

УДК 343.9

ПАВЛЮХ О. А.

ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті розглянуто думки науковців щодо класифікації злочинів у сфері оподаткування. Встановлено, що податкові правопорушення мають найбільшу питому вагу серед економічних правопорушень. Здійснено спробу надати власну класифікацію злочинів у сфері оподаткування.

Ключові слова: злочин, злочинність, податковий злочин, оподаткування, класифікація, види.

В статье рассмотрены мнения ученых о классификации преступлений в сфере налогообложения. Установлено, что налоговые правонарушения имеют самый удельный вес среди экономических правонарушений. Предпринята попытка предоставить собственную классификацию преступлений в сфере налогообложения.

Ключевые слова: преступление, преступность, налоговое преступление, налогообложение, классификация, виды.

The article considers the opinions of scientists on the classification of crimes in the field of taxation. It is established that tax offenses have the largest share among economic offenses. An attempt was made to provide its own classification of crimes in the field of taxation.

Key words: crime, criminality, tax crime, taxation, classification, types.

Податкові правопорушення мають найбільшу питому вагу серед економічних правопорушень. Так, серед кримінальних проваджень, відкритих за ознаками економічних злочинів, що надходять на економічну експертизу, біля 70 відсотків становлять справи, пов'язані з ухиленням від сплати податків. Тому сьогодні стан економічної безпеки країни залишається вкрай складним внаслідок дії низки викликів, зокрема криміналізації економічних відносин та розповсюдження напівлегальних методів ухилення від сплати податків.

Теоретичні та практичні проблеми класифікації злочинів у сфері оподаткування розробляли багато вітчизняних та зарубіжних вчених у галузі кримінального права та кримінології, зокрема: Ю.М. Антонян, А.М. Бойко, В.В. Голіна, Б.М. Головкін, Д.І. Голосніченко, І.М. Даньшин, О.М. Джужа, В.М. Дрьомін, О.О. Дудоров, А.П. Закалюк, А.Ф. Зелінський, О.Г. Кальман, О.М. Костенко, О.Г. Кулик, І.І. Кучеров, В.В. Лисенко, О.М. Литвинов, С.С. Мірошніченко, В.В. Молодик, М.І. Панов, В.В. Пивоваров, О.Ю. Шостко та ін.

У свою чергу, у вітчизняній кримінології практично не дослідженими залишаються питання класифікації злочинів у сфері оподаткування, що розглядається як надзвичайно важлива і актуальна проблема сьогодення.

Варто зазначити, що в юридичній літературі проявляється неоднозначний підхід до визначення податкових злочинів. Так, ряд науковців пропонують доволі широке коло складів злочинів за чинним Кримінальним кодексом України, що умовно об'єднуються в групу податкових. Наприклад, В. В. Лисенко пропонує визначення податковому злочину як такому, що спрямований проти податкової системи та на спричинення шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів). У зв'язку із цим, наводиться загальна характеристика таких злочинів: корисливе спрямування; здійснення під прикриттям легальної підприємницької діяльності; продовження протягом значного проміжку часу; спричинення значної матеріальної шкоди суспільним відносинам; здійснення фізичними чи службовими особами суб'єктів підприємницької діяльності. В свою чергу, класифікаційна спільність податкових злочинів формується на під-

© ПАВЛЮХ О. А. – старший викладач кафедри теорії, історії права і держави та конституційного права (Університет державної фіскальної служби України)

ставі двох критеріїв: кримінально-правового, що об'єднує злочини у сфері господарської, службової діяльності, та криміналістичного у сфері економіки – фінансово-господарська діяльність, виконання фінансово-господарських операцій [1].

Тому вчений наводив такий список складів злочинів за КК України, які він відніс до податкових, наразі деякі з них виключені із КК України:

- ст. 201 контрабанда;
- ст. 202 порушення порядку зайняття господарською або банківською діяльністю (виключена);
- ст. 203 зайняття забороненими видами господарської діяльності (виключена);
- ст. 204 незаконне виготовлення, зберігання, збут та транспортування з метою збуту підакцизних товарів;
- ст. 209 легалізація (відмивання) доходів, здобутих злочинним шляхом;
- ст. 212 ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) ;
- ст. 213 порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом;
- ст. 216 незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок;
- ст. 219 доведення до банкрутства;
- ст. 222 шахрайство з фінансовими ресурсами.

Крім того, В.В. Лисенко пропонує спільну із А.Д. Марушевим класифікацію самих податкових злочинів [2].

Перша група об'єднує діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності. До таких відносяться: порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю (ст. 202); зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 203); порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213); порушення правил здачі дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (ст. 214).

Другу групу складають злочини, спрямованість яких має прояв у порушенні встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції): незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204); незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору або контрольних марок (ст. 216).

До третьої групи відносяться злочини щодо неправомірного припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів: фіктивне банкрутство (ст. 218); доведення до банкрутства (ст. 219); незаконні дії у разі банкрутства (ст. 221).

Четверту групу характеризують податкові злочини в окремих сферах підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо): ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212); легалізація (відмивання) грошових коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 209).

До п'ятої групи можуть бути віднесені злочини, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю: контрабанда (ст. 201); незаконне відкриття та використання за межами України валютних рахунків (ст. 208); ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (ст. 207).

До шостої групи відносять злочини, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222) [3].

Аналізуючи вищезазначені підходи можна зробити висновок, що правники запропонували своєрідний циклічний дуалізм: з одного боку господарські злочини входять в склад податкових, з іншого боку податкові входять в склад господарських. Проте, на нашу думку податкові злочини хоч і пов'язані із здійсненням господарської діяльності, проте не обмежуюся виключно нею, оскільки «цариця» податкових злочинів стаття 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за діяльність як господарюючих суб'єктів, так осіб, що жодним чином із цим не пов'язані (наприклад, фізичні особи).

Інше визначення місця податкового злочину в системі кримінально-правових норм особливої частини запропонований М.І. Бажановим, який помістив «податкові» злочини в групу злочинів у сфері кредитно-фінансової, банківської і бюджетної систем України [1]. Авторами даного посібника може бути запропонований інший, «процесуальний» критерій класифікації податкових злочинів, заснований на нормативному підході. Оскільки чинний Кримінальний кодекс не містить розділу «податкові злочини», то пропонується проаналізувати статтю 216 Кримінального процесуального кодексу України в контексті злочинів, які на досудовій стадії кримінального

провадження підслідні органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства: статті 204, 209, 212, 2121 (ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування), 216, 219 КК України.

Вищенаведений доктринальний та нормативний аналіз приводить до висновку, що в основу вищенаведених класифікацій покладена виключно економічна складова, а сам механізм податкового злочину пояснюється фактом завдання державі матеріальної шкоди. Тому запропонований вище перелік складів так званих «податкових» злочинів можна розширювати саме за цим принципом. З точки зору правозастосування найбільш близькими до такого принципу є злочини: ст. 191 (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем); ст. 193 (незаконне привласнення особою знайденого чи такого, що випадково опинилося у неї, чужого майна або скарбу, які мають особливу історичну, наукову, художню чи культурну цінність); ст. 194 (умисне знищення або пошкодження майна); ст. 197 (порушення обов'язків щодо охорони майна); ст. 199 (виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, білетів державної лотереї, марок акцизного збору чи голографічних захисних елементів) і так далі до злочинів проти довкілля, ст. 365 (зловживання владою або службовим становищем), ст. 366 (службове підроблення), ст. 358 (підроблення документів) тощо.

На нашу думку, ефективність кримінально-правового законодавства держави – це диференціація між криміналізацією конкретних діянь та застосуванням «законної аналогії».

Тобто, кримінальний закон у своїй особливій частині має містити такий кількісний і якісний склад кримінально-правових норм (складів злочинів), щоб: по-перше, максимально конкретно детермінувати діяння, які держава вважає злочинами, щоб уникнути практики застосування аналогії у кримінальному законі, і, по-друге, диспозиції кримінальних норм мають бути позбавлені крайньої конкретизації (або дублювання) з метою недопущення потурання злочинності через законодавчі прогалини.

З огляду на наведений принцип, за сучасним українським кримінальним законом податковими можна назвати лише такі злочини:

- ст. 212 ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- ст. 2121 ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Усі інші склади злочинів, які за вищенаведеними класифікаціями пропонуються як «податкові», необхідно розглядати як такі, що не містять у собі ознак конкуренції статтям 212 та 212-1 КК, а у випадку їхнього вчинення утворюють сукупність, оскільки за своєю кримінологічною особливістю вони є пов'язаними із податковими: фіктивне підприємництво (ст. 205), легалізація (відмивання) грошових коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 209), підроблення документів (ст. 358), службове підроблення (ст. 366) тощо.

Докладне з'ясування податкового потенціалу кримінально-правових норм, розміщених у розділі VII Особливої частини КК України, дозволило автору стверджувати, що у чинному КК України охорона системи оподаткування передбачена у трьох відносно самостійних формах: 1) створення окремого складу злочину, в якому саме система оподаткування виступає єдиним основним безпосереднім об'єктом злочину (ст. 212 КК); 2) створення складів злочинів, в яких система оподаткування є одним з основних безпосередніх об'єктів (ст. ст. 204, 216, 222 КК); 3) створення складів злочинів, в яких система оподаткування відіграє роль не основного (єдиного або альтернативного), а лише так званого факультативного безпосереднього об'єкта (ст. ст. 201, 202, 205, 207, 211, 213, 218–221 КК). На думку дослідника, злочини, що посягають на систему оподаткування (інакше кажучи, злочини, суспільна небезпека яких включає податкову складову), є підстави поділити на два види: 1) злочини проти системи оподаткування (податкові злочини); 2) злочини, що можуть спричиняти шкоду системі оподаткування.

Підсумовуючи вищевикладене, підкреслимо важливість класифікації податкових злочинів. Без усестороннього вивчення та аналізу видів податкових злочинів діяльність з їх запобігання не може бути комплексною, системною та науково обґрунтованою, а тому навряд чи стане ефективною та здатною забезпечити бажані результати. Податкова злочинність є одним з найбільш небезпечних видів економічної злочинності, що відзначається надзвичайно високим рівнем та латентністю, коефіцієнтами злочинної діяльності і активності, має міцну тенденцію до поширення у тяжких формах і значних сумах, становить основне джерело відтворення тіньової економіки України. Податкова злочинність як особливе соціально-правове явище характери-

зується специфічною структурою (щодо географії, поширення за рівнями податкової системи, видами податків та зборів, сферами економіки, способами вчинення та ін.). Масовість ухилення від оподаткування, що має місце в Україні, з'ясування його характеру, тенденцій та інших рис свідчить, що податкова злочинність за сучасних умов перетворюється на одну із вагомих загроз національній безпеці України.

Список використаних джерел:

1. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : монографія. К.: Логос, 2004. С. 30.
2. Марушев А. Д. Классификация преступлений, совершаемых в сфере предпринимательской деятельности. *Актуальні проблеми криміналістики* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Харків : Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2003. С. 117-120.
4. Кримінальне право України: Особлива частина: Підручник / М.І. Бажанов, Ю.В. Баулін, В.І. Борисов та ін.; За ред. проф. М.І. Бажанова, В.В. Сташиса, В.Я. Тація. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Юрінком Інтер, 2005. 544 с.
5. Грицюк І.В. Протидія розслідуванню злочинів у сфері оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / Нац. ун-т ДПС України. Ірпінь, 2012. 19 с.

УДК 343.1

ПОЧТОВИЙ М. М.

**ПРОЯВИ ПУБЛІЧНОСТІ І ДИСПОЗИТИВНОСТІ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ
НЕЗАЛЕЖНОЇ УКРАЇНИ: ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

У дослідженні розглядається питання історичного розвитку публічності та диспозитивності у кримінальному провадженні періоду незалежності України. Спочатку наголошується на Концепції судово-правової реформи 1992 року, якою визначено необхідність докорінної зміни засад і процедури кримінального процесу. Також автором акцентується увага на Законі України «Про приєднання України до Статуту Ради Європи» 1995 року, відповідно до якого наша держава взяла на себе зобов'язання привести національне законодавство у відповідність до загальновизнаних норм міжнародного права. Доведено, що революційним кроком у сфері кримінального судочинства стало доповнення Кримінально-процесуального кодексу України 1960 року статтею 16-1 «Змагальність і диспозитивність». З'ясовано, що зміст диспозитивності полягав у можливості сторонами кримінального процесу користуватися рівними правами та свободою у наданні доказів, їх дослідженні та доведенні їх переконливості перед судом. Поряд з цим, вказана норма зобов'язала суд, зберігаючи об'єктивність і неупередженість, створювати необхідні умови для виконання сторонами їх процесуальних обов'язків і здійснення наданих їм прав. Також наголошено, що важливу роль у розвитку публічності та диспозитивності як принципів кримінального процесу відіграли Концепція вдосконалення судівництва 2006 року та Концепція реформування кримінальної юстиції України 2008 року, які прискорили законодавчі процеси, пов'язані із кардинальним оновленням кримінальної процесуальної діяльності. Насамкінець автор акцентує увагу на прийнятті нового Кримінального процесуального кодексу України 2012 року,