

Цибохін О.М.

Національний університет «Одеська юридична академія»

ЩОДО ПИТАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ВЧИНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

У статті розглядаються питання особливостей співвідношення кримінальних податкових правопорушень та інших податкових правопорушень. Зауважується, що факт вчинення податкового правопорушення є підставою для притягнення до податкової, адміністративної та кримінальної відповідальності, однак аргументується позиція того, що спір між платниками податків і державою має насамперед вирішуватися засобами податкового та адміністративного права, і тільки в разі їх недостатності можливе застосування кримінально-правових заходів. Пропонується висновок про те, що преюдиціальне значення для кримінального судочинства мають мати всі судові рішення, що набрали законної сили, ухвалені як у рамках цивільного, господарського, так і в рамках адміністративного судочинства. Застосування преюдиції є засобом підтримання несуперечливості судових актів і забезпечує дію принципу правової визначеності.

Дія кримінально-правових норм в умовах міжгалузевих відносин, що складаються в результаті всебічного правового регулювання та охорони податкових відносин і виражають залежність між конституційним, податковим, адміністративним і кримінальним законодавством, ставить перед сучасною наукою і практикою цілий комплекс юридичних проблем. Поняття податкового кримінального правопорушення можна застосовувати як збірне позначення всього різноманіття кримінально караних діянь, скоєних суб'єктами під час реалізації податкових правовідносин. З цієї причини в контексті податкової злочинності слід розглядати не лише протиправні дії платника податків, спрямовані на ухилення від сплати податкових платежів, а й, наприклад, незаконне одержання податкових пільг або здійснення в межах податкових правовідносин протизаконних дій посадовими особами податкових органів тощо. Визначено, що суспільна небезпека ухилення від сплати податків і зборів, тобто умисного невиконання конституційного обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки та збори, полягає в ненадходженні грошових коштів до бюджетної системи країни. Суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень полягає також у порушенні конституційного обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки і збори.

Ключові слова: податок, збори (обов'язкові платежі), податкове кримінальне правопорушення, кримінальна відповідальність, кримінально-правова кваліфікація, розмежування кримінальних правопорушень із суміжними діяннями.

Постановка проблеми. Взаємодія кримінального та інших галузей законодавства здійснюється за допомогою постановки під захист кримінального закону суспільних відносин, які регулюються насамперед нормами іншої галузевої належності. Так, факт вчинення податкового правопорушення є підставою для притягнення до податкової, адміністративної та кримінальної відповідальності, водночас спір між платниками податків і державою має насамперед вирішуватися засобами податкового та адміністративного права, і тільки в разі їх недостатності можливе застосування кримінально-правових заходів.

В іншому разі може скластися ситуація, за якої платник податків, притягнутий до податкової відповідальності, оскаржує рішення податкового

органу в суді, тобто визнає в судовому порядку свої дії законними, проте притягається до кримінальної відповідальності за вчинення того самого податкового правопорушення. Одним із способів врахування рішень, винесених у порядку судочинства в податкових спорах, є інститут преюдиції, що передбачає неприпустимість перегляду питань факту і права, що мають значення для даної справи, які раніше були вирішені в іншій. У цьому випадку йдеться про міжгалузеву преюдицію, оскільки одні й ті самі фактичні підстави лежать в основі кримінального та іншого судочинства.

На наш погляд, не можна виключати подібну можливість, преюдиціальне значення для кримінального судочинства мають мати всі судові

рішення, що набрали законної сили, ухвалені як у рамках цивільного, господарського, так і в рамках адміністративного судочинства. Застосування преюдиції є засобом підтримання несуперечливості судових актів і забезпечує дію принципу правової визначеності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення знайшла свого відображення у наукових роботах багатьох вітчизняних вчених, серед яких: Л. П. Брич, Д. І. Голосніченко, Р. Ю. Гревцова, О. О. Дудоров, М. С. Міщук, П. П. Андрушко, П. С. Берзін, Н. О. Гуторова, В. О. Навроцький, О. І. Перепелиця, Є. Л. Стрельцов, В. Я. Тацій, М. І. Хаврюнок та ін.

Постановка завдання. Метою даної статті є аналіз особливостей кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення та співвідношення останніх з іншими податковими правопорушеннями.

Виклад основного матеріалу. Європейський Суд з прав людини неодноразово у своїх рішеннях вказував на необхідність правової визначеності та можливості відступу від неї лише в разі обставин істотної та непереборної властивості, зокрема, під час розгляду справ «Праведна проти Росії» [1]. Наприклад, як зазначено в постанові у справі «Сутяжник проти Росії» [2], правова визначеність передбачає повагу до принципу «вирішена справа», тобто принципу остаточного характеру судових рішень. Цей принцип передбачає, що жодна сторона не вправі вимагати перегляду остаточного і такого, що має обов'язкову силу, рішення винятково з метою нового слухання справи і винесення нового рішення.

Під час розгляду справ щодо податкових злочинів судам необхідно не тільки вивчати норми Податкового кодексу України, а й чинні постанови, огляди практики вищих судових інстанцій, у яких передбачено відповідальність за правопорушення, не закріплену в ПК України. Наприклад, перш ніж визначити ознаки ухилення від сплати податків і (або) зборів з організації, необхідно встановити факт вчинення платником податків (організацією) податкового правопорушення. В іншому разі на практиці складеться описана вище ситуація, коли за одними й тими самими фактами особу звільняють від податкової відповідальності, однак паралельно притягують до кримінальної.

Дія кримінально-правових норм в умовах міжгалузевих відносин, що складаються в результаті всебічного правового регулювання та охорони податкових відносин і виражають залежність між

конституційним, податковим, адміністративним і кримінальним законодавством, ставить перед сучасною наукою і практикою цілий комплекс юридичних проблем. Одна з них – конструювання нормативних положень про відповідальність за податкові правопорушення та їхнє правове оцінювання в умовах міжгалузевих зв'язків – фактора, який потребує врахування як у законодавчій, так і в правозастосовчій практиці.

Складність і багатоаспектність порушеної проблеми посилюється за рахунок переплетення низки чинників соціально-економічного, правового та кримінологічного характеру. По-перше, це важлива роль податків в умовах ринкової економіки як основного джерела поповнення державного бюджету, формування доходів бюджетів усіх рівнів, що дає підставу говорити про «вічний» характер досліджуваної тематики в умовах ринкової економіки. По-друге, це безперервна зміна податкового та суміжного з ним законодавства, що прямо і опосередковано впливає на стабільність правозастосування у сфері оподаткування та стійкість юридичних оцінок про податкові правопорушення. По-третє, сформована тенденція зростання кількості кримінальних податкових правопорушень.

Так, відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України), «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України» [3].

Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюється нормами ПК України. Згідно зі ст. 6 ПК України, «податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. У свою чергу, збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, за умов отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій» [3].

Визначальним поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, наприклад податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету в якості податку або збору на підставі,

у порядку та в строки, що передбачені податковим законодавством (зокрема сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк).

Податковим правопорушенням у відповідності із п. 109.1 ст. 109 ПК України є «протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (у т. ч. осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом» [3].

Кодекс не містить визначення поняття «вина», однак умови, за яких особа вважається винною, наведені у ст. 112 ПК України та полягають у тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. При цьому, необхідно враховувати, що вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Таким чином, умовами які визначають вину особи, у розумінні ст. 112 ПК України є:

– встановлення можливості дотримання особою правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання;

– доведення контролюючим органом того, що вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Саме можливість особою дотримуватися правил та норм, за порушення яких Кодексом передбачена відповідальність, однак не вжиття нею достатніх заходів щодо їх дотримання, через вчинення дій, які можуть бути кваліфіковані як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності, за умови доведення цього контролюючим органом, є свідченням вини особи у вчиненні податкового правопорушення.

Податкове кримінальне правопорушення – це вчинене у податковій сфері протиправне діяння, кримінально караний характер якого визнаний чинним кримінальним законодавством території, до юрисдикції якої його віднесено. Поняття податкового кримінального правопорушення

можна застосовувати як збірне позначення всього різноманіття кримінально караних діянь, скоєних суб'єктами під час реалізації податкових правовідносин. З цієї причини в контексті податкової злочинності слід розглядати не лише протиправні дії платника податків, спрямовані на ухилення від сплати податкових платежів, а й, наприклад, незаконне одержання податкових пільг або здійснення в межах податкових правовідносин протизаконних дій посадовими особами податкових органів тощо.

Схильні вважати, що податкове кримінальне правопорушення – це кримінально каране діяння, яке посягає на суспільні відносини у сфері системи оподаткування України. До податкових кримінальних правопорушень слід віднести діяння проти державної системи оподаткування та спричинення шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів та інших платежів до державного та місцевого бюджетів. Даний вид кримінально караних діянь входять до найбільш загальної групи протиправних діянь – економічних кримінальних правопорушень.

Нині чинний КК України передбачає кримінальну відповідальність за вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України), яке полягає у умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах. А також передбачено подібне діяння у вигляді ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1 КК України).

У правозастосовчій практиці існують труднощі кваліфікації податкових кримінальних правопорушень, перш за все, з позиції суміжного законодавства. Сьогодні – це вельми складна проблема. Важливо, що складнощі у правозастосуванні нерідко зумовлені недосконалістю законодавства в частині розмежування податкових кримінальних правопорушень та інших правопорушень. Податкове законодавство є доволі складним і заплутаним, причому, аналізуючи статті ПК України, складається враження, що його розробкою здебільшого займалися вчені-економісти. Думка

сучасних правознавців була врахована недостатньою мірою, особливо в частині, що стосується порушень податкового законодавства. Більше того, одним із недоліків податкового законодавства є те, що норми права сформовані та формулюються під сильним впливом миттєвих гострих фінансових потреб держави.

За характером і ступенем соціальної шкідливості всі правопорушення поділяють на кримінальні правопорушення, проступки та інші правопорушення. Зазначений поділ має не тільки науково-теоретичне, а й важливе практичне значення, бо сприяє забезпеченню ефективного правового регулювання, боротьбі з правопорушеннями, зміцненню правопорядку. Правопорушення включає в себе цивільно-правове, дисциплінарне, адміністративне та кримінально-протиправне діяння. Нерідко кримінальні правопорушення та інші правопорушення розрізняють за ступенем суспільної небезпеки, тобто в основу поділу кладуть кількісний критерій. Однак це не зовсім точно характеризує фактичний бік правопорушень, основу якого становить їхня якісна своєрідність. Кримінальні правопорушення – суспільно небезпечні кримінально карані діяння. Суспільна

небезпека – це явна небезпека діяння для суспільства, для найсуттєвіших інтересів держави, особистості. Визнаючи шкоду, антисоціальний характер інших правопорушень (проступків), слід пам'ятати, що шкода, заподіяна ними, не досягає рівня суспільної небезпеки.

Висновки. Таким чином, податкові правопорушення – це не тільки делікти, передбачені податковим законодавством, а й податкові кримінальні правопорушення, відповідальність за які встановлено КК України. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків і зборів, тобто умисного невиконання конституційного обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки та збори, полягає в ненадходженні грошових коштів до бюджетної системи країни. Суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень полягає також у порушенні конституційного обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки і збори. Як видно зі сказаного вище, межа між кримінальним правопорушенням та іншим правопорушенням у сфері оподаткування часто є вельми вузькою, що повинно враховуватися під час кваліфікації протиправних діянь різноманітного характеру і ступеня небезпеки та шкоди.

Список літератури:

1. European Court of Human Rights First Section «Case Pravednaya (Pravednaya) v. Russia» (Application No. 69529/01) Judgment Strasbourg, November 18, 2004. URL: <http://hrlibrary.umn.edu/russian/euro/Rpravednayacase.html>
2. European Court of Human Rights First Section «Case Chicanery v. Russia (Application No. 8269/02). Judgment Strasbourg July 23, 2009. URL: <http://hrlibrary.umn.edu/russian/euro/Rsutyajnikcase2009.html>
3. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

Tsybokhin O.M. ON THE ISSUE OF LIABILITY FOR COMMITTING A TAX CRIMINAL OFFENSE

The article deals with the peculiarities of correlation between criminal tax offenses and other tax offenses. It is noted that the fact of committing a tax offense is the basis for bringing to tax, administrative and criminal liability, but the author argues that a dispute between taxpayers and the State should be primarily resolved by means of tax and administrative law, and only if they are insufficient, criminal law measures may be applied. The author concludes that all court decisions which have entered into force and are applicable to criminal proceedings should have prejudicial effect in civil, commercial and administrative proceedings. The use of prejudice is a means of maintaining the consistency of judicial acts and ensures the principle of legal certainty.

The operation of criminal law provisions in the context of inter-sectoral relations resulting from comprehensive legal regulation and protection of tax relations and expressing the dependence between constitutional, tax, administrative and criminal legislation poses a whole range of legal issues for modern science and practice. The concept of a tax criminal offense can be used as a collective designation of the entire variety of criminal offenses committed by subjects in the course of tax relations. For this reason, in the context of tax crime, one should consider not only illegal actions of a taxpayer aimed at tax evasion, but also, for example, illegal receipt of tax benefits or illegal actions of tax officials within the framework of tax relations, etc. It is determined that the social danger of tax and fee evasion, i.e., intentional failure to fulfill the constitutional obligation of everyone to pay legally established taxes and fees, is the lack of funds to the country's budget system. The social danger of tax criminal offenses also lies in the violation of the constitutional obligation of everyone to pay legally established taxes and fees.

Key words: tax, duties (mandatory payments), tax criminal offense, criminal liability, criminal law qualification, distinction between criminal offenses and related acts.