

УДК 343.98:359.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.78.2.41>

МОНІТОРИНГ ВИКОРИСТАННЯ У СУДОВИХ РІШЕННЯХ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Карабаза Н.Ф.,

аспірантка кафедри кримінальної юстиції

Державного податкового університету,

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9526-2155>

Карабаза Н.Ф. Моніторинг використання у судових рішеннях понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень.

У статті здійснено оцінку відповідності судових рішень у кримінальних провадженнях щодо цих правопорушень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень. Зокрема, проаналізовані судові рішення у кримінальних провадженнях щодо ухиленнь від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за останні три роки, ухвалені у судах першої та апеляційної інстанцій, а також правові позиції Верховного Суду. Виявлено тенденцію невиправданого зменшення уваги до податкових кримінальних правопорушень з боку правозастосовних органів, що проявляється у відсутності роз'яснювальних матеріалів та рекомендацій щодо здійснення судового провадження, а також з боку законотворців. Вказано на: проблеми теоретичного характеру, зумовлені відсутністю однакового розуміння понять, терміносистем; проблеми нормативно-правового характеру, пов'язані із неоднозначністю кримінального, кримінального процесуального, податкового законів, та проблеми правозастосовного характеру, зумовлені складністю проваджень щодо податкових правопорушень та неоднаковим тлумаченням законів. Висловлено авторське бачення напрямів удосконалення використання понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень у судових рішеннях. Зокрема, це стосується: розвитку теоретико-методологічних засад міжгалузевого термінознавства; узгодженості в тлумаченні понять і категорій податкового, кримінального, кримінально-процесуального права; усунення колізійності міжгалузевого правового регулювання; підвищення обізнаності суддів щодо податкової сфери (спеціалізація щодо податкових справ у місцевих судах (зокрема, щодо ведення адміністративних і кримінальних справ, пов'язаних із сферою оподаткування)); розробки критеріїв якості судових рішень і запровадження дисциплінарної відповідальності суддів за систематичне ухвалення невмотивованих рішень, скасованих вищестоящою судовою інстанцією; оновлення досліджень якості судових рішень в кримінальних провадженнях усіх судових інстанцій у розрізі кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Ключові слова: кримінальне провадження, рішення суду, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, поняття і категорії, оцінка відповідності.

Karabaza N. Monitoring of use in court decisions the concept-category to vehicle of tax criminal offences.

The article assesses the compliance of the conceptual and categorical apparatus of tax criminal offences with court decisions in criminal proceedings on these offences. In particular, court decisions in criminal proceedings on tax evasion and duties (mandatory payments) over the past three years, issued by the courts of first instance and appellate courts, as well as legal positions of the Supreme Court were analysed. The tendency of unjustified reduction of attention to tax criminal offences by law enforcement authorities was revealed, which is manifested in the lack of explanatory materials and recommendations for court proceedings, as well as by lawmakers. The article points out theoretical problems related to the lack of a common understanding of concepts and terminology; regulatory and legal problems related to the ambiguity of criminal, criminal procedure and tax legislation; law enforcement problems caused by the complexity of proceedings in cases of tax offences and unequal interpretation of laws. The author's vision of the ways to improve the use of the conceptual and categorical apparatus of tax criminal offences in court decisions is expressed. In particular,

this concerns: the development of theoretical and methodological foundations of cross-sectoral terminology; consistency in the interpretation of concepts and categories of tax, criminal, and criminal procedure law; elimination of conflicts in cross-sectoral legal regulation; and raising the awareness of judges in the tax area (specialisation in tax cases in local courts (in particular, in administrative and criminal cases related to taxation)); the development of criteria for the quality of court decisions and the introduction of disciplinary liability of judges for systematically passing unmotivated decisions cancelled by a higher court; updating research on the quality of court decisions in criminal proceedings of all court instances in the context of criminal offences in the field of taxation.

Key words: criminal proceedings, court decisions, criminal offences in the field of taxation, concepts and categories, compliance assessment.

Постановка проблеми. Через судові рішення відображається воля держави у розв'язанні суспільно-правового конфлікту, результат реалізації судом своєї процесуальної функції; порівнюється вітчизняна судова практика із практикою ЄСПЛ; оцінюється рівень довіри народу до судової влади в цілому.

Зазвичай, у дослідженнях вказується на наявність об'єктивних і суб'єктивних чинників судових помилок при розгляді тих чи інших кримінальних проваджень. Перші пов'язують із: недосконалістю нормативно-правової бази (колізії податкового законодавства, судоустійного, процесуального, відсутність єдиної правової позиції у вирішенні окремих питань); організацією діяльності суддів («завалення» судів юрисдикційними матеріалами, «масове» оскарження податковими органами судових рішень, ухвалених не на їх користь, введення штрих-коду судових рішень). Проблеми з елементами суб'єктивізму, попри індивідуальне розуміння значимості статусу судді у суспільстві, категорії «справедливість», знання законодавчих положень, уміння досліджувати докази і приймати рішення та інші особистісні ознаки, вбачаються у відсутності «традиції» максимально використовувати надані суду можливості під час судового розгляду, не дотриманні таємниці нарадчої кімнати, поверховість в обґрунтуванні і мотивації ухвалення відповідних судових рішень. Отже, проблеми ефективного використання інституту судових рішень мають як матеріальний, так і процесуальний (процедурний) характер [1, с. 16].

Наявність проблем у правозастосовчій діяльності щодо використання того чи іншого правового інституту, зазвичай, стверджується науковцями і практиками, відображається у правових позиціях вищих судових інстанцій. З практичної точки зору, визначаються типові недоліки ухвалення судових рішень з представленням статистичних даних і наведенням прикладів судової практики.

З огляду на підвищену складність кримінальних проваджень щодо податкових правопорушень (визначений коефіцієнт складності 2,97 [2]), підняті питання понятійно-категоріального апарату у судових рішеннях вбачаються актуальними.

Стан опрацювання. Понятійно-категоріальний апарат кримінального процесуального права не є предметом активного наукового пошуку. На монографічному рівні ця тематика представлена роботою 2011 року [3]. А окремі елементи (поняття) досліджуються в межах того чи іншого процесуального інституту. Вивчення понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень не проводилося [4, с. 62].

Метою статті є аналіз рішень суду на предмет використання понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень та виявлення проблемних питань у цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Вищестоящі суди періодично приділяли увагу судовим рішенням в кримінальному провадженні. Як правило, аналізуючи якість складання суддями процесуальних документів в кримінальному провадженні, Верховний Суд, Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ наголошували на необхідності постійного удосконалення стилю підготовки судових рішень, викладення їх офіційно-діловою мовою, юридично грамотно, з коротким, точним та ясним описом обставин справи, результатів дослідження доказів і висновків суду. Основні зауваження щодо підготовки судових рішень у першій інстанції, здебільшого, стосуються: законності, обґрунтованості і вмотивованості вироку та ухвали, їх структури та послідовності викладення обставин кримінального провадження. При цьому, у таких узагальненнях діяльності судів першої інстанції, поряд із розглядом їх помилок, містилися детальні рекомендації щодо змісту всіх частин судових рішень, що, безперечно, сприяло удосконаленню судового правозастосування.

Останнім часом не спостерігається активності в узагальненні судової практики кримінального провадження у справах щодо податкових правопорушень – відсутні: оновлення щодо вимог до рішень суду у кримінальному провадженні; виокремлення вивчення практики розслідування та судового роз-

гляду цих справ. Можливо, такий стан пояснюється тим, що до судового провадження надходить невеликий відсоток кримінальних проваджень, в яких ставиться питання ухвалення вироку: так, у 2021 році судами у першій інстанції розглянуто 72 кримінальні провадження по статтям 212, 212-2 КК України і ухвалено 16 вироків; у 2022 році – лише 49 проваджень і 5 вироків (зважаючи на воєнний стан). Нині, щодо «податкових справ» мають місце як обвинувальні, так і виправдувальні вирoki, а також звільнення від кримінальної відповідальності. Але, попри незначну судову практику щодо цих кримінальних проваджень, податкові правопорушення вважаються одними із складних об'єктів дослідження і доказування. Тому не можна допускати зниження уваги до їх розгляду. Це підтверджується і позиціями Верховного Суду щодо різних аспектів провадження відносно податкових правопорушень, а також активним висвітленням судової практики представниками адвокатури [5]. Останні звертають увагу на обставини, які потрібно враховувати зокрема й у судовому провадженні задля забезпечення захисту платника податків.

На нашу думку, належне використання понятійно-категоріального апарату у судовому провадженні щодо кримінальних податкових правопорушень гальмують як проблеми теоретичного характеру, зумовлені відсутністю однакового розуміння понять, терміносистем, так і проблеми нормативно-правового характеру – зумовлені неоднозначністю кримінального, кримінального процесуального, податкового законів. Зокрема, це питання: відсутності унормування окремих термінів і понять (наприклад, «процесуальні функції»); не виділення підетапу «судове дослідження (судове слідство)»; дискусійність змістовного наповнення правової категорії «підготовче провадження» і поняття «судове засідання»; визначення окремих термінів категоріально-понятійного апарату судового провадження у кримінальному процесуальному законі через інші терміни; різне значення спільних за формою та змістом термінів; співвідношення кримінальних, кримінальних процесуальних і податкових термінів (наприклад, податкового компромісу і звільнення від кримінальної відповідальності, реабілітуючих/нереабілітуючих обставин); володіння спеціальними знаннями у сфері оподаткування; змістовного наповнення оціночних понять; теоретико-правової конструкції «розсуд в кримінальному процесуальному праві» та ін.

Оцінка використання судом понятійно-категоріального апарату у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень може бути відображена через приклади судової практики, з акцентом на відповідні проблемні правозастосовні питання.

Так, однією із особливостей, характерних кримінальному провадженню щодо податкових правопорушень, як вже зауважувалося, є паралельне оскарження ППР в порядку адміністративного судочинства. Як наголошують правозахисники, питання співвідношення процедури початку кримінального провадження щодо ухилення від сплати податків та притягнення винних до кримінальної відповідальності за такі правопорушення з процедурою визначення грошового зобов'язання платника податків шляхом прийняття відповідного рішення контролюючим органом та його подальшого оскарження, тобто з узгодженістю грошових зобов'язань, є досить складним для сприйняття та розуміння, а тому завжди викликало гострі дискусії навіть у середовищі фахівців та практикуючих юристів-податківців [5].

Суддя повинен розуміти неправильність ототожнення процедури настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з процедурою узгодження грошового зобов'язання. Процес кримінального переслідування посадових осіб суб'єктів господарювання та процес визначення й узгодження грошового зобов'язання платнику податків (у тому числі шляхом його оскарження в адміністративному судочинстві), хоча й тісно пов'язані між собою, однак за своєю суттю мають абсолютну різну природу. Такі процеси відрізняються метою, цілями, для досягнення яких вони застосовуються, способами їх застосування, наслідками та результатами, що настають у разі їх використання тощо. Тобто сума несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів у кримінальному провадженні не є тотожною сумі узгодженого грошового зобов'язання, яка для цілей кримінального провадження застосовуватися не може. Разом із тим, позитивне рішення адміністративного суду, що підтверджує правильність обліку господарських операцій, напряду впливає на обґрунтування рішення про виправдання особи. Наприклад, слідчий направляє справу до суду, не чекаючи результатів судового рішення адміністративного суду. Пізніше директор підприємства долучив рішення про скасування ППР вже під час розгляду справи за його обвинуваченням. Суд виправдав особу, оскільки адміністративний суд дійшов висновку про скасування ППР на підставі аналізу частини доказів, якими прокурор намагався довести вину особи (вирок Кагарлицького районного суду у

справі від 12.12.2016 № 368/634/15-к). Але на таку судову діяльність витрачається час і суддя має відповідне навантаження щодо вивчення матеріалів провадження. Задля процесуальної та ресурсної економії вбачається за доцільне запровадити особливості для цієї категорії кримінальних проваджень: обмежити строки подання скарг в адміністративний суд щодо узгодження ППР при початку кримінального провадження; визначити скорочений порядок адміністративного розгляду; на період вирішення справи адміністративним судом надати можливість зупинення кримінального провадження.

Окрім того, необхідно зважати на те, що один лише акт перевірки не є автоматичним підтвердженням вчинення кримінального правопорушення (злочину) щодо ухилення від сплати податків. Він повинен сприйматися поряд з іншими обставинами (об'єктивними і суб'єктивними), які можуть свідчити про наявність складу такого кримінального правопорушення. Тут серед основних понять особлива увага приділяється умислу обвинуваченого.

Ще однією особливістю досліджуваної категорії кримінальних проваджень є проведення економічної експертизи, на що суди постійно звертають увагу. Ключові наслідки для рішення суду (зокрема й виправдання особи) мають: порядок проведення експертизи, строки, документи, які досліджувалися. Наприклад, якщо експертиза проводилася без урахування первинної бухгалтерської документації, то це призводить до недійсності експертизи та є підставою для виправдання особи (вирок Київського районного суду м. Харкова від 22.04.2019 у справі № 640/3526/16-к).

Разом із тим, мають місце випадки, коли Верховний Суд не вбачає порушення у тому, що суди не взяли до уваги висновок судово-економічної експертизи. Так, у справі № 421/3621/16-к вищою судовою інстанцією зазначено, що «Як впливає з вироку, місцевий суд проаналізував вказаний висновок і, дотримавшись вимог частини десятої статті 101 КПК, навів у вирокі мотиви своєї незгоди з ним. На аналогічні скарги прокурора апеляційний суд у своїй ухвалі зазначив, що вказаний висновок не може спростувати висновків, що містяться у рішеннях адміністративних судів, які набрали законної сили, щодо застосування норм податкового законодавства до діяльності підприємства».

Звертається увага і на відмежування суміжних кримінальних правопорушень. Цьому неабияк сприяють знання понятійно-категоріального апарату вказаних правопорушень і розуміння легальності об'єкта оподаткування. У зв'язку з цим, саме в суді відбувається перекваліфікація умисного ухилення від оподаткування (наприклад, на шахрайство (стаття 190), провадження № 51-492км21).

Мають місце випадки, коли показання обвинуваченого зводяться до формального невизнання/визнання винуватості, без підтвердження належними доказами реальності операцій та руху активів, оплат, правильності оформлення первинних документів, умислу на несплату податків (наприклад, вирок Шевченківського районного суду м. Києва від 08.10.2020 № 761/18549/15-к). Відсутність доказів, конкретних аргументів при визнанні/запереченні вини обвинуваченого вказує на порушення вимог судового рішення, зокрема щодо обґрунтованості і тим самим засвідчує наявність помилок у використанні судом відповідного понятійно-категоріального апарату.

Також необхідно брати до уваги той факт, що визнання особою вини в угоді між обвинуваченим і прокурором не означає безумовність затвердження такої угоди судом. Наприклад, ухвалою у справі, щодо розкрадання коштів на державних замовленнях концерну «Укроборонпром» та ухилення від оподаткування ВАКС дійшов висновку, що умови угоди явно суперечать суспільному інтересу. Адже ці кримінальні правопорушення мали місце в умовах проведення антитерористичної операції, коли держава вживала термінових заходів для пошуку додаткових джерел поповнення бюджету та забезпечення обороноздатності країни (судове провадження 1-кп/760/720/21).

Також існують випадки скасування апеляційним судом судового рішення та призначення нового судового розгляду без належного правового обґрунтування. Аналіз судових рішень апеляційної інстанції за три роки у кримінальних провадженнях щодо ухилень від сплати податків (за статтею 212 КК України), доступ до яких відкрито у ЄДРСР, показав, що більшість рішень суду першої інстанції (зокрема: виправдувальних вироків, ухвал про звільнення від кримінальної відповідальності, закриття кримінального провадження) оскаржуються прокурорами (насамперед, виправдувальних вироків) і захисниками (обвинувальних вироків). Апеляційні скарги останніх, зазвичай, задовольняються частково і у меншій мірі, порівняно із апеляційними скаргами прокурорів. Значною кількістю рішень апеляційної інстанції скасовуються рішення суду першої інстанції (найчастіше через: істотне порушення вимог кримінального процесуального закону; неповноту судового розгляду та невідповідність висновків суду, викладених у судовому рішенні, фактичним обставинам кримінального провадження) і призначається новий судовий розгляд.

Таким чином, проблемні питання судових рішень у кримінальних провадженнях щодо податкових кримінальних правопорушень пов'язані із: паралельним оскарженням ППР в адміністративному порядку під час здійснення кримінального провадження; порядком проведення економічної експертизи; повнотою показань обвинуваченого; незалученням свідків; відсутністю мотивації призначення апеляційною інстанцією нового судового розгляду.

Висновки. Судове рішення щодо кримінального податкового правопорушення актуалізує податкові правовідносини між податковим органом та платником податків, допомагає реалізувати права особи і зобов'язує до виконання обов'язків. Нині має місце тенденція невиправданого зменшення уваги до податкових правопорушень з боку суддів, вищих судових органів, що проявляється у відсутності роз'яснюючих матеріалів та рекомендацій щодо здійснення судового провадження, а також з боку законотворців. Проте, податкова злочинність розвивається, удосконалюється, набирає нових форм, зумовлює оновлення понятійно-категоріального апарату і потребує нових спеціальних знань. Існують проблеми теоретичного характеру, зумовлені відсутністю однакового розуміння понять, терміносистем, проблеми нормативно-правового характеру, пов'язані із неоднозначністю кримінального, кримінального процесуального, податкового законів, та проблеми правозастосовного характеру, зумовлені складністю проваджень щодо податкових правопорушень та неоднаковим тлумаченням законів. Значна кількість рішення суду першої інстанції скасовується апеляційною інстанцією і призначається новий судовий розгляд.

Якість судових рішень у кримінальних провадженнях щодо податкових кримінальних правопорушень напряму пов'язано із використанням понятійно-категоріального апарату, правовою визначеністю використовуваних у судовому провадженні термінів.

Напрямами удосконалення вбачаються: (1) розвиток теоретико-методологічних засад міжгалузевго термінознавства; (2) узгодженість в тлумаченні понять і категорій податкового, кримінального, кримінального процесуального права; (3) усунення колізійності міжгалузевго правового регулювання; (4) підвищення обізнаності суддів щодо податкової сфери (спеціалізація щодо податкових справ у місцевих судах (зокрема, щодо ведення адміністративних і кримінальних справ, пов'язаних із сферою оподаткування)); (5) розробка критеріїв якості судових рішень і запровадження дисциплінарної відповідальності суддів за систематичне ухвалення невмотивованих рішень, скасованих вищестоящою судовою інстанцією; (6) оновлення досліджень якості судових рішень в кримінальних провадженнях усіх судових інстанцій у розрізі кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Список використаних джерел:

1. Харковець Ю.М. Інститут судових рішень в кримінальному процесі України: *автореф. дис. ... канд. юрид. наук*. Ірпінь, 2018. 20 с.
2. Звіт «Результати оцінювання середніх витрат часу на розгляд справ для визначення коефіцієнтів навантаження на суддів». Програма реформування сектору юстиції «Нове правосуддя». URL: https://newjustice.org.ua/wp-2021/01/CWM_report_31.07.2020_final.pdf.
3. Малярчук Т.В. Понятійний апарат кримінально-процесуального права України: *автореф. дис. ... канд. юрид. наук*. Київ, 2011. 17 с.
4. Карабаза Н.Ф. Оцінка наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2021. № 6. С. 62–71. DOI: <https://doi.org/10/32886/instzak.2021.06.07>.
5. Паламарчук О. Кримінальна відповідальність за несплату податків vs Узгодження грошового зобов'язання. *Юридична газета*. № 13(151). <https://yur-gazeta.com/>.