



КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО ТА КРИМІНАЛІСТИКА

О. О. Дудоров*

ПРО МІСЦЕ НОРМ, ЩО ПЕРЕДБАЧАЮТЬ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ЗЛОЧИННІ ПОСЯГАННЯ НА СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ, У СИСТЕМІ ОСОБЛИВОЇ ЧАСТИНИ КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Пропонуючи у свій час власну класифікацію злочинів у сфері господарської діяльності і виокремлюючи серед них злочини проти системи оподаткування, я виходив з того, що критерієм поділу діянь, передбачених нормами, об'єднаними у розділ VII Особливої частини КК України¹, на види (групи) має виступати видовий (підгруповий) об'єкт злочинів². Останній в юридичній літературі визначається як підгрупа близьких, подібних соціальних благ, що входить у більш широкую групу однорідних, однопорядкових цінностей. Видовий об'єкт — це об'єкт виду (підгрупи) дуже близьких за характером злочинів³. Як зазначає В. Я. Тацій, видовий об'єкт сприяє виділенню тих невеликих груп відносин, на які посягають однорідні господарські злочини. Виділення окремих підгруп (видів) господарських злочинів, на думку науковця, надає системі більшу стрункість, посилює її практичну значущість⁴. Займаючи проміжне становище між родовим і безпосереднім об'єктами, будучи частиною родового об'єкта і знаходячись з останнім у співвідношенні “вид” — “рід”, видовий об'єкт дає змогу виокремити специфічні групи злочинних посягань на близькі, взаємопов'язані соціальні цінності.

Констатуючи закріплену як у попередньому, так і в чинному КК України належність злочинів проти системи оподаткування до злочинів у сфері господарської діяльності (господарських злочинів), не можна оминати увагою той факт, що чимало дослідників вважають такий законодавчий підхід невдалим. Метою запропонованого дослідження є з'ясування оптимального місцезнаходження заборон на вчинення податкових злочинів у системі Особливої частини КК України.

Виходячи з того, що охоронювані кримінальним законом фінансові відносини забезпечують зміцнення, розвиток і вдосконалення розподільчої і контрольної функцій фінансів у регулюванні ринку та економіки в цілому, М. С. Міщук у свій час висловився за включення до проекту нового КК України самостійної глави “Злочини проти фінансів”, яка б об'єднувала аналоги ст. ст. 70, 79, 80, 80-1, 148-1, 148-2, 153 КК 1960 р.⁵ Л. П. Брич

© Дудоров О. О., 2008

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

¹ Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. // ОВУ. — 2001. — № 21. — Ст. 920.

² Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: Монографія. — К.: Юридична практика, 2003. — С. 21-22.

³ Курс уголовного права. Общая часть. Том 1: Учение о преступлении. Учебник / Под ред. Н. Ф. Кузнецовой и И. М. Тяжковой. — М.: ЗЕРЦАЛО, 1999. — С. 209.

⁴ Тацій В. Я. Ответственность за хозяйственные преступления. Объект и система. — Х.: Вища школа, 1984. — С. 87-88.

⁵ Міщук М. С. Питання відповідальності за ст. 148-1 КК України // Право України. — 1993. — № 7-8. — С. 18; Мищук Н. С. Уголовная ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах: Автореф. дис... канд. юрид. наук. — Харьков, 1993. — С. 11.



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. До того ж, цей злочин може бути вчинено не лише у зв'язку з господарською діяльністю. Науковець послідовно обстоює положення про фінансові відносини як самостійний об'єкт кримінально-правової охорони та про необхідність виділення в Особливій частині КК глави “Злочини проти фінансових інтересів держави”, яку доцільно розмістити після глави “Злочини проти національної безпеки”⁶. Подібним чином міркує П. П. Андрушко, який, висувачи ідею виділення у КК 2001 р. окремого розділу “Злочини, що посягають на фінансову діяльність та бюджетну систему”, відзначив, що не всі господарські злочини, які містились у главі VI Особливої частини КК 1960 р.⁷ “Господарські злочини”, пов'язані саме з порушенням підстав і порядку здійснення підприємницької діяльності, “...оскільки обов'язок сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів виникає не лише у зв'язку із здійсненням підприємницької діяльності, то і ухилення від їх сплати посягає на фінансову діяльність держави по формуванню доходної частини бюджету, встановлений порядок сплати платниками податків тих обов'язкових платежів до бюджетів, які визначаються державою”⁸. В цьому плані пригадується зроблене у вступній статті до книги Бу Свенссона “Економическая преступность” зауваження, суть якого полягала в тому, що, визнавши ухилення від оподаткування, вчинюване окремими особами поза межами систематичної господарської діяльності, частиною економічної злочинності, шведський дослідник тим самим розширив запропоноване ним розуміння такої злочинності⁹.

Виділити у самостійний розділ Особливої частини КК злочини у фінансово-кредитній сфері пропонує і Є. Л. Стрельцов¹⁰. Н. О. Гуторова висуває та обґрунтовує положення про необхідність виокремлення в Особливій частині КК розділу “Злочини проти державних фінансів”. При цьому кримінально карані посягання на приватні фінанси розглядаються науковцем як господарські злочини. З урахуванням видового об'єкта у названий розділ пропонується включити статті про відповідальність за три групи злочинів:

- 1) посягання на відносини щодо мобілізації грошових коштів до державних централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів;
- 2) посягання на відносини у сфері розподілу, перерозподілу і використання державних централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів;
- 3) посягання на відносини щодо регулювання грошового обігу, валютного регулювання та валютного контролю¹¹.

Не викликає сумнівів те, що податкові відносини не “вписуються” у господарську діяльність, під якою розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність (ч. 1 ст. 3 ГК). При тому, що роль суб'єктів господарювання — платників податків у наповненні державної скарбниці є визначальною, обов'язок сплачувати внески, що входять у систему оподаткування, покладається на осіб — учасників як господарських, так і трудових і цивільно-правових відносин. Звичайно, податкові відносини тісно пов'язані зі сферою господарювання — об'єкти оподаткування можуть бути або результатом господарської діяльності (наприклад, прибуток підприємства), або передумовою її здійснення (транспортний засіб, земельна ділянка тощо), а ухилення від сплати податкових платежів має місце передусім у сфері господарської діяльності. При цьому ст. 4 ГК прямо вказує на те, що відносини у сфері господарювання слід

⁶ Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. — Львів: Юридичний фак-т Львівського державного ун-ту ім. Івана Франка, 1998. — С. 13–16; Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. — К.: Атіка, 2000. — С. 153–156.

⁷ Кримінальний кодекс УРСР від 28.12.1960 р. // ВВР УРСР. — 1961. — № 2. — Ст. 14.

⁸ 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. 18.

⁹ Свенссон Б. Экономическая преступность. — М.: Прогресс, 1987. — С. 8.

¹⁰ Стрельцов Е. Л. Экономические злочини: внутрідержавні та міжнародні аспекти: Навчальний посібник. — Одеса: Астропринт, 2000. — С. 264.

¹¹ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона податкових правовідносин: напрями удосконалення законодавства // Держава і право. Вип. 9. — К., 2001. — С. 393; Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України: Монографія. — Х.: Вид-тво Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. — С. 83–89, С. 338–339.



відмежовувати, зокрема, від фінансових відносин за участю суб'єктів господарювання, які виникають у процесі формування бюджетів усіх рівнів. Те, що ГК водночас містить положення, які своєрідно регулюють окремі податкові відносини (ст. ст. 17, 241) і які суперечать чинним податковим законам, свідчить лише про непослідовність законодавця, який своєю неякісною діяльністю створює ґрунт для юридичних колізій.

Спроба І. В. Шишко обґрунтувати кримінальну відповідальність громадян — не підприємців за ухилення від сплати податків зверненням до визначених економічною теорією функцій домашніх господарств¹² не переконує. Якщо звернутись всього до одного нормативного акта — Закону “Про податок з доходів фізичних осіб”¹³, окремі норми якого встановлюють правила оподаткування у т. ч. операцій з продажу рухомого та нерухомого майна, а так само доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним спадщини, то можна цілком переконатись у тому, що далеко не завжди оподаткування пов'язується із виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг хай навіть і без мети одержання прибутку.

Хоч у КК 2001 р. плідна ідея виокремлення присвяченого фінансовим злочинам розділу не була реалізована, у розділі VII Особливої частини цього Кодексу досить потужно представлено блок кримінально-правових норм, так би мовити, фінансового спрямування (маю на увазі передусім статті про злочини проти систем оподаткування, бюджетного і валютного регулювання). Звідси випливає, що визначення злочинів у сфері господарської діяльності має включати вказівку на весь спектр взятих під кримінально-правову охорону соціальних цінностей і не повинно обмежуватись врахуванням лише тих відносин, які складаються з приводу виробництва, розподілу, обміну і споживання товарів, робіт, послуг.

Ю. М. Сухов, досліджуючи ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 148² КК 1960 р.), визнав за необхідне включити до складу родового об'єкта господарських злочинів фінансову діяльність держави та інших суб'єктів, а також конкретизувати у цьому об'єкті фінансові зобов'язання негосподарської сфери. Зокрема, йшлося про відносини, що виникають з приводу володіння певним майном, якщо перебування його в особи породжує для неї фінансові, у т. ч. податкові обов'язки перед державою¹⁴. Очевидно, що наведене розуміння родового об'єкта господарських злочинів, фактично виходячи за межі господарської діяльності, було певною мірою вимушеним: інакше важко було б пояснити знаходження кримінально-правової норми про ухилення від сплати податків, суб'єктом якого визнавалась звичайна фізична особа — платник податків, у главі КК 1960 р. “Господарські злочини”.

Інший погляд на розглядувану проблему у І. А. Клепицького, який, пов'язуючи поняття й об'єкт господарського злочину з відносинами виробництва, розподілу та обміну, вважає, що відносини розподілу включають в себе у т. ч. владні відносини у сфері фінансів (зокрема, податкові)¹⁵. Позиція, згідно з якою відносини щодо регулювання господарської діяльності за допомогою податкових механізмів, є різновидом господарських відносин, має право на існування. Однак, розкриваючи зміст і призначення кримінально-правових категорій, потрібно спиратись не на позбавлені однозначності положення економічної теорії, а на приписи регулятивного законодавства, а вони, як вже зазначалось, не дозволяють в Україні визнавати відносини, пов'язані зі сплатою податкових платежів, частиною господарських відносин.

Дещо інша ситуація склалась у РФ. Включення норм про податкові злочини до гл. 22 КК РФ “Злочини у сфері економічної діяльності”, яка у свою чергу входить до складу розділу VIII “Злочини у сфері економіки”, спонукає багатьох російських криміналістів вести мову про належність відносин “державна — платник податків” до економічної діяльності, про заподіяння податковими злочинами шкоди економічним засадам життєдіяльності суспільства та держави і у такий спосіб підтримувати підхід свого законодавця. Економічна складова податкових злочинів вбачається у втраті державою платоспроможності внаслідок їх вчинення. Береться до уваги і те, що за своїм змістом податкові правовідносини є економічними. Так, І. І. Кучеров пише, що здійснюване в

¹² Шишко І. В. Экономические правонарушения: Вопросы юридической оценки и ответственности. — СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. — С. 19-21.

¹³ Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. // ОВУ. — 2003. — № 28. — Ст. 1361.

¹⁴ Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: Дис. ... канд. юрид. наук. — Київ, 2000. — С. 51-52.

¹⁵ Клепицкий И. А. Система хозяйственных преступлений. — М.: Статут, 2005. — С. 52.



процесі економічної діяльності споживання економічних благ неможливе без системи бюджетно-податкового перерозподілу¹⁶. В результаті проведеного у січні 2002 р. анкетування, в якому взяло участь 100 головних бухгалтерів підприємств та організацій РФ, було встановлено, що більшість опитаних (55 %) погоджується із віднесенням податкових злочинів до злочинів у сфері економічної діяльності¹⁷.

Пропозиція диференціювати кримінальну відповідальність за посягання на державні і приватні фінанси навряд чи може бути прийнята. У відгуку В. О. Навроцького як офіційного опонента на дисертацію Н. О. Гуторової "Проблеми кримінально-правової охорони державних фінансів України" зазначається, що у разі реалізації такої ідеї створиться небезпека дублювання статей КК, що передбачатимуть відповідальність за злочини, які будуть суміжними за всіма ознаками, крім об'єкта, і частково предмета, тобто виникне ситуація, яка у зв'язку з прийняттям КК 2001 р. була розв'язана щодо злочинів проти власності. А послідовний розвиток положення про виділення з розділу КК "Злочини у сфері господарської діяльності" всіх норм, які встановлюють відповідальність за посягання на інтереси держави, може мати наслідком "розмивання" одного із центральних за значенням розділів Особливої частини КК.

Проблему вдосконалення структури Особливої частини КК 2001 р. (у т. ч. в аспекті виділення із певною мірою штучного та еkleктичного утворення, яким є наразі розділ VII Особливої частини КК, норм про відповідальність за фінансові злочини) вважаю теоретично значущою. Водночас, мабуть, даремно сподіватись на те, що зміна послідовності викладу відповідних норм у тексті КК дозволить поліпшити ефективність кримінально-правової протидії порушенням податкового законодавства.

Відповідний зарубіжний досвід є неоднозначним, а тому апелювати до нього можуть прибічники протилежних варіантів розв'язання зазначеної проблеми. Існують принаймні три основні групи країн, кримінальне законодавство яких по-різному визначає місце норм про відповідальність за податкові злочини:

1) країни, в яких відповідальність за ці злочини регламентується в межах структурних частин КК, присвячених караності злочинів проти фінансової системи (наприклад, Болгарія, Грузія, Литва);

2) країни, в яких норми про податкові злочини розміщені у главах (розділах) КК про відповідальність за економічні злочини (Азербайджан, Білорусь, Вірменія, Естонія, Казахстан, Китай, Молдова, РФ, Узбекистан тощо);

3) країни, в яких податкові злочини визнаються різновидом майнових посягань (зокрема, Аргентина, Данія, Норвегія, Швейцарія).

Варто звернути увагу і на те, що в деяких країнах спостерігається більш тісна, ніж в Україні, взаємодія податкового законодавства і кримінального закону, покликаного забезпечити захист податкових відносин від найбільш суспільно небезпечних посягань, внаслідок чого формуються специфічні правові інститути. Існує група країн (це, зокрема, Німеччина, Італія, Греція, Нідерланди, США, Франція), в яких кримінальна відповідальність за податкові правопорушення або принаймні за переважну їх більшість встановлена не у КК, а в нормативних актах податкового законодавства. І. А. Клепицький повідомляє, що майже у всіх країнах із розвинутою ринковою економікою господарське кримінальне право включає в себе і такий блок, як кримінально-правові норми про податкові злочини¹⁸.

Наприклад, у ФРН підставою для виокремлення так званого податкового кримінального права виступає прийняте на підставі Закону від 16 березня 1977 р. Положення про податки і збори, частина 8 якого включає як норми матеріального кримінального та адміністративного права (у §§ 369-384 йдеться про податкові злочини і проступки), так і процесуальні норми (§§ 385-412), які визначають процедуру розслідування і розгляду справ у т. ч. про кримінально карані порушення податкового законодавства¹⁹. Положення про податки і збори є типовим представником додаткового кримінального

¹⁶ Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. — М.: Первая Образцовая типография, 2000. — С. 171.

¹⁷ Елисеев А. Н., Кикин А. Ю., Кучеров И. И., Соловьев И. Н., Тамбовцев В. Л. Криминологическая характеристика налоговой преступности // Налоговый вестник. — 2002. — № 7. — С. 133.

¹⁸ Клепицкий И. А. Terra incognita: "Хозяйственное уголовное право" // Государство и право. — 2005. — № 9. — С. 38.

¹⁹ Дудоров О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини) // Предпринимательство, хозяйство и право. — 1999. — № 2. — С. 26-27; Mosbauer Heinz. Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht (einschl. Steuer- u. Zollfahndung). — München; Wien: Oldenbourg, 1989. — 270 s.; Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht: Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977/ von Gunter Kohlmann. — Köln: O. Schmidt. — 7. Auflage. — 1997.



права (Nebenstrafrecht), сам факт існування якого показує, що кримінальне законодавство Німеччини не тяжіє до повної кодифікації кримінально-правових норм. Попри незвичність викладеного підходу для України, його перевагами вважаються можливість оперативного вдосконалення засобів кримінально-правового захисту паралельно (одночасно) з ухваленням (зміною) законів, що регулюють ту чи іншу сферу життєдіяльності суспільства, а також інформування суб'єктів специфічних правовідносин про можливі кримінально-правові наслідки порушення вимог спеціального закону (у розглядуваному випадку — податкового).

Звертаючись до історичного досвіду кримінально-правової протидії податковим злочинам, зауважу, що КК УСРР, затверджений постановою ВУЦВК від 23 серпня 1922 р., містив досить розгалужену систему норм про відповідальність за такі злочини. При цьому, за винятком кримінально-караного порушення, законодавства про акцизний збір, яке було віднесено до господарських злочинів (глава IV Особливої частини КК), всі інші злочинні посягання податкового характеру визнавалися державними злочинами проти порядку управління (ч. 2 гл. I Особливої частини КК)²⁰. Таке вирішення питання про об'єкт розглядуваних злочинів можна зрозуміти, якщо згадати, що у той час податкові правопорушення розцінювались не просто як підстава для застосування заходів кримінально-правової репресії, а як прихована протидія здійснюваній податковій політиці, спрямована на підрив Радянської влади. Варто однак звернути увагу на те, що віднесення податкових деліктів до злочинів проти порядку управління немає підстав визнавати чимось абсолютним новим для кримінального права. Ще у 1871 р. відомий дореволюційний криміналіст О. В. Лохвицький писав, що невиконання грошових повинностей, тобто неплатіж встановлених податей і зборів ставить державне управління у скрутне становище, у зв'язку з чим подібного роду діяння розглядаються як злочини проти порядку управління²¹.

В ухваленому постановою ВУЦВК від 8 червня 1927 р. КК УСРР переважна більшість приписів, які встановлювали караність податкових злочинів, знаходилась у підрозділі "Б" розділу II, присвяченому іншим злочинам проти порядку управління. Злочином проти порядку управління законодавець визнавав кожну вчинену без контрреволюційної мети дію, яка порушує правильну діяльність органів управління чи народного господарства або послаблює силу і авторитет влади і яка поєднана з опором органам влади, перешкодою їх діяльності або непокорою законам (ст. 55 КК 1927 р.). У тогочасній юридичній літературі віднесення податкових деліктів до злочинів проти порядку управління обґрунтовувалось тим, що вони заважають діяльності фінансового відомства щодо оподаткування фізичних і юридичних осіб, а тому повинні, поряд із підробленням грошей та порушенням правил про валютні операції, визнаватись протидією фінансовим функціям влади²². Бралось до уваги й те, що повна і своєчасна сплата податків має велике значення для виконання народногосподарських планів. Цікаво, що інший злочин проти порядку управління — контрабанда, вчинення якої також завдавало шкоди фінансовим інтересам держави, розцінювався не як податковий делікт, а як посягання на нормальну діяльність торговельного відомства (внаслідок контрабанди страждала монополія держави на зовнішньоторговельну діяльність), як форма протидії господарським функціям влади. Таке посягання на систему непрямого оподаткування, як порушення акцизних правил або правил про особливий патентний збір, як і в КК 1922 р., визнавалось господарським злочином (ст. 130 розміщувалась у розділі V Особливої частини КК 1927 р. "Господарські злочини").

Продовжуючи висвітлювати проблему місцезнаходження норм про відповідальність за злочини, які об'єднує спрямованість проти системи оподаткування, у системі Особливої частини кримінального закону, слід вказати на те, що питання про коло зазначених злочинів належить у юридичній літературі до числа дискусійних.

Визначивши як соціальні цінності у сфері оподаткування, що потребують кримінально-правової охорони, відповідно право держави на одержання обов'язкових внесків, власне систему оподаткування і права та законні інтереси суб'єктів оподаткування, Р. Ю. Гревцова вважає, що поняття податкових злочинів можна розглядати у вузькому та широкому розумінні. До податкових злочинів у вузькому розумінні віднесені діяння,

²⁰ Уголовный кодекс советских республик. Текст и постатейный комментарий / Под ред. С. Канарского. — 2-е изд. — К.: Гос. изд-во Украины, 1925. — С. 174-184.

²¹ Лохвицкий А. Курс русского уголовного права. — СПб., 1871. — С. 440.

²² Полянский Н. Н. Налоговые преступления по УК Азербайджанской ССР (напечатано по отдельному оттиску из "Изв. прав. фак. АГУ". — Баку: Изд-во АГУ, 1929) // Ваш налоговый адвокат. — 1998. — № 1. — С. 157.



що посягають на право держави на одержання податків, зборів, інших обов'язкових платежів, відповідальність за вчинення яких передбачена ст. 212 КК. Податковими злочинами у широкому розумінні названі діяння, 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). Стверджується, що залежно від об'єктивних та суб'єктивних ознак ці діяння можуть кваліфікуватись за ст. ст. 192, 211, 216, 222, 364, 365, 367 КК. Полемізуючи з Н. О. Гуторовою і виходячи з можливості вчинення податкових злочинів лише у ході законної господарської діяльності, Р. Ю. Гревцова заперечує належність до таких злочинів діянь, передбачених ст. ст. 201, 205, 218, 221, 233 КК. Разом з тим до діянь, які додатково посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування, віднесено злочини, вказані у ст. ст. 201-203, 207, 209 КК²³.

Передусім хотів би зауважити, що узгоджене з досягненнями податково-правової доктрини визначення поняття системи оподаткування дозволяє, по-перше, вважати складовими цієї системи у т. ч. право держави на отримання обов'язкових внесків і права та законні інтереси суб'єктів оподаткування, і, по-друге, називати посягання на окремі елементи (компоненти) системи оподаткування злочинами проти цієї системи (податковими злочинами). Не досить продуманим видається запропонований Р. Ю. Гревцовою критерій поділу податкових злочинів на два вказані нею види. Адже злочинні порушення податкового законодавства, які кваліфікуються за ст. ст. 192, 364, 365, 367 КК, і які віднесені науковцем до податкових злочинів у широкому розумінні, насправді можуть посягати на право держави на отримання обов'язкових внесків, що, до речі, визнає і сама Р. Ю. Гревцова²⁴. Разом з тим шахрайство з фінансовими ресурсами в частині дій з пільгами щодо податків також посягає на вказане право, а тому його варто було б віднести (поряд з ухиленням від сплати податків) до податкових злочинів у вузькому розумінні. Отже, недотримання відомої у логіці вимоги про класифікацію понять за однією зрозумілою підставою має своїм наслідком те, що отримані в результаті поділу класифікаційні групи (види податкових злочинів) одна одну чітко не виключають. Також, на мою думку, немає достатніх підстав для того, щоб називати соціальні цінності у сфері оподаткування основним безпосереднім об'єктом злочинів, передбачених ст. ст. 192, 364, 365, 367 КК. Так, основним безпосереднім об'єктом злочинів у сфері службової діяльності вважається визначена законодавством нормальна діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій (правомірне функціонування державної і недержавної управлінської сфери), а, зокрема, права і законні інтереси суб'єктів оподаткування мають визнаватись лише додатковим об'єктом цих злочинів.

Водночас теза про належність до злочинів проти системи оподаткування контрабанди, фіктивного підприємництва, фіктивного банкрутства, незаконних дій у разі банкрутства, як і порушення порядку зайняття господарською діяльністю, ухилення від повернення виручки в іноземній валюті та деяких інших злочинів, має під собою належне обґрунтування. Щодо злочину, передбаченого ст. 209 КК, то його, навпаки, не слід визнавати податковим з огляду на специфічний зміст податкового застереження у кримінально-правовій нормі про легалізацію злочинних доходів. У незаконній приватизації державного, комунального майна податкова складова відсутня. На мій погляд, критика Р. Ю. Гревцової на адресу Н. О. Гуторової з приводу ст. 233 КК викликана не зовсім чітким викладом наукової позиції: насправді Н. О. Гуторова відносить незаконну приватизацію державного, комунального майна до посягань на інші (крім податкових) відносини щодо мобілізації коштів до державних централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів²⁵.

Не зважаючи на висловлені критичні зауваження, позиція Р. Ю. Гревцової є конструктивною в тому плані, що вона виправдано зорієнтована на з'ясування податкової складової широкого кола кримінально караних діянь. Також думка розрізняти вузьке і широке розуміння податкових злочинів нагадує триваючу у російській кримінально-правовій доктрині дискусію з приводу співвідношення понять "податкові злочини" і

²³ Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. — К., 2003. — С. 10, 40–45, 179–180.

²⁴ Там само. — С. 42, 72.

²⁵ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України: Монографія. — Х.: Вид-тво Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. — С. 84–85.



“злочини у сфері оподаткування”, учасники якої наводять свої аргументи на користь віднесення того чи іншого злочину до першої або другої групи діянь²⁶.

Запропонувавши виокремити в Особливій частині КК самостійний розділ, який би передбачав кримінальну відповідальність за податкові злочини, В. О. Останін висловився за те, щоб основу цього розділу (поряд зі ст. ст. 212, 216 КК) склали ст. ст. 202-205, 207-210 КК. Науковець виходить з того, що вказаною у цих кримінально-правових нормах протизаконною діяльністю займаються переважно з метою отримання неконтрольованих прибутків, податкові внески з яких не сплачуються. Стверджується також, що податковими злочинами є діяння, які означають злочинний вплив на представників державних установ шляхом підкупу або насильства і які вказані у ст. ст. 369, 345, 347, 348 КК²⁷.

Я б не став вбачати суть всіх без винятку злочинів, передбачених ст. ст. 202-205, 207-210 КК, головним чином у прагненні ухилитись від сплати податкових внесків — для того, щоб у цьому переконатись, достатньо звернутись до будь-якого науково-практичного коментарю КК. До того ж, вельми оригінальний підхід В. О. Останіна з питання про вплив на кримінальну відповідальність оподаткування протиправних доходів навряд чи може бути підтриманий. Запропонований дослідником склад розділу Особливої частини КК “Податкові злочини”, як на мене, не узгоджується з вимогами регулятивного законодавства, яке стосовно ст. ст. 202, 203, 203-1, 205, 207-210 КК дозволяє стверджувати про домінування не податкових відносин, а відносин, пов’язаних із господарською діяльністю, бюджетним і валютним регулюванням. В цьому плані має рацію Н. О. Лопашенко, яка заперечує належність деяких вказаних у КК РФ діянь до податкових злочинів на тій підставі, що безпосередні об’єкти цих діянь пов’язані не стільки з податковими відносинами, скільки з відносинами іншого змісту²⁸. Тим більше важко погодитись з думкою В. О. Останіна про визнання податковими злочинами давання хабара і деяких посягань на працівників правоохоронних органів (очевидно, мались на увазі податкові мільйонери), оскільки такий підхід безмежно розширює коло злочинних посягань на систему оподаткування. За цією логікою до них треба відносити, наприклад, крадіжку, внаслідок вчинення якої платник податків неспроможний виконати покладені на нього податкові зобов’язання.

Докладне з’ясування податкового потенціалу кримінально-правових норм, розміщених у розділі VII Особливої частини КК, дозволяє стверджувати, що у чинному КК охорона системи оподаткування передбачена у трьох відносно самостійних формах.

По-перше, це створення окремого складу злочину, в якому саме система оподаткування виступає єдиним основним безпосереднім об’єктом злочину. Мається на увазі ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів (ст. 212 КК).

По-друге, це створення складів злочинів, в яких система оподаткування є одним з основних безпосередніх об’єктів. Вказана альтернативність характерна для передбачених, відповідно, ст. ст. 204, 216, 222 КК незаконного виготовлення, зберігання, збуту або транспортування з метою збуту підкацизних товарів, підроблення, використання або збуту незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору та шахрайства з фінансовими ресурсами. Йдеться про багатооб’єктність — поєднання в одній статті КК посягань на декілька різних основних об’єктів, що при розкритті кримінально-правової характеристики того чи іншого злочину зобов’язує робити відповідні застереження, а при класифікації кримінально-правових норм — фактично надавати перевагу одному із таких об’єктів.

З урахуванням усталеного у доктрині розуміння основного безпосереднього об’єкта (визначає те, заради чого створена кримінально-правова заборона, відображає основний зміст і суспільну небезпеку передбаченого нею злочину), вважаю, що передбачені розділом VII Особливої частини КК злочини, безпосереднім об’єктом яких (основним або одним з основних) виступає система оподаткування, цілком можуть претендувати на те, щоб з теоретичної точки зору носити назву злочинів проти системи оподаткування (податкових злочинів).

²⁶ Александров И. В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. — СПб.: Юридический центр Пресс, 2002. — С. 14–19; Глебов Д. А., Ролик А. И. Налоговые преступления и налоговая преступность. — СПб.: Изд-во Р. Асланова “Юридический центр Пресс”, 2005. — С. 19–25; Зрелов А. П., Краснов М. В. Налоговые преступления / Под ред. К. К. Саркисова. — М.: Издательско-консультационная компания “Статус-Кво” 97, 2004. — С. 6–7; Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения. — М.: Учебно-консультационный центр “ЮрИнфоР”, 1999. — С. 16–20; Пирогов А. В. Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — Санкт-Петербург, 2004. — С. 12–13.

²⁷ Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — К., 2004. — С. 17.

²⁸ Лопашенко Н. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. трудов. Вып. 2 / Под ред. Л. Л. Кругликова. — Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2000. — С. 32.



По-третє, кримінально-правова охорона системи оподаткування забезпечується шляхом створення складів злочинів, у яких система оподаткування відіграє роль не основного (єдиного або альтернативного), а лише так званого факультативного безпосереднього об'єкта. Під останнім прибічники використання цього поняття розуміють об'єкт: який при скоєнні певного злочину може існувати поряд з основним, а може бути відсутнім²⁹; якому при вчиненні конкретного злочину може бути спричинена шкода, однак він спеціально не перебуває під охороною при вчиненні даного злочину³⁰. Звернення при здійсненні класифікації досліджуваних злочинів до поняття факультативного об'єкта при всій його дискусійності у доктрині³¹ є, на мою думку, виправданим кроком, оскільки дозволяє виокремити групу злочинів, суспільна небезпека яких включає податкову складову, або, інакше кажучи, групу злочинів, що можуть спричиняти шкоду системі оподаткування. Це — контрабанда, порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю, фіктивне підприємництво, ухилення від повернення виручки в іноземній валюті, видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом, фіктивне банкрутство, доведення до банкрутства, приховування стійкої фінансової неспроможності і незаконні дії у разі банкрутства.

Таким чином, стосовно злочинів, передбачених ст. ст. 201, 202, 205, 207, 211, 213, 218-221 КК, система оподаткування відіграє роль не основного, а додаткового об'єкта, що, в принципі, унеможливорює об'єднання вказаних кримінально-правових заборон у розділ Особливої частини КК під запропонованою В. О. Останіним назвою “Податкові злочини”. Загальновідомо, що місце того чи іншого складу злочину у системі Особливої частини кримінального закону визначається завдяки основному об'єкту. З цих саме міркувань важко погодитись з І. М. Середою, яка вважає, що у виокремлену у КК РФ главу “Злочини проти податкової системи”, крім ст. ст. 198, 199, 199-1, 199-2, слід включити і ст. ст. 170, 173, 194 КК РФ. Адже сама авторка визнає, що податкова система є лише додатковим об'єктом, відповідно, реєстрації незаконних правочинів із землею, лжепідприємництва та ухилення від сплати митних платежів³².

Проведене дослідження дозволяє зробити наступний висновок. Включення кримінально-правових норм про відповідальність за злочини проти системи оподаткування до розділу VII Особливої частини КК 2001 р. “Злочини у сфері господарської діяльності” є загалом невдалим кроком, який не враховує того, що приписи регулятивного законодавства не дозволяють визнавати відносини, пов'язані із введенням і сплатою податкових платежів, частиною господарських відносин. Хоч роль суб'єктів господарювання — платників податків і зборів у наповненні державної скарбниці є визначальною, обов'язок сплачувати внески, що входять у систему оподаткування, покладається на осіб — учасників як господарських, так і трудових і цивільно-правових відносин. Разом із тим вважаю за доцільне залишити відповідні заборони (принаймні поки що) у розділі VII Особливої частини КК. Доктринальна пропозиція виокремити у КК розділ, присвячений фінансовим і навіть податковим злочинам, наразі не може розраховувати на однозначне схвалення. По-перше, важко сподіватись на оптимальний склад такого розділу за відсутності єдиного серед фахівців підходу до кола відповідних злочинних посягань і дискусійності питання про співвідношення їх безпосередніх об'єктів. Із запропонованої мною класифікації злочинів, що посягають на систему оподаткування, впливає існування групи злочинів, для яких система оподаткування виступає лише факультативним об'єктом, і цілком законномірне розміщення цих заборон поза межами розділу “Податкові злочини” фактично означатиме нівелювання податкової складової їх суспільної небезпеки. По-друге, звернення до зарубіжного досвіду показує, що місце норм про кримінально карані податкові правопорушення у системі національного законодавства може бути різним (зокрема, вони містяться у структурних частинах КК про відповідальність за фінансові, економічні, майнові злочини, у нормативних актах податкового законодавства) і не має вирішального значення для ефективності кримінально-правової протидії порушенням податкового законодавства.

²⁹ Кримінальне право України: Загальна частина: Підручник / За ред. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. — К.-Х.: Юрінком Інтер — Право, 2001. — С. 101.

³⁰ Фріс П. Л. Кримінальне право України. Загальна частина: Підручник. — К.: Атіка, 2004. — С. 74.

³¹ Кримінальне право України. Загальна частина. Підручник / За ред. П. С. Матишевського, П. П. Андрушка, С. Д. Шапченка. — К.: Юрінком Інтер, 1997. — С. 131.

³² Середя І. М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегия борьбы: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. — Иркутск, 2006. — С. 6-7, 11-13.