

УДК 343.9:343.85:343.359

Хоменко Володимир Петрович –
кандидат юридичних наук

НАПРЯМИ ЗАКОНОДАВЧОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОТИДІЇ ЗЛОЧИНАМ У СФЕРІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ

Розглянуто актуальні проблеми законодавчого вдосконалення застосування кримінальної відповідальності за злочини у сфері державних фінансів, у тому числі пов'язані з ухиленням від оподаткування.

Ключові слова: кримінальна відповідальність; економічна злочинність; злочини у сфері державних фінансів; ухилення від оподаткування; підслідність; податковий компроміс.

Рассмотрены актуальные проблемы законодательного совершенствования применения уголовной ответственности за преступления в сфере государственных финансов, в том числе связанные с уклонением от налогообложения.

Ключевые слова: уголовная ответственность; экономическая преступность; преступления в сфере государственных финансов; уклонение от налогообложения; подследственность; налоговый компромисс.

Current financial system of Ukraine consists of three elements: public finance, economic agents' finance and citizens' finance. Public finance is the main element of GDP distribution therefore all the subjects of the distribution process are interested in its optimization.

Financial relations in the area of centralized public finance are of fund type and exist in two forms: mobilization and appropriation of funds by the state. Mobilization is provided on the basis of taxes, fees, allocations, payments and imposts (coming to the budget) and specialized funds.

Public finance crimes define the context of modern economic criminality as are absolutely different from the traditional ways of the state resource expropriation. Preparation, committal and cover stages

contain characteristics of crimes against property in the area of business and official activity and a number of related crimes under Special Part of the Criminal Code of Ukraine.

The public finance security strategy is based on development of legal measures as the current legislative regulation for crime prevention is unbalanced and requires improvement (absence of officially accepted concept of development of legislation for organization and functions of the crime combat system, subjects' disunity, unjustified duplication of functions, low level of legal support for effective coordination of law enforcement and other state agencies' activities).

The updated criminal procedural legislation is mostly characterized by the removal of duplicated functions of the public finance monitoring bodies and at the same time some norms under the Criminal Procedural Code of Ukraine do not correspond to the application of legislation for crimes related to property, budget, stock market issues and official activities – it means that effective economic crime countering requires the legal framework to be improved.

A few important aspects are stressed – amendments to number legal acts must be made in order to increase the efficiency of the anti-corruption program implementation, minimize the opportunities to expropriate the budget resource through sham business, create necessary conditions for the business development by de-stressing the relations between business and law enforcement sector ensuring the enhancement of market relations.

Keywords: criminal responsibility; economic crime; public finance crimes; tax evasion; investigative jurisdiction, tax compromise.

Організована злочинність стає дедалі більш економічно детермінованою, інтегрованою в стратегічно важливі, високоприбуткові галузі економіки, насамперед сферу державних фінансів, де нанесені державі збитки щороку зростають (за підсумками 2010–2014 років – це майже 40 % втрат від усієї економічної злочинності). За оцінками фахівців, доходи фінансових злочинців перевищують прибутки від усіх інших злочинів в сфері економіки та за розмірами дорівнюють сумам доходів від незаконного наркобізнесу або обігу зброї (наприклад,

у США фінансові злочини, як і тероризм, визнають найнебезпечнішим виявом організованої злочинності) [1, с. 12].

Фінанси як досить складне суспільне явище охоплюють широкий спектр обмінно-розподільних відносин, що відображаються у різноманітних грошових потоках. При єдиній сутності цих відносин у них виділяються окремі елементи, які мають свої характерні ознаки й особливості. Вивчення фінансів ґрунтується як на розумінні їх необхідності, сутності й ролі у суспільстві, так і на детальному аналізі конкретних фінансових інструментів [2, с. 25–26].

Форми фінансових відносин – це виокремленні за певними ознаками складові фінансів. Сукупність таких складових позначається терміном «фінансова система». Як і будь-яка інша подібна соціальна система, вона є сукупністю взаємозв'язаних елементів, що мають однорідні ознаки [3, с. 8].

Нині фінансову систему України можна уявити у вигляді трьох складових: державних фінансів, фінансів суб'єктів господарювання і фінансів населення. Державні фінанси – це головна танка перерозподілу ВВП, а відтак, усі суб'єкти розподільних відносин зацікавлені в її оптимізації. Бажана оптимальність системи означає, що рівень її централізації повинен як забезпечувати державу достатніми коштами, так і не підривати фінансової бази суб'єктів господарювання. Тобто сфера адміністрування державних фінансів надзвичайно важлива і вимагає встановлення збалансованості інтересів усіх суб'єктів фінансових відносин. Йдеться про різноманітні фінансові органи та інституції, які умовно можуть бути згруповані в чотири блоки. *Перший блок* становлять органи, які функціонують у сфері бюджету держави (Міністерство фінансів України та Державне казначейство, Державна фінансова інспекція). До цієї ж групи також належить Державна фіскальна служба. *Другий блок* становлять контрольно-регулюючі органи – Рахункова палата, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Аудиторська палата й аудиторські фірми. *Третій блок* представлений фінансовими інституціями, які працюють на фінансовому ринку: Національний банк України і комерційні банки, міжбанківська валютна біржа, фондові біржі, інституційні інвестори, страхові компанії. До *четвертого блоку* належать органи управління цільовими фондами: Пенсійний фонд України, фонди соціального страхування, Українська державна інноваційна

компанія. Державні фінанси включають як *централізовані* ланки – бюджет, фонди цільового призначення і державний кредит, так і *децентралізовані* – фінанси суб'єктів господарювання у державному секторі.

Фінансові відносини у сфері централізованих державних фінансів мають *фондовий* характер і поділяються на два напрями: мобілізація коштів державою та їх виділення. Мобілізація коштів здійснюється за допомогою податків, платежів, відрахувань, внесків і зборів, які надходять до бюджету, та фондів цільового призначення. Виділення коштів здійснюється у формі інвестицій, дотацій і субсидій, кредитів, кошторисного фінансування, державних пенсій і допомог, відшкодування витрат. Взаємовідносини з бюджетом та фондами цільового призначення регулюються на законодавчій основі [4].

Бюджет держави – це основний фонд грошових коштів і визначальна ланка державних фінансів. Він призначений для фінансового забезпечення виконання державою її функцій: управління суспільством, оборони країни, економічної та соціальної. Через бюджет регулюється діяльність усіх сфер і ланок фінансової системи, тобто з позицій управління фінансами це визначальна ланка, яка спрямовує в заданому напрямі розвиток суспільства.

Фонди цільового призначення являють собою централізацію коштів для вирішення конкретних завдань і проблем. Їх характерною ознакою є чітко визначені джерела формування і напрями використання. Створення таких фондів визначається конкретними потребами, тому їх склад досить різноманітний у різних країнах і в різні часи. Серед них виділяються такі, що мають стабільний характер, наприклад пенсійні фонди і фонди зайнятості, а також ті, що створюються в разі тимчасових потреб.

Державний кредит відображає відносини, при яких держава виступає позичальником або гарантом за позичками юридичних осіб даної країни. Кредиторами можуть бути юридичні й фізичні особи даної та інших країн, уряди інших країн, міжнародні організації та фінансові інституції. Мобілізовані державою кошти спрямовуються на покриття бюджетного дефіциту або в окремий фонд, призначений для інвестицій при випуску цільових позик.

Фінанси державного сектора економіки включають ті самі відносини, що й фінанси будь-якого суб'єкта господарювання,

оскільки характер і напрями господарської і фінансової діяльності не залежать від форми власності. Водночас фінансові ресурси й отримані доходи цих підприємств належать державі, а їх фінансова діяльність регламентується державою як на підставі законів, так і у формі державного управління.

Правовідносини у сфері державних фінансів виникають, по-перше, між державою та суб'єктами господарювання (з приводу формування та розподілу коштів бюджетних і позабюджетних фондів, при сплаті податків та обов'язкових платежів до бюджету, фінансуванні видатків тощо), а, по-друге, між державою та фізичними особами.

Відтак, державні фінанси відіграють важливу роль в економіці країни, адже завдяки їм створюються й використовуються фонди грошових коштів суспільного призначення, необхідні для життєдіяльності суспільства та окремих громадян. Без належного адміністрування та захисту державних фінансів неможливе реальне забезпечення прав і свобод людини, зовнішньої і внутрішньої безпеки, охорони довкілля, державного регулювання економіки, задоволення соціально-культурних потреб людей, надання соціальної допомоги непрацездатним і малозабезпеченим верствам населення, утримання органів державної влади й управління, створення фондів непередбачених видатків, а також фінансування інших загальнодержавних потреб.

Правопорушення у сфері державних фінансів визначають специфіку сучасної економічної злочинності, оскільки відрізняються від раніше відомих способів посягань на кошти чи майно держави. Якщо за адміністративно-командної системи господарювання можливості вчинення злочинів у фінансовій сфері за технологічно були досить обмеженими (переважали «внутрішні» службові розкрадання, вчинені шляхом привласнення, розтрата, приписок тощо), то з ускладненням механізму функціонування ринкового господарства кардинально змінилися, з тенденцією до перманентного збільшення технологій їх учинення. На етапах підготовки, вчинення та приховування ці діяння містять ознаки кримінально караних діянь проти власності, у сфері господарської та службової діяльності, а також цілої низки пов'язаних з ними злочинів, передбачених різними розділами Особливої частини КК України.

Виходячи з аналізу КК України, всі злочини у сфері державних фінансів можна умовно розподілити на дві групи:

посягання, безпосередньо спрямовані на державні фінанси: ст. 190, 191, 199, 204, 210, 211, 212, 216, 222, 233 КК; пов'язані з ними злочини, що є складовими способу їх підготовки, вчинення або приховування: ст. 200, 205, 209, 209-1, 219, 222-1, 223-1, 223-2, 224, 358, 361-361-2, 364-367 КК України. Для вчинення більшості злочинів у сфері державних фінансів характерне застосування загальних злочинних технологій, пов'язаних зі створенням суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, маскуванням їх діяльності за допомогою удаваних юридичних угод, а також приховуванням злочинних наслідків під «невдачу» господарську діяльність (фіктивне банкрутство, реорганізація фірм тощо), підробленням та використанням підроблених бухгалтерських, розрахункових, платіжних та інших документів, незаконним доступом до інформації в комп'ютерних мережах, відмиванням коштів, одержаних злочинним шляхом, зокрема шляхом їх конвертації і переказу на банківські рахунки офшорних компаній тощо [5, с. 10].

В основі стратегії забезпечення безпеки у сфері державних фінансів лежить розроблення заходів правового характеру, адже сучасний стан законодавчого регулювання запобігання злочинам характеризується недосконалістю та розбалансованістю актів усіх рівнів, відсутністю офіційно визнаної концепції розвитку нормативно-правової бази, яка стосується організації і функціонування системи боротьби зі злочинністю, роз'єднаністю суб'єктів, невиправданим дублюванням окремих їх функцій, недостатнім рівнем правового забезпечення взаємодії й координації правоохоронних та інших державних органів.

Оновленим кримінальним процесуальним законодавством в основному усунуто дублювання функцій органами, що виявляють злочини у фінансовій сфері, водночас, деякі закріплені КПК норми не узгоджуються з практикою застосування законодавства, що передбачає відповідальність за злочини проти власності, у бюджетній сфері, на ринку цінних паперів, у сфері службової діяльності, а відтак з метою створення законодавчої основи ефективної протидії економічній злочинності. Наголосимо на декількох концептуальних моментах.

Щодо упорядкування підслідності. У теорії кримінального процесу виділяють п'ять видів підслідності: предметну, альтернативну, персональну, територіальну та за зв'язком справ [6]. У новому КПК України не передбачено альтернативної

підслідності. Тобто положення про те, що досудове розслідування провадиться тим органом досудового розслідування, який виявив кримінальне правопорушення, втратило своє значення. Відтак, з огляду на оптимізацію системи правоохоронних органів щодо протидії злочинам у сфері державних фінансів, потребує перегляду законодавчо закріплений у ст. 216 КПК України розподіл підслідності між відповідними слідчими підрозділами.

Так, наприклад, злочини, передбачені ст. 212, 212–1 КК України, за ознаками об'єктивної сторони, завжди вчиняються шляхом складання або видачі службовою особою суб'єкта господарювання завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей або іншого підроблення офіційних документів (ст. 366 КК України). Суб'єктом цього злочину (як і злочинів, передбачених ст. 212 або 212–1 КК) є ті ж самі службові особи підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності та організаційно-правової форми господарювання, а підроблення документів (матеріальне або інтелектуальне) є складовою способу підготовки, вчинення або приховання ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) або ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, тобто особа у більшості випадків одночасно притягується до відповідальності за сукупністю злочинів, передбачених ст. 212 або 212–1 та ст. 366 КК України.

За сталою судовою практикою, у разі коли ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів або його приховання вчинено шляхом службового підроблення, дії винуватої особи додатково кваліфікують за ст. 366 КК України. При цьому підроблення, вчинене службовою особою, повинно кваліфікуватися за ст. 366 КК України незалежно від того, до якої саме відповідальності (кримінальної чи адміністративної) її буде притягнуто за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [7, п. 4]. Таким чином, розслідування службового підроблення (ст. 366 КК України) має також належати до підслідності слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства.

Особливості фінансового сектору, включаючи швидкість здійснення транзакцій, міжнародні масштаби угод і високу

адаптивність, створюють передумови для використання інструментів фондового ринку у схемах мінімізації податкових зобов'язань, ухилення від оподаткування, виведення коштів за межі України та відмивання злочинних доходів. Галузь цінних паперів, поряд з банківською діяльністю, є однією з ключових галузей, що забезпечують доступ юридичним та фізичним особам до фінансової системи. Операції з цінними паперами стали предметом прискіпливих досліджень експертів FATF, починаючи з 2008 р., результатом якого став висновок, що галузь цінних паперів стрімко еволюціонує і має міжнародний характер, надає можливість швидкого здійснення міжнародних транзакцій з відносним ступенем анонімності, в той час як практика виявлення підозрілих операцій в секторі цінних паперів залишається відносно нерозвиненою, що пояснюється цілим переліком можливих чинників, зокрема недостатньою обізнаністю стосовно індикаторів, характерних для порушень на фондовому ринку [8, с. 223].

До поширених фінансових інструментів вчинення відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, належать операції з технічними («сміттєвими») цінними паперами, зокрема акціями підприємств. Вартість таких цінних паперів не забезпечена реальними активами. Номінальна ж їх вартість може значно (у десятки або сотні разів) перевищувати ринкову. Крім того, вони можуть перепродаватися на ринку за цінами, значно вищими за ринкову вартість. Операції з «технічними» цінними паперами здійснюються для формального збільшення витрат вітчизняних підприємств з метою мінімізації їх зобов'язань з податку на прибуток. У схемах мінімізації податку на прибуток учасники фондового ринку не висвітлюють реально отримані доходи від операцій із зазначеними цінними паперами, а лише штучно формують свої витрати (типології легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, за допомогою операцій на ринку цінних паперів висвітлені на офіційному сайті Нацфінмоніторингу).

Оскільки розслідування злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків (ст. 212 КК) і відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК) належить до підслідності слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства (абз. 1 ч. 3 ст. 216 КПК України), то й розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних із протиправними діями із цінними паперами (ст. 222–1

КК «Маніпулювання на фондовому ринку»; 223–1 КК «Підроблення документів, які подаються для реєстрації випуску цінних паперів»; 223–2 КК «Порушення порядку ведення реєстру власників іменних цінних паперів»; 224 КК «Виготовлення, збут та використання підроблених недержавних цінних паперів»), які є інструментом вчинення злочинів, передбачених ст. 209 і 212 КК, також необхідно віднести до їх виключної підслідності.

Державна фіскальна служба зборів України як правонаступник Міндоходів України забезпечує, поряд з іншим, протидію кримінальним правопорушенням у бюджетній сфері, тобто здійснює захист дохідної частини державного бюджету та місцевих бюджетів. З набранням чинності КПК України, вступили в силу зміни до Податкового кодексу України, якими на податкову міліцію покладаються більш широкий спектр завдань запобігати, розкривати та розслідувати кримінальні правопорушення у бюджетній сфері, включаючи «традиційну» сферу оподаткування. Однак повноваження в частині вжиття заходів щодо виявлення і розслідування злочинів, пов'язаних із порушенням бюджетного законодавства, віднесено до компетенції слідчих органів внутрішніх справ. У зв'язку із цим, цілком логічним буде віднесення до компетенції слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, розслідування злочинів, що прямо чи опосередковано спричиняють шкоду державному бюджету України (ст. 210, 211, 233 КК України).

Законодавством передбачено, що кримінальне переслідування особи за умисне ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України) починається, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян). Водночас кримінальне переслідування за такі самі дії, але вчинені внаслідок службової недбалості (ст. 367 КК України), починається, якщо ними завдано істотної шкоди (яка в сто і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян). До того ж за умисне ухилення від сплати податків у великих розмірах (ч. 2 ст. 212 КК) покарання у виді позбавлення волі не передбачено, тоді як за несплату податків у значно меншому розмірі, але в результаті недбалого відношення посадовця до своїх службових обов'язків (ч. 2 ст. 367 КК),

передбачено покарання від 2 до 5 років позбавлення волі. Таким чином, маємо абсурдну ситуацію, коли за необережне ухилення від сплати податків особа може затримуватись, стосовно неї може обиратись запобіжний захід у вигляді тримання під вартою, вона може бути піддана екстрадиції та засуджена до п'яти років позбавлення волі, а якщо такі саме дії особа вчинила умисно, то кримінальне провадження підлягатиме закриттю у зв'язку з відсутністю складу злочину. Отже, пропонується доповнити ст. 367 «Службова недбалість» КК України частиною третьою такого змісту: «Ця стаття не застосовується до діянь, умисне вчинення яких не тягне за собою кримінальної відповідальності за цим Кодексом. Покарання за службову недбалість не може бути призначено більш суворо, ніж передбачено за таке ж діяння, вчинене умисно».

Поряд із загальними нормами про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України) існує й спеціальна норма, яка передбачає таку відповідальність за ухилення від сплати податків шляхом одержання пільг щодо них (ч. 1 ст. 222 КК України). Причому дії, пов'язані з наданням завідомо неправдивої інформації з метою отримання пільг щодо податків, якщо вони не завдали матеріальної шкоди, або, коли вони завдали такої шкоди, якщо вона є одночасно є меншою, ніж тисяча неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, охоплюються відповідно ч. 1 або ч. 2 ст. 222 КК України, а можливість їх кваліфікації за будь-якою частиною ст. 212 КК України в такому разі виключається. Водночас поєднання в одній статті таких неоднорідних предметів злочинного посягання як субсидії, субвенції, дотації, банківські кредити чи пільги щодо податків, правовий та фінансовий режим яких принципово відрізняється, призводить до конфліктів між різними правоохоронними органами при визначенні підслідності через невизначеність повноважень щодо виявлення та розслідування відповідних діянь.

Тож пропонується диференціювати кримінальну відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України), виокремивши надання завідомо неправдивої інформації банкам або іншим кредиторам з метою одержання кредитів (частина 1), органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування або Національному банку України з метою

отримання державних фінансових ресурсів, які надаються на умовах повернення, а також субсидій, субвенцій або дотацій (частина 2) та для отримання пільг щодо податків (частина 3). Відповідно, досудове розслідування злочинів, передбачених ч. 2 і 3 ст. 222 КК України, має бути віднесене до виключної підслідності слідчих, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства.

Як привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191 КК України) кваліфікують протиправні дії, предметом яких є державне, колективне та приватне майно. Відповідно повноваження з протидії таким злочинам на практиці розподіляються між МВС України – щодо приватної власності; органами прокуратури – щодо державного і комунального майна, а також підрозділами податкової міліції – щодо розкрадання бюджетних коштів шляхом незаконного відшкодування ПДВ. При цьому, як правило, після заволодіння бюджетними коштами злочинці здійснюють з ними фінансові операції, що кваліфікується як легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК України). Однак розслідування фактів легалізації (відмивання) таких доходів віднесено КПК до виключної підслідності слідчих органу, що здійснює контроль за додержанням податкового законодавства. Отже, з метою чіткого розмежування повноважень правоохоронних органів з питань протидії незаконному заволодінню бюджетними коштами, пропонується: перший варіант – розкрадання бюджетних коштів виокремити в окрему норму КК України (ст. 191–1 КК України); другий варіант – до чинної редакції ч. 3 ст. 191 КК України додати як кваліфікуючу обставину вчинення посягань на кошти державного або місцевих бюджетів. Відповідно, правом розслідувати такі злочини наділити слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства.

Прийняття запропонованих змін (сформульованих нами у проекті Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів») дозволить більш ефективно реалізувати антикорупційну програму та мінімізувати можливості розкрадань бюджетних коштів з використанням фіктивних підприємств, а також створити сприятливі умови для розвитку підприємницької діяльності, знявши напругу у відносинах між суб'єктами

господарювання та правоохоронними органами, що є об'єктивною умовою розвитку ринкових відносин європейського типу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Черней В. В. Кримінально-правові та кримінологічні засади запобігання злочинам у сфері діяльності небанківських фінансових установ в Україні : [моногр.] / В. В. Черней. – К., 2014. – 456 с.

2. Корнеєв М. В. Фінансовий сектор в умовах фінансiалiзацiї економiки: теоретичнi засади та свiтовий досвiд / М. В. Корнеєв. – Д. : Акцент ПП, 2014. – 475 с.

3. Івашко О. А. Теорія фінансів : [навч. посіб.] / О. А. Івашко. – Луцьк : Вежа-Друк, 2014. – 402 с.

4. Яцкевич І. В. Фінанси : [навч. посіб.] / І. В. Яцкевич, О. В. Голинська. – О. : ОРІДУ НАДУ, 2014. – 215 с.

5. Черней В. В. Правове та організаційне забезпечення протидії злочинам у сфері державних фінансів / В. В. Черней // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2014. – № 2. – С. 3–12.

7. Кицан Ю. І. Підслідність кримінальних справ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / Ю. І. Кицан. – К., 2012. – 20 с.

8. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [Електронний ресурс] : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 8 жовт. 2004 р. № 15. – Режим доступу :

<http://www.zakonst.rada.gov.ua>.

9. Фондовий ринок : [підруч.] / [О. М. Мозговий та ін.] ; за заг. ред. О. М. Мозгового. – К. : КНЕУ, 2013. – 543 с.