

ПОДАТКОВИЙ КОМПРОМІС ЯК ОБСТАВИНА, ЩО “ПЕРЕШКОДЖАЄ” РОЗВИТКУ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИХ ВІДНОСИН

Задоя Костянтин Петрович

кандидат юридичних наук

доцент кафедри кримінального права та кримінології

Київського національного університету імені Тараса Шевченка



Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу”, прийнятий Верховною Радою України 25 грудня 2014 року (далі — Закон від 22.12.2014 року), унормовує процедуру так званого “податкового компромісу”, доцільність запровадження якого у пояснювальній записці до вказаного проекту пояснюється необхідністю “встановлення діалогу між державою та платниками податків, звільнення платників податків від фінансової, кримінальної та адміністративної відповідальності за умови сплати не задекларованих та/або неузгоджених платежів з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, зменшення кількості адміністративних скарг до контролюючих органів та адміністративних позовів до суду платників податків на рішення контролюючих органів, а також забезпечення додаткових податкових надходжень до бюджету”.

Закон від 22.12.2014 року передбачає доповнення розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України 2011 року (далі — ПК) підрозділом 9-2, який визначатиме особливості уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу. Окрім того, відповідно до даного законодавчого акту буде внесено зміни ще до ряду законів України, у тому числі — до Кримінального кодексу України 2001 року (далі — КК). Зокрема, ст. 212 Кодексу буде доповнено частиною п’ятою такого змісту: “5. Діяння, передбачені частинами першою — третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX

“Перехідні положення” Податкового кодексу України”. Дана новела потребує серйозного осмислення, зважаючи на декілька аспектів: а) конкретний кримінально-правовий зміст ч. 5 ст. 212 КК; б) кримінально-правові наслідки податкового компромісу — вплив, який він справлятиме на виникнення, зміну та припинення кримінально-правових відносин; в) місце у системі кримінального права норми, передбаченої ч. 5 ст. 212 КК.

Тим не менш, перш ніж перейти до розгляду кримінально-правового значення податкового компромісу, слід з'ясувати, якою є його юридична природа відповідно до Закону від 22.12.2014 року.

У п. 1 підрозділу 9-2 ПК розділу XX ПК податковий компроміс визначатиметься як “режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу”¹. Ключовим у наведеному визначенні видається поняття “звільнення від юридичної відповідальності”. Зважаючи на його загальнотеоретичне розуміння, дане поняття досить точно відображає правову природу податкового компромісу, якщо орієнтуватись на положення податкового законодавства. Так, під звільненням від юридичної відповідальності в найбільш загальній формі розуміють відмову держави від осуду та застосування несприятливих наслідків щодо особи, яка вчинила певне правопорушення [2]. У свою чергу, підрозділ 9-2 ПК (в редакції Закону від 22.12.2014 року) встановлює наступний механізм реалізації податкового компромісу: 1) платник податків подає уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань (п. 1 підрозділу 9-2 розділу XX); 2) контролюючий орган приймає податкове повідомлення-рішення, у разі виявлення порушень платником податків вимог податкового законодавства, або ж складає довідку у разі відсутності таких порушень, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку (п. 3 підрозділу 9-2 розділу XX); 3) платник податків сплачує податкові зобов'язання, визначені в уточнюючому розрахунку та/або податковому повідомленні-рішенні (п. 5 підрозділу 9-2 розділу XX); 4) при цьому сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток

¹ Зауважимо, що в науці податкового права та економічній науці податковий компроміс розуміється інакше — спрощено кажучи, як метод регулювання відносин у сфері оподаткування — див., наприклад, роботу В.А. Вдовічена[1]. Відтак, процедуру, передбачену Законом від 22.12.2014 року, коректніше було б називати “податковою амністією”.

підприємств та/або податку на додану вартість сплачується в розмірі 5 відсотків такої суми; а сума погашеного податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або податку на додану вартість в розмірі 95 відсотків внаслідок застосування податкового компромісу не враховується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (п. 2 підрозділу 9-2 розділу XX).

Отже, використання процедури податкового компромісу начебто не змінює юридичної природи попереднього невиконання платником податків вимог податкового законодавства (якщо воно мало місце), воно так і залишається податковим правопорушенням у розмінні ст. 109 ПК. Однак у даному конкретному випадку, зважаючи на певні обставини (у першу чергу — визнання платником податків факту невиконання вимог ПК та сплату ним податкових зобов'язань, визначених відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX Кодексу) держава відмовляється від застосування до правопорушника заходів юридичної відповідальності.

Тим не менш, подібну юридичну природу правового компромісу ставить під сумнів сам законодавець, коли вказує в п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК, що “діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до заниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)”. З цього положення начебто випливає, що податковий компроміс не лише відображається на застосуванні до особи правових наслідків (у вигляді юридичної відповідальності), а й обумовлює “зміну” самої юридичної природи поведінки правопорушника. Щонайменше, про це можуть свідчити слова “не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)”. Оскільки ж формулювання “умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)” використовується законодавцем для характеристики виключно виду податкового правопорушення (у розумінні ст. 109 ПК), за яке передбачена кримінальна відповідальність ст. 212 КК, то складається враження, що п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК набуває ще й “прихованого” кримінально-правового змісту. З огляду на те, що в п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК начебто вирішується питання виключно про кримінально-правові наслідки діяння, закріплена цим положенням ПК норма повинна вважатись кримінально-правовою, а сам Кодекс — *de facto* стане ще одним джерелом кримінального права України. Менш очевидним виглядає конкретний зміст імовірних кримінально-правових наслідків, обумовлених п. 10

підрозділу 9-2 розділу XX ПК. Для розв'язання даного питання необхідно звернутись до положення ч. 5 ст. 212 КК, яким кримінальний закон буде доповнений на підставі Закону від 22.12.2014 року.

Текстуально п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК та ч. 5 ст. 212 КК дещо відрізняються між собою, оскільки в першому нормативному орієнтирі підставою “не вважати” вчинене діяння умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) називається уточнення податкових зобов'язань відповідно до процедури податкового компромісу та їх сплата до бюджету, а в другому — “досягнення податкового компромісу”. Тим не менш, зважаючи на те, що відповідно до п. 8 підрозділу 9-2 розділу XX ПК досягненням податкового компромісу вважається сплата платником податків узгоджених податкових зобов'язань згідно із цим підрозділом Кодексу, можна стверджувати, що в зазначеному аспекті п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК та ч. 5 ст. 212 КК змістовно кореспондують між собою.

Ще однак текстуальна розбіжність між вказаними положеннями полягає у тому, що в п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК законодавець: а) чітко вказує, що умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вважається лише діяння особи, а не його поєднання із спричиненими ним наслідками; б) докладно характеризує саме таке діяння — “[діяння,] що призвело до заниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість”. Положення ч. 5 ст. 212 КК з цього приводу є більш лаконічним та обтічним, оскільки в ньому йде мова про “діяння, передбачені частинами першою — третьою цієї статті”. Дане формулювання викликає принаймні два запитання: 1) в даному випадку мається на увазі лише такий елемент складу злочину як суспільно небезпечне діяння, чи словами “діяння, передбачене [певною частиною ст. 212 КК]” законодавець позначає весь юридичний склад злочину (далі — ЮСЗ); 2) якщо мова йде лише про суспільно небезпечне діяння, то про які його прояви йде мова, оскільки відповідно до абз. 2 п. 13 постанови Пленуму Верховного Суду України “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” від 08.10.2004 року № 15 ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може бути вчинене, наприклад, шляхом: неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати

підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу?

Відповідаючи на перше запитання, варто взяти до уваги конкретний зміст ЮСЗ, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК. З формулювання “умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів).., якщо ці діяння призвели до...” випливає, що ознака “умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)” позначає лише такий елемент передбаченого ч. 1 ст. 212 КК складу злочину як суспільно небезпечне діяння. Оскільки на рівні ч.ч. 2, 3 ст. 212 КК законодавець передбачив кількісні кваліфікуючу та особливо кваліфікуючу ознаки, які “витісняють” з конкретного змісту основного ЮСЗ, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК, ознаку, що характеризує суспільно небезпечні наслідки, слід визнати, що словосполучення “умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)”, очевидно, має однаковий зміст в усіх трьох частинах ст. 212 КК — воно позначає лише суспільно небезпечне діяння особи. Очевидно, саме таким чином його слід буде розуміти й на рівні ч. 5 ст. 212 КК.

При відповіді на друге із поставлених запитань слід виходити з того, що в ч. 5 ст. 212 КК формулювання “діяння, передбачені частинами першою — третьою цієї статті” пов’язується з поняттям податкового компромісу. Оскільки останній реалізується лише у випадках зниження податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, це і слід розглядати як характеристику “діянь, передбачених частинами першою — третьою цієї статті”. Таким чином, і в частині характеристики діяння, щодо якого реалізується податковий компроміс, п. 10 підрозділу 9-2 розділу ХХ ПК та ч. 5 ст. 212 КК виглядають цілком узгодженими між собою.

Тепер розглянемо, про які ж конкретні кримінально-правові наслідки податкового компромісу може йти мова в цих положеннях. Варто відзначити, що вченими-криміналістами неодноразово досліджувався “кримінально-правовий компроміс у сфері оподаткування”, однак цим поняттям традиційно позначались заохочувальна норма, передбачена ч. 4 ст. 212 КК, та (або) зафіксований у ній спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності [3, с. 462-536; 4]. Положення ж ч. 5 ст. 212 КК, у свою чергу, не може вважатись таким, що закріплює новий вид звільнення особи від кримінальної відповідальності, відразу з кількох причин: а) в ч. 5 ст. 212 КК відсутня пряма вказівка на те, що особа, яка досягла податкового компромісу, звільняється від кримінальної відповідальності (див. для порівняння текст ч. 4

ст. 212 КК); б) як вказувалось вище, у п. 1 підрозділу 9-2 розділу XX ПК законодавець визначає, що податковий компроміс є “режимом звільнення від юридичної відповідальності” відповідних осіб, однак рамкове положення ч. 2 ст. 44 КК прямо вказує, що звільнення особи від кримінальної відповідальності здійснюється у випадках передбачених даним Кодексом. Оскільки в ПК немає колізійних норм, які б дозволяли віддавати перевагу цьому нормативно-правовому акту перед положеннями КК, п. 1 підрозділу 9-2 розділу XX ПК не може бути орієнтиром для “ідентифікації” ч. 5 ст. 212 КК як такого, що встановлює звільнення особи від кримінальної відповідальності; в) звільнення від кримінальної відповідальності не має своїм наслідком невизнання скоєного особою злочину (а саме про це начебто свідчить формулювання “не вважається...”). Навпаки, за змістом ч. 1 ст. 44 КК звільняється від кримінальної відповідальності особа, що вчинила злочин.

Положення ч. 5 ст. 212 КК зовні видається схожим на положення ч. 2 ст. 385 та ч. 2 ст. 396 КК. Закріплені ними норми “фіксують” винятки з норм, передбачених частинами першими цих же статей, тобто вони “виводять з-під загального правила той компонент суспільних відносин, який в цілому підпадає під юрисдикцію даного правила” [5, с. 145]. Однак суттєва відмінність положення ч. 5 ст. 212 КК від положень ч. 2 ст. 385 та ч. 2 ст. 396 КК полягає у тому, що перше із них побудоване на первинному визнанні певного прояву поведінки особи злочином (ухиленням від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) і лише досягнення податкового компромісу: а) начебто “анулює” юридичну природу діяння, що призвело до зниження його податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, як умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів); б) і як наслідок — “анулює” оцінку скоєного особою як злочину. У свою чергу, норми-винятки ч. 2 ст. 385 та ч. 2 ст. 396 КК визначають, що певні прояви поведінки не є злочином певного виду, хоча відповідно до загальних норм, передбачених ч. 1 ст. 385 та ч. 1 ст. 396 КК, повинні були б визнаватись такими.

Слід підкреслити, що з точки зору теорії кримінального права податковий компроміс умовно можна розглядати як прояв посткримінальної поведінки особи², під якою розуміється “вольова активність чи бездіяльність особи після

² Така умовність у будь-якому випадку викликана тим, що податковий компроміс являє собою “взаємодію” платника податку та контролюючого органу. Більше того, в окремих випадках умовність може набувати абсолютного характеру. Наприклад, у випадку, якщо керівник юридичної особи, який занизив відповідне податкове зобов’язання, у період реалізації податкового компромісу вже не є її працівником. Тобто, від імені юридичної особи податкове зобов’язання узгоджує інша фізична особа.

вчинення нею злочину, що тягне кримінально-правові наслідки” [6, с. 359]. Зважаючи на правомірний характер податкового компромісу та властивість “ревізувати” кримінально-правове значення попередньої поведінки особи, він видається дуже подібним до добровільної відмови від вчинення злочину. Так, С.Д. Шапченко виділяє як ознаку (характеристику) складу добровільної відмови те, що на певному етапі діяння (кілька діянь) особи у поєднанні з іншими обставинами утворює склад незакінченого злочину³, а потім вказує, що у разі коли поведінка особи у поєднанні з іншими обставинами утворює склад добровільної відмови від доведення злочину до кінця, це тим самим означає відсутність в такій поведінці складу кримінально-караних готування до цього злочину та замаху на нього [7, с. 27-28]. Подібні уявлення про добровільну відмову можна умовно назвати традиційними у теорії кримінального права з огляду на поточний зміст ст. 17 КК.

Тим не менш, подібність юридичної природи податкового компромісу та добровільної відмови виглядає сумнівною з кількох причин. По-перше, у науковій літературі цілком обґрунтовано вказується, що *de lege ferenda* добровільна відмова від вчинення злочину повинна бути підставою звільнення особи від кримінальної відповідальності⁴. Зокрема, Р.А. Сабітов вказує, що “наявність або відсутність складу злочину не можна ставити в залежність від позитивної чи негативної посткримінальної поведінки особи” [6, с. 14]. Такий аргумент *mutatis mutandis* може бути висловлений і щодо податкового компромісу. По-друге, серйозні підстави для зазначених сумнівів дає законодавець. Закон від 22.12.2014 року передбачає доповнення ч. 1 ст. 284 Кримінально-процесуального кодексу України 2012 року (далі — КПК) новою підставою закриття кримінального провадження: “[Кримінальне провадження закривається в разі, якщо:] 9) стосовно податкових зобов’язань особи, яка вчинила дії, передбачені статтею 212 Кримінального кодексу України, досягнутий податковий компроміс відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України”. При цьому дана підстава буде абсолютно “автономною” від підстави, передбаченої п. 2) ч. 1 ст. 284 КПК, а саме — встановлення відсутності в діянні складу кримінального правопорушення. Отже, законодавець спростовує нашу гіпотезу про “здатність”

³ У випадку з податковим компромісом мова, очевидно, йде про закінчений злочин.

⁴ Ю.В. Баулін взагалі розглядає добровільну відмову як випадок звільнення особи від кримінальної відповідальності [8, с. 375], хоча *de lege lata* такий підхід не в повній мірі відповідає змісту ст.ст. 17, 44 КК, а також тенденціям законодавчої техніки кримінального законодавства України.

податкового компромісу “анульовувати” юридичну природу скоєного особою як злочину.

Доповнення ч. 1 ст. 284 КПК пунктом 9) із вказаним змістом не дозволяє розглядати податковий компроміс і як обставину, що виключає злочинність діяння. Оскільки наявність даних обставин також свідчить про відсутність у поведінці особи складу злочину [9, с. 250-258].

Таким чином, кримінально-правове значення податкового компромісу виглядає неоднозначним та невизначеним. На наш погляд, у світлі всього вищесказаного податковий компроміс має розглядатись як процесуальна “перешкода” для здійснення кримінального провадження (подібна, наприклад, до відмови потерпілого від обвинувачення), яка у той же час опосередковано впливає й на “динаміку” кримінально-правових відносин. Визначальною підставою для цього висновку видається доповнення ч. 1 ст. 284 КПК пунктом 9). Що ж стосується, п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК та ч. 5 ст. 212 КК, в яких вказується, що “діяння... не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)”, то вони мають тлумачитись інакше, аніж ми припускали вище. Словосполучення “не вважаються” у даному разі характеризує не властивість податкового компромісу “анульовувати” попередню кримінально-правову природу поведінки особи, а виконує роль своєї рідної нормативної фікції в частині оцінки такої поведінки. Інакше кажучи, наведений вище фрагмент текстів п. 10 підрозділу 9-2 розділу XX ПК та ч. 5 ст. 212 КК має читатись наступним чином: “Діяння по суті є умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), але не повинно таким чином кваліфікуватись”. Відтак, саме з огляду на позбавлення правозастосовчих органів можливості здійснювати подібну юридичну оцінку скоєного, порушене кримінальне провадження й підлягає закриттю.

Заслуговують на увагу й ще три похідні від вищесказаного висновки:

1) норма, передбачена ч. 5 ст. 212 КК, з набранням чинності Законом від 22.12.2014 року стане своєї рідної кримінально-процесуальним “анклавом” у нормативному масиві КК. *De lege ferenda* її доцільно виключити з кримінального закону. Видається, що для правозастосовчої практики буде цілком достатнім доповнення ч. 1 ст. 284 КПК пунктом 9);

2) зважаючи на кримінально-процесуальну природу вказаної норми, на неї, на наш погляд, не можуть поширюватись положення ст. 5 КК щодо особливостей дії кримінального закону в часі. Тобто, ч. 5 ст. 212 КК не повинна бути підставою для перегляду судових рішень, якими до особи, що вчинила

ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) було застосовано кримінальну відповідальність чи звільнення від неї;

3) висловлена нами вище гіпотеза про те, що з набранням чинності Законом від 22.12.2014 року ПК стане джерелом кримінального права України, не підтвердилась.

Список використаних джерел:

1. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. А. Вдовічен. - К., 2011. - 20 с.

2. Шевченко А.Є. Виключення юридичної відповідальності. Звільнення від юридичної відповідальності / А.Є. Шевченко // Юридична відповідальність: проблеми виключення та звільнення / О.Ф. Андрійко, Ю.В. Баулін, М.І. Іншин та ін.; відп. ред. Ю.В. Баулін. - Донецьк: Кальміус, 2013. - С. 40-56.

3. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: монографія / О.О. Дудоров. – К.: Істина, 2006. – 648 с.

4. Огороднік К. М. Кримінально-правовий компроміс у сфері оподаткування / К. М. Огороднік // Митна безпека . - 2013. - № 1. - С. 105-110.

5. Суменков С.Ю. Правовой режим исключений / С.Ю. Суменков // Правовые режимы: общетеоретический и отраслевой аспекты: монография / Агбалаев М.И., Барзилова И.С., Беляева Г.С. и др.; под ред. А.В. Малько и И.С. Барзиловой. - М.: Юрлитинформ, 2012. - 416 с.

6. Сабитов Р.А. Теория уголовно-правового регулирования поведения лица после совершения им преступления и вынесения ему приговора: монография / Сабитов Р.А. - М.: Юрлитинформ, 2013. - 368 с.

7. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України / Ю. В. Александров, П. П. Андрушко, В. І. Антипов та ін.; відп. ред. С. С. Яценко. – 4-те вид., переробл. та доповн. – К. : А.С.К., 2005. – 848 с. – (Нормат. док. та комент.).

8. Баулін Ю.В. Звільнення від кримінальної відповідальності / Ю.В. Баулін // Юридична відповідальність: проблеми виключення та звільнення / О.Ф. Андрійко, Ю.В. Баулін, М.І. Іншин та ін.; відп. ред. Ю.В. Баулін. - Донецьк: Кальміус, 2013. - С. 368-387.

9. Гаухман Л.Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика / Л.Д. Гаухман. М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. - 316 с.

У статті аналізується юридична природа та правові наслідки податкового компромісу. Розглядається його значення для кримінального права України.

Ключові слова: податковий компроміс, ухилення від сплати податків, податки, кримінальна відповідальність.

В статье анализируется юридическая природа и правовые последствия налогового компромисса. Рассматривается его значение для уголовного права Украины.

Ключевые слова: налоговый компромисс, уклонение от уплаты налогов, налоги, уголовная ответственность.

The article analyzes the legal nature and legal consequences of the tax compromise. The value of tax compromise for the criminal law of Ukraine are considered.

Keywords: tax compromise, tax evasion, taxes, criminal liability.