

О. Цибохін,

здобувач кафедри кримінального права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПОДАТКОВЕ КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВОПОРУШЕННЯ: ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБ'ЄКТ ПОСЯГАННЯ

Перед державою завжди стоїть безліч завдань, пов'язаних із реалізацією своїх економічних та соціальних програм, реформування, розвитку ринкових структур, виконання інших функцій з метою забезпечення функціонування цілісної системи сфер суспільного життя. Все це разом вимагає відповідного та своєчасного фінансування, основним джерелом грошових коштів для чого є Державний бюджет, а основною складовою частиною доходів бюджету нашої держави є податкові надходження. Дослідники сучасної економічної злочинності виділяють податкові кримінальні правопорушення в числі найбільш небезпечних напрямків криміналізації економічної діяльності, так як вони відрізняються великою різноманітністю, високоінтелектуальним характером протиправних операцій, швидкою адаптацією до застосовуваних форматів звітності, видам документів і технологій податкового обліку.

Зміни до законодавства, які вносяться протягом останніх років не тільки не сприяли ефективності протидії кримінальним правопорушенням, що вчиняються у податковій сфері, а й «породили» нові труднощі у правозастосовчій діяльності, яка, на жаль, не відрізняється одноманітністю. В одних випадках винні особи притягаються до кримінальної відповідальності, але найчастіше до них застосовуються надзвичайно м'які види покарань, в інших – провадження взагалі не порушуються, або припиняються за відсутністю складу

кримінального правопорушення, що говорить про наявність безлічі проблем при кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та про низьку ефективність санкцій аналізованих складів.

Вагомий внесок у вивчення проблем, пов'язаних із законодавчою регламентацією кримінальних правопорушень вчинених у сфері оподаткування, внесли такі відомі вчені, як В.А. Владимиров, Б.В. Волженкін, А.В. Галахова, Л.Д. Гаухман, Л.Л. Крутіков, В.Д. Ларічев, Н. Лопашенко, Ю.І. Ляпунов, С.В. Максимов, Л.К. Малахов, В.А. Михайлов, П.Н. Панченко, С.Г. Пепеляєв, А.І. Сотов, Е.С. Тенчев, В.С. Устинов, А.М. Яковлев, П.С. Яні та ін. Дослідженню розглянутих проблем присвятили свої дисертації М.В. Абаїна, Н.В. Боровик, С.С. Білоусова, М.Ю. Ботвінкін, В.В. Васильєв, А.А. Вітвіцький, В.А. Єгоров, А.Н. Козирін, А.П. Кузнецов, І.І. Кучеров, А.А. Лошкін, Н.І. Міщук, І.В. Пальців, Л.В. Платонова, А.В. Сальников, К.К. Саркісов, І.М. Серєда, О.Г. Соловйов, І.М. Соловйов, А.В. Щукін.

Вважаємо, що точній юридичній оцінці вчинених суспільно небезпечних діянь належить особлива роль. Не можна говорити про виявлення кримінального правопорушення, якщо відповідне діяння неможливо правильно оцінити з позиції кримінального закону. Оскільки в теорії і практиці не склалося єдиних поглядів на багато питань, пов'язаних з реалізацією кримінально-правових норм про



відповідальність за кримінальні правопорушення в сфері оподаткування, та навіть щодо точного уніфікованого поняття «податкового кримінального правопорушення», то це викликає нагальну потребу в їх комплексному вивченні.

Так, відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України), «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України» [1].

Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюється нормами ПК України. Згідно зі ст. 6 ПК України, «податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. У свою чергу, збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, за умов отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій» [1].

Визначальним поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, наприклад податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету в якості податку або збору на підставі, у порядку та в строки, що передбачені податковим законодавством (зокрема сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Системоутворюючим чинником для податкових кримінальних правопорушень є сама сфера податкових правовідносин, а не суб'єкт кримі-

нально караного посягання (платник податків) або предмет такого діяння (несплачений податок).

У свою чергу, 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 сплаті 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).

Кримінальне правопорушення за Кримінальним кодексом України (далі – КК України) – «це передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення» [2].

Податкове кримінальне правопорушення – це вчинене у податковій сфері протиправне діяння, злочинний характер якого визнаний чинним кримінальним законодавством території, до юрисдикції якої його віднесено [3, с. 14].

З точки зору О.О. Дудорова «у чинному КК України охорона системи оподаткування передбачена у трьох відносно самостійних формах: 1) створення окремого складу кримінального правопорушення, в якому саме система оподаткування виступає єдиним основним безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення (ст. 212 КК України); 2) створення складів кримінально караного діянь, в яких система оподаткування є одним з основних безпосередніх об'єктів (ст. ст. 204, 216, 222 КК України); 3) створення складів діянь, в яких система оподаткування відіграє роль не основного (єдиного або альтернативного), а лише так званого



факультативного безпосереднього об'єкта (ст. ст. 201, 202, 207, 211, 213, 218–221 КК України). На думку дослідника, кримінальні правопорушення, що посягають на систему оподаткування, є підстави поділити на два види: 1) кримінальні правопорушення проти системи оподаткування (податкові кримінальні правопорушення); 2) кримінальні правопорушення, що можуть спричинити шкоду системі оподаткування» [4, с. 14].

Поняття податкового кримінального правопорушення можна застосувати 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.

Згідно позиції Д. Глібова та А. Ролика, видовим об'єктом податкових кримінальних правопорушень виступають суспільні відносини у сфері формування бюджету від зборів та податків з їх платників [5, с. 114].

Видовим об'єктом податкових кримінальних правопорушень у науковій літературі називають також суспільні відносини у сфері фінансової діяльності, що забезпечують формування бюджету та позабюджетних фондів за рахунок збору податків із юридичних та фізичних осіб [6].

Д.І. Мітешев під видовим об'єктом податкових кримінальних правопорушень розуміє відносини у фінансовій сфері держави щодо формування бюджетів різних рівнів, і навіть бюджетів державних позабюджетних фондів з допомогою податкових надходжень [7, с. 6].

Об'єктом податкових кримінальних правопорушень слід розглядати

суспільні відносини щодо сплати податків шляхом несплати або неповної сплати у встановлений термін податкового платежу за наявності можливості його сплатити, що тягне за собою недофінансування бюджетів різних рівнів та державних соціальних позабюджетних фондів. Податкове кримінальне правопорушення не може завдавати шкоди порядку оподаткування, який включає, зокрема, і регулювання дій податкових органів у разі ухилення, що містить ознаки кримінального правопорушення. Такі кримінально карані діяння завдають шкоди відносинам, що виникають у зв'язку з реалізацією цього порядку. Звідси видовий об'єкт податкових кримінальних правопорушень можна визначити як суспільні відносини щодо реалізації встановленого законом порядку сплати податків та (або) зборів.

Стосовно родового об'єкту податкових кримінальних правопорушень у науковій літературі висловлюються різні позиції, так, наприклад, Ю.М. Сухов визначає його як «відносини між державою, господарськими суб'єктами та іншими особами з приводу господарської діяльності» [8]. В.М. Киричко та О.І. Перепелиця пропонують визначити родовий об'єкт податкових кримінальних правопорушень як суспільні відносини у сфері державного регулювання оподаткування і формування доходної частини бюджетів та державних цільових фондів [9, с.155].

У кримінально-правовій доктрині висловлюється позиція, що родовим об'єктом даного виду кримінальних правопорушень є «встановлений законом порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків та зборів (обов'язкових платежів) формування доходної частини відповідних бюджетів, а також державних цільових фондів» [10, с.522]

У свою чергу В.О. Навроцький, пропонує безпосередній об'єкт податкових кримінальних правопорушень



визначати певний «зріз» податкових правовідносин, а саме «суспільні відносини з приводу сплати податків, зборів, обов'язкових платежів державі зобов'язаними суб'єктами» [11, с.159]

Безпосереднім об'єктом податкових кримінальних правопорушень пропонуємо вважати суспільні відносини, які забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто дотримання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів.

Отже, наявність норм про кримінальну відповідальність за податкові кримінальні правопорушення обумовлено особливою суспільною небезпекою даних діянь, що визначається високою значимістю податків у господарській діяльності підприємств, полягає у заподіянні шкоди бюджету держави в частині її формування від збору податків з юридичних та фізичних осіб внаслідок несплати податкових платежів особами, зобов'язаними законодавством сплачувати податки із встановлених об'єктів оподаткування. Суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень визначається тим, що вони завдають істотних збитків податковій, фінансовій, економічній безпеці держави, перешкоджають плановому надходженню податків до бюджету, чим підривають нормальне функціонування економіки. Важливість з'ясування поняття податкових кримінальних правопорушень у тому, що таке діяння здатне істотно вплинути на стан кримінально-правової охорони податкових відносин, що дає підстави для виокремлення податкових кримінальних правопорушень у в самостійну групу у системі економічних злочинів.

Відтак, податкове кримінальне правопорушення – це кримінально каране діяння, яке посягає на суспільні відносини у сфері системи оподатку-

вання України. До податкових кримінальних правопорушень слід віднести діяння проти державної системи оподаткування та спричинення шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів та інших платежів до державного та місцевого бюджетів. Даний вид кримінально каранних діянь входять до найбільш загальної групи протиправних діянь – економічних кримінальних правопорушень.

У статті досліджено визначення податкового кримінального правопорушення. Проаналізовано поняття податків, обов'язкових зборів, податкового зобов'язання за податковим законодавством України. Проаналізовано чинні норми ПК України на предмет визначення вказаних категорій.

Розглянуто податкові правовідносини як системоутворюючий чинник для податкових кримінальних правопорушень. Встановлено, що до податкових правовідносин 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.

Здійснено спробу визначення поняття податкового кримінального правопорушення скрізь призму об'єкта посягання даного виду кримінально каранних діянь. Проведено аналіз наукових позицій щодо визначення суспільних відносин, які є об'єктом посягання податкового кримінального правопорушення.

Акцентована увага на тому, що змістовне та уніфіковане визначення категорії податкового кримінального правопорушення, допоможе вирішити питання правильної оцінки діяння з позиції кримінального закону, встановлення його ознак та особливостей.

Висловлена власна авторська позиція з приводу визначення безо-



середнього об'єкту податкових кримінальних правопорушень та запропоновано вважати такими суспільні відносини, які забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто дотримання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів. Визначено, що податкове кримінальне правопорушення – це кримінально каране діяння, яке посягає на суспільні відносини у сфері системи оподаткування України та є різновидом економічного кримінального правопорушення.

Ключові слова: податок, бюджет, кримінальне правопорушення, податкове кримінальне правопорушення, податкова система.

Tsybokhin O. Tax criminal offense: definition and object of the offense

The article examines the definition of tax criminal offense. The concepts of taxes, mandatory fees, tax liability under the tax legislation of Ukraine are analyzed. The current norms of the PC of Ukraine are analyzed in order to determine these categories.

Tax relations as a system-forming factor for tax criminal offenses are considered. It has been established that tax legal relations include power relations concerning the establishment, introduction, calculation, collection and payment of taxes and fees, as well as the performance by officials of state bodies of their professional duties in the tax sphere.

An attempt has been made to define the concept of tax criminal offense everywhere through the prism of the object of encroachment on this type of criminal act. An analysis of scientific positions on the definition of public relations, which are the object of encroachment on tax criminal offenses.

Emphasis is placed on the fact that a meaningful and unified

definition of the category of tax criminal offense will help to resolve the issue of proper assessment of the act from the standpoint of criminal law, establishing its features and characteristics.

The author's own position on the definition of the direct object of tax criminal offenses is expressed and it is proposed to consider such public relations that ensure the legitimate functioning of the taxation system of Ukraine, ie compliance with the established procedure for taxation of legal entities and individuals.) to the state and various forms of local budgets.

It is determined that a tax criminal offense is a criminally punishable act that encroaches on public relations in the field of taxation of Ukraine and is a type of economic criminal offense.

Key words: tax, budget, criminal offense, tax criminal offense, tax system.

Література

1. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
2. Кримінальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2001. № 25–26. Ст. 131.
3. Бугаевская Н. О. Некоторые проблемы предупреждения налоговых преступлений. Молодой ученый. 2011. № 8(31). С. 12–15.
4. Дудоров О. О. Проблемы кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. Київ, 2007. 37 с.
5. Глебов Д., Ролик А. Налоговая преступность и проблемы квалификации налоговых преступлений. Уголовное право. 2003. № 3. С. 112–116.
6. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / О. С. Задорожний ; Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2005. 220 с.



7. Митешев Д. И. *Налоговые преступления (спорные вопросы ответственности) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук.* Красноярск, 2002. 22 с.

8. Сухов Ю. М. *Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікація за сукупністю : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.08. / Юрій Миколайович Сухов.* К., 2000. 223 с.

9. Киричко В. М., Перепелиця О. І. *Злочини у сфері господарської діяльності за Кримінальним кодексом України та в судовій практиці: наук.-прак. коментар / за заг. ред. В. Я. Тація. Х. : Право, 2010. 784 с.*

10. *Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / [А. М. Бойко, Л. П. Брич, В. К. Грищук та ін.]; за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка [3-тє вид., перероб. та доп.].* К. : Атіка, 2004. 1056 с.

11. *Навроцький В. О. Господарські злочини : лекції.* Львів. держ. ун-т ім. І. Франка, 1997. 60 с.

