



Дудоров Олександр Олексійович

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри кримінального права
Луганського державного університету
внутрішніх справ імені Е.О.Дідоренка

ПРО ВИКОНАВЦЯ ЗЛОЧИННОГО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Анотація

З'ясовується питання, хто саме із службових осіб підприємства, установи, організації повинен визнаватись суб'єктом злочинного ухилення від сплати обов'язкових платежів, які входять у систему оподаткування. Обґрунтовується висновок про те, що таким суб'єктом є той працівник, який, з огляду на виконувани службові обов'язки, регламентовані нормативними актами і локальними документами, покликаний здійснювати податкову дієздатність колективного утворення. Розглядаються особливості кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, пов'язані з інкримінуванням службовим особам підприємства, установи, організації кваліфікуючої ознаки “за попередньою змовою групою осіб”.

Суб'єктами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у ст. 212 КК України названі службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи та будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі. При цьому у доктрині і на практиці одним із найбільш дискусійних є питання визначення кола службових осіб підприємств, установ, організацій, спроможних нести кримінальну відповідальність за вчинення розглядуваного злочину в якості виконавців. Так, В.В.Лисенко під адміністративно-господарськими функціями, притаманними службовій особі – суб'єкту злочинного ухилення від оподаткування, розуміє, зокрема, обов'язки з нарахування і сплати податків, інших платежів та інші обов'язки, що впливають зі ст. 9 Закону України “Про систему оподаткування” [1]. Однак у цій нормі зафіксовані ті обов'язки, які взагалі покладаються на платників обов'язкових платежів (у тому числі юри-

дичних осіб) і нічого не говориться про те, хто саме із працівників підприємств, установ, організацій і яким чином повинен забезпечувати їх виконання. Тому допускає неточність О.Задорожний, який посилається на ст. 9 Закону “Про систему оподаткування” як на джерело обов'язків керівника підприємства і головного бухгалтера зі сплати податків і подання податкової звітності [2]. Учасником податкових правовідносин виступає організація в цілому, а не її окремі працівники, які в межах своєї службової компетенції беруть участь у реалізації податкової дієздатності колективного утворення.

Метою пропонованої статті є з'ясування кола тих працівників підприємств, установ, організацій, які повинні визнаватись суб'єктами злочинного ухилення від сплати податкових внесків, і висунення на цій підставі пропозицій, спрямованих на вдосконалення практики застосування кримінального закону.

Передусім вважаю за необхідне вказати на невиправданість виокремлення як самостійної категорії суб'єктів злочину, передбаченого ст. 212 КК (поряд із керівниками

підприємств, головними бухгалтерами та особами, які виконують їх обов'язки), посадових або службових осіб бухгалтерії [3]. Л.П.Брич і В.О.Навроцький справедливо зауважують, що заступники керівників і “посадові особи бухгалтерії” можуть бути визнані суб'єктами ухилення від сплати податків лише за умови, що на них у встановленому порядку покладені функції відповідних перших осіб [4]. Як і львівські науковці, вважаю, що не всі працівники підприємства, у компетенцію яких входить оформлення документів, пов'язаних із веденням податкового обліку, повинні розглядатись як виконавці злочину, передбаченого ст. 212 КК. На користь такого підходу вказує те, що Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників [5] обов'язки знати податкову справу і забезпечувати перерахування підприємством належних податків і зборів покладає саме на головного бухгалтера.

В літературі висловлена думка про те, що головний бухгалтер може притягуватись до відповідальності за ст. 212 і ст. 367 КК лише в тому разі, якщо в коло його обов'язків згідно з посадовою інструкцією, затвердженою у встановленому порядку, включено обов'язок ведення податкового обліку, складання і подання податкової звітності [6]. Певним підґрунтям для наведеного твердження може слугувати положення згаданого Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників про те, що головний бухгалтер забезпечує перерахування передбачених законодавством податків і зборів за погодженням із власником (керівником) підприємства. На мій погляд, вирішуючи питання про те, чи є той або інший працівник підприємства, установи, організації суб'єктом злочинного ухилення від сплати податкових платежів або службової недбалості (у разі порушення норм податкового законодавства через необережність), слід орієнтуватись як на його посадову інструкцію, так і на положення чинного податкового законодавства, виходити не з формального найменування посади працівника за штатним розписом, а з характеру виконуваних ним обов'язків, змісту і обсягу наданих йому повноважень у сфері оподаткування.

Показовим у розглядуваному аспекті є засудження за ч. 2 ст. 212 і ч. 2 ст. 366 КК заступника головного бухгалтера ВАТ “Дружковське рудоуправління” Ф., внаслідок неправомірної поведінки якої у період з 1 липня 2000 р. до 30 червня 2001 р. до бюджету не надійшло 52593 грн. податку на прибуток підприємств. Згідно з існуючим на підприємстві розподілом пов'язаної з оподаткуванням роботи Ф. виконувала такі службові обов'язки: розрахунок валових доходів і валових витрат; ведення бухгалтерського і податкового обліку; розрахунок і формування податку на прибуток підприємств; складання декларацій з цього податку. Вирішальне значення для визнання Ф. суб'єктом ухилення від сплати податків мало те, що податкові декларації, які містили неправдиві дані, Ф. не просто склала як працівник, відповідальний за доручену їй ділянку роботи, а й підписала за головного бухгалтера ВАТ, оскільки згідно з наказом по підприємству вона мала право підписувати документи податкової звітності [7].

Співучасниками злочину, передбаченого ст. 212 КК, можуть бути визнані особи, які здійснюють: ведення поточного обліку фінансово-господарської діяльності або касових операцій; нарахування згідно з розподілом обсягу роботи на великому підприємстві окремих видів податків і зборів; оформлення пов'язаних з оподаткуванням документів бухгалтером філії або іншого відокремленого підрозділу, який, не звітуючи перед контролюючим органом, передає документи підприємству для складання зведеної (консолідованої) звітності. Наприклад, підприємство своїм розпорядженням може зобов'язати філію, яка згідно з чинним законодавством як платник ПДВ реєструватись не повинна, самостійно складати податкову декларацію з ПДВ і в певні строки направляти її головному підприємству. Останнє включає дані декларації, отриманої від філії, у зведену декларацію з ПДВ і подає цю декларацію до податкового органу.

Однак керівник і головний бухгалтер відокремленого підрозділу юридичної особи здатні нести кримінальну відповідальність за ст. 212 КК без посилання на ст. 27 КК за умови, що податкове законодавство визнає

цей підрозділ самостійним платником того чи іншого податку. Так, відповідно до ст. 2 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (у редакції Закону від 22 травня 1997 р. із змінами) платниками цього податку є, зокрема, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи платника податку, які не мають статусу юридичної особи і які розташовані на території іншої, ніж платник податку, територіальної громади. Не так однозначно вирішується питання про кримінально-правовий статус управлінців відокремленого підрозділу у сфері оподаткування у випадку ухвалення платником податку рішення про сплату консолідованого податку. З одного боку, перехід на сплату консолідованого податку на прибуток підприємств означає, що головне підприємство та його відокремлений підрозділ розглядаються як єдиний платник податку; з іншого, відокремлений підрозділ за встановленою формою подає податковому органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань зі сплати консолідованого податку, що, як на мене, може слугувати аргументом на користь визнання відповідних управлінців відокремленого підрозділу юридичної особи виконавцями злочину, передбаченого ст. 212 КК.

Тому заслуговує на підтримку позиція Пленуму Верховного Суду України (далі у цій статті – ВСУ), який у п. 7 постанови від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” висловився за визнання суб'єктом злочинного ухилення від сплати податкових платежів у тому числі відповідних службових осіб філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи. Також сказано не дозволяє погодитись із віднесенням до платників податків і зборів лише юридичних і фізичних осіб (ст. 4 Закону “Про систему оподаткування”, ст. 4 проекту Податкового кодексу України).

У п. 7 постанови Пленуму ВСУ від 26 березня 1999 р. № 5 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність

за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” до суб'єктів ухилення від сплати податків відносились, зокрема, інші службові особи, які мають право підпису фінансово-господарських документів. Окрема вказівка на службових осіб, які мають право підпису фінансово-господарських документів, без конкретизації характеру останніх призводила до того, що позиція Пленуму ВСУ з питання про коло суб'єктів злочинного ухилення від сплати податків не відрізнялась у кращий бік від роз'яснення, яке містилось у постанові Пленуму Верховного Суду РФ від 4 липня 1997 р. № 8 “Про деякі питання застосування судами Російської Федерації кримінального законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків”. Згідно з п. 10 цієї постанови до відповідальності за ст. 199 КК РФ могли притягуватись не лише керівник організації, головний (старший) бухгалтер та особи, які виконують їх обов'язки, а й інші службовці організації – платника податків, які включають до бухгалтерських документів завідомо перекручені дані про доходи і витрати або приховують інші об'єкти оподаткування.

Беручи до уваги позицію Пленуму Верховного Суду РФ, окремі російські криміналісти до інших службовців організації як виконавців злочинного ухилення від сплати податків з організації відносили і рядових співробітників бухгалтерії, і навіть касирів, товарознавців, експедиторів. Формально таке визначення кола осіб, спроможних нести кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків з організації не як співучасники, а як виконавці, вимогам КК РФ не суперечило, але водночас не враховувало віддаленості перекручення первинних документів від подання до контролюючих органів податкової звітності, рішення про що уповноважене ухвалювати лише керівництво організації. Вважаю, що перекручення первинних, а так само облікових документів – це поведінка, яка за своїм кримінально-правовим змістом не виходить за межі створення умов, необхідних для подальшого вчинення злочинного ухилення від сплати податків, інакше кажучи,

це поведінка, яка не ставить систему оподаткування як об'єкт кримінально-правової охорони у стан безпосередньої небезпеки заподіяння її шкоди.

З огляду на те, що фінансово-господарська документація включає в себе і первинні документи про господарські операції (прибутковий або видатковий касовий ордер, прибуткова, видаткова або товарно-транспортна накладна, акт закупки, рахунок-фактура тощо), суб'єктами податкових злочинів, якщо керуватись згаданим вище роз'ясненням Пленуму ВСУ, потрібно було визнавати й тих працівників організацій, які здійснюють лише підготовчі функції у сфері оподаткування і на яких не покладено відповідальність за фінансову діяльність юридичної особи в цілому. При цьому, визначаючи коло суб'єктів злочинного ухилення від сплати податків і зборів, необхідно орієнтуватись на повноваження, пов'язані з виконанням юридичною особою (її відокремленим підрозділом) покладених на неї (нього) податкових зобов'язань. Видається, що лише ті працівники, які мають зазначені повноваження, спроможні вжити заходів, спрямованих на ухилення від сплати податкових платежів, і тим самим виконати об'єктивну сторону податкового злочину.

У зв'язку з викладеним вище мною висловлювалась думка про те, що у постанову Пленуму ВСУ від 26 березня 1999 р. № 5 варто внести певне уточнення, яке б поклало край поширювальному тлумаченню ознак суб'єкта злочинного ухилення від сплати податкових платежів [8]. У п. 7 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15 суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212 КК, пропонується визнавати у т.ч. інших (крім керівників та осіб, які виконують їх обов'язки) службових осіб, яким у встановленому законом порядку надається право підпису фінансових документів. Вказівка не на фінансово-господарські, а на фінансові документи – крок вперед, але й це роз'яснення не може претендувати на досконалість з огляду на існуючу різницю між такими різновидами фінансових документів, як бухгалтерські і податкові документи.

Вважаю, що досить вдало позначаються працівники, покликані в силу виконуваних службових обов'язків здійснювати податкову дієздатність юридичної особи, у п. п. 15.4.2 п. 15.4 ст. 15 Закону від 21 грудня 2000 р. із змінами “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Тут говориться про посадових осіб юридичних осіб, уповноважених відповідно до законодавства (додам від себе – і локальних документів) нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, збори (обов'язкові платежі), а також вести податковий облік і звітність. Водночас зверну увагу на те, що вказаний Закон не встановлює жодних вимог щодо посади особи, яка надає (доставляє) податкову декларацію в канцелярію податкового органу, тобто це може бути й інша посадова особа, а не лише керівник, головний бухгалтер підприємства, установи, організації чи особа, яка у встановленому порядку здійснює їх повноваження, пов'язані з оподаткуванням. Про це йде мова, зокрема, у листі ДПА України від 5 вересня 2007 р. № 17525/7/28-0917/32 “Про дотримання чинного законодавства” [9].

Звідси випливає, що в оновленому роз'ясненні Пленуму ВСУ, присвяченому визначенню кола службових осіб юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, спроможних нести як виконавці злочину кримінальну відповідальність за ст. 212 КК, не повинен фігурувати обов'язок подання до контролюючих органів документів податкової звітності. Разом із тим вказане роз'яснення має більш чітко орієнтувати правозастосовні органи на встановлення повноважень осіб, пов'язаних із виконанням підприємствами, установами, організаціями покладених на них податкових зобов'язань.

Вагомим аргументом на користь висунутої пропозиції є, на мою думку, зміна позиції Пленуму Верховного Суду РФ, який у своїй постанові від 28 грудня 2006 р. № 64 “Про практику застосування судами кримінального законодавства про відповідальність за податкові злочини” до суб'єктів злочину, передбаченого ст. 199 КК

РФ, пропонує відносити лише керівника організації – платника податків, головного бухгалтера (бухгалтера – за відсутності у штаті посади головного бухгалтера), в обов'язки яких входить підписання звітної документації, що подається до податкових органів, забезпечення повної та своєчасної сплати податків, а так само інших осіб, якщо вони спеціально уповноважені органом управління організації на вчинення вказаних дій. Зазначається також, що інші працівники організації – платника податків (наприклад, ті, хто займається оформленням первинних документів бухгалтерського обліку), які умисно сприяли вчиненню податкового злочину, мають притягуватись до відповідальності на підставі відповідних частин ст. ст. 33, 199 КК РФ як пособники злочину.

На кримінально-правову оцінку допущених працівником підприємства, установи чи організації порушень податкового законодавства значною мірою впливає та обставина, що ч. 2 ст. 212 КК України передбачає таку кваліфікуючу ознаку, як вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб. Законодавче описання групи осіб, які діють за попередньою змовою, як однієї з форм групової співучасті наводиться у ч. 2 ст. 28 КК, в якій, на відміну від ч. 1 цієї статті, вид співучасників не конкретизовано. Висловлю припущення, що саме ця законодавча невизначеність і, можна сказати, непослідовність дала змогу В.О.Останіну зробити висновок про те, що за ч. 2 ст. 212 КК як ухилення від сплати податків за попередньою змовою групою осіб потрібно кваліфікувати ухилення, “в якому брали участь дві або більше особи, які наділені ознаками суб'єкта цього злочину, як в якості співвиконавців, так і з розподілом ролей” [10]. Я поділяю точку зору С.Д.Шапченка, який, ретельно проаналізувавши ч. 2 ст. 28 КК, переконливо довів, що при вчиненні злочину за попередньою змовою групою осіб принаймні два співучасники повинні діяти як співвиконавці [11]. Як відомо, суть співвиконавства полягає у вчиненні кожною з осіб, які діють спільно, дій, що утворюють об'єктивну сторону складу конкрет-

ного злочину; об'єктивна сторона злочину виконується об'єднаними зусиллями двох або більше осіб, які можуть діяти одночасно або послідовно, вчинювати кримінально каране діяння повністю або частково. Крім всього іншого, запропоноване В.О.Останіним поширювальне тлумачення кваліфікуючої ознаки “за попередньою змовою групою осіб” не узгоджується з роз'ясненням, яке традиційно дається Пленумом ВСУ у цій категорії кримінальних справ. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів вважається вчиненням за попередньою змовою групою осіб, якщо в ньому брали участь як співвиконавці дві чи більше особи, які попередньо, до вчинення діяння, домовилися не сплачувати обов'язкові платежі до бюджетів чи державних цільових фондів або сплачувати їх не у повному обсязі (п. 18 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15). За цією ознакою можуть кваліфікуватись, наприклад, дії службових осіб одного і того ж підприємства, установи, організації, на яких покладено відповідальність за правильність обчислення і сплати податкових платежів та за достовірність відповідної звітності.

Згідно з п. 24 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. № 250 (Положення втратило чинність на підставі постанови Уряду від 28 лютого 2000 р. № 419 [12]), головному бухгалтеру підприємства заборонялось приймати до виконання документи на операції, що суперечать вимогам нормативних актів, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. Про такі документи головний бухгалтер письмово повідомляв керівника (власника) підприємства, установи і приймав їх до виконання і обліку тільки за його письмовим розпорядженням. Керівник (власник) повністю ніс відповідальність за проведення цих операцій. Звідси нібито випливало те, що у разі виконання у повному обсязі наведеної норми підзаконного акту головний бухгалтер підприємства або спеціаліст, який виконував

його обов'язки, не повинен був відповідати у порядку кримінального переслідування за порушення податкового законодавства.

У Законі від 16 липня 1999 р. “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” відсутнє положення про перекладання (шляхом письмового підтвердження наказу) відповідальності з особи, яка веде бухгалтерський облік на підприємстві, на його керівника. З огляду на те, що у чинному бухгалтерському і податковому законодавстві проблема розмежування кримінальної відповідальності керівників і бухгалтерських працівників не вирішується (і, в принципі, не може і не повинна вирішуватись), кваліфікація пов'язаних з оподаткуванням протиправних діянь бухгалтерів підприємств повинна враховувати, по-перше, закріплені у ст. 41 КК України загальні правила кримінально-правового інституту виконання наказу (розпорядження), по-друге, специфіку його застосування в аналізованій категорії кримінальних справ, відображену у п. 9 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15. Тут роз'яснюється, що дії керівників підприємств, установ, організацій, які віддали підлеглим службовим особам розпорядження підписати чи подати до податкових органів недостовірні (фальсифіковані) звіти, баланси, декларації, розрахунки або не сплачувати взагалі чи сплатити не в повному обсязі податки, збори, інші обов'язкові платежі, а також дії службових осіб, які виконали такі незаконні наказ, розпорядження чи вказівку, мають кваліфікуватись за ст. 212 КК – як ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчинене за попередньою змовою групою осіб.

Вивчення правозастосовної практики показує, що типовий для юридичних осіб різних організаційно-правових форм тандем “керівник–бухгалтер”, який зумовлює кваліфікацію вчиненого за ч. 2 ст. 212 КК за ознакою “за попередньою змовою групою осіб”, може не спрацьовувати в плані притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податкових платежів із двох основних причин.

По-перше, через те, що у поведінці працівника підприємства, установи, організації, від якого керівник підприємства приховує значущі з погляду правильності оподаткування обставини, не встановлено умисел, тобто обов'язкову ознаку суб'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212 КК. Наприклад, бухгалтер може нічого не знати про угоди, здійснювані директором за готівку, і, як наслідок, не відображати їх у документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Я б не став, як це робить, наприклад, В.В.Пивоваров, називати подібні пояснення бухгалтера лише відмовками, які суперечать вимогам законодавства стосовно функцій і меж установленої відповідальності головного бухгалтера [13]. І.І. Кучеров слушно зазначає, що у тому разі, коли податковий злочин скоюється керівником підприємства самостійно, він зазвичай не інформує бухгалтера про вчинені фінансово-господарські операції, а отриману в їх результаті виручку використовує на власний розсуд, не здаючи її до каси [14]. Не бажаючи інформувати бухгалтера про намір ухилитись від сплати податків, керівник для складання звітності може надавати йому фіктивні документи, що також матиме своїм наслідком неналежне виконання підприємством податкових зобов'язань.

По-друге, причиною відсутності тандему “керівник–бухгалтер” може бути те, що бухгалтер, маючи умисел, спрямований на ухилення від сплати податків, для досягнення своєї злочинної мети прагне скористатись некомпетентністю керівника підприємства. Останній, відповідаючи за чітку і правомірну роботу очолюваного ним підприємства, далеко не завжди є фахівцем у податковому законодавстві, а тому нерідко фактично не здатен перевірити правильність даних, наведених у документах, що подаються до податкових органів. Засудження за таких умов керівника підприємства, який не зміг, не розбираючись у тонкощах бухгалтерського і податкового обліку, забезпечити компетентне управління і в діях якого відсутня інтелектуальна ознака умислу, за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК, є безпідставним. Свідоме перекру-

чення істини, спрямоване на ухилення від сплати податкових платежів, про що йдеться в аналізованій кримінально-правовій нормі, не варто ототожнювати з відповідальністю керівника за незаконні вчинки своїх підлеглих, що за наявності до цього підстав може розцінюватись за ст. 367 КК як службова недбалість.

За ч. 3 ст. 148-2 і ч. 2 ст. 172 КК 1960 р. кваліфікував Калінінський районний суд м. Донецька (вирок від 22 березня 2001 р.) дії головного бухгалтера ПП "Спектр" З., який у період з 1 жовтня 1998 р. до 21 квітня 1999 р. шляхом приховування об'єкта оподаткування, що виник внаслідок проведення бартерної операції, та необґрунтованого завищення податкового кредиту, ухилився від сплати ПДВ на суму понад 47 тис. грн. Суд розцінив поведінку директора ПП "Спектр" Н., який не мав навичок бухгалтерського і податкового обліку і який підписував податкові декларації з ПДВ, покладаючись на професіоналізм головного бухгалтера, як халатність, що спричинила тяжкі наслідки (ч. 2 ст. 167 КК 1960 р.). На думку суду, Н. як керівник підприємства належним чином не проконтролював виконання своїм підлеглим З. службових обов'язків, не передбачав шкідливі наслідки власної службової поведінки, хоч міг і повинен був передбачати заподіяння шкоди державним інтересам у вигляді ненадходження ПДВ.

Кримінально-правова оцінка, дана судом поведінці Н., видається правильною, але недостатньо мотивованою. Всупереч усталеній у доктрині вимозі про конкретизацію обвинувачення у кримінальних справах про відповідальність за халатність (наразі – службову недбалість) в аналізованому вирокі відсутня вказівка на ті нормативні акти та інші документи, які поклали на Н. як на керівника підприємства обов'язок контролювати службові дії бухгалтера З., пов'язані з нарахуванням податкових зобов'язань підприємства, при тому, що саме за невиконання цього обов'язку Н. і був засуджений.

Вивчення матеріалів судових справ показує, що подібні ситуації є досить поширеними у сучасній господарській практиці. Тому занадто категоричними виглядають міркування Т.Дмитренка про те, що бухгалтер не здатен нести самостійну відповідальність

за вчинення податкового злочину, а умисел, спрямований на ухилення від сплати податків, може бути інкримінований лише керівникові підприємства [15]. Свою позицію Т.Дмитренко пояснює тим, що ухилення від сплати податків – це сфера розподілу власності між державою і підприємцем, до якої головний бухгалтер підприємства як найманий працівник не допускається. Крім цього, ніхто начебто не уповноважує бухгалтера контролювати законність розпоряджень першої особи – свого керівника; внесення перекручених відомостей у первинні документи потрібно розглядати як волевиявлення лише керівника.

Досить переконливе спростування такої позиції наводиться Є.К.Кулаковим. Цей вчений виокремлює умови, за наявності яких особа може бути визнана суб'єктом злочину, передбаченого ст. 199 КК РФ: наявність об'єкта оподаткування; обов'язок особи вести належний облік наявних об'єктів оподаткування, подавати до податкових органів звітні документи, пов'язані зі сплатою податків; обов'язок сплачувати податок із наявних об'єктів. На підприємствах різних організаційно-правових форм зазначені обов'язки покладені безпосередньо на керівника і головного бухгалтера, а тому ці особи і повинні притягуватись до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків з організацій [16]. Вважаю, що повноваження головного бухгалтера підприємства у сфері оподаткування є досить значними, а тому він здатен, ввівши в оману керівника у питанні про виконання підприємством зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами, самостійно вчинити злочинне ухилення від сплати податкових платежів або скоїти це діяння спільно зі своїм керівником. Інша справа, що бухгалтер може бути просто не зацікавлений в цьому, будучи найманим працівником і не одержуючи особисто будь-якої вигоди від вчинення кримінально караного діяння. Водночас з точки зору можливого самостійного вчинення бухгалтером умисного ухилення від сплати податків не варто виключати життєві ситуації, коли цей працівник, так би мовити,

“підставляє” керівника підприємства, бажаючи, наприклад, скомпрометувати його, завдати неприємностей, помститись або зайняти керівну посаду. Якщо виходити з того, що головний бухгалтер нібито може виступати лише співучасником, а не виконавцем податкового злочину, то кваліфікація його дій у подібних ситуаціях видається досить проблематичною. Як відомо, мотив на кваліфікацію ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів не впливає. Врешті-решт кримінально-правова оцінка поведінки службової особи підприємства, установи, організації залежить не від того, чи зацікавлена вона з різних підстав в ухиленні від сплати податкових платежів, а від її конкретної ролі у скоєнні податкового злочину, виконанні об’єктивної сторони останнього.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати наступні висновки.

По-перше, суб’єктами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів мають визнаватись ті працівники підприємств, установ, організацій, які відповідають за фінансову діяльність юридичної особи (її відокремленого підрозділу) і які, з огляду на виконувані службові обов’язки, регламентовані нормативними актами і локальними документами, покликані здійснювати податкову дієздатність колективного утворення. Оптимальним позначенням цієї категорії суб’єктів податкового злочину видається таке формулювання, яким доцільно замінити абз. 2 п. 7 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15: “1) службові особи юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, які відповідно до чинного законодавства і локальних документів уповноважені забезпечити внесення до бюджетів податків, зборів, інших обов’язкових платежів, підписувати документи податкової звітності, розпоряджатись банківським рахунком і підписувати розрахункові документи”.

По-друге, звичайний порядок складання і підписання податкової звітності призводить до того, що до злочинного ухилення від

сплати податкових внесків із підприємства, установи, організації виявляються причетними і керівник організації, і її головний бухгалтер. Однак далеко не завжди факт спільного підписання цими службовими особами організації податкової звітності свідчить про наявність тандему “керівник–головний бухгалтер” як підстави для кваліфікації вчиненого за ч. 2 ст. 212 КК України за ознакою “за попередньою змовою групою осіб”. Разом із тим злочинна домовленість між керівником і головним бухгалтером істотно посилює суспільну небезпеку вчинюваного ухилення від сплати податків, оскільки дозволяє винним використовувати всі можливі способи приховування і перекручення елементів оподаткування, вносити неправдиві відомості у різні документи, пов’язані з оподаткуванням, а не лише у податкову звітність. Таким чином, закріплення у ч. 2 ст. 212 КК України такого кваліфікованого складу злочину, як ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, вчинене за попередньою змовою групою осіб, є соціально обґрунтованим.

Література:

1. Лысенко В.В. Уголовно-правовая характеристика уклонений от уплаты налогов. Лекция. – Ирпень, 1998. – С. 32.
2. Задорожный А. Особенности подготовительного этапа допроса главного бухгалтера и руководителя предприятия по делам об уклонении от уплаты налогов // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 6. – С. 145.
3. Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар / За заг. ред. В.В.Сташиса, В.Я.Тація. – К.: Концерн “Видавничий Дім “Ін Юре”, 2003. – С. 584; Лисенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1997. – С. 18; Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. За заг. ред.

Гончаренка В.Г., Андрушка П.П. – К.: Форум, 2005, у трьох книгах. Книга 2. Особлива частина. Коментарі до статей 109–254 Кримінального кодексу. – С. 457; Уголовный кодекс Украины: Научно-практический комментарий (отв. ред. С.С.Яценко, В.И.Шакун). – К.: Правові джерела, 1998. – С. 563.

4. Брич Л.П., Навроцький В.О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. – К.: Атіка, 2000. – С. 242.

5. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 1. Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності. Затверджено наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29 грудня 2004 р. № 336 // Нормативні акти України, версія 9.3.1 [Електронний ресурс].

6. Грек Г. Уголовная ответственность бухгалтера // Бухгалтерия. – 15 июля 2002 г. – № 29/1-2. – С. 76.

7. Архів Дружковського міського суду Донецької обл. Справа № 1–99 за 2002 р.

8. Дудоров О.О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: Монографія. – К.: Юридична практика, 2003. – С. 164–165.

9. Адвокат Бухгалтера. – 2007. – № 30. – С. 6-7.

10. Останін В.О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Київ, 2004. – С. 13.

11. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. – 4-е вид., переробл. та доповн. / Відп. ред. С.С.Яценко. – К.: А.С.К., 2005. – С. 54–55.

12. Порядок надання фінансової звітності. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 // Урядовий кур'єр. – 4 березня 2000 р. – № 42.

13. Пивоваров В.В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність: кримінологічна характеристика та попередження: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2003. – С. 93.

14. Кучеров И.И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. – М.: Первая Образцовая типография, 2000. – С. 50, с. 232.

15. Дмитренко Т. Нужна система уголовного преследования за соучастие ... // Налоговая полиция. – 1997. – № 12.

16. Кулаков Е.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и организаций // Юридические записки. Вып. 8: Российское уголовное законодательство: Проблемы теории и практики / Под ред. К.А.Панько. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1999. – С. 62–63.