

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

CLASSIFICATION OF TAX CRIMINAL OFFENSES

Цибохін О.М., аспірант кафедри кримінального права
Національний університет «Одеська юридична академія»

Стаття присвячена дослідженню питання класифікації злочинів у сфері оподаткування. Визначено, що з юридичної точки зору, під податковим правопорушенням розуміють протиправне винне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатної особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яких чинним законодавством встановлена юридична відповідальність.

Зазначено, що податкові кримінальні правопорушення у широкому аспекті розуміються як правопорушення у сфері оподаткування. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить систему оподаткування.

Проаналізовано різні точки зору та підходи вітчизняних науковців до визначення класифікації даного виду кримінальних правопорушень. Наводяться окремі класифікації, запропоновані вченими та досліджуються критерії такого поділу. Встановлено, що частіше вчені за основний критерій класифікації використовують основний об'єкт посягання, якому завдається чи може бути завдана шкода внаслідок вчинення кримінального правопорушення. Керуючись таким підходом, запропоновано кримінальні правопорушення у сфері кримінально-правової охорони системи оподаткування слід поділити на наступні групи: кримінальні правопорушення у яких система оподаткування є єдино можливим основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212¹ КК України) (податкові кримінальні правопорушення); кримінальні правопорушення у яких система оподаткування є одним із можливих основних безпосередніх об'єктів (ст.ст. 204, 222 КК України); кримінальні правопорушення, які можуть спричинити шкоду системі оподаткування, у яких остання може виступати виключно як факультативний безпосередній об'єкт (ст. ст. 201, 211, 213 КК України).

Ключові слова: податкове кримінальне правопорушення; система оподаткування; податок; об'єкт кримінального правопорушення; кримінальна відповідальність.

The article is devoted to the study of the classification of crimes in the field of taxation. It was determined that from a legal point of view, a tax offense is understood as an illegal criminal act (action or inaction) of a person capable of delict, related to non-compliance with tax legislation or improper fulfillment of tax obligations, for which legal responsibility is established by current legislation.

It is noted that tax criminal offenses in a broad aspect are understood as offenses in the field of taxation. The totality of national and local taxes and fees, which are paid in accordance with the procedure established by the PC of Ukraine, constitutes the taxation system.

Different points of view and approaches of domestic scientists to determining the classification of this type of criminal offense are analyzed. Separate classifications proposed by scientists are given and the criteria for such division are investigated. It was established that more often scientists use the main object of encroachment, which is or may be harmed as a result of the commission of a criminal offense, as the main classification criterion. Guided by this approach, it is proposed that criminal offenses in the field of criminal protection of the taxation system should be divided into the following groups: criminal offenses in which the taxation system is the only possible main direct object (Articles 212, 212¹ of the Criminal Code of Ukraine) (tax criminal offenses); criminal offenses in which the taxation system is one of the possible main direct objects (Articles 204, 222 of the Criminal Code of Ukraine); criminal offenses that can cause damage to the taxation system, in which the latter can act exclusively as an optional direct object (Articles 201, 211, 213 of the Criminal Code of Ukraine).

Key words: tax criminal offense; taxation system; tax; the object of a criminal offense; criminal liability.

Системоутворюючим чинником для кримінальних правопорушень проти системи оподаткування є сама сфера податкових правовідносин, а не суб'єкт кримінально караного посягання (платник податків) або предмет такого діяння (несплатений податок, збір чи інший обов'язковий платіж). Податкові відносини – це владні відносини, що складаються між державою в особі уповноважених нею органів, з одного боку, та громадянами та організаціями як платниками податків з іншого. До податкових правовідносин, як правило, відносяться владні відносини щодо встановлення, введення, обчислення, стягнення та сплати податків та зборів, а також виконання посадовими особами державних органів своїх професійних обов'язків у податковій сфері (здійснення податкового контролю, податкових розслідувань та притягнення до відповідальності за вчинення податкового порушення).

Податкові кримінальні правопорушення у широкому аспекті розуміються як правопорушення у сфері оподаткування. Так, підставою для притягнення суб'єкта правопорушника до кримінальної відповідальності є склад такого правопорушення в його діях, тобто при правозастосуванні необхідно керуватися ознаками правопорушення в цілому та провести юридичну оцінку – кваліфікувати вчинене діяння.

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених РК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (служ-

бових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України» [1].

Податкове правопорушення характеризується суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння, як результат волевиявлення останнього, юридична відповідальність.

У свою чергу, кримінальне правопорушення за КК України – «це передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення» [2].

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

Наукова доктрина містить чималу кількість підходів до визначення кримінальних правопорушень проти системи оподаткування, податкових кримінальних правопорушень. Наприклад, В.В. Лисенко пропонує таке визначення податкового кримінального правопорушення – це кримінально каране діяння, «що спрямоване проти податкової системи та на спричинення шкоди у вигляді ненадхо-

дження податків, зборів (інших обов'язкових платежів)». А також вчений пропонує ознаки таких діянь, до яких відносить: «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» [3].

О.М. Бандурка, В.Д. Понікарпов, С.М. Попова податкове правопорушення визначають як «протиправне (передбачене податковим кодексом України), винне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатної особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яких чинним законодавством встановлена юридична відповідальність» [4].

За визначенням О. Степанюк податкове правопорушення являє собою «протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за який встановлена юридична відповідальність винне діяння, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку» [5].

Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік податкові правопорушення залежно від особливостей об'єкта поділяють на: правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричинюють фінансові втрати держави та правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування [6].

Л.Г. Давтян зазначає, що різні види податкових кримінальних правопорушень «утворюють своєрідну систему: кримінальні правопорушення, що вчиняються у зв'язку із виникненням права на здійснення підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, що характеризуються операціями зі специфічними предметами; кримінальні правопорушення, спрямовані на несплату податкових платежів шляхом неправомірного припинення підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення в окремих сферах підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, у сфері зовнішньоекономічної діяльності; кримінальні правопорушення, що характеризуються безпідставним отриманням податкових пільг» [7].

А.Д. Марушев пропонує податкові кримінальні правопорушення поділяти на шість наступних груп:

«1) діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності (порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України);

– діяння, 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 КК України);

3) діяння щодо неправомірного припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів: доведення до банкрутства (ст. 219 КК України);

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

5) діяння, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю: контрабанда (ст. 201 КК України);

6) кримінально карані діяння, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України)» [8].

З урахуванням процесуального підходу в науковій доктрині висловлюється позиція, що до податкових кри-

мінальних правопорушень слід віднести діяння, кримінальна відповідальність за які передбачена ст.ст. 204, 209, 212, 212¹, 219 КК України [9]. В основу такої пропозиції, як вбачається, закладено критерій підслідності кримінальних правопорушень.

З.М. Будько податкові правопорушення в цілому поділяє за критерієм видового об'єкта на: «порушення, пов'язані з порядком обліку платників податків та поданням податкової звітності; порушення, пов'язані з обчисленням, сплатою, утриманням та перерахуванням податків та зборів; порушення, пов'язані з невиконанням рішень податкових органів; порушення прав і законних інтересів платників податків» [10].

А.О. Павлюх, в цілому підтримуючи вищевказаний підхід, приходять до висновку, що зазначений список податкових кримінальних правопорушень, який, на думку науковця побудований на основі економічної складової, «можна розширювати за принципом завдання державі матеріальної шкоди внаслідок податкового кримінального правопорушення. З точки зору правозастосування найбільш близькими до такого принципу є діяння: 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 збуту підроблених грошей, державних цінних паперів, білетів державної лотереї, марок акцизного збору чи голографічних захисних елементів) і так далі до кримінальних правопорушень проти доквілля, ст. 365 (зловживання владою або службовим становищем), ст. 366 (службове підроблення), ст. 358 (підроблення документів) тощо» [11].

Переважно наукові дискусії з приводу класифікації податкових кримінальних правопорушень пов'язані з визначенням об'єкта даного виду посягань (родового, видового, безпосереднього). Частіше саме об'єкт кримінально караного діяння й пропонується як класифікаційний критерій закладений в основу поділу кримінально караніх діянь проти системи оподаткування (податкових кримінальних правопорушень).

Відповідно до чинного сьогодні КК України кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування розміщені серед кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, що неодноразово викликало критику серед науковців та спонукало окремих представників науки до пропозицій виділення даної групи кримінальних правопорушень в окремий розділ.

Наприклад, Л.П. Брич зазначає, що «відносини у сфері оподаткування виходять за межі господарських; ухиленням від сплати податків шкода заподіюється не лише системі оподаткування, а й іншим сферам життя – обороноздатності, соціальному забезпеченню, науці». Окрім того, науковець фінансові відносини визначає як самостійний об'єкт кримінально-правової охорони та вказує на необхідність виділення в Особливій частині КК України самостійної глави «Кримінальні правопорушення проти фінансових інтересів держави» [12, с. 13-16].

П.П. Андрушко відзначає, що не всі господарські кримінальні правопорушення (відповідно до розділу VII КК України) пов'язані саме з порушенням підстав і порядку здійснення підприємницької діяльності. Вчений стверджує, що «обов'язок сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів виникає не лише у зв'язку із здійсненням підприємницької діяльності, тому ухилення від їх сплати посягає на фінансову діяльність держави по формуванню доходної частини бюджету, встановлений поря-

док сплати платниками податків тих обов'язкових платежів до бюджетів, які визначаються державою» [13, с. 18].

Р.Ю. Гревцова пропонує поняття податкових кримінальних правопорушень розглядати у вузькому та широкому розумінні, де у вузькому значенні такими діями є ті, що посягають на право держави на одержання податків, зборів, інших обов'язкових платежів, відповідальність за вчинення яких передбачена ст.ст. 212, 212¹ КК, а у широкому розумінні – дії, які не тільки вчиняються у зв'язку з оподаткуванням, а й прямо посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування (такі цінності є їхнім основним безпосереднім об'єктом) (ст. ст. 192, 211, 222, 364, 365, 367 КК України) [14, с. 179].

Слушно зазначає професор О.О. Дудоров, що до податкових кримінальних правопорушень «є підстави відносити контрабанду (ст. 201 КК України), суспільна небезпека якої, крім інших чинників, визначається тим, що це дії перешкоджає формуванню доходної частини бюджету держави за рахунок надходження обов'язкових (митних) платежів. Останні, як відомо, є не лише ефективним засобом економічної політики (їх справляння може мати на меті створення сприятливих умов для розвитку вітчизняного товаровиробника, формування раціональної структури споживчого ринку, поліпшення стану платіжного балансу держави тощо), а й відіграють вагомий фінансовий роль» [15].

Дана позиція знаходить свого відображення й у чинному законодавстві. Так, Митний кодекс України [16] закріплює мито як особливий вид податку, що справляється при здійсненні митного оформлення товарів, що відповідно ввозяться на митну територію України або вивозяться за її межі.

Так дійсно, у випадку приховування чи надання недостовірних даних щодо товару (предмету), який переміщується через кордон та за що відповідно має бути сплачено мито, може відбуватися заниження його вартості, а відтак зменшення суми сплаченого податку, що відповідно порушує встановлений порядок оподаткування та надходження фінансових коштів до відповідних бюджетів. Саме в цьому проявляється суспільна небезпека контрабанди в частині порушення податкових правовідносин. Основним безпосереднім об'єктом контрабанди є встановлений порядок переміщення відповідних предметів через митний кордон України як необхідна умова нормальної діяльності митних органів по стягненню передбачених законодавством обов'язкових платежів, здійсненню митного контролю і митного оформлення предметів, а система оподаткування має розглядатися як додатковий об'єкт даного кримінального правопорушення.

Відповідно, будучи непрямим податком на окремі групи товарів, акцизний збір фактично сплачується споживачем, є одним із стабільних і вагомих джерел наповнення державного бюджету. І відповідно дії, зазначені у диспозиції ст. 204 КК України, призводять до ненадходжень до бюджету, що дає підстави відносити дане посягання до таких, що порушують суспільні відносини у сфері оподаткування, попри різноплановість проявів суспільної небезпеки цього діяння.

Окремим діянням, що завдає шкоди суспільним відносинам у сфері оподаткування, є видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону (ст. 211 КК України). Так, дана норма встановлює заборону на видання службовою особою нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах. У свою чергу, відповідно до примітки до ст. 210 КК України, до бюджетних коштів належать кошти, що включаються до державного бюджету і місцевих бюджетів незалежно від джерела їх формування. Суспільна небезпека даного кримінального правопорушення проявляється у вигляді порушення вимог бюджетного законодавства і недоотримання державним

і місцевими бюджетами належних доходів, або порушення встановленого порядку запровадження і справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Основними посяганнями на суспільні відносини у сфері оподаткування наразі є дії, передбачені ст. 212 КК України, що передбачають настання кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці дії призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах; та ст. 212¹ КК України – умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана його сплачувати, якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах.

Так, об'єктом кримінального правопорушення згідно ст. 212 КК України є встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) формування доходної частини державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів. Тоді, як об'єктом кримінального правопорушення, передбачено ст. 212¹ КК України – встановлений законодавством порядок сплати страхових внесків, що забезпечує формування доходної частини цієї системи.

Зовні схожі склади діянь за об'єктивною стороною відмінні в предметі посягання. Так, предметом першого кримінального правопорушення є грошові кошти, які підлягають сплаті як податки і збори (обов'язкові платежі), що входять в систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку, а предметом другого – кошти, які підлягають сплаті як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [17].

Також слід зазначити, що ознаки порушення суспільних відносин у сфері оподаткування містить склад шахрайства з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України). Дане діяння сформоване законодавцем як багатооб'єктне посягання. В тому числі, даним діянням може бути завдано шкоди системі оподаткування. Дана ситуація можлива коли діяння полягає у протиправному одержанні податкової пільги чи спробі її отримання. Об'єктивна сторона зазначеного кримінального правопорушення реалізовується у наданні вказаними у диспозиції ст. 222 КК України особами органам державної влади чи органам місцевого самоврядування, банкам, іншим кредиторам завідомо неправдивої інформації з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків, при цьому обман має пасивний характер і полягає у приховуванні інформації, яку особа зобов'язана була повідомити на підставі закону чи договору.

Отже, на підставі проведеного аналізу визначення поняття та класифікації кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування можемо прийти до певних висновків. Так, беручи об'єкт посягання за основний критерій класифікації кримінальні правопорушення у сфері кримінально-правової охорони системи оподаткування слід поділити на наступні групи:

– кримінальні правопорушення у яких система оподаткування є єдино можливим основним безпосереднім

об'єктом (ст.ст. 212, 212¹ КК України) (податкові кримінальні правопорушення);

– кримінальні правопорушення у яких система оподаткування є одним із можливих основних безпосередніх об'єктів (ст.ст. 204, 222 КК України);

– кримінальні правопорушення, які можуть спричинити шкоду системі оподаткування, у яких остання може виступати виключно як факультативний безпосередній об'єкт (ст. ст. 201, 211, 213 КК України).

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. ст.112 (дата звернення 01.09.2022 р.).
2. Кримінальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2001. № 25-26. ст.131. (дата звернення 01.09.2022 р.).
3. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : Монографія. К.: Логос, 2004. 324 с.
4. Бандурка О.М., Понікарпов В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf
5. Степанюк О.І. Податкове право : навчальний посібник. Тернопіль, 2003. URL: <http://oslawoffice.com.ua/wp-content/uploads/2016/07/podatkove-pravo-navch-posibnik.pdf>
6. Податкове право : навчальний посібник / Г.В. Бех та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf
7. Давтян Л.Г. Системні зв'язки податкових злочинів: податкові злочини як елемент економічної злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2016. № 6. С. 134-141. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vprc_2016_6_19
8. 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.
9. 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.
10. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2005. 18 с.
11. Павлюх О.А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. Випуск 2, том 2-2. 2018. С. 68-71.
12. Брич Л.П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. – Львів: Юридичний фак-т Львівського державного ун-ту ім. Івана Франка, 1998. 76 с.
13. Андрушко П. Злочини у сфері господарської діяльності за чинним Кримінальним кодексом та проектом КК: проблеми систематизації, криміналізації та декриміналізації. *Предпринимательство, хозяйство и право*. 1998. № 12. С. 13–18.
14. Гревцова Р.Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2003. 224 с.
15. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора юрид. наук : спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». К., 2007. 34 с.
16. Митний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2012. № 44-45. № 46-47. № 48. ст.552 (дата звернення 01.09.2022 р.).
17. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2003. №№ 49-51. ст. 376. (дата звернення 01.09.2022 р.).