УДК 343.01
DOI https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1(30).545

А. С. Потапенко
orcid.org/0000-0001-7456-1335
аспірант кафедри кримінального,
кримінально-виконавчого права та кримінології
Академії Державної пенітенціарної служби

С. В. Царюк
orcid.org/0000-0001-5971-0419
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри кримінального,
кримінально-виконавчого права та кримінології
Академії Державної пенітенціарної служби

ТЕОРЕТИЧНЕ ПІЗНАННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ЗЛОЧИНІВ, ПІДСЛІДНИХ ОРГАНАМ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ КОНТРОЛЬ ЗА ДОДЕРЖАННЯМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Постановка проблеми. З огляду на сучасні умови розвитку та ускладнення ринкових умов та радикального реформування сфер суспільного життя, на перший план виходять питання, пов'язані з переглядом чинного в країні податкового механізму та системи відповідальності всіх сторін податкової взаємодії. Зауважимо, що розвиток та процвітання держави залежать від дохідної частини бюджету країни, а основною складовою частиною доходів бюджету нашої держави є податкові надходження. Для прикладу, серед усіх доходів Державного бюджету України за 2019 р. 80,12% [1] належить податковим надходженням, для порівняння, аналогічні показники становили у 2017 р. 79,06% [2], у 2018 р. були на рівні 81,22% [3].

Саме тому питання ефективного поповнення Державного бюджету України коштом податкових надходжень є основною прерогативою для органів, що здійснюють контроль за додержанням законодавства, оскільки прогалина в податкових надходженнях негативно впливає на загальноекономічні явища в Україні, тим самим знижуючи соціально важливі можливості держави. Тому вирішального значення набуває питання правових наслідків вчинення злочинів, підслідних органам, відповідальним за додержання податкового законодавства.

Огляд основних досліджень і публікацій. Загалом проблемам боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування, особливостям та методиці її запобігання присвячені роботи таких вчених: В.В. Голіни, А.П. Зрєлова, Л.Г. Давтян, О.Г. Кальмана, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенко, В.В. Пивоварова, М.П. Підлужного, В.М. Поповича, Л.А. Савченко та ін. Крім того, теоретичні питання кваліфікації злочинів підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, вивчали В.П. Хоменко, С.М. Попов, В.Я. Мацюк та В.В. Тильчик, аналіз публікацій яких дав змогу дійти висновків про різноаспектність їхніх підходів до наукового трактування.

Формування завдання дослідження. Основним завданням є визначення поняття кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства та надання особистісних характеристик осіб, які вчиняють цю категорію злочинів.

Виклад основного матеріалу. Для того щоб розкрити теоретичний аспект поняття «кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства», пропонуємо розкрити поняття «кваліфікація злочину» та визначити, які органи здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, крім того, сформулюємо поняття «контроль за дотриманням податкового законодавства».

Термін «кваліфікація» отримав поширення в кримінальному процесуальному законодавстві України, в якому регламентовані суб'єкти та об'єкти кваліфікації, порядок її здійснення та закріплення в процесуальних документах (п. 2 ч. 2 ст. 155, п. 2 ч. 2 ст. 161, п. 2 ч. 1 ст. 184, п. 3 ч. 1 ст. 190, п. 1 ч. 1 ст. 196, п. 3 ч. 3 ст. 214, п. 2 ч. 2 ст. 244, п. 3 ч. 2 ст. 248, п. 2 ч. 1 ст. 251, п. 5 ч. 1. ст. 277, ч. 4 ст. 278, п. 4 ч. 1 ст. 287, п. 5 ч. 2 ст. 291 КПК, тощо). Так, відповідно до п. 5 ч. 5 ст. 214 КПК до Єдиного реєстру досудових розслідувань вносяться відомості про попередню правову кваліфікацію кримінального правопорушення із зазначенням статті (частини статті) закону України про кримінальну відповідальність.

У науковій літературі питанню кваліфікації також приділена значна увага, оскільки помилка у кваліфікації може призвести до необґрунтованого засудження особи, необґрунтованого її виправдання або застосування до винного норми КК, яка не містить всіх кримінально-правових ознак вчиненого ним діяння.

© А. С. Потапенко, С. В. Царюк, 2020

Таким чином, заслуговують на увагу погляди науковців на трактування поняття «кваліфікація злочину». Наприклад, М.Д. Шаргородський вважає, що це встановлення повної відповідності ознак вчиненого діяння ознакам певного складу злочину, передбаченого кримінальним законом, та застосування цього закону до особи, визнаної винною у вчиненні злочину [4, с. 230]. О.В. Ус дає ширше трактування поняттю «кваліфікація»: це кримінально-правова оцінка поведінки (діяння) особи шляхом встановлення кримінально-правових (кримінально значимих) ознак, визначення кримінально-правової норми, що підлягає застосуванню, та встановлення відповідності (тотожності, ідентичності) ознак вчиненого діяння конкретному складу злочину, передбаченому КК, за відсутності фактів, що виключають злочинність діяння [5]. Водночас В.О. Навроцький вважає кваліфікацію злочину результатом кримінально-правової оцінки діяння органами попереднього розслідування та досудового розслідування, внаслідок чого констатовано, що вчинене є злочином, визначено норму кримінального закону, яка передбачає відповідальність за вчинене, і встановлено відповідність між юридично значимими ознаками посягання й ознаками злочину, передбаченого законом, і процесуально закріплений висновок щодо наявності такої відповідності [6, с. 33].

Підходи, що трактують кваліфікацію злочину як кримінально-правову оцінку злочинного діяння та як результат кримінально-правової оцінки діяння, є схожими між собою: при незмінному змісті один підхід передбачає безпосередній процес оцінки, а другий – зосереджується на результативності такого процесу. Проте, на нашу думку, ці підходи неповною мірою доречно передбачають використання терміна «оцінка». Такий висновок ґрунтується на загальному погляді до тлумачення цього терміна.

Аналіз різних наукових поглядів щодо визначення поняття «кваліфікація злочинів» дав змогу дійти висновку, що «кваліфікація злочину» – це встановлення повної відповідності ознак фактично вчиненого діяння ознакам складу (складів) злочину, що передбачені однією чи кількома кримінально-правовими нормами. З урахуванням зазначеного можна надати власне визначення поняттю «кваліфікація злочину» як діяльності уповноважених органів, спрямованої на встановлення повної відповідності ознак фактично вчиненого діяння ознакам складу злочину з метою надання об'єктивних висновків щодо порушення чинного законодавства.

Запропоноване визначення, на нашу думку, повною мірою відображає сутність та зміст поняття «кваліфікація злочину» та вказує на його відмінність від наявних: ґрунтується на діяльнісному підході, враховує мету, об'єкт та суб'єкт здійснення.

Розкриваючи поняття «підслідні органи, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства», необхідно відповісти на питання, хто здійснює податковий контроль. Ст. 41 Податкового кодексу України визначає контролюючі органи як центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного державного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи [7].

Крім того, ч. 3 ст. 61 Податкового кодексу України містить норму, що посадові особи правоохоронних органів (служба безпеки, органи внутрішніх справ, податкова міліція, прокуратура) не можуть брати безпосередню участь у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування [7]. Незважаючи на вищевикладене, Податковий кодекс України визначає спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі контролюючих органів та здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову кримінальну процесуальну та охоронну функції.

Таким чином, слідчими органами, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, вважаються органи, на які законодавець покладає обов'язок забезпечення, запобігання, виявлення та припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є публічна фінансова діяльність держави.

Сучасні визначення поняття «контроль за дотриманням податкового законодавства» (податковий контроль) є доволі різноманітними трактуваннями. Так, М.П. Кучерявенко вважає, що це вид спеціального державного контролю, що здійснюється як діяльність податкових органів та їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності при мобілізації грошових коштів і пов'язаних із ними матеріальних засобів у централізовані і децентралізовані публічні фонди [8, с. 383]. О.Ю. Буглаєва визначає це поняття таким чином як окремий складник системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання чинного податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів [9, с. 132]. Ю.М. Васюк застосовує ширше трактування і визначає поняття як систему дій та заходів, спрямованих на контроль за виконанням податкового законодавства із застосуванням форм, методів і інструментів податкового контролю уповноважени-

ми на це державними та незалежними органами з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів, застосування превентивних заходів у разі виявлення відхилень від встановлених норм, притягнення винних до відповідальності за встановленими фактами порушень, отримання компенсації за завдання збитків, реалізації діяльності щодо уникнення виявлених порушень у майбутньому [10, с. 24–25].

На нашу думку, найдоцільніше «контроль за дотриманням податкового законодавства» трактувати як систему дій та заходів із застосуванням форм, способів (методів) та інструментів уповноваженими органами з метою забезпечення повноти та законності податкових надходжень до централізованих фондів коштів. З урахуванням зазначеного можна надати власне визначення поняття «кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства», що представлено на рис. 1.

Таким чином, кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виступає нині важливим поняттям, яке знаходиться на межі економічної та юридичної наук. Для всебічної характеристики злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, пропонуємо аналізувати осіб, які вчиняють такі злочини.

Особистість злочинця – це особистість людини, яка скоїла злочин внаслідок притаманних їй психологічних особливостей, антигромадських поглядів, негативного ставлення до моральних цінностей і вибору суспільно небезпечного шляху для задоволення своїх потреб або невияву необхідної активності в запобіганні негативних наслідків [11].

Під час розгляду процесів детермінації роль особи злочинця є провідною. Безпосередньою причиною вчинення злочинів та існування злочинності загалом є на індивідуальному рівні негативні антисуспільні риси свідомості та психології окремої особи, а на загальносоціальному рівні – суспільної свідомості [12, с. 233].

Злочинець як особистість є учасником громадських відносин, тому не можна відокремлювати особистість злочинця від соціальної сутності людини. Під впливом громадського життя формується не тільки соціальний вигляд конкретної особи, а й утворюються її морально-психологічні якості (переконання, погляди, ціннісні орієнтації, життєві очікування, інтелектуальні і вольові властивості). В особистості злочинця відображається

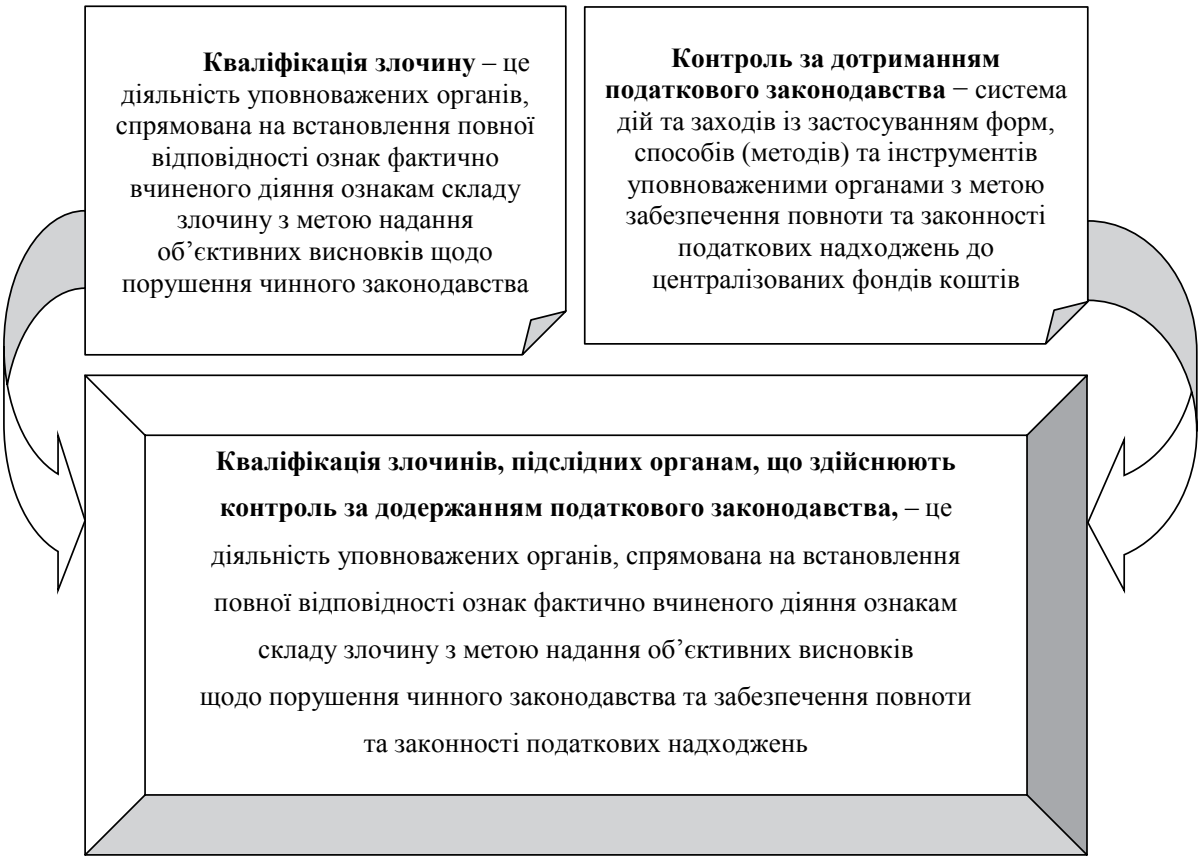

Рис. 1. Поняття «кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» як симбіоз окремих понять

вплив як факторів, які формують цю особистість, так і детермінант, які спонукають і сприяють вчиненню злочинів. Але це не означає, що злочинна поведінка є лише результатом негативних впливів зовнішнього середовища на людину, а вона сама в цьому ніби не бере участі [11].

У злочинній поведінці відображені і генетично зумовлені задатки і схильності, темперамент, характер особистості тощо. Зовнішні умови не напряму породжують злочинну поведінку. Вони зумовлюють внутрішній духовний світ, психологію особистості, які, своєю чергою, стають самостійним і активним фактором, що надалі опосередковано справляють вплив соціального середовища на особистість злочинця [11].

Стосовно злочинців, які вчиняють злочини, підслідні органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, варто зауважити, що в будь-якому разі вони є платниками податків.

Загальновідомим є й той факт, що платниками податків (суб'єктами оподаткування) є юридичні та фізичні особи, інші категорії платників, на яких законодавством покладено обов'язок по сплаті податків. Це підприємства і організації, в тому числі створені на території України підприємства з іноземними інвестиціями, міжнародні об'єднання та організації, що здійснюють підприємницьку діяльність, фінансові та інші аналогічні підрозділи підприємств і організацій, що мають окремий баланс і розрахунковий рахунок; підприємства і організації, утворені відповідно до законодавства іноземних держав, що здійснюють підприємницьку діяльність в Україні через постійні представництва.

Платниками податків є також фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни), що як мають, так і не мають постійного місця проживання в Україні [7].

Платники податків підлягають обов'язковій постановці на облік у податкових органах і зобов'язані вчасно та в повному розмірі сплачувати податки, вести бухгалтерський облік, подавати податковим органам необхідні для обчислення й сплати податків документи.

Заслуговують на увагу дані про кримінологічну характеристику осіб, що вчиняють податкові злочини. Кримінологічний портрет таких осіб істотно відрізняється від осіб, які вчиняють загальнокримінальні злочини. У 74% випадків злочинцями є чоловіки. Це зумовлено тим, що серед керівників підприємств чоловіки становлять більшість. Жінок серед осіб, що вчиняють податкові злочини, – меншість, оскільки вони традиційно обіймають посади, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та поданням звітності.

На підтвердження нашої думки варто навести результати узагальнення статистичної звітності. Тривалість злочинної діяльності щодо ухилення від сплати податків становила: 3 місяці – 20%, 6 місяців – 24%, 1 рік і більше – 38%. Найчастіше від сплати податків ухиляються особи віком 26–35 років (30%), 36–40 років (28%) та понад 50 років(28%). Особи віком до 25 років становлять лише 4%, а віком 40–50 років – 10% від загальної кількості правопорушників. У 41% з них була вища освіта, у 7% – незакінчена вища, у 24% – середня спеціальна, у 18% – середня, у 10% – середня технічна освіта. І це зрозуміло, тому що особи, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку, подання звітності, повинні мати відповідну спеціальність і кваліфікацію [13]. Як свідчить практика, під час здійснення злочинів бухгалтери частіше виступають як співучасники. Виняток становлять бухгалтерські працівники, що є співвласниками підприємств або членами родин, представники яких здійснюють керівництво.

Однак якісний склад осіб, які вчиняли податкові злочини, не обмежується керівниками й бухгалтерами. Такі злочини вчиняють громадяни, котрі здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи (громадяни-підприємці). Для вчинення податкових злочинів нетипове створення злочинних угруповань. За зазначеною категорією кримінальних справ практично не зустрічаються факти створення злочинних груп, що складаються з чотирьох і більше осіб, зазвичай кількість учасників здійснення злочину не перевищує двох осіб, ними, як правило, є керівник і бухгалтер (так звані податкові агенти).

Висновки. Отже, розглянувши складники поняття «кваліфікація злочинів», підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, ми вдосконалили його як діяльність уповноважених органів, спрямовану на встановлення повної відповідності окремих складових ознак фактично вчиненого діяння ознакам складу злочину з метою надання об'єктивних висновків щодо порушення чинного законодавства та забезпечення повноти та законності податкових надходжень. Крім того, важливо зазначити, що органи, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виступають структурним елементом податкової системи країни, а отже, від чітко сформованої їх правової компетенції залежить ефективність окресленої системи.

Надаючи характеристику особам, які вчиняють податкові злочини, ми визначили, що вони є особами працездатного віку й мотивом їх вчинення слугує особисте збагачення. За своїм значенням злочини, підслідні органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, справляють подвійний руйнівний вплив: 1) вони руйнують податкову систему держави; 2) підривають сформований господарський механізм функціонування держави.

Література

1. Про Державний бюджет України на 2019 рік : Закон України від 23.11.2018 р. № 2629-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19 (дата звернення: 01.04.2020).

2. Про Державний бюджет України на 2017 рік : Закон України від 21.12.2016 р. № 1801-VIII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1801-19 (дата звернення: 01.04.2020).

3. Про Державний бюджет України на 2018 рік : Закон України від 07.12.2017 р. № 2246-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19 (дата звернення:01.04.2020).

4. Советское уголовное право. Общая часть. / Под ред. М.Д. Шаргородского и Н.А. Беляева. Ленинград : Изд-во Ленинградского университета, 1960. 587 с.

5. Ус О.В. Кваліфікація злочинів: сутність та поняття. *Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна*. 2014. № 17. С. 171–175.

6. Навроцький В.О. Кримінальне право України. Особлива частина: Курс лекцій. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2000. 771 с.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (дата оновлення: 17.03.2020). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 18.03.2020).

8. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ, 2009. 460 с.

9. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2009. № 4. С. 131–137.

10. Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект : дис. ... канд. наук із держ. управ. : 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.

11. Сокол О.О. Кримінологічна характеристика особистості злочинця, який ухиляється від сплати аліментів. *Юридична наука*. 2015. № 1. С. 127–132.

12. Закалюк А.П. Курс сучасної української кримінології. Кн. 1 : Теоретичні засади та історія української кримінологічної науки. Київ : Видавничий Дім «Ін Юре». 2007. С. 233.

Статистична інформація про стан злочинності та результати прокурорсько-слідчої діяльності за 2016–2019 роки (за даними прокурорської статистики). URL: https://www.gp.gov.ua/ua/statinfo.html (дата звернення: 07.03.2020).

Анотація

Потапенко А. С., Царюк С. В. **Теоретичне пізнання кваліфікації злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства.** – Стаття.

У статті розкривається теоретичний аспект поняття «кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» за допомогою визначень складників поняття «кваліфікація злочину» та «контроль за дотриманням податкового законодавства», крім того, визначаються органи, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства. У результаті симбіозу понять автор подає визначення поняття «кваліфікація злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства».

Для всебічної характеристики злочинів, підслідних органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, автор аналізує осіб, які вчиняють такі злочини. Адже кримінологічний портрет таких осіб, які вчиняють податкові злочини, істотно відрізняється від осіб, які вчиняють загальнокримінальні злочини. Узагальнення автором статистичних даних дає зрозуміти, що найчастіше від сплати податків ухиляються освічені чоловіки віком до 45 років, це пояснюється тим, що більшість серед керівників підприємств – це чоловіки. Жінки серед осіб, які вчиняють податкові злочини, становлять меншість, оскільки вони традиційно обіймають посади, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та поданням звітності. Крім того, створення злочинних угруповань є нетиповим: практично не зустрічаються факти створення злочинних груп, що складаються з чотирьох і більше осіб, загалом кількість учасників для вчинення податкових злочинів не перевищує двох осіб – ними, як правило, є керівник і бухгалтер.

На підставі вищевикладеного автор доходить висновків, що органи, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виступають структурним елементом податкової системи країни, а отже, від чітко сформованої їх правової компетенції залежить ефективність окресленої системи.

За своїм значенням злочини, підслідні органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, мають подвійний руйнівний вплив: 1) вони руйнують податкову систему держави; 2) підривають сформований господарський механізм функціонування держави.

Ключові слова: кваліфікація злочину, контроль за дотриманням податкового законодавства, контролюючий орган, особистість злочинця, платники податків.

Summary

Potapenko A. S., Tsaruk S. V. **Theoretical perception of qualification of crimes subordinated to bodies, which control the observance of tax legislation.** – Article.

Theoretical aspects of the notion "qualification of crimes subordinated to bodies, which control the observance of tax legislation" by means of defining the components of the concept "qualification of crime" and "control over the observance of tax legislation" are disclosed in the article. Besides that, the bodies that control the observance of tax legislation are recognized. As a result of symbiosis of these concepts, the author defines the notion "qualification of crimes subordinated to bodies, which control the observance of tax legislation".

In order to get more comprehensive description of the crimes subordinated to bodies, which control the observance of tax legislation, the author summarizes the characteristics of those individuals who commit such crimes, because criminological portrait of such persons differs significantly from those who commit criminal offenses. Summarizing the statistics by the author makes it clear that most often tax evaders are educated men up to 45 years, because most of the heads of enterprises are men. Women are in minority among tax evaders because they traditionally hold positions related to accounting and reporting. In addition, the creation of criminal groups is atypical, there are practically no facts of creating criminal groups consisting of four or more persons. As a rule, the number of participants for committing tax crimes does not exceed two people, usually they are a manager and an accountant.

Summarizing the results of the above, the main author comes to the conclusion that the bodies that monitor the compliance with tax legislation are a structural element of the tax system of the country, and therefore the effectiveness of the outlined system depends on their clearly defined legal competence.

According to their significance, crimes subordinated to bodies, which control the observance of tax legislation have double destructive effects: 1) they destroy the tax system of the state; 2) undermine the existing economic mechanism of the state. While characterizing the individuals committing tax crimes, we have determined that they are the persons of working age and the motive for their committing is personal enrichment.

Key words: qualification of crime, control over the observance of tax legislation, controlling body, criminal's personality, taxpayers.