

УДК 343.851:336.221.262

Л.Г. Давтян,

аспірант кафедри кримінального права, процесу та криміналістики,
Міжнародний гуманітарний університет

СИСТЕМНІ ЗВ'ЯЗКИ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ: ПОДАТКОВІ ЗЛОЧИНИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЗЛОЧИННОСТІ

Анотація. В статті наводиться аналіз чинного податкового законодавства України щодо проблеми запобігання податковим злочинам та досліджуються системні зв'язки податкових злочинів з іншими видами економічних злочинів.

Ключові слова: Податковий кодекс, податковий компроміс, податкова злочинність, заходи запобігання, суб'єкти запобігання.

Постановка проблеми Зростання показників економічної злочинності та криміналізація практично усіх сфер господарчої діяльності стримує розвиток ринкових відносин в Україні, загрожуючи національним інтересам та національній безпеці держави, підриває довіру громадян до демократичних інститутів і цінностей. Запобігання злочинності можливе лише за умови довіри громадян до влади, але швидка трансформація владних структур у поєднанні зі збереженням старих корупційних схем, робить заходи із запобігання злочинності неефективними. За даними Міністерства внутрішніх справ України, протягом 2009–2014 рр. у середньому за рік викривалося близько 40 тис. економічних злочинів [1]. Враховуючи значну латентність цього виду злочинності, можна говорити, що кримінальна ситуація в економіці України катастрофічна.

Важливе місце у економічній злочинності відіграє податкова злочинність, яка є невід'ємною частиною загальної системи економічних злочинів.

Загостренню криміногенної ситуації у податковій сфері незалежної України сприяє нерозвинута система державного регулювання і контролю, правова розбалансованість учасників фінансового ринку та інші об'єктивні чинники. У 2014–2015 рр. відбулось суттєве зростання деяких видів економічних злочинів, податкова злочинність займає серед яких чільне місце: «До видів злочинів, зростання яких було найбільш суттєвим, належать, зокрема, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (зростання на 38,1%)); підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів (+39,3%,) тощо» [2].

Аналіз останніх публікацій свідчить про великий інтерес вітчизняних науковців до оцінки податкової політики держави, проведених податкових реформ та їх наслідків на розвиток країни. Цим проблемам присвячені численні публікації таких українських вчених як В.В. Черній, А.Д. Марушев, В.П. Хоменко, Г.Г. Філоненко,

С.М. Безрутченко, О.М. Джужа, О.О. Дудоров, Є.Л. Стрельцов. Однак вивчення системних зв'язків податкових злочинів залишається актуальною сферою наукових розвідок, оскільки саме їх розуміння як складової економічної злочинності відкриває шляхи дієвого запобігання кримінальності в державі.

З огляду на це, **мета даної статті** полягає у визначенні системних зв'язків податкової злочинності як складової економічної кримінальної активності.

Виклад основного матеріалу. Дослідження системних зв'язків податкової злочинності вимагають конкретизації визначення, що саме розуміється під економічною злочинністю. При цьому доцільно виходити з того, що економічні злочини — це різновид корисливих злочинів поряд із загальнокримінальними. (крадіжки, грабежі тощо).

Серед вчених відсутня однастайна думка щодо визначення поняття «економічний злочин». Засновником теорії економічної злочинності є американський учений Е. Сазерленд (Edwin Sutherland), який увів до наукового вжитку поняття «білокомірцевої злочинності» ще в 1939 р. на щорічній зустрічі Американської асоціації соціологів (American Sociological Society) [3]. Серед вітчизняних вчених відомою є низка визначень, наприклад: економічна злочинність — це протиправна діяльність, що посягає на інтереси економіки держави в цілому, а також на підприємницьку діяльність і на інтереси окремих громадян, постійно і систематично здійснювана з метою отримання наживи в рамках і під прикриттям законної економічної діяльності як фізичними, так і юридичними особами [4].

Податкові злочини, як правило, є головною частиною економічних.

Так відбувається протягом тривалого часу: наприклад, згідно висновків міжнародної спільноти, які були оприлюднені ще у 1997 р., найбільш поширеними у сфері економіки є ухилення від сплати податків та «відмивання» коштів, здобутих злочинним шляхом; привласнення вкладів громадян та розкрадання державного майна; неповернення виручки із-за кордону [5].

Дослідження економічних злочинів виявило існування величезного пласту організованої злочинності, яка створює особливий сектор «тіньової економіки», а підприємництво, замість того, щоб стати реальною альтернативою тіньовій економіці, само переходить до неї: «Причиною цього були та залишаються забюрократизована адміністративна система та великий податковий тиск. Починаючи з моменту реєстрації підприємства, майбутній власник постає перед дилемою — або дій за принципом «ти — мені, я — тобі», або «нічим допомогти не можемо». І він змушений звертатися до кримінальних «авторитетів», які допоможуть все вирішити, а також візьмуть під охорону новостворене підприємство» [6]. Багато фахівців, наприклад С.В. Мочерний, термін «тіньова економіка» визначає саме через поняття «податкова злочинність» — «тіньова економіка — сфера вияву економічної активності, спрямованої на отримання доходів від здійснення заборонених видів діяльності або на ухилення від суспільного (державного) контролю та сплати податків при здійсненні легальних видів економічної діяльності» [7]. З огляду на те, що рівень тінізації економіки, за оцінками незалежних фахівців, досягає 65% від обсягу ВВП (за офіційним звітом Міністерства економічного розвитку та торгівлі України у першому півріччі 2015 р. — 42%), можна припустити, що саме податко-

вий тиск змушує багатьох податківців звернутись до незаконних заходів вирішень проблем, і це робить їх однією з ланок економічної злочинності.

Систематичну економічну злочинну діяльність характеризують наступні риси:

1) протиправні засоби досягнення мети;

2) професіоналізм і спеціалізація;

3) конспірація;

4) здійснення розвідувальних і контррозвідувальних заходів;

5) прагнення нейтралізувати працівників державних органів влади і управління (корупція);

6) зовнішня видимість законності дій [8].

В останні роки в Україні, в умовах економічних перетворень, виявляються найбільш вразливі злочини у сфері економіки, а саме: приховування величини прибутків і, відповідно, несплата податків; шахрайство з фінансовими ресурсами, детермінантами виникнення яких є задуми приватних банків отримати надприбутки на основі маніпуляцій недосконалими правовими нормами держави; у сфері валютного ринку — приховування та зменшення продажу іноземної валюти з метою різкого збільшення ціни на іноземну валюту, а до чого це призвело, не є таємницею; штучне підвищення і утримання високих цін на товари, медикаменти і послуги та виготовлення неякісних, шкідливих для здоров'я товарів споживання, що про неодноразово повідомлялося в ЗМІ.

Найбільш узагальнюючі ознаки економічної злочинності можливо сформулювати такі: економічна злочинність — це корисливі діяння, вчинювані особами, які виконують певні функції у сфері виробництва, товарообігу чи фінансової діяльності і спрямовані на отримання незаконного прибутку; висо-

кий ступінь їх поширеності, тривало і системно розвиваються під прикриттям економічної діяльності; здатність до швидких змін на ґрунті професійної діяльності з використанням необхідних фахівців; енергійний перехід до нових організаційних і структурних перетворень та активна протидія правоохоронним органам. Наведені якісні ознаки економічної злочинності висувають питання про економічну безпеку держави, оскільки сьогодні наявні найбільш небезпечні криміногенні напрями в економіці, зокрема: в кредитно-фінансових відносинах та банківській діяльності; зовнішньоекономічній і приватизації, особливо об'єктів стратегічного значення; сфера оподаткування та на просторах споживчого ринку.

Тобто, злочинність в економіці — це організована злочинність, найбільш небезпечне явище в державах з ринковою конкурентною економікою, яка у другій половині ХХ ст. перетворилася на транснаціональну.

В документах Конгресу ООН визначено, що злочини у формі міжнародного бізнесу являють собою загрозу національній і міжнародній безпеці, створюють фронтальну атаку на політичні й економічні органи влади і загрозу самій державності.

Дослідження злочинності як системного явища показує, що злочинність має наступні системні риси:

1) цілісність, яка розуміється як принципове незведення злочинності до простої суми її складників — злочинів. Злочинність як система — це вже якісно нове й стійке інтегративне утворення, що не є механічною сукупністю її складників. Головною ознакою цілісності злочинності як системи є поява у неї нових інтегративних властивостей, відсутніх у окремих елементів — злочинів, і перевага стійких внутрішніх зв'язків над зовнішніми;

2) ієрархічність, багаторівневність, багатоступінчастість. Будь-яка система є частиною іншої, більш широкої системи, а її елементи, в свою чергу, можуть розглядатись як самостійні системи меншого ступеня, чи порядку, складності. Так, злочинність входить до більш широкої системи правопорушень, а окремі злочини, що її складають, можуть утворювати, поєднуючись в окремі групи, певні види злочинів, чи злочинність певного виду, тобто підсистеми меншого ступеня, чи рівня, складності;

3) злочинність — це передусім явище, підпорядковане певним закономірностям, на відміну від одиничного злочину, який має випадковий, спонтанний характер [9].

На відміну від загальної економічної злочинності, особливостями податкових злочинів є їхня висока латентність, різноманіття і різноманітність способів їх вчинення. Також серед інших різновидів економічних злочинів, суб'єкти, які задіяні у податкових злочинах, є інтелектуальними людьми з вищою освітою, на відміну від інших видів економічної злочинності [10].

Останні дослідження довели, що податкова злочинність має навіть вищу суспільну небезпеку ніж загальнокримінальна злочинність, бо впливає на безпеку не одного чи кількох громадян, а всього суспільства, зменшуючи його економічні можливості через недоотримання бюджетних доходів. Злісні неплатники податків є такими лише для держави: переважна частина з них справно платять, але не в державну казну, а корумпованим чиновникам та кримінальним структурам. Як зазначає С.М. Безрутенко: «Просто тіньова фіскальна система простіша, зрозуміліша і податкові ставки очевидно там менші, ніж у держави» [11].

Різновиди податкових злочинів [12] утворюють наступну систему:

1) злочини, що вчиняються у зв'язку із виникненням права на здійснення підприємницької діяльності;

2) злочини, що характеризуються операціями зі специфічними предметами;

3) злочини, спрямовані на несплату податкових платежів шляхом неправомірного припинення підприємницької діяльності;

4) злочини в окремих сферах підприємницької діяльності;

5) злочини у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

6) злочини, що характеризуються безпідставним отриманням податкових пільг [13].

Першу групу наведеної класифікації податкових злочинів характеризують суспільно-небезпечні діяння, пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності.

Друга група — злочини, спрямованість яких проявляється у порушенні встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції). До такої класифікаційної групи можуть належати: незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України); незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (ст. 216 КК України).

Третя група злочинів характеризується неправомірним припиненням підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів. До такої групи відносяться: доведення до банкрутства (ст. 219 КК України).

Четверту групу характеризують податкові злочини в окремих сферах

підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо). До такої групи можна віднести: ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України); легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом (ст. 209 КК України).

До п'ятої класифікаційної групи належить, наприклад, контрабанда (ст. 201 КК України).

До шостої класифікаційної групи належать злочини, спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг. Зазначену групу характеризує шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України).

Злочинність в сфері оподаткування виділяється високим рівнем професіоналізму, високою оплатою учасників злочинних груп, поєднанням легальної діяльності з нелегальною. Досконала технічна оснащеність злочинних елементів та участь в злочинних угрупованнях корумпованих представників правоохоронних органів та різних рівнів влади ще більше ускладнює можливість успішного протистояння податкових органів злочинним посяганням. Більше того, питання приховування податкових правопорушень тісно пов'язано із веденням бухгалтерського обліку на підприємстві, який, зокрема базується на принципі безперервності, тобто при виявленні правопорушень необхідно особливо приділяти увагу порядку складання звітності, тощо.

Щоб виявити системні особливості податкової злочинності, зазначимо, що відповідно до чинного законодавства, податковим правопорушенням є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів,

що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, встановлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Системні зв'язки податкової злочинності з іншими видами економічної злочинності створюються наступним шляхом:

— нелегальна діяльність з виробництва товарів та надання послуг, або іншими словами «тіньова економіка», яка передбачає повну несплату всіх податків і зборів і може провадитись у таких формах: заняття підприємницькою діяльністю без відповідної державної реєстрації, імітація зупинення діяльності підприємства, здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню без відповідної ліцензії, нелегальне виробництво товарів і надання послуг у межах легальної діяльності та ін.;

— приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності передбачає: неподання податкових декларацій, або подання їх з перекручуванням; приховування виручки; заниження сум фактично виплаченої заробітної плати; завищення валових витрат тощо;

— фальсифікація обліку, як метод ухилення, передбачає ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства, наприклад, відображення підприємцем своїх особистих витрат як загальних витрат підприємства; не відображення у податковому обліку деяких операцій, наприклад, товари продаються фактично, але продовжують обліковуватись на складах продавця і навпаки;

— маскування дійсних ситуацій іншими фіктивними юридичними ситуаціями може здійснюватись шляхом створення фіктивних фірм; оформлення операцій з продажу як дарунок;

оформлення оплати праці як участі у прибутках або відносин позики тощо; — неумисні правопорушення і помилки, які виникають внаслідок складності чинного законодавства, часті зміни податкових норм, необізнаності платників з причини недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами тощо [14].

Для того щоб запобігти даним ухиленням, необхідно слідчим підрозділам правоохоронних органів проводити перевірку та аналіз облікових документів, розрахунків амортизаційних відрахувань та форм квартальної звітності. Але проблема податкової злочинності системна, її не вирішити тільки шляхом перевірок. Необхідні також системні заходи, які направлені на запобігання загальної системи організованої економічної злочинності. Серед цього одним з найважливіших компонентів є аналіз чинного законодавства України. Саме законодавство утворює межі запобігання економічної злочинності, тому кожен пункт визначення кримінологічних характеристик злочинів є надзвичайно важливим. Нажаль, у сучасному законодавстві в сфері запобігання економічних злочинів є суттєві недоліки. Особливо це стосується податкового законодавства.

Так, кримінальне переслідування особи за умисне ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України [12]) 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 за необережне ухилення від сплати податків, тобто вчинене внаслідок службової недбалості (ст. 367 КК України), кримінальне переслідування починається, якщо суб'єктом завдано

істотної шкоди (яка в сто і більше разів перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян); максимальне покарання по ч.1 ст. 367 КК — обмеження волі на строк до трьох років. У разі спричинення тяжких наслідків (які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян), згідно з санкцією ч. 2 ст. 367 КК України, особа може бути засуджена до п'яти років позбавлення волі. З огляду на це, багато дослідників вже досить давно пропонують 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 суворе, ніж передбачено за таке ж діяння, вчинене умисно» [15].

З огляду на викладене, можна зробити наступні **висновки**:

1. Податкові злочини є невід'ємним елементом економічної злочинності. Система економічної злочинності є цілісною, ієрархічною та складно побудованою. Економічну злочинність характеризують: 1) протиправні засоби досягнення; 2) професіоналізм і спеціалізація; 3) конспірація; 4) здійснення розвідувальних і контррозвідувальних заходів; 5) прагнення нейтралізувати працівників державних органів влади і управління (корупція); 6) зовнішня видимість законності дій.

2. Особливостями податкових злочинів є висока латентність, різноманіття і різноманітність способів їх вчинення. Також злочинність в сфері оподаткування виділяється високим рівнем професіоналізму, високою оплатою учасників злочинних груп, поєднанням легальної діяльності з нелегальною.

3. Системні зв'язки податкові злочини мають з наступними видами економічної злочинності: контрабандою, легалізацією (відмиванням) грошових коштів або іншого майна, корупцією, навмисним або фіктивним банкрутством та інші.

4. Проблема податкової злочинності тісно пов'язана з іншими видами організованих економічних злочинів.

Окрім перевірок податкової документації, необхідні системні заходи, які направлені на запобігання організованій економічній злочинності. Створення таких заходів, які дозволяють співпрацювати різним об'єктам правоохоронної діяльності, дозволить зробити запобігання економічній злочинності більш ефективним. Саме це є перспективою подальших досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Стан і структура злочинності в Україні за 2008–2014 рр. Офіційний веб-сайт Міністерства внутрішніх справ України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://mvs.gov.ua>.
2. Черней В.В. Головні напрями удосконалення запобігання злочинам у сфері діяльності небанківських фінансових установ в Україні / В.В.Черней // Кримінологічна теорія і практика: досвід, проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення: збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції (Київ, 26 березня 2015 року) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.naiu.kiev.ua/files/naukova-diyalnist/naukovi-zahodi-zbirnuki/2015/zbir-krumin-teoriya.pdf>
3. Edwin Hardin Sutherland «White Collar Crime». — New York: Dryden Press, 1949. — 272 с.
4. Дементьева Е.Е. Проблемы борьбы с экономической преступностью в зарубежных странах / Е.Е. Дементьева. — М.: Наука, 1996. — 356 с.
5. Рамкова Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти організованої злочинності [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_786
6. Кримінологія: Навч. посібник / О.М. Джужа, В.В. Василевич, О.Г. Колб та ін.; за заг. ред. докт. юрид. наук, проф. О.М. Джужі. — К.: Атіка, 2010. — 312 с.
7. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видавничий центр «Академія», 2000. — 864 с.
8. Профілактика злочинів: [підруч.] / О.М. Джужа, В.В. Василевич, О.Ф. Гіда та ін.; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. О.М. Джужі. — К.: Атіка, 2011. — 720 с.
9. Джужа О.М., Орлов Ю.Ю., Калюжний Р.А. Щодо можливості вивчення правових явищ з позицій синергетики // Право України. — 2009. — № 2. — С. 3-12.
10. Філоненко Г.Г. Суб'єкт ухилення від сплати податків: криміналістичний аспект / Г. Філоненко // Часопис Академії адвокатури України. — 2013. — № 18. — С. 1-8.
11. Безрутенко С.М. Вплив податкового регулювання на детінізацію економіки України [Електронний ресурс]. — Режим доступу :<http://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/zbir-tez1703.pdf>
12. Кримінальний Кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 25-26. — Ст. 131 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
13. Марушев А.Д. Классификация преступлений, совершаемых в сфере предпринимательской деятельности / А.Д. Марушев // Актуальні проблеми криміналістики. Матеріали міжнародної науково — практичної конференції. — Х.: Національна юридична академія ім. Ярослава Мудрого, 2003. — С. 117-120.
14. Коломієць Р. Вплив тіньової економіки на податкові процеси суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]. — Режим доступу :<http://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/zbir-tez1703.pdf>
15. Хоменко В.П. Проблеми застосування законодавства про кримінальну відповідальність за податкові злочини / В.П. Хоменко // Кримінологічна теорія і практика: досвід, проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення: збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції (Київ, 26 березня 2015 року) [Електронний ресурс]. —

Режим доступу: <http://www.naiu.kiev.ua/files/naukova-diyalnist/naukovi-zaxodi/zbirniki/2015/zbir-krumin-teoriya.pdf>

Давтян Л.Г.

Системные связи налоговых преступлений: налоговые преступления как элемент экономической преступности.

Аннотация. В статье приводится анализ действующего налогового законодательства Украины по проблеме предотвращения налоговым преступлениям и исследуются системные связи налоговых преступлений с другими видами экономических преступлений.

Ключевые слова: налоговый кодекс, налоговый компромисс, налоговая преступность, меры предотвращения, субъекты предотвращения.

L. Davtyan

The system connection between tax crimes: tax crimes as an element of economic crime.

Summary. The article provides analysis of the current tax legislation in Ukraine on the issue of tax crime prevention measures, and studies the system connection tax crimes and economic crime.

Keywords: tax compromise, tax codex, tax crime prevention measures, subjects of prevention.

