

УДК 343.359.2

Д.Ю. Степаненко

**ОСОБЛИВОСТІ КВАЛІФІКАЦІЇ
УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЗБОРУ
НА ОBOB'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ
ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ**

У статті здійснено комплексний науковий аналіз податкового та пенсійного законодавства в частині правової регламентації сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Вироблено та науково обґрунтовано правила кваліфікації ухилення сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування в різні періоди становлення кримінального, податкового та пенсійного законодавства.

Ключові слова: *обов'язковий платіж, страховий внесок, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, ухилення, кваліфікація.*

В статье осуществлен комплексный научный анализ налогового и пенсионного законодательства в части правовой регламентации уплаты сбора на обязательное государственное пенсионное страхование. Разработано и научно обосновано правила квалификации уклонения от уплаты сбора на обязательное государственное пенсионное страхование в разные периоды становления уголовного, налогового и пенсионного законодательства.

Ключевые слова: *обязательный платёж, страховой взнос, сбор на обязательное государственное пенсионное страхование, уклонение, квалификация.*

The article gives scientific analysis of tax law and pension law in the branch of law regulation payment gathering for obligatory state pension insurance. The rules of qualification evasion from payment gathering for obligatory pension insurance at different periods of criminal and pension law formation were developed and scientifically grounded.

Key words: *pension law, obligatory payment, insurance payment, gathering for obligatory, state pension insurance, evasion, qualification.*

Ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є розповсюдженим явищем у нашій державі, яке завдає значної шкоди українському суспільству, адже в результаті його вчинення до Пенсійного фонду України та спеціальних фондів державного бюджету не надходить значна частина коштів, що, в свою чергу, підриває загальні засади пенсійного забезпечення українських громадян. Утім, як показує аналіз теоретичного та емпіричного матеріалу, кваліфікація цього діяння протягом останнього десятиріччя викликає значні складнощі, що обумовлено мінливістю та суперечністю податкового, пенсійного та кримінального законодавства в цій сфері.

На теренах української кримінально-правової науки злочини у сфері господарської діяльності взагалі та питання їх правильної кваліфікації

ліфікації зокрема є предметом численних наукових праць. Серед них вирізняються роботи таких криміналістів як П.П. Андрушко, П.С. Берзін, Л.П. Брич, В.М. Вересов, А.Ф. Волобуєв, Д.І. Голосніченко, Р.Ю. Гревцова, А.Є. Гутник, Н.О. Гуророва, О.О. Дудоров, Я.М. Кураш, В.В. Лисенко, В.Р. Мойсик, М.С. Мішук, В.О. Навроцький, В.О. Останін, О.І. Перепелиця, В.М. Попович, А.М. Ришелюк, Є.Л. Стрельцов, В.Я. Тацій, Г.О. Усатий, М.І. Хавронюк.

У цих працях фрагментарно зачіпаються й питання, пов'язані з оцінкою такого явища як ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Разом із тим, окремого дослідження, присвяченого комплексному аналізу проблем кваліфікації ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування в різні періоди становлення кримінального, податкового та пенсійного законодавства на сьогодні ще не проводилось.

Мета статті – здійснити комплексний науковий аналіз податкового та пенсійного законодавства в частині правової регламентації сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, виробити та науково обґрунтувати правила кваліфікації ухилення від його сплати в різні періоди становлення кримінального, податкового та пенсійного законодавства.

Переходячи до викладу основних положень статті хотілося б зазначити, що на момент набрання чинності новим КК України (1 вересня 2001 року) податкове законодавство чітко визначало, що збір на обов'язкове державне пенсійне страхування входить до системи оподаткування України, тобто є одним із видів податків і зборів. Так, із п. 16 ч. 1 ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" однозначно впливає, що збір на обов'язкове державне пенсійне страхування належить до числа загальнодержавних обов'язкових платежів. Ці положення знаходили свій розвиток у приписах ЗУ "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", як складової частини податкового законодавства.

У цей період жодних суперечок щодо правового статусу розгляданого виду платежу ні в теорії, ні на практиці не виникало, а тому й ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування розглядалося як злочин, передбачений ст. 212 КК України ("Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)") [1, с. 524-535].

9 липня 2003 року Верховною Радою України було прийнято ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", який вніс значні корективи в податкове законодавство, адже відповідно до його

положень із системи оподаткування України було вилучено всі обов'язкові платежі на державне пенсійне страхування¹.

Так, у абз. 3б ч. 1 ст. 1 ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" зокрема визначалося, що збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, сплачений або такий, що підлягає сплаті, згідно із законодавством, що діяло раніше, належить до числа страхових внесків, а страхові внески, як зазначалося у п. 4 ст. 18 цього ж нормативно-правового акту, не включаються до складу податків, інших обов'язкових платежів, які становлять систему оподаткування, і на ці внески податкове законодавство не поширюється.

При цьому звертає на себе увагу та обставина, що й після набрання чинності ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" (1 січня 2004 року)², у ЗУ "Про систему оподаткування" (п. 16 ч. 1 ст. 14) записалася вказівка на те, що збір на обов'язкове державне пенсійне страхування належить до числа загальнодержавних обов'язкових платежів, а отже й, нібито, залишається частиною загальної системи оподаткування України³. Тобто, станом на 1 січня 2004 року виникла курйозна ситуація за якої один і той же вид платежу одним нормативно-правовим актом визнавався загальнодержавним обов'язковим платежем, що входить до системи оподаткування України, а іншим – страховим внеском, що не входить до неї.

Через це, наприклад, В.Д. Бутенко дійшов висновку що "страхові внески на обов'язкове пенсійне страхування є одночасно складовою частиною системи оподаткування, а, з іншого боку, самостійним обов'язковим платежем, що не входить до системи оподаткування" [2, с. 32]. О.О. Дудоров назвав таке висловлювання "неточним" зокрема через те, що у ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" у розглядуваний період "фігурував саме і лише збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, який повинен був вважатись складовою системи оподаткування" [3, с. 102].

Думаємо, що кожен із зазначених науковців частково мав рацію, однак так само й частково припускався певних неточностей.

¹ Лише через два роки після набрання чинності цим законом ВРУ прийняла ЗУ "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", яким було доповнено КК України статтею 212-1.

² Г аж до набрання чинності ПК України (1 січня 2011 року).

³ Чинним залишався й ЗУ "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", який визначав порядок справляння та використання цього збору.

Так, і В.Д. Бутенко, і О.О. Дудоров абсолютно праві в тому, що між положеннями п. 16 ч. 1 ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" та ЗУ "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" з одного боку та приписами абз. 3б ч. 1 ст. 1 та п. 4 ст. 18 ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" з іншого в частині правової регламентації збору на обов'язкове державне пенсійне страхування в період з 1 січня 2004 року по 1 січня 2011 року мала місце колізія, тобто ситуація коли кілька юридичних положень, спрямованих на регламентацію одного й того ж питання, вирішували його суттєво по-різному.

Утім, погодитися з В.Д. Бутенко у тому, що всі страхові внески на обов'язкове пенсійне страхування є одночасно складовою частиною системи оподаткування та самостійним обов'язковим платежем, що не входить до системи оподаткування, не можна принаймні через те, що ні юридично, ні фактично один і той же вид платежу не може одночасно належати та не належати до системи оподаткування України, адже це, по-перше, суперечить правилам звичайної логіки (одне й те ж явище не може одночасно належати та не належати до певної множини явищ), а, по-друге, від визначення правового статусу того чи іншого обов'язкового платежу залежить, яким регулюючим законодавством керуватиметься платник під час його нарахування, обчислення та сплати, а також вид і міра відповідальності за ухилення від його сплати. Так, за ухилення від сплати обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, кримінальна відповідальність має наставати за ст. 212 КК України, а за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування - за ст. 212-1 КК України. При цьому ст. 212 КК України описує злочин, що характеризується більш значним ступенем суспільної небезпеки порівняно із злочином, передбаченим ст. 212-1 КК України, та встановлює дещо суворішу відповідальність за його вчинення.

Слід звернути увагу й на те, що у п. 16 ч. 1 ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" як до, так і після набрання чинності ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" йшлося не про "страхові внески" на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", а лише про "збір" на обов'язкове державне пенсійне страхування". Тому узагальнюючий висновок В.Д. Бутенка щодо "подвійного" статусу всіх страхових внесків на обов'язкове пенсійне страхування виглядає більш ніж сумнівним.

Нарешті, визнання "подвійного" статусу збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (і як податку, і як соціального плате-

жу) нічого іншого крім констатації існування колізії у вітчизняному праві нічого не дає.

У цьому сенсі значно важливішим є питання не про існування колізії у праві, а про те як правильно її слід долати та, відповідно, кваліфікувати факти ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Наприклад, О.О. Дудоров у період з 1 січня 2004 року по 31 грудня 2010 року пропонував її долати шляхом надання пріоритету положенням ЗУ "Про систему оподаткування", тобто вважати збір на обов'язкове державне пенсійне страхування загальнодержавним обов'язковим платежем, що входить до системи оподаткування України¹. Саме тому він пропонував у період з 1 січня 2004 року по 31 грудня 2010 року ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування кваліфікувати не за ст. 212-1, а за ст. 212 КК України [3, с. 101; 4, с. 654].

З моменту ж набрання чинності ПК України (1 січня 2011 року), який, як відомо, не передбачає такого податку як збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, на думку О.О. Дудорова, не може кваліфікуватися ні за ст. 212-1, ні за ст. 212 КК України. З позиції зазначеного криміналіста, залежно від обставин справи таке діяння може містити у собі ознаки складу злочину, передбаченого ст. 192 КК України, або певного злочину у сфері службової діяльності [5, с. 650-651].

Ми ж дотримуємося трохи іншої точки зору в цьому питанні, яка ґрунтується на міркуваннях, наведених нижче.

1. До 31 грудня 2003 року включно, тобто до моменту набрання чинності ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", збір на обов'язкове державне пенсійне страхування однозначно належав до числа загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів), що випливало із приписів п. 16 ч. 1 ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" та ЗУ "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування". Жодних суперечностей щодо цього питання ні в законодавстві, ні серед науковців немає, а отже й ухилення від сплати цього збору, вчинене в період з 1 вересня 2001 року (день набрання чинності

¹ Ця думка частково обґрунтовувалася тим, що суми розгляданого збору на відміну від страхових внесків на обов'язкове пенсійне страхування надходили не до Пенсійного фонду України, який лише отримував звіти про його нарахування і сплату, а до спеціального фонду державного бюджету і використовуються згідно із законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

КК України 2001 року) по 31 грудня 2003 року, має кваліфікуватися виключно за ст. 212 КК України.

2. З 1 січня 2004 року (тобто з моменту набрання чинності ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування") та по 31 грудня 2010 року включно (останній день чинності ЗУ "Про систему оподаткування") між положеннями п. 16 ч. 1 ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" та абз. 36 ч. 1 ст. 1; п. 4 ст. 18 ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" існувала колізія, яка полягала в тому, що згідно з положеннями ЗУ "Про систему оподаткування" збір на обов'язкове державне пенсійне страхування в цей час визнавався обов'язковим платежем, що належав до системи оподаткування України, а згідно з приписами ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" - страховим внеском, що не включається до складу податків, інших обов'язкових платежів, які становлять систему оподаткування.

Детально проаналізувавши ці нормативні акти, а також урахувавши розроблені наукою правила подолання колізій, ми дійшли висновку, що оскільки ЗУ "Про систему оподаткування" та ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" мають однакову юридичну силу, то зазначена колізія належить до числа так званих "темпоральних". Такого роду колізії, за одностайною думкою фахівців у сфері теорії права, слід вирішувати шляхом надання пріоритету положенням того нормативно-правового акту, який було прийнято пізніше [6, с. 392]. Це означає, що суперечка між положеннями п. 16 ч. 1 ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" (прийнятого 25 червня 1991 року) та приписами абз. 36 ч. 1 ст. 1; п. 4 ст. 18 ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" (прийнятого 9 липня 2003 року) має вирішуватися на користь останнього нормативного акту, а отже й збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, починаючи з 1 січня 2004 року (день набрання чинності ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування"), слід уважати не обов'язковим платежем, що належить до системи оподаткування України, а страховим внеском, що не включається до складу податків, інших обов'язкових платежів, які становлять систему оподаткування нашої держави.

Думаємо, що виключення п. 16 ч. 1 ст. 14 із тексту ЗУ "Про систему оподаткування" не відбулося лише через неухильність українських парламентаріїв під час розробки та прийняття ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" (зокрема під час обговорення редакції розділу XV "Прикінцеві положення").

При цьому слід мати на увазі, що згідно з п. 16 розділу XV ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" до приведення законодавства України у відповідність із цим законом всі інші закони України та інші нормативно-правові акти "застосовуються в частині, що не суперечить цьому Закону". Це, зокрема, означає й те, що збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, починаючи з 1 січня 2004 року, є саме страховим внеском, що не включається до складу податків, інших обов'язкових платежів, які становлять систему оподаткування нашої держави.

Про те, що з набранням чинності ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" збір на обов'язкове державне пенсійне страхування "перейшов" із розряду податків до категорії страхових внесків на обов'язкове державне пенсійне страхування частково свідчать й деякі інші (крім абз. 36 ч. 1 ст. 1 і п. 4 ст. 18) положення розглядуваного закону. Так, у підпункті 1 п. 8 розділу XV ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" зазначається, що до набрання чинності законом про спрямування частини страхових внесків до Накопичувального фонду платники збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, визначені пунктами 6-10 ст. 1 ЗУ "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", сплачують збір на обов'язкове державне пенсійне страхування в порядку та розмірах, визначених цим законом. У третьому ж абзаці п. 16 розділу XV ЗУ "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" йдеться про те, що погашення заборгованості зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що виникла до 1 січня 2004 року і не погашена в установленому законом порядку, здійснюється відповідно до ст. 106 зазначеного нормативно-правового акту.

Утім, остаточне підтвердження того факту, що, з позиції вітчизняного законодавця, існуючий і понині збір на обов'язкове державне пенсійне страхування є страховим внеском, відбулося лише відносно нещодавно, коли набрав чинності ПК України (1 січня 2011 року). З того часу склад і структура податкової системи України визначається вже не ЗУ "Про систему оподаткування", а положеннями ПК України, який, як відомо, не лише не передбачив в межах цієї системи такого обов'язкового платежу як "збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", а й не вимагає втрати чинності ЗУ "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування". Тобто, на законодавчому рівні було визнано, що збір на обов'язкове державне пенсійне страхування як не належав (у період з 1 січня 2004 року по 31 грудня 2010 року),

так і не належить до числа обов'язкових платежів, що утворюють податкову систему України.

3. Оскільки збір на обов'язкове державне пенсійне страхування належить до числа страхових внесків, що не включаються до складу обов'язкових платежів, які становлять систему оподаткування України, починаючи вже з 1 січня 2004 року, а ЗУ "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", яким було доповнено КК України статтею 212-1, набрав чинності лише 13 грудня 2005 року, то *ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене в період з 1 січня 2004 року по 12 грудня 2005 року включно, не може кваліфікуватися ні за ст. 212 КК України (у той період, як і зараз, вона передбачала відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових платежів, що належать до системи оподаткування України), ні за ст. 212-1 КК України (у зазначений період часу в Особливій частині КК України цієї статті ще не було)*. За наявності до того підстав таке діяння могло розглядатися як злочин проти власності або злочин у сфері службової діяльності.

Ухилення ж від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене з 13 грудня 2005 року та до сьогодні, слід розглядати як злочин, передбачений ст. 212-1 КК України.

Підбиваючи підсумки проведеного аналізу особливостей кваліфікації ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування слід зазначити таке:

а) ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене в період з 1 вересня 2001 року по 31 грудня 2003 року, слід кваліфікувати виключно за ст. 212 КК України;

б) ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене в період з 1 січня 2004 року по 12 грудня 2005 року включно, не може кваліфікуватися ні за ст. 212 КК України, ні за ст. 212-1 КК України (за наявності до того підстав таке діяння може розглядатися як злочин проти власності або злочин у сфері службової діяльності);

в) ухилення від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене з 13 грудня 2005 року та до сьогодні, слід розглядати як злочин, передбачений ст. 212-1 КК України.

Використана література:

1. Уголовный кодекс Украины : научно-практический комментарий / [Ю. В. Александров, П. П. Андрушко, В. И. Антипов и др.] ; под ред. С. С. Яценка. - [3-е изд. перераб. и дополн.]. - К. : А.С.К., 2003. - 1088 с.

2. Бутенко В. Д. Відповідальність за порушення законодавства у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування / В. Д. Бутенко // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2004. – № 3 (Ч. 1). – С. 31–34.

3. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.08 "Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право" / Дудоров Олександр Олександрович. – Луганськ, 2007. – 528 с.

4. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / [А. М. Бойко, Л. П. Брич, В. К. Гришук та ін.] ; за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – [7-ме вид., переробл. і допов.]. – К. : Юридична думка, 2010. – 1288 с.

5. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / [А. М. Бойко, Л. П. Брич, В. К. Гришук та ін.] ; за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – [9-те вид., переробл. і допов.]. – К. : Юридична думка, 2012. – 1316 с.

6. Навроцький В. О. Основи кримінально-правової кваліфікації : навчальний посібник / В. О. Навроцький – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 704 с.

УДК 351.746.2(477)

О.О Степанченко

**ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІЙНИЙ АПАРАТ
КОНТРОЗВІДУВАЛЬНОГО ЗАХИСТУ
СЛУЖБОЮ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ
ЕКОНОМІКИ ДЕРЖАВИ**

У статті розглянуто питання щодо поняття контррозвідувального захисту Службою безпеки України економіки держави, визначено його мету. Проведено аналіз контррозвідувального захисту, з'ясовано основні його цілі та завдання.

Ключові слова: *безпека, оперативний пошук, контррозвідувальний захист, національна безпека, економіка, Служба безпеки України.*

В статье рассмотрены вопросы относительно понятия контрразведывательной защиты Службой безопасности Украины экономики государства, выяснено его цель. Проведен анализ контрразведывательной защиты, определено его основные цели и задания.

Ключевые слова: *безопасность, оперативный поиск, контрразведывательная защита, национальная безопасность, экономика, Служба безопасности Украины.*

In the article a question is considered in relation to the concept of counter-intelligences defence by security of Ukraine of economy of the state Service, his aim is certain. The analysis of counter-intelligences defence is conducted, his primary purposes and tasks are found out.

Key words: *safety, operative search, counter-intelligences defence, national safety, economy, security of Ukraine Service.*