

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ

Л.П. Брич  
В.О. Навроцький

---

**КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА  
КВАЛІФІКАЦІЯ**

**УХИЛЕННЯ**

**ВІД ОПОДАТКУВАННЯ  
В УКРАЇНІ**

**МОНОГРАФІЯ**

Вступна стаття М.Я. Азарова

КИЇВ АТІКА 2000

**Рецензенти:**

*В. В. Копейчиков* – академік, доктор юридичних наук, професор  
*М. О. Пухтинський* – кандидат юридичних наук, доцент.

Вступна стаття Голови державної податкової адміністрації України, професора, члена кореспондента НАН України *М. Я. Азарова*.

**Брич Л. П., Навроцький В. О.**

**Б879** Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. / Автор вступ. стат. М. Я. Азаров. – К.: Атіка, 2000. – 288 с.

ISBN 966-7714-22-5

Вперше на рівні монографічного дослідження розглядаються питання кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових внесків державі за чинним КК України. Аналізуються чинники, які обумовлюють встановлення кримінальної відповідальності за такі діяння, розглянуті принципи та підстави кваліфікації відповідних посягань, розкрито зміст ознак норм КК України, за якими кваліфікується ухилення від оподаткування в Україні. Сформульовані рекомендації для правильного застосування відповідних кримінально-правових норм в слідчо-прокурорській та судовій практиці та пропозиції по вдосконаленню кримінального законодавства.

Для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «правознавство», викладачів, науковців, суддів та працівників правоохоронних органів.

**ББК Х628.1**

© Видавництво «Атіка», 2000

© Л. П. Брич,

В. О. Навроцький, 2000

ISBN 966-7714-22-5

# **ULTIMARATIO В ПОДОЛАННІ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ**

*Слово до читача*

*Голови державної податкової адміністрації України*

Не буде перебільшенням сказати, що податкова система будь-якої держави – це її кровоносна система, яка з'єднує всі частини складного і різноманітного державного механізму. Рух податків забезпечує злагоджене функціонування всіх складових держави: її політичної й економічної систем, соціальної сфери, оборони і підтримання правопорядку. Ставлення ж платників податків до виконання покладеного на них обов'язку своєчасно і в повному обсязі сплачувати обов'язкові внески до бюджету та державних цільових фондів, чи не найбільш яскраво свідчить про справжні, а не декларовані патріотичні почуття, є показником авторитету державних органів серед різних верств населення, зумовлює обсяг та інтенсивність заходів, які держава вважає прийнятними застосовувати до порушників обов'язків, встановлених у сфері оподаткування.

Ситуація зі сплатою податків та інших обов'язкових внесків державі, яка склалася в Україні, загальновідома. Серед багатьох платників податків доблестю вважається ухилитися від оподаткування, «винайти» все більш хитродумні способи ввести в оману податкові органи, а тим самим свою державу і свій народ, використати кошти, які повинні піти на суспільні потреби у своїх егоїстичних інтересах. В офіційних матеріалах, наукових публікаціях, публіцистичних виступах неодноразово оголошувалися дані про виявлені податкові порушення та розмір заподіяної шкоди. За цими сухими цифрами – заборгованість по пенсіях і заробітній платі в бюджетній сфері, вкрай скупе фінансування науки, освіти, культури, необхідність зовнішніх позик...

Тому не дивно, що держава змушена застосовувати різноманітні засоби виявлення податкових правопорушень, реагування на них. Причому, це не є специфікою України та ще й на сучасному етапі її розвитку. Боротьба з ухиленнями від оподаткування – чільне завдання правоохоронних органів кожної держави в будь-який період її розвитку. Та все ж ситуація, яка склалася зараз в Україні чимось унікальна, і протидія ухиленню від сплати податків для нашої держави є чи не найголовнішою її функцією. Це зумовлено певними чинниками.

По-перше, в Україні немає традиції сплачувати податки. Тривалий соціалістичний період розвитку нашої економіки характеризувався, зокрема, тим, що роль податків у формуванні державного бюджету була вкрай обмеженою. Більшість громадян ніколи не стикалася з необхідністю особисто сплачувати податки, оскільки їх доходи обмежувалися офіційною

заробітною платою, всі відрахування з якої здійснювалися без участі самого платника. Перехід же до системи, при якій кожен, хто отримує доходи, має майно повинен здійснювати ще й сплату податкових платежів,— став певною революцією у свідомості українських громадян, революцією, яка не завершилася й досі. Перетворенням у свідомості широких верств населення, крім іншого, сприяє і діяльність компетентних державних органів по виявленню і притягненню до відповідальності неплатників податків.

По-друге, податкова система нашої держави продовжує знаходитися в стані становлення. Причому, таке становлення явно затягується. Досі не проведена кодифікація податкового законодавства, в цій галузі діють численні нормативно-правові акти, існують різноманітні правоконкретизуючі та роз'яснюючі положення, а проекти Податкового кодексу України продовжують викликати гостру дискусію. Розміри багатьох податків видаються несправедливо високими, в той же час чимало об'єктів не охоплено оподаткуванням, існують пільги по оподаткуванню, які неоднозначно сприймаються населенням, чинне законодавство в ряді випадків надає можливість приховувати одержані доходи за кордоном. Наявність прогалин у нормативно-правових актах, їх складність, почасти суперечливість об'єктивно сприяють поширенню спроб ухилення від оподаткування.

По-третє, важко визнати завершеною і систему контролю за сплатою податків. Вона поки що далека від того, щоб компетентні державні органи завжди і неодмінно отримували повну і точну інформацію про об'єкти оподаткування. Спроби ж реалізації багатьох заходів нерідко наштовхуються на протидію, інколи зовсім несподівану. Здавалося б, хто міг чекати, що міркування релігійного характеру можуть стати на заваді повного впровадження ідентифікаційних податкових номерів? Та й органи податкової адміністрації продовжують знаходитися в процесі становлення — вдосконалюється їх структура, покращується кадровий склад. Не секрет, що формування податкових служб відбувалося за рахунок працівників, які не мали ні відповідного досвіду, ні належної фахової підготовки. В таких умовах важко очікувати на добросовісне виконання обов'язків по сплаті податків та високоєфективну боротьбу з їх приховуванням.

По-четверте, рівень тінізації економіки в Україні, стан ухилення від оподаткування досягнули надзвичайно високих, навіть для світової історії, показників. Ухилення від оподаткування стало не епізодичним, а масовим явищем, його масштаби впливають на макроекономічні показники. Тому боротьба з ухиленням від оподаткування в Україні — це, без жодного перебільшення, проблема захисту її національної безпеки.

Подоланню ухилення від оподаткування служать різноманітні засоби економічного, правового, організаційного, вихов-

ного характеру. Певне місце серед них займають і міри відповідальності, які застосовуються до неплатників податків.

Існує думка, що саме засобами штрафного, карального характеру можна найшвидше і з мінімальними зусиллями досягти успіху в справі наведення порядку в сфері оподаткування. Однак, тисячолітній досвід людства переконливо довів, що це далеко не так. Притягненням до відповідальності, в тому числі й кримінальної, суворістю репресій легко досягнути видимості успіху, але не вирішити проблему по суті. Пріоритетними в цій сфері є ті заходи, які стимулюють добровільну сплату податків та інших обов'язкових платежів, формують імідж добросовісного платника податків, як опори держави і суспільства, врешті-решт роблять повну і своєчасну оплату обов'язкових внесків вигідними для кожного платника. І такі заходи активно впроваджуються в Україні. Досить згадати лише рішення про обмеження кількості планових перевірок тих суб'єктів оподаткування, які не мають податкових заборгованостей і в яких не виявлено порушень під час попередніх перевірок.

Разом із тим, було б невиправданим оптимізмом і навіть наївністю вважати, що в сфері подолання ухилення від оподаткування можна обійтися без застосування заходів юридичної відповідальності. Існуючий у нашій державі стан речей змушує звертатися і до таких заходів як до вимушеної, крайньої, але необхідної міри. Як і будь-якій іншій галузі суспільного життя заходи кримінально-правового характеру можуть і повинні застосовуватися там і тоді, де і коли недостатніми є інші заходи, які наявні в арсеналі держави, органів, уповноважених нею на відповідну діяльність. Щоб бути ефективною, репресія, насамперед, має бути точною. Кримінально-правова оцінка (кваліфікація) ухилення від оподаткування повинна здійснюватися в суворій відповідності з законом, при неухильному дотриманні принципів кваліфікації, вироблених теорією кримінального права та правозастосовчою практикою. При цьому потрібно використовувати всі можливості чинного законодавства, по мірі необхідності вдосконалювати його.

Саме цим питанням і присвячена монографія Л. П. Брич та В. О. Навроцького. Є моменти, які надають цьому дослідженню теоретичну цінність та обумовлюють його практично-прикладне значення.

Насамперед, це глибокий аналіз норм кримінального законодавства України. Застосування кримінально-правових норм про ухилення від оподаткування є непростю справою. Труднощі і проблеми, які постають перед працівниками податкової адміністрації, інших правоохоронних органів при вирішенні питань кримінальної відповідальності за вказані діяння багато в чому обумовлені недостатньою чіткістю законодавчих положень. Хоча чинний Кримінальний кодекс України містить ці-

лий ряд норм, які передбачають відповідальність за ухилення від сплати податків (ст. ст. 87, 148<sup>2</sup>, 148<sup>3</sup>, 153<sup>1</sup>, 165) вони не утворюють собою систему, а, навпаки, питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків вирішують фрагментарно, подекуди конкурують між собою. Автори ж намагаються чітко розмежувати сферу дії кожної з діючих кримінально-правових норм, вказати на випадки, які охоплюються окремими із них, формулюють правила подолання суперечностей між тими або іншими нормами. При цьому вони не обмежуються викладом положень чинного законодавства, але й аналізують проекти Кримінального кодексу, пропонують у багатьох випадках власні рішення, спрямовані на вдосконалення як чинного законодавства, так і наявних законопроектів.

Видається важливим відзначити і практичну спрямованість роботи. Найскладніші теоретичні виклади в тій чи іншій формі знаходять свій вихід у практичних рекомендаціях щодо вирішення питань правозастосування. Аналізується слідчо-прокурорська і судова практика, причому як окремі справи, так проводиться і певне узагальнення. Автори акцентують увагу як на здобутках, так відзначають і недоліки, показують шляхи їхнього подолання.

Звертає увагу високий теоретичний рівень проведеного дослідження. Воно є монографічним не лише за обсягом роботи, а, насамперед, за глибиною та скрупульозністю аналізу. Використані, по суті, всі публікації з цієї проблематики, видані в Україні та Росії, проведено детальний аналіз підходів інших вчених. Жодна з думок, яка суперечить позиції авторів, не відкинута ними голослівно, а критично оцінена, показані її сильні і слабкі сторони. Тому ця робота може служити ще й своєрідним путівником по літературних джерелах. Автори монографії стоять на класичних позиціях у вирішенні більшості загальних кримінально-правових питань, достатньо обґрунтованих і апробованих в теорії та на практиці. Це дозволило їм належно розвинути відповідні часткові положення, які стосуються кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування.

Не можна не вказати й на наукову та практичну новизну більшості положень, які містить ця робота. Проблема ухилення від оподаткування нова не лише для органів податкової адміністрації України. Така ж нова вона і для науки кримінального права. Хоча в літературі питанням кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування й приділяється певна увага, опубліковані статті в періодичних виданнях та наукових збірниках, коментарі до закону, все ж монографічних видань з цієї проблематики досі ні в Україні, ні в Росії чи інших пострадянських державах не видавалося. А отже й не було цілісної роботи, в якій би висвітлювалися різні аспекти кваліфікації ухилення від оподаткування. Вказана ж робота, в

значній мірі, заповнює цю прогалину. Чи не вперше в юридичній літературі в ній розглядаються питання соціальної зумовленості встановлення кримінальної відповідальності в сфері оподаткування і обґрунтовується необхідність збереження й розвитку відповідних кримінально-правових норм; проблеми, які стосуються застосування положень загальної теорії кримінально-правової кваліфікації до конкретних видів посягань; цілий ряд ознак складів злочинів, які вчиняються в сфері оподаткування та співвідношення окремих норм; обґрунтовуються пропозиції по вдосконаленню правозастосовчої практики і кримінального законодавства, пропонуються конкретні шляхи їх розв'язання, аж до відповідних законодавчих формулювань.

Нарешті, не можна не відзначити стиль викладу матеріалу. Ясність думок вдало трансформована в чіткість формулювань, послідовність аналізу. Дана робота розрахована не на кабінетних вчених, які мають змогу розібратися в хитросплетіннях чужих думок, а викладена так, що доступна й тим, хто лише вивчає премудрощі права, хто застосовує правові норми в своїй повсякденній діяльності, тому легко читається та сприймається.

Звісно, як у будь-якому великому за обсягом, самостійному, полемічному, написаному на малодосліджену тематику творі, тут є дискусійні положення. Не все, викладене авторами, сприймається однозначно. Та, врешті-решт, в цьому також полягають достоїнства цієї книги. Вона будить думку, заставляє аналізувати, відходити від стереотипів, допомагає всебічно осмислити таку актуальну для української держави та суспільства проблему.

В цілому ж можна сказати, що ця робота дасть новий поштовх дослідженням правових засобів боротьби з ухиленням від оподаткування, сприятиме покращанню практичної діяльності в цій сфері, вдосконаленню законодавства. Цим і визначається її значення для працівників органів податкової адміністрації України, інших правоохоронних органів, всього українського суспільства.

Тому я й звертаюся до читачів з закликом читати її уважно, критично, доброзичливо, пам'ятаючи про місце і роль кримінально-правових засобів у боротьбі з ухиленням від оподаткування як гірких, але таких необхідних ліків.

*З повагою*



М. АЗАРОВ – професор, член-кореспондент НАН України.

## ПЕРЕДНЄ СЛОВО

Питання відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових внесків державі є одними з найбільш злободенних для юридичної теорії та практики України. В основі цього знаходиться ряд чинників, серед яких суспільна небезпека відповідних посягань, очевидні недоліки чинного законодавства в частині регламентації ухилення від оподаткування і наявність таких же прорахунків в проектах КК, труднощі в застосуванні відповідних кримінально-правових норм, наявність дискусійних чи взагалі не розглянутих питань в літературі.

Дійсність показує, що далеко не всі виконують встановлений ст. 67 Конституції України обов'язок: «сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»<sup>1</sup>. Більше того, ухилення від оподаткування набуло в Україні масового характеру. В 90-х роках Україна опинилася в унікальній у світовій історії ситуації, коли половину економіки складає її тіньовий сектор<sup>2</sup>. Державний і місцевий бюджети не добирають більше половини сум податків, зборів (обов'язкових платежів). Саме це – ухилення від оподаткування – є причиною хронічних труднощів з виконанням доходної частини

---

<sup>1</sup> В законодавстві, теоретичних роботах, на практиці використовуються різноманітні терміни і термінологічні звороти для позначення обов'язкових платежів, які сплачуються державі. Проведений аналіз дозволяє запропонувати в якості найбільш універсального поняття «обов'язкові внески державі», яке охоплює податки, збори, інші обов'язкові платежі до державного та місцевих бюджетів, що справляються як з окремих громадян, так і з юридичних осіб. Основну ж масу таких платежів становлять податки. Тому більшість положень, які стосуються ухилення від сплати податків, поширюються і на ухилення від інших обов'язкових внесків державі. В цій роботі вказані поняття вживаються як рівноцінні, якщо інше спеціально не обумовлено. Терміни «обов'язкові внески державі», «ухилення від оподаткування» вживаються як узагальнюючі.

<sup>2</sup> Це визнають вищі посадові особи держави, констатують вітчизняні і зарубіжні фахівці, така ж думка і пересічних громадян. Так, за результатами опитування, проведеного УНІАН на своїй web-сторінці в Інтернеті на початку 2000 р. 90,3% опитаних вважають, що частка «тіньового» фінансування перевищує половину всіх фінансових потоків, причому 7,3% опитаних не виключають, що вона впритул наблизилася до 100%, а 43,9% – що вона перебуває в межах 70–80% ([www.unian.net](http://www.unian.net)) А в посланні Президента України до Верховної Ради України 2000 рік «Україна: поступ у XXI століття. Стратегія економічної та соціальної політики на 2000–2004 рр.» також вказано, що за експертними оцінками частка тіньової економіки фактично зрівнялася з офіційною. Зростають масштаби нелегального експорту капіталу та позабанківського грошового обігу: якщо у 1994 р. частка неконтрольованої грошової маси складала 24,7%, то нині – 44,4%, тобто суму в 8,6 млрд. гривень (Урядовий кур'єр. – 2000. – 23 лютого).



державного і місцевих бюджетів, заборгованості у виплаті заробітної плати та пенсій, соціальної напруженості в державі.

Таким чином, проблема боротьби з ухиленням від оподаткування є однією з найгостріших для України. Світовий досвід та історія свідчать, що ця проблема є гострою і для держав з розвинутою і благополучною економікою та високим рівнем правосвідомості населення, ефективно діючими правоохоронними органами. Тому можна констатувати, що вона буде злободенною не лише в перехідний період, але і в перспективі.

Для боротьби з ухиленням від оподаткування використовуються різноманітні заходи – організаційні, економічні, виховні, правові. Істотне місце серед них займають заходи кримінальної відповідальності до осіб, які ухиляються від сплати вказаних платежів. Чинний Кримінальний кодекс України (далі – КК) містить цілий ряд норм, за якими кваліфікуються окремі різновиди ухилення від оподаткування. До них відносяться як ті, що включені до Кримінального кодексу в його первісній редакції (ст. 87, 165 КК), так і законодавчі новели, прийняті в період переходу до створення ринкової економіки і загострення проблеми ухилення від оподаткування (ст. 148<sup>2</sup>, 148<sup>5</sup>, 153<sup>1</sup> КК). Причому стаття 148<sup>2</sup> КК «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» за порівняно короткий час діє вже в третій редакції.

Наявність кількох норм, за якими може наставати відповідальність за ухилення від оподаткування не означає, що вони утворюють собою систему. Для чинного кримінального законодавства в цій частині характерною є, навпаки, фрагментарність в регламентації питань відповідальності за відповідні діяння, наявність прогалін, суперечливість, неузгодженість термінології та інші недоліки, не виправдана конкуренція між нормами. Існування норми, яка називається «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» – ст. 148<sup>2</sup> КК породжує ілюзію того, що іншими кримінально-правовими нормами ухилення від сплати податків не охоплюється. Знаходячись в її полоні, чимало криміналістів, як теоретиків, так і практиків, всі проблеми кримінально-правової боротьби з названими посяганням зводять лише до питань застосування ст. 148<sup>2</sup> КК.

Такий стан законодавства, безсумнівно, впливає і на судову практику. По суті, всі справи про ухилення від оподаткування порушені за ст. 148<sup>2</sup> КК. Інші норми про ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, як правило, не застосовуються. Практика зустрічається з численними труднощами при кримінально-правовій кваліфікації випадків ухилення від оподаткування, особливо при нетипових випадках, зокрема,

необхідністю дати юридичну оцінку незакінченим посяганням, злочинам, вчиненим у співучасті, посяганням, при кваліфікації яких виникає потреба вирішити питання конкуренції кримінально-правових норм тощо. Наслідком цих труднощів є нерідкі помилки в кваліфікації злочинного ухилення від оподаткування.

На проблеми судової практики намагається реагувати Верховний Суд України, керівні ланки правоохоронних органів. 26 березня 1999 р. Пленумом Верховного Суду України прийнята постанова № 5 «Про деякі питання застосування судами законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Дещо раніше вищий судовий орган держави підготував і поширив у відомчому порядку «Довідку про розгляд судами України кримінальних справ про ухилення від сплати податків»<sup>1</sup>, «Аналіз практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»<sup>2</sup>, «Узагальнення практики застосування судами України законодавства про відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами»<sup>3</sup>. По лінії Міністерства внутрішніх справ розповсюджені «Методичні рекомендації щодо розслідування кримінальних справ про ухилення від сплати податків»<sup>4</sup>.

Зрозуміло, що ці акти не можуть охоплювати всіх питань застосування статей Особливої частини КК, які передбачають відповідальність за ухилення від оподаткування. Крім того, окремі положення, які містяться в цих документах, видаються, щонайменше, дискусійними або навіть прямо не узгоджуються з чинним законодавством. До того, виникає принципове питання про їх роль та значення для застосування кримінального закону. Тому можна констатувати, що на сьогодні проблема офіційного науково-обґрунтованого комплексного тлу-

---

<sup>1</sup> Довідка про розгляд судами України кримінальних справ про ухилення від сплати податків. / Підготовлена суддею Верховного суду В. Р. Мойсиком (Без зазначення дати і місця видання).—13 с.

<sup>2</sup> Аналіз практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів / Підготовлений суддею Верховного суду В. Р. Мойсиком. (Без зазначення дати і місця видання).— 40 с.

<sup>3</sup> Узагальнення практики застосування судами України законодавства про відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами. / Підготовлене суддею Верховного суду В. Р. Мойсиком. (Без зазначення дати і місця видання).— 12 с.

<sup>4</sup> Методичні рекомендації щодо розслідування кримінальних справ про ухилення від сплати податків: затверджені наказом ГСУ МВС України та УБК ППО України № 1685/Шт. від 4 квітня 1995 р.— К.— 1995.— 18 с.

мачення питань застосування кримінально-правових норм про ухилення від оподаткування ще чекає свого вирішення.

В теорії кримінального права відповідальності за ухилення від оподаткування приділяється значна увага. Виконані і захищені ряд кандидатських дисертації з проблем кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. За кількістю публікації ця проблематика зараз, певно, займає чільне місце серед всіх питань Особливої частини кримінального права України. Оpubліковані наукові статті в періодичних виданнях та наукових збірниках, розділи чи параграфи в підручниках, навчальних посібниках. Плідно досліджують відповідні питання П. Андрушко, О. Дудоров, Я. Кураш, В. Мойсик, О. Перепелиця, Є. Стрельцов.

Разом із тим, увага між окремими аспектами відповідальності за ухилення від оподаткування розподілена явно нерівномірно. В зв'язку з неодноразовими змінами ст. 148<sup>2</sup> КК велика увага приділяється хай і важливим, але все ж минушим питанням про дію цієї статті в часі. Окремі положення постанови Пленуму Верховного Суду України некритично сприймаються авторами, переходять із публікації в публікацію. До них, зокрема, відносяться ті, що стосуються суб'єкта і суб'єктивної сторони відповідних посягань. Тому залишаються дискусійними немало питань, які стосуються інших елементів та ознак складів злочинів, що полягають в ухиленні від оподаткування.

Цілий же ряд теоретично важливих і практично значущих питань кваліфікації ухилення від оподаткування взагалі ще не були предметом уваги українських, та й зарубіжних вчених. Серед них проблеми методологічного рівня, ті, від вирішення яких залежить правильне вирішення прикладних питань. Це, зокрема ті, які стосуються підстав криміналізації ухилення від оподаткування, а також поняття та значення правильної кваліфікації вказаних посягань, підстави кваліфікації ухилення від оподаткування, застосування загальних принципів кримінально-правової кваліфікації при юридичній оцінці фактів злочинного ухилення від оподаткування. Не буде перебільшенням сказати, що саме неналежна увага до загальнотеоретичних проблем тягне за собою помилки при кваліфікації конкретних злочинів, породжує спори в літературі, викликає появу необґрунтованих роз'яснень в постановках Пленуму Верховного Суду. З іншого боку, розробка відповідних питань важлива і в чисто теоретичному сенсі. Якщо протягом багатьох років в теорії кримінального права загальні проблеми розроблялися стосовно такого класичного злочину, як вбивство, то зараз таким «еталонним» злочином має стати ухилення

від оподаткування. Саме на прикладі ухилення від оподаткування мають вирішуватися питання про відповідальність за рішення, прийняті колегіальними органами управління, відповідальність керівників за неналежне керівництво, зокрема, неправомірні діяння підлеглих чи підконтрольних осіб, можливість визнання суб'єктом злочину юридичних осіб, критерії визначення розмірів шкоди, заподіяної неналежним виконанням обов'язків перед державою, співучасті у злочині із спеціальним суб'єктом, значення певних ознак складу злочину, елементів кримінально-правової норми для визначення змісту інших ознак тощо. Однак поки що подібний підхід в теорії кримінального права лише намічається, спроби його розвитку є в пропонуваній роботі.

Такий стан розробки проблем відповідальності за ухилення від оподаткування в літературі призводить до того, що теорія кримінального права досі не виробила чітких рекомендацій щодо застосування чинних норм КК про ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, а також не розробила обґрунтованих, апробованих пропозицій щодо вдосконалення кримінального законодавства в цій частині. Останнє, тим більш, важливе в умовах підготовки чергової кодифікації кримінального законодавства України. Обидва опубліковані й обговорювані юридичною громадськістю держави проекти Кримінальних кодексів України містять норми про ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, які, проте, мало чим відрізняються від відповідних норм чинного КК, в дечому навіть відстають від них.

Таким чином, актуальність монографічного дослідження проблем кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування обумовлена соціально-політичною значущістю боротьби з ухиленням від оподаткування, поширеністю відповідних справ в правозастосовчій практиці та наявністю труднощів при їх вирішенні, недостатньою розробленістю питань відповідальності за дані посягання в літературі, необхідністю сформулювати пропозиції по вдосконаленню як судової практики, так і кримінального законодавства в цій частині.

Розділи 1 та 3 цієї роботи підготовлені Л. П. Брич, розділ 2 – В. О. Навроцьким; викладені в підрозділі 3.3 положення, які стосуються суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, сформульовані авторами спільно.

# 1. СОЦІАЛЬНА ОБУМОВЛЕНІСТЬ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

## 1.1. Підстави, які зумовлюють встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування

**Види підстав  
криміналіза-  
ції ухилення  
від оподатку-  
вання**

Загальновизнаною серед учених-юристів є думка про те, що ефективність права, зокрема кримінального, визначається не тільки тим, як воно застосовується, а в більшій мірі тим, як воно формується.<sup>1</sup>

Діяльність законодавця не є довільною. Кримінальна правотворчість обумовлена суспільними потребами, зокрема в застосуванні такого крайнього заходу як встановлення кримінальної відповідальності за суспільно-небезпечні посягання. Встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування має також серйозні підстави.

В теорії криміналізації, яка активно розробляється протягом останніх двадцяти років, соціальна обумовленість кримінально-правової норми визначається як її відповідність об'єктивним тенденціям розвитку відповідної суспільно-економічної формації, вимогам справедливості, а також основоположним принципам системи права, тобто принципам законності, як формально, так і за суттю<sup>2</sup>. Науково-обґрунтовані і свідомо застосовувані загальні правила і критерії оцінки допустимості кримінально-правової новели – принципи криміналізації, покликані забезпечити ефективність і соціальну обумовленість кримінально-правових норм.<sup>3</sup>

У кримінально-правовій літературі зустрічаються різні точки зору щодо підстав і критеріїв кримінально-

<sup>1</sup> Евстратов Ю. И. Некоторые вопросы теории криминализации // Проблемы теории и практики борьбы с преступностью. Томск.– 1982.– С. 52.

<sup>2</sup> Див.: Основания уголовно-правового запрета.– М.: Наука.– 1982.– С. 211.

<sup>3</sup> Див. Там само.– С. 208.

правової заборони<sup>1</sup>. Переважно висувається дві групи принципів – критеріїв кримінально-правової заборони діяння. Перша: соціальні і соціально-психологічні, які виражають суспільну необхідність і політичну доцільність встановлення й існування кримінальної відповідальності за те, чи інше посягання. До них відносять: суспільну небезпеку діяння як необхідну умову криміналізації; відносну його поширеність; співрозмірність позитивних і негативних наслідків криміналізації; неможливість подолання даного правопорушення без застосування кримінально-правових заходів.

### **Суспільна небезпека ухилення від оподаткування**

Суспільна небезпека діяння – головна ознака злочину, – яка є необхідною, але водночас недостатньою умовою визнання певного діяння злочином. Такі діяння, як ухилення від оподаткування в своїй сукупності характеризуються високим ступенем суспільної небезпеки, так як порушують функціонування бюджетної системи держави. Податки в державах з ринковою економікою є основним джерелом формування бюджету<sup>2</sup>, а останній – становим хребтом економіки. Саме бюджет забезпечує все існування держави: видатки на її оборону, освіту, культуру, соціальний захист населення, державні вкладення в економіку та інше. Але, крім фіскальної функції, податки виконують ще й функцію регулятора економіки. Обґрунтована і виважена податкова політика (законодавче регулювання,

<sup>1</sup> Див., наприклад.: *Фефелов П. А.* Критерии установления уголовной наказуемости деяний // Сов. гос. и право.– 1970.– № 11.– С. 101–105; *Дегель П. С.* Условия установления уголовной наказуемости // Правоведение.– 1975.– № 4.– С. 68–71; *Евстратов Ю. И.* Вказана работа.– С. 143; *Кузнецова Н. Ф., Злобин Г. А.* Социальная обусловленность уголовного законодательства и научное обеспечение нормотворчества // Сов. гос. и право.– 1976.– № 8.– С. 76–83; *Злобин Г. А., Келина С. Г.* Некоторые теоретические вопросы криминализации общественно опасных деяний // Проблемы правосудия и уголовного права.– М.– 1978.– С. 102–119; *Злобин Г. А.* Основания и принципы уголовно-правового запрета // Сов. гос. и право.– 1980.– № 1.– С. 70; *Келина С. Г.* Основания уголовно-правового запрета // Материалы IV советско-западногерманского симпозиума по криминологии, уголовному праву и процессу (Киев, 8–10 октября, 1987 г.). Киев.– 1990.– С. 6113; *Ленкнер Т.* Причины и основания установления уголовно-правового запрета // Там же.– С. 13–34; Основания уголовно-правового запрета.– С. 204–242.

<sup>2</sup> В економічній літературі вказується, що «з допомогою податків забезпечується близько 90 % надходжень в центральний державний бюджет і більше 70 % – у місцевий. Таким чином, у бюджеті акумулюється 40–60 % національного доходу». – *Економічний словник – довідник.* Київ: Феміна – 1996.– С. 253.

надання податкових пільг, правильно встановлена процедура стягнення податків і надходження їх до бюджету відповідного рівня чи державного цільового фонду, облік і контроль за податковими надходженнями) здатна справляти позитивний вплив на економіку: надходження інвестицій, розвиток пріоритетних галузей господарства.

Отже, безперешкодне функціонування податкової системи держави як фундаментального інституту незалежної держави є значною суспільною цінністю, а тому при наявності інших підстав (про них мова піде нижче) повинно захищатися засобами кримінального права.

Суспільна небезпека податкових правопорушень полягає і в тому, що в результаті їх вчинення завдається істотна майнова, і не лише майнова, шкода державі. Причому, така шкода впродовж усього періоду після відновлення державної незалежності України заподіюється систематично з року в рік.<sup>1</sup>

У результаті несплати податків бюджет держави з року в рік недоотримує значні грошові суми, що, в свою чергу, ще більше поглиблює економічний застій, соціальну кризу. Як вказував Президент України Л. Д. Кучма, невивплата зарплати бюджетникам, пенсій інвалідам і пристарілим – результат податкових правопорушень.

Назвати ж загальну суму збитків, завданих ухиленням від сплати податків, неможливо. Оскільки, як заявив у своєму інтерв'ю газеті «Урядовий кур'єр» ще в 1993 р. начальник Головного управління захисту економіки від злочинних посягань МВС України, «обліку, як такого не

---

<sup>1</sup> Так, ще 18 листопада 1992 р. у доповіді на сесії Верховної Ради України Прем'єр-міністр України Л. Д. Кучма відзначив, що п'ятидесятипроцентне невиконання плану по доходах бюджету зумовлене саме податковими правопорушеннями (Антикризові заходи уряду. Доповідь Прем'єр-міністра України Л. Д. Кучми на сесії Верховної Ради України 18 листопада 1992 року // *Голос України*. – 1992. – 19 листопада).

І пізніше керівники держави і уряду, вищі державні службовці неодноразово визнавали, що поза банками обертається 40–50 % усієї грошової маси, («Проти злочинності всією громадою». Виступ Президента України Л. Д. Кучми на розширеному засіданні Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України 14 лютого 1997 р. // *Урядовий кур'єр*. – 1997. – 18 лютого). Націю звеличують великі цілі і діла. Виступ Президента України Л. Д. Кучми у Верховній Раді України 22 лютого 2000 р. // *Урядовий кур'єр*, 2000. № 34. – 23 лютого.

існує, бо податкова інспекція у змозі перевірити лише близько 40 відсотків комерційних структур». <sup>1</sup> І на сьогоднішній день керівники податкових служб розписуються у безсиллі держави тримати під контролем ситуацію, пов'язану з несплатою податків. <sup>2</sup> Про те, що в Україні відсутній нормальний фінансовий облік, свідчать і суттєві розбіжності між даними, які наводяться посадовими особами і незалежними експертами. Так, у виступі на розширеному засіданні Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України 14 лютого 1997 р. Президент України назвав суму занижених і прихованих у 1996 р. належних до бюджету платежів – 1,2 млрд. грн. <sup>3</sup>

За даними зарубіжних експертів «ухилення від сплати державних податків 1996 р. коштувало державі 12 мільярдів доларів – не набагато менше, ніж бюджет 1996 р.» <sup>4</sup>. Голова комісії Верховної Ради України з боротьби з організованою злочинністю та корупцією народний депутат України Григорій Омельченко вказував на такі розбіжності: «Як зазначено в посланні Президента Верховній Раді тільки за минулий рік (1996 – Л. Б.) нелегальний сектор економіки... збільшився з 40% до 52–55% (за даними експертів УЦЕПД, за цей час тіньова економіка зросла з 42 до 60 %)». За даними щорічного послання Президента до Верховної Ради України, поза банківським контролем знаходиться в обігу понад 43% грошової маси, або майже 4 млрд. грн. (за оцінками ж

<sup>1</sup> Доходи лічи, а податки сплати // Урядовий кур'єр. – 1993. – 27 квітня.

<sup>2</sup> Так, на початку 1996 р. В. Н. Ільїн – начальник Головної Державної Податкової Інспекції України вказав, що у 1995 р. податковими інспекціями перевірено 56,9% від зареєстрованої кількості господарств – платників податків. (Ільїн В. Н. Робота була напруженою. // Вісник Податкової служби України. – 1996. – № 2. – С. 2–3).

«Не дивлячись на те, що за п'ять останніх років загальна кількість фінансистів та податківців зросла в 4 рази, понад 40 відсотків підприємницьких структур працюють в тіні» («Несплата податків – проблема державної ваги.» Виступ Президента України Леоніда Кучми на розширеному засіданні колегії Державної податкової адміністрації 19 квітня 1997 р. // Урядовий кур'єр. – 1997. – 22 квітня).

«Проти злочинності всією громадою». Виступ Президента України Л. Д. Кучми на розширеному засіданні Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України 14 лютого 1997 р. // Урядовий кур'єр. – 1997. – 18 лютого.

<sup>4</sup> Феномени національної економіки України (Перевод из «Central European Ekonomik Review»). // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1996. – № 10. – С. 3–5.



експертів – всі 50%).<sup>1</sup> Розбіжності існують не тільки в сфері державного контролю за сплатою податків, а і в сфері планування надходжень до бюджету<sup>2</sup>. Про масштаби цього виду злочинності свідчать і дані міжнародних організацій. За даними звіту Всесвітнього економічного форуму Україна посідає третє місце в світі за рівнем ухилення від сплати податків – після Росії та Філіппін<sup>3</sup>.

Істотну шкоду заподіюють і окремі факти ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів. З року в рік періодика рясніє повідомленнями про виявлення недоплат на десятки і сотні мільйонів спочатку карбованців, потім гривень<sup>4</sup>. Крім того, безкарність таких діянь підриває авторитет держави, породжує ілюзію, що завдяки наглості, хитрості, підкупу можна наживатися за рахунок інтересів суспільства; створює умови, при яких злочинне ухилення одних стає поганим прикладом для інших. Врешті-решт, порушується принцип справедливості в суспільстві: при інших рівних умовах порушники закону опиняються в кращому фінансовому становищі, ніж законотрусливі громадяни. Ці обставини також характеризують значну небезпеку розглянутих порушень.

<sup>1</sup> Народний депутат Григорій Омельченко: «Компромісів бути не може» // Кримінальний огляд. – 1997. – № 20.

<sup>2</sup> Так, у своєму інтерв'ю міністр фінансів України В. М. Короневський заявив, що в 1996 р. «тільки 300 млн. гривень втрачено від ненадходження до бюджету податку на додану вартість, акцизного збору та податку на прибуток» (Фінанси України: нелегкий період становлення – Інтерв'ю міністра фінансів України В. М. Короневського // Урядовий кур'єр. – 1997. – 15 лютого). Голова ж Рахункової палати Верховної Ради України Валентин Симоненко вказав, що «прогнозовану суму ПДВ, за нашими підрахунками, завищено більш як на 1 млрд. 700 млн. гривень. І це тільки з одного податку» (Виступ Голови Рахункової палати Верховної ради України Валентина Симоненка на сесії Верховної Ради України 19 червня 1997 р. // Голос України. – 1997. – 25 червня).

<sup>3</sup> Лещенко С. «Повет» нормальный... 58-е место // «Московский комсомолец» в Украине. – 1999. – 2–9 сентября.

<sup>4</sup> Див. напр.: Чому валюта обминає державну кишеню? Повідомлення прес-служби Кабінету Міністрів України // Урядовий кур'єр. – 1993. – № 138; Платити треба, але не всім хочеться. Повідомлення прес-служби ГДПІ України // Урядовий кур'єр. – 1995. – 5 вересня; Соціально-економічне становище України в 1996 р. Повідомлення Міністерства статистики // Урядовий кур'єр 1997 р. – 13 лютого; Інформує чергова частина податкової міліції // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 27. – С. 48; Інформує чергова частина податкової міліції // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 39. – С. 63; Чухліб Б. Кінець подвійної бухгалтерії // Урядовий кур'єр. – 1999. – 7 липня; Азаров М. З приводу шляхів обминати касу // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 46. – С. 2–3.

**Поширеність  
ухилення від  
оподаткування**

Ще однією умовою криміналізації є поширеність посягань. Серед порушників податкової дисципліни називаються і відомі в Україні підприємства (наприклад, Чорноморське пароплавство, Дніпропетровський металургійний комбінат ім. Дзержинського, АТ «Концерн-Електрон») та дрібні, але численні підприємницькі структури. Ухилення від сплати податків поширене у всіх регіонах України. В офіційних повідомленнях ганебно фігурують Автономна Республіка Крим, Вінницька, Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Луганська, Дніпропетровська, Донецька, Харківська, Одеська, Запорізька області, міста Севастополь та Чернігів.

Небезпечна поширеність податкових правопорушень має сталу тенденцію. У 1993 р. в доповіді Прем'єр-міністра України на сесії Верховної Ради України названо факт, що у 73 % перевірених з початку року платників виявлено різні порушення податкової дисципліни<sup>1</sup>. У тому ж році начальник Державної податкової інспекції України В. Тентюк називає кожного четвертого платника податків порушником податкової дисципліни. В 1995 році податковою міліцією проведено більше 50 тисяч перевірок суб'єктів підприємницької діяльності і виявлено більше 28 тисяч порушень податкового законодавства.

---

<sup>1</sup> Див., наприклад: Скачко В. Хто кому суддя... Хроніка незнищеного Укрвідеоцентру // Голос України.— 1993.— 3 вересня; Приховий, не приховий прибуток, а податкова інспекція свою справу знає // Високий замок.— 1993.— 10 серпня; Доходи лічи, а податки сплати // Урядовий кур'єр.— 1993.— 27 квітня; Найчастіше штрафують за неповну сплату ПДВ // Галицькі контракти.— 1993.— № 17; Поповнюючи держбюджет неабиякими сумами санкцій за порушення податкового законодавства, інспектори завжди мають рацію... // Галицькі контракти.— 1993.— № 24; Тентюк В. Невловимий бюджетний карбованець. Аналіз податкової політики: проблеми і перспективи // Голос України.— 1993.— 2 квітня; Гавриленко І. (представник центру суспільних зв'язків МВС України) Сто трильйонів в теновому обороті // Интересная газета.— 1995.— № 8; Азаров М. З приводу шляхів обминати касу // Вісник податкової служби України.— 1999.— № 46.— С. 2–3.

<sup>2</sup> Платити треба, але не всім хочеться. Повідомлення прес-служби ГДПІ України // Урядовий кур'єр.— 1995.— 5 вересня; Ільїн В. Н. Робота була напруженою. // Вісник податкової служби України. 1996.— № 2.— С. 2–3; Кучма Л. Не відстежувати ситуацію, а активно діяти // Урядовий кур'єр.— 1999.— 17 липня.

<sup>3</sup> Про соціально-економічне і політичне становище, що склалося в Україні, та шляхи виходу з нього. Доповідь Прем'єр-міністра Л. Д. Кучми на сесії Верховної Ради України 18 травня 1993 р. // Урядовий кур'єр.— 1993.— 20 травня.

Податкове законодавство й надалі порушується на кожних двох із трьох об'єктів комерційної діяльності<sup>1</sup>. Працівниками податкових органів, як під час планових документальних перевірок, так і перевірок з використанням непрямих методів, тільки за вересень 1999 р. виявлено понад дві з половиною тисячі порушень податкового законодавства при розрахунках по зарплатах, тобто на кожному другому з перевірених підприємств<sup>2</sup>. Про великі масштаби ухилення від сплати податків свідчить і проведене опитування практичних працівників правоохоронних органів. 82% респондентів (керівних працівників правоохоронних органів) вважають, що ухилення від сплати податків вчиняється більшістю зобов'язаних суб'єктів і на суми, які становлять більше 50% належних до сплати платежів.

**Кримінальна відповідальність – як крайній засіб боротьби з ухиленням від оподаткування**

Як свідчить практика, до цих пір не вдавалося подолати такий вид правопорушень як ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів іншими, більш м'якими засобами, які були в розпорядженні правозастосовчих органів. Незважаючи на застосування таких санкцій як накладення штрафів, закриття рахунків, уповноважені служби (ДПА України, МВС України) продовжують повідомляти про збереження масштабів цього явища. Таким чином, криміналізація даного діяння є *ultima ratio* на шляху вирішення проблеми. Характерно, що 87% проанкетованих працівників правоохоронних органів вважають, що подолати такий вид правопорушень, як ухилення від сплати податків без застосування кримінально-правових заходів – неможливо. Навпаки, 61% опитаних підприємців вважають можливим вести боротьбу з ухиленням від оподаткування без застосування кримінально-правових

<sup>1</sup> Гавриленко И. (Центр общественных связей МВД Украины). Сто триллионов в теневом обороте // Интересная газета.– 1995.– № 8; В. Н. Львів. Робота була напруженою. // Вісник податкової служби України.– 1996.– № 2. С. 2–3. Удосконалити систему оподаткування. Виступ Президента України Л. Д. Кучми з питань утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій 11 жовтня 1996 р. // Вісник податкової служби України.– 1996.– № 11.– С. 2–6); Соціально-економічне становище України в 1996 р. Повідомлення Міністерства статистики України. // Урядовий кур'єр.– 1997.– 13 лютого).

<sup>2</sup> Азаров М. З приводу шляхів обминати касу // Вісник податкової служби України.– 1999.– № 46.– С. 2–3.

заходів, використовуючи економічні заходи, стимул для добросовісних платників. Отже, застосування заходів кримінальної репресії для охорони суспільних відносин у галузі стягнення податків зумовлене високим ступенем суспільної небезпеки посягання на даний об'єкт.

**Системно-правові принципи кримінально-правової заборони ухилення від оподаткування** Друга група – група системно-правових принципів кримінально-правової заборони визначає вимоги до кожної кримінально-правової норми, відповідність яким забезпечує логічну узгодженість її з системою права взагалі, та кримінального права зокрема.

По-перше, наявність норми про кримінальну відповідальність за ухилення від оподаткування не суперечить Основному Закону. Конституція України від 28 червня 1996 р. передбачає обов'язок сплачувати податки державі серед основних обов'язків громадян.

По-друге, суспільно-небезпечні посягання – ухилення від оподаткування порушують норми податкового законодавства, якими встановлюється обов'язок суб'єктів по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) при наявності у них об'єкта оподаткування. В даному випадку кримінально-правові норми про відповідальність за ухилення від оподаткування є доцільними в зв'язку з тим, що вони виступають ще одним засобом забезпечення фінансово-правових норм.

По-третє, норми про кримінальну відповідальність за ухилення від оподаткування, тільки в іншій – вдосконаленій редакції, логічно вписувалися б у систему Особливої частини майбутнього кримінального закону в єдиній главі разом з іншими подібними посяганнями, як буде детальніше обгрунтовано далі.

**Історична обумовленість кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування** Соціальна обумовленість норм про відповідальність за ухилення від сплати податків визначається й історичним досвідом розв'язання цієї проблеми.

Опрацювання пам'яток вітчизняного дореволюційного кримінального законодавства, кримінально-правових актів радянського періоду: Руської Правди<sup>1</sup>,

<sup>1</sup> Памятники русского права. Под редакцией А. А. Зимины. Выпуск I. Москва: Госюриздат. – 1952.

Литовських Статутів<sup>1</sup>, Судебників XV–XVI ст., Соборного Уложення 1649 р.<sup>2</sup>, Законів Кримінальних Зводу Законів Російської імперії 1845 р.<sup>3</sup>, Уложення про покарання кримінальні і виправні 1885 р.<sup>4</sup> Кримінального Уложення 1903 р.<sup>5</sup>, кримінально-правових актів Української РСР 1917–1922 р.<sup>6</sup>, КК УРСР 1922 р.<sup>7</sup>, КК УРСР редакції 1927 р.<sup>8</sup>, КК УРСР 1960 р. з наступними змінами і доповненнями приводить до таких висновків:

1. Спеціальні норми про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків з'являються в XVII столітті. Соборне Уложення царя Олексія Михайловича 1649 року містить три склади злочинів у сфері оподаткування. Висловлюючись сучасною мовою це: зловживання податковими пільгами посадовими особами; ухилення від сплати певних видів податків шляхом обману; пособництво ухиленню від сплати податків особами, які мають податкові пільги шляхом використання цих пільг.

2. В кодифікованих актах число кримінально-правових норм збільшується, а види їх урізноманітнюються з розвитком ринкових відносин, зростанням значення податкових надходжень для казни. Прикладом цього є регламентація кримінальної відповідальності за несплату податків казуїстичними нормами Законів кримінальних Зводу Законів Російської імперії 1845 року<sup>9</sup>.

<sup>1</sup> Статут Великого князства Литовського. 1529 г. Минск – Издательство Академии Наук БССР. – 1960.

<sup>2</sup> Памятники русского права. Соборное уложение царя Алексея Михайловича 1649 года. Под редакцией доктора юридических наук К. А. Софроненко. – Москва: Государственное издательство юридической литературы. – 1957.

<sup>3</sup> Свод Законов Российской империи. Т. 15. Законы уголовные. Санкт-Петербург: Типография Второго Отделения Собственной Его Императорского Величества Канцелярии. – 1857.

<sup>4</sup> Свод Законов Российской империи. Т. 15. Уложение о наказаниях уголовных и исправительных 1885 г. Санкт-Петербург: Русское книжное товарищество «Деятель». – 1885.

<sup>5</sup> Уголовное уложение 1903 года. – Місце і дата видання не вказані.

<sup>6</sup> Борьба с преступностью в Украинской ССР (Сборник документов). Т. 1. – Киев: Политиздат Украины. – 1966.

<sup>7</sup> Борьба с преступностью в Украинской ССР (Сборник документов). Т. 2. – Киев: Политиздат Украины. – 1967.

<sup>8</sup> Там само.

<sup>9</sup> Так, глава IX «Про порушення статутів митних містила 144 статті, розділених на три відділи». Більшість із них регламентувала відповідальність за ухилення від сплати мита та інших обов'язкових платежів.

3. З розвитком промисловості, торгівлі законодавець робить акцент на санкціях не кримінально-правового характеру, а майнового. Причому, правила про покарання і стягнення за різні способи ухилення від оподаткування передбачені в спеціальних нормативних актах, які регулюють порядок сплати встановлених платежів. Уложення про покарання кримінальні і виправні Зводу Законів Російської імперії 1885 р. не регламентує кримінальну відповідальність за порушення окремих видів податків. Кримінальне уложення 1903 року взагалі не містить положень про кримінальне переслідування податкових правопорушень.

4. Акцент на кримінально-правові заходи робиться в правовій системі тоталітарного режиму, а також в періоди швидкоплинних змін економічної системи, при екстремальних ситуаціях (військовий час, періоди економічних криз тощо), що пояснюється перебільшенням ролі репресивних заходів в одних випадках і неможливістю боротися з правопорушеннями іншими, більш м'якими, засобами у складній політичній, економічній ситуації у державі. Кримінально-правові акти постреволуційного періоду, перші кримінальні кодекси радянської доби перенасичені складами податкових злочинів, яким не місце в кримінальному законі, нормами, вид і розмір покарання в яких не адекватні передбаченим правопорушенням<sup>1</sup>.

*Досвід боротьби з ухиленням від оподаткування за рубежем*

Вивчення законодавчої практики зарубіжних країн<sup>2</sup> в частині подолання податкових правопорушень кримінально-правовими засобами дозволяє виявити і зауважити таке:

У державах, де розвинута ринкова економіка, де в значній мірі бюджет формується за рахунок податків, питання оподаткування і відповідальності за ухилення від сплати податків регламентується не в

<sup>1</sup> Так, наприклад, ч. 2 ст. 58 КК України 1927 р. встановлювала покарання у вигляді позбавлення волі на строк не менше одного року чи примусових робіт з конфіскацією в обох випадках всього чи частини майна за «несплату куркульськими елементами у встановлені строки податків і зборів» поряд з іншими альтернативно названими діяннями.

<sup>2</sup> Швейцарский уголовный кодекс 1937 г. Москва: Юридическое издательство НКЮ СССР.– 1941; Опыт правоохранительной деятельности в зарубежных странах. Сборник материалов МВД России. М.– 1994; а також кримінальні кодекси Канади, Австрії, Німеччини, отримані через систему Internet.

кримінально-правових актах (кримінальних кодексах), а в спеціальних нормативних актах<sup>1</sup>.

Якщо кримінальна відповідальність передбачена в Кримінальному кодексі, то переважно законодавець відносить ці злочини до посягань проти господарської системи.

Найбільш поширеними умовами, за наявності яких настає кримінальна відповідальність, є:

- наявність умислу;
- значний розмір суми, прихованої від оподаткування;
- подання податковим органам неправдивих відомостей з метою ухилитися від сплати податків;
- попередній зговір групи осіб;
- злісність ухилення.

Як міри кримінального покарання за дані злочини найчастіше застосовується позбавлення волі і штраф, як обов'язковий додатковий або самостійний вид покарання.

Видається доцільним окремо зупинитися на аналізі питання регламентації кримінальної відповідальності за розглядуваний вид правопорушень в Модельному Кримінальному Кодексі для держав-учасниць співдружності Незалежних Держав та в новому КК Російської Федерації<sup>3</sup>.

Російська Федерація – держава, яка, як і Україна,

---

<sup>1</sup> Так, ст. 65 французького Закону від 31 грудня 1936 р. «Про фінансову реформу» встановлює коло податкових правопорушень, які є кримінально-караними.

<sup>2</sup> §370 німецького «Положення про порядок стягнення податків» 1977 р. визначає ознаки злочину – умисне ухилення від сплати податків. (Опыт правоохранительной деятельности в зарубежных странах). Сборник материалов. – М.: МВД России. – 1994. – С. 4.

<sup>3</sup> Модельный Уголовный Кодекс для государств-участников Содружества Независимых Государств. // Правоведение – 1996 – № 1. – С. 92–150. (Далі – Модельний КК). Модельний КК розроблявся на виконання постанови Міжпарламентської асамблеї держав – учасниць СНД від 28 жовтня 1994 р. «Про правове забезпечення інтеграційного розвитку Співдружності Незалежних Держав» і 17 жовтня 1996 р. був схвалений Міжпарламентською Асамблеєю. Як вказується у пояснювальній записці до Модельного КК, він не має обов'язкової сили, але може і повинен послужити взірцем для створення національних кримінальних кодексів, основою для формування кримінального законодавства. Крім того, як вказано у супровідній записці до проекту КК України, розробленому робочою групою Верховної Ради України, редакції 1996 р. і, як показує порівняльний аналіз норм про відповідальність за ухилення від сплати податків, та інших обов'язкових платежів та відповідних норм Модельного КК, авторами даного проекту сприйняті суттєві положення Модельного КК. (Пояснительная записка к Модельному Уголовному кодексу для государств – участников Содружества Независимых государств. // Правоведение. – 1996. – С. 88–90.)

<sup>4</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации. – Москва: ТОО «Транспорт», – 1996.

один з уламків колишнього СРСР. В ній відбуваються політичні, економічні та соціальні перетворення, схожі до тих, які відбуваються в Україні. В названих сферах у наших держав існують подібні проблеми, оскільки вони породжені однаковими причинами. Очевидно, що приблизно за однаковим сценарієм поширюється і якісно змінюється злочинність<sup>1</sup>. Тому, регламентація Кримінальної відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі в КК Російської Федерації 1996 р.<sup>2</sup> становить спеціальний інтерес. Вирішення цього питання в Модельному КК і КК Росії принципово не відрізняється. КК Росії 1996 р. в цілому повторює в цій частині Модельний КК без суттєвих відмінностей. Тому видається можливим аналізувати їх разом.

Модельний КК містить три статті, за якими може наставати відповідальність за ухилення від сплати податків: ст. 279 «Ухилення від сплати митних платежів», ст. 280 «Ухилення від сплати податків з організацій», ст. 281 «Ухилення громадянина від сплати податку». Відповідні норми містить і КК Росії, які в їх первинній редакції, називались так: ст. 194 «Ухилення від сплати митних платежів», ст. 198 «Ухилення громадянина від сплати податку», ст. 199 «Ухилення від сплати податків з організацій»<sup>3</sup>. Відмінності полягають у тому, що норми КК Росії про ухилення від сплати податків чи інших обов'язкових платежів з організацій та про ухилення від сплати митних платежів містять, крім основного, ще й кваліфікований склад, кваліфікуючою ознакою при цьому виступає неодноразовість ухилення.

Позитивні риси регламентації кримінальної відпові-

---

<sup>1</sup> Україна і Росія розташовуються поряд на найнеблагополучніших місцях у різноманітних рейтингах, які показують рівень видів злочинності, так чи інакше пов'язаних з оподаткуванням, що складені авторитетними міжнародними організаціями. (Лещенко С. «Полет» нормальный...58-е место // «Московский комсомолец» в Украине.- 1999.- 2-9 сентября; В Украине и берут, и дают меньше, чем в России // «Комсомольская правда» в Украине.- 1999.- 23 ноября.

<sup>2</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации.- Москва.- 1997.

<sup>3</sup> Федеральним законом Російської Федерації «Про внесення змін і доповнень в Кримінальний кодекс Російської Федерації» від 25 червня 1998 р. (// Собрание законодательства Российской Федерации.- 1998.- № 26.- Ст. 3012): ці статті викладені в новій редакції, зокрема, змінені їх назви: ст. 194 «Ухилення від сплати митних платежів, які стягуються з організації чи фізичних осіб»; ст. 198 «Ухилення фізичної особи від сплати податку чи страхового внеску в державні позабюджетні фонди»; ст. 199 «Ухилення від сплати податків чи страхових внесків в державні позабюджетні фонди з організації».



дальності за досліджувані посягання Модельним КК полягають:

По-перше, існує спеціальна норма про відповідальність громадян за злочинну несплату податків.

По-друге, встановлено різні критерії відповідальності за злочинну несплату податків залежно від виду платника податків (чи то громадянин, чи то організації) – так злочин, передбачений ст. 280 Модельного кодексу визнається злочином середньої тяжкості; злочин, передбачений ст. 281 – злочином невеликої тяжкості.

По-третє, на відміну від відповідних норм КК Росії 1960 р., суспільно-небезпечне діяння названо як «ухилення від сплати...»

По-четверте, названо способи вчинення злочинів.

По-п'яте, норми про відповідальність за злочинну несплату інших обов'язкових платежів, митних платежів мають матеріальний склад.

По-шосте, зміст оціночних понять, які використані в диспозиціях статей про ухилення від оподаткування, роз'яснено в примітках до відповідних статей.

Разом з тим, підхід авторів Модельного КК до регламентації відповідальності за злочинну несплату обов'язкових внесків державі має і недоліки:

По-перше, доцільність існування окремої норми про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати митних платежів викликає сумнів. Дана норма виділена за такою ознакою складу злочину, як предмет. Предметом складу цього злочину виступають несплачені грошові суми належних із суб'єкта митних платежів. Разом з тим, ці ж самі платежі виступають частиною предмета злочину про ухилення від сплати податків чи інших обов'язкових платежів. Тобто, ці дві норми конкурують між собою як загальна і спеціальна. Як відомо, перевага при кваліфікації в цій ситуації повинна віддаватися спеціальній нормі, а ті випадки, які не охоплюються спеціальною нормою, мають кваліфікуватися за загальною.

Відповідно до ст. 281 Модельного КК кримінальна відповідальність громадян настає за злочинну несплату тільки «податку». Митні платежі за своєю суттю податками не є. Вони відносяться до обов'язкових платежів. Отже, ухилення від сплати митних платежів громадянами не може кваліфікуватись за ст. 281 Модельного КК. Але така прогалина може бути заповнена не екстенсив-

ним шляхом – збільшенням кількості статей Особливої частини КК, а розширенням предмета злочину про ухилення від сплати податків з громадян шляхом включення до нього інших обов'язкових платежів.

По-друге, формулювання предмета злочинів викликає заперечення. З диспозицій вказаних норм випливає, що предметом передбачених ними складів злочинів не виступають обов'язкові внески державі, що не є податками. Слід сказати, що в ст.ст.198, 199 КК Російської Федерації в редакції Закону Російської Федерації від 25 червня 1998 р. цей недолік усунуто. Тепер предмет названих складів злочинів охоплює і страхові внески до державних позабюджетних фондів. Очевидно, що російський законодавець усвідомив суспільну небезпеку ухилення від сплати таких платежів.

По-третє, способи вчинення злочинів названі вичерпно, що обмежуватиме застосування цих норм. І цей недолік ліквідований в ст.ст.198, 199 КК Російської Федерації в редакції від 25 червня 1998 р. У диспозиціях ч. 1 ст. 198 і ч. 1 ст. 199 поряд з переліком способів ухилення передбачений також «інший спосіб», що значно розширює можливості застосування цих норм.

По-четверте, суспільно-небезпечні наслідки у всіх основних складах розглядуваних злочинів сформульовані за допомогою оціночного поняття – «крупні розміри». А зміст цього поняття в КК Росії залежить від статусу суб'єкта злочину. Так, за ст. 198 КК Росії «Ухилення громадянина від сплати податку визнається вчиненням в крупному розмірі, якщо сума несплаченого податку перевищує двісті мінімальних розмірів оплати праці». Той же злочин, тільки, якщо він вчинений стосовно податків з організацій, вважається вчиненням у крупних розмірах, якщо сума несплаченого податку перевищує тисячу мінімальних розмірів оплати праці. Принципово невірним видається, що розмір суспільно-небезпечних наслідків, виражених одним поняттям, має різне значення. І взагалі дивним є те, що розмір суспільно-небезпечних наслідків, достатній для притягнення до кримінальної відповідальності громадянина, є нижчим, ніж розмір відповідних наслідків при ухиленні від сплати податків з організацій. Причому, суспільна небезпека останнього з названих посягань є вищою і, як правило, саме юридичними особами приховуються великі суми податків.

По-п'яте, викликає сумнів застосування оціночного поняття для визначення змісту суспільно-небезпечних наслідків розглянутих посягань у такому варіанті – «ухилення... в крупних розмірах», що само по собі потребує об'ємного роз'яснення.

По-шосте, розмір суспільно-небезпечних наслідків визначається лише за одним критерієм.

По-сьоме, суб'єктом злочину, передбаченого ст. 198 КК названо «фізичну особу». В попередній редакції цієї статті говорилося про ухилення від сплати податку громадянином. А оскільки мати доходи, які підлягають оподаткуванню за законодавством Російської Федерації і, відповідно, ухилитись від їх сплати можуть не лише особи, які є громадянами Росії, то використовуючи термін «фізична особа», російський законодавець намагався подолати недоліки попередньої редакції цієї статті, в частині вказівки на суб'єкт злочину. Але в такий спосіб зроблена інша серйозна помилка, така як й у ст. 148<sup>2</sup> КК України – допущена суперечність із загальнотеоретичними положеннями кримінального права. Якби назва і текст ст. 198 КК Російської Федерації були сформульовані в цій частині інакше, наприклад: «Ухилення від сплати податку... з фізичних осіб», така суперечність була б подолана, а суб'єкт злочину був би визначений більш чітко.

Врахування історичного досвіду і практики зарубіжних країн дозволяє робити більш точні прогнози щодо вдосконалення вітчизняного законодавства, уникати багатьох помилок.

Все вищенаведене дає підстави вважати, що кримінально-правові заходи боротьби з податковими правопорушеннями є нині необхідним інститутом. Існування такої норми – суспільно необхідне і актуальне, воно обумовлене дією цілої системи принципів криміналізації таких посягань.

## **1.2. Регламентація відповідальності за ухилення від оподаткування в чинному кримінальному законодавстві України**

Серед практичних працівників правоохоронних органів побутує думка, відповідно з якою ухилення від оподаткування охоплюється лише ст. 148<sup>2</sup> КК України. Із 165 про-

анкетованих практичних працівників правоохоронних органів, які займають керівні посади у службах, що займаються боротьбою зі злочинністю у сфері економіки, лише 20 вказали на те, що ухилення від сплати податків може бути кваліфіковане не тільки за ст. 148<sup>2</sup> КК, а й за іншими нормами Особливої частини КК. Анкетування було проведено в 1995 р., коли ст. 148<sup>2</sup> КК діяла в редакції Закону України від 28 січня 1991 р. і нею охоплювалися лише ухилення від сплати податків, вчинене посадовими особами суб'єктів підприємницької діяльності.

Серед мотивів відмови у порушенні кримінальної справи, які наводяться органами попереднього розслідування, можна зустріти такі: «Враховуючи, що МП сплатило повністю фінансові санкції, та те, що на даний час кримінальне законодавство по оподаткуванню не було прийняте...»; «враховуючи те, що АТ сплатило повністю штрафні фінансові санкції, накладені державною податковою інспекцією, а також те, що допущені порушення директором та головним бухгалтером за 1993 р. не підпадають під склад злочину статті 148<sup>2</sup> КК, оскільки дана стаття була прийнята з січня 1994 р.»<sup>1</sup>. Подібні погляди висловлювалися і в кримінально-правовій літературі. Так, О. Белінський, В. Філіпов, В. Лобач вважають, що «до проведення в Україні податкових реформ у Кримінальному кодексі була всього одна стаття 148<sup>1</sup>, яка передбачала відповідальність за злочини, пов'язані з несплатою податків»<sup>2</sup>. С. В. Владимиренко також пише, що ст. 148<sup>2</sup> КК України встановила кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків<sup>3</sup>.

Для такої позиції існують певні підстави. Насамперед, це термінологія чинного КК. Термінологічний зворот «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» використаний лише в ст. 148<sup>2</sup>. Однак, це не означає, що названа норма є єдиною, за якою

---

<sup>1</sup> Архів Личаківського РВ УМВС України у Львівській обл. Матеріали про відмову в порушенні кримінальної справи № 243-3700 від 19.10.1995 р.; Архів Франківського РВУМВС у Львівській обл. Матеріали про відмову в порушенні кримінальної справи № 241-2819 від 15.09.1995 р.

<sup>2</sup> Белінський О., Філіпов В., Лобач В. Відповідальність за приховування прибутків за законодавством України. // Право України. – 1996. – № 7. – С. 21.

<sup>3</sup> Владимиренко С. В. Уклонение от уплаты налогов (правовой аспект). // Актуальные проблемы государства и права. Сборник научных трудов. Выпуск 2. – Одесса. – 1995. – С. 231.

кваліфікується ухилення від сплати податків за чинним кримінальним законодавством України. В КК України було і є ще кілька норм, які передбачають відповідальність за аналізоване посягання.

Насамперед, до них відноситься норма, закріплена в ст. 87 КК України. До 26 січня 1993 р. – до моменту, коли КК було доповнено статтею 148<sup>2</sup>, ця норма найбільш повно охоплювала ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів. Про те, що нормою про відповідальність за заподіяння майнової шкоди державі шляхом обману або зловживання довір'ям, охоплюється «ухилення від сплати належного» віддавна писалося й пишеться в кримінально-правовій літературі<sup>1</sup>. Автори порізного висвітлювали місце цього складу злочину серед посягань, пов'язаних із заподіянням майнової шкоди. Найбільш повно у вітчизняній літературі ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів, яке охоплювалося ст. 87 КК України, і місце такого ухилення в структурі розглядуваного посягання, охарактеризував М. І. Панов. Цей автор обґрунтував, що «ухилення від сплати обов'язкових платежів» є однією з форм заподіяння майнової шкоди державі, поряд з «незаконним використанням соціалістичного майна» та «звернення винним на свою користь чи на користь інших осіб платежів, які повинні були поступати від окремих осіб державі чи громадським організаціям»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Наприклад: *Кригер Г. А.* Квалификация хищений социалистического имущества. М.: Юрид. лит.– 1971.– С. 35–39; *Сирота С. И.* Преступления против социалистической собственности и борьба с ними. Изд-во Воронежского ун-та.– 1968.– С. 145–149; Советское уголовное право. Часть Особенная.– М.: Изд-во Московского ун-та.– 1964.– С. 123; Советское уголовное право. Особенная часть.– М.: Изд-во Московского ун-та.– 1971.– С. 134; Уголовный кодекс УССР. Научно-практический комментарий. Киев.– 1962.– С. 226; *Фролов Е. А.* Объект и преступные последствия при посягательстве на социалистическую собственность // Сборник ученых трудов Свердловского юрид. ин-та.– 1968, вып. 8.– С. 115; *Матышевский П.* Преступления против собственности и смежные с ними преступления.– К.: Юринком.– 1996.– С. 158; *Коржанський М. Й.* Кваліфікація злочинів проти особи та власності.– К.:– Юрінком.– 1996.– С. 131; *Волженкин Б.* Уголовная ответственность за налоговые преступления // Законность.– 1994.– № 1.– С. 10–16.; Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. Київ: Юрінком.– 1997.– С. 320; *Навроцький В.* Господарські злочини. Лекції.– Львів: Юридичний ф-т ЛДУ ім. І.Франка.– 1997.– С. 36.

<sup>2</sup> *Панов Н. И.* Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Харьков: «Вища школа».– 1977.– С. 37–46.

Зміни в законодавстві, проведені в 1993 р. – виділення спеціальної норми про ухилення від сплати податків суб'єктами підприємницької діяльності – ст. 148<sup>2</sup> КК<sup>1</sup>, а потім – в 1994 р., коли вона була викладена в удосконаленій редакції,<sup>2</sup> та запровадження нової редакції цієї статті Законом України від 5 лютого 1997 р. «Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків»<sup>3</sup> не призвели до того, що ст. 87 КК повністю втратила своє значення в цій частині – зовсім перестала охоплювати ухилення від оподаткування.

Ця норма, будучи найбільш загальною з усіх передбачених Особливою частиною КК норм про ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, охоплює ті з них, які не підпадають під дію спеціальних норм<sup>4</sup>. За нині чинним законодавством – це ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) власниками приватних підприємств та особами, які займаються індивідуальним підприємством. Як буде детальніше обґрунтовано нижче, вони не можуть бути визнані ні посадовими особами підприємств, установ, організацій, а ні фізичними особами (платниками особистих податків). Тому їх дії не охоплюються ст. 148<sup>2</sup> КК чи іншими спеціальними нормами про ухилення від сплати обов'язкових платежів.

Наступною нормою, за якою кваліфікується ухилення від сплати податків, є ст. 148<sup>2</sup> КК. Як прямо впливає з її змісту вона охоплює ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчинене посадовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності або фізичною особою. Поява цієї норми в її первинній редакції дала можливість притягати до відповідальності більш широке коло суб'єктів за злочинну несплату податків. Разом з тим, це внесло труднощі у правозастосовчу практику. Введення нової норми створило ілюзію, що чинне на той час законодавство не

<sup>1</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 12. – Ст. 98.

<sup>2</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 19. – Ст. 112.

<sup>3</sup> Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 12. – Ст. 102.

<sup>4</sup> С. А. Тарарухін справедливо зазначав, що «загальна норма фактично виступає як резервна для тих випадків, коли відповідальність за даний вид злочину спеціальними нормами не передбачена». (Тарарухін С. А. Кваліфікація преступлений в судебной и следственной практике. – К.: Юрінком. – 1995. – С. 47.

передбачало можливості притягати до кримінальної відповідальності приватних осіб за умисну несплату податків з особистих доходів громадян. Певною мірою, свідченням цього є відсутність порушених і розглянутих судом кримінальних справ про ухилення від сплати податків, яке кваліфікувалося б за ст. 87 КК України.

Вводячи в 1997 р. нову редакцію ст. 148<sup>2</sup> КК, законодавець намагався розв'язати ті проблеми кваліфікації ухилення від сплати податків, які були пов'язані з недоліками формулювання диспозиції норми в попередній редакції. Найбільш істотні зміни полягають:

«1) усунута диференціація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у залежності від суб'єкта злочину;

2) уніфікована кримінальна відповідальність за ухилення від сплати різних видів платежів – податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

3) кримінальне законодавство не називає способів ухилення від оподаткування як обов'язкову ознаку складу злочину;

4) розширений перелік кваліфікуючих ознак цього делікту».

Але нинішня редакція ст. 148<sup>2</sup> КК, яка також далеко не досконала, не лише не усунула всіх раніше існуючих проблем, а й породила нові труднощі для теорії кримінального права і правозастосовчої практики. Зокрема:

1) не усунута «множинність» норм, які діють у цій сфері (поряд із ст. 148<sup>2</sup> КК продовжують діяти ст. ст. 87, 148<sup>3</sup>, 153<sup>1</sup>, 165 КК);

2) відсутня диференціація кримінальної відповідальності залежно від виду суб'єкта. На однакових умовах відповідальність несуть і посадові особи, що ухиляються від сплати податків від діяльності підприємств, установ, організацій, і «фізичні особи».

В поєднанні з нечіткою редакцією ст. 148<sup>2</sup> КК це призводить до того, що низка питань застосування цієї норми вимагає тлумачення:

– чи охоплює «ухилення... посадовою особою підприємства...» ухилення від сплати «корпоративних» податків, зборів, інших обов'язкових платежів лише від діяльності підприємств, установ, організацій, чи й ухилення

<sup>1</sup> Навроцький В. Господарські злочини. – С. 37.

шляхом зловживання посадовим становищем від сплати внесків, які справляються з окремої особи;

– «ухилення фізичною особою» охоплює ухилення лише від сплати відповідних платежів з особистих доходів, чи й податків, зборів, інших обов'язкових платежів з підприємств, якщо такі дії вчинені рядовими працівниками;

3) невдалим є використання терміну «фізична особа» для позначення одного з суб'єктів складу злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК. Термін «фізична особа» застосовується в кримінальному праві як одна із обов'язкових ознак загального суб'єкта. Цією ознакою повинні бути наділені і спеціальні суб'єкти (в нашому випадку – посадові особи). Тому вона не може служити якоюсь особливою, відмежувальною ознакою між суб'єктами складу злочину, як це зроблено в диспозиції ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК. Крім того, це термінологічне нововведення призводить до помилкових з точки зору теорії кримінального права висловлювань у кримінально-правовій літературі. Так, Ю. Сухов стверджує, що ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 05.02.97 р. «вводиться кримінальна відповідальність фізичних осіб за умисне ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів...»<sup>1</sup>. Думається, що цей автор не правий. Адже кримінальна відповідальність фізичних осіб у кримінальному праві існує споконвіку – з часу виникнення цієї галузі права, давним-давно встановлена їх кримінальна відповідальність і за ухилення від оподаткування;

4) в диспозиції ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК не вказані способи ухилення від сплати податків. У зв'язку з цим виникає проблема визначити співвідношення ст. ст. 148<sup>2</sup> і 172 КК;

5) наявне формулювання диспозиції може привести до висновку про те, що ст. 148<sup>2</sup> КК охоплює несплату податків, зборів інших обов'язкових платежів, вчинену без приховування чи заниження об'єкта оподаткування. Це є принципово невірним, бо з цим діянням можна ефективно боротися без застосування кримінально-правових засобів;

6) законодавцем обрані недосконалі критерії криміналізації, головним чином пов'язані з розміром несплаченої суми. Водночас не враховуються дані про особу винного

---

<sup>1</sup> Сухов Ю. Ответственность физических лиц за уклонение от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей // Предпринимательство, хозяйство и право.– 1999.– № 10.– С. 33.



(злісність порушення...). Відсутня адміністративна преюдиція, яка, звичайно, спрощує доказування умислу;

7) немає єдиного підходу у встановленні розміру суспільно-небезпечних наслідків ухилення від оподаткування, при наявності якого настає кримінальна відповідальність за різними статтями КК (в ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК – це сто і більше неоподатковуваних мінімумів);

8) конструкція «ухилення..., що призвело...» може дати підстави говорити про можливість необережної форми вини щодо наслідків. Адже саме така конструкція застосовується законодавцем при формулюванні складів злочинів зі складною формою вини;

9) використання для визначення розмірів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів такого критерію як «неоподатковуваний мінімум доходів громадян» видається недоцільним<sup>1</sup>.

Ухилення від сплати податків за наявності конкретних обставин може бути кваліфіковане і за ст. 148<sup>3</sup> КК «Шахрайство з фінансовими ресурсами». Одним із способів цього злочину, який прямо названий в диспозиції статті, є «надання... завідомо неправдивої інформації державним органам, банкам... з метою одержання... пільг по податках». Прийняття цієї норми 28 січня 1994 р. призвело до існування конкуренції між нею і нормою про злочин, який кваліфікується за ст. 148<sup>2</sup> КК, породило проблему їх розмежування. Подання завідомо недостовірної інформації уповноваженим державою органам з метою одержання пільг по податках, виступає одним із способів вчинення злочину – ухилення від сплати податків, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> чинного КК України. Водночас, ця ж дія виступає способом вчинення шахрайства з фінансовими ресурсами, передбаченого ст. 148<sup>3</sup> КК України. Злочин, передбачений ст. 148<sup>2</sup> КК, має матеріальний склад, тобто вважається закінченим при настанні описаних у законі суспільно-небезпечних наслідків. Шахрайство з фінансовими ресурсами – злочин з формальним складом. Для притягнення винних до кримінальної

<sup>1</sup> Висновок про недоцільність застосування такого критерію як неоподатковуваний мінімум доходів громадян для вираження грошових величин у кримінальному праві зробив А. Ришелюк (Див. *Ришелюк А.* Кілька слів про проблему грошових величин у новому Кримінальному кодексі України. // Стан кодифікаційного процесу в Україні: системність, пріоритети, уніфікація. Тези. III Всеукраїнська конференція. Київ. 1995 р. – С. 101–102.

відповідальності настання наслідків злочину не є обов'язковим. Виникає ситуація, коли за наявності необхідних умов, замах на ухилення від сплати податків може бути кваліфікований як закінчений злочин – шахрайство з фінансовими ресурсами. І навпаки, «надання... завідомо неправдивої інформації державним органам, банкам... з метою одержання пільг по податках», яке потягло наслідки, передбачені в ч. 1 або 2 ст. 148<sup>2</sup> КК, може бути кваліфіковане як ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Дії, передбачені ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК України, які полягають у наданні завідомо неправдивої інформації з метою одержання пільг щодо податків, становлять собою одночасно й замах на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів – злочин передбачений ст. 148<sup>2</sup>. Тобто норма, що передбачає відповідальність за закінчений злочин, конкурує з нормами, про замах на порівняно менш небезпечні (ч. 2 ст. 17 – ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК України) або більш небезпечні (ч. 2 ст. 17 – ч. 2 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 17 – ч. 3 ст. 148<sup>2</sup>) посягання. При визначенні співвідношення цих норм слід виходити з загальних правил про конкуренцію, згідно з якими, норма про більш небезпечний закінчений злочин включає в себе попередню злочинну діяльність, а норма, яка передбачає відповідальність за замах на більш небезпечний злочин, охоплює собою менш небезпечне закінчене посягання.

Таким чином, подання завідомо неправдивої інформації з метою одержати пільги щодо податків і таким чином ухилитися від їх сплати, якщо злочин не доведено до кінця з причин, що не залежали від волі винного, слід кваліфікувати в залежності від того, від сплати податків в якому розмірі прагнув ухилитися винний. Відповідні дії, вчинені з метою ухилитися від сплати податків з юридичних осіб у значному розмірі повинні кваліфікуватися лише за ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК України. Такі ж дії, вчинені з метою ухилитися від сплати податків з юридичних осіб у великому або особливо великому розмірі, або посадовими особами щодо своїх особистих доходів, кваліфікуються як замах на злочин, передбачений ч. 2 або 3 ст. 148<sup>2</sup> або ст. 165 КК України.

Якщо ж завдяки шахрайству з фінансовими ресурсами – наданню завідомо неправдивої інформації з метою одержання пільг щодо податків – винний реально ухили-

вся від сплати податків, і його дії завдали великої матеріальної шкоди державі (тобто наявні ознаки як посягання, передбаченого ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК, так і відповідними частинами ст. 148<sup>2</sup> КК), то при кваліфікації належить виходити з правил про співвідношення загальної і спеціальної норм. При цьому ст. 148<sup>2</sup> КК виступає як загальна норма, що передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків будь-яким способом, а ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК є спеціальною нормою, яка й має пріоритет у розглядуваному випадку конкуренції норм. Можливість кваліфікації ухилення від сплати податків за ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК абсолютно не сприйнята правозастосовчою практикою. З моменту вступу в силу норми про відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами серед вивчених справ цієї категорії не було жодної, порушеної по факту вчинення злочину, передбаченого ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК, який би виразився «в поданні завідомо неправдивої інформації... з метою одержання... пільг по податках».

Ухилення від сплати податків з особистих доходів посадовими особами вчинене шляхом зловживання посадовим становищем кваліфікується за ст. 165 КК України.

В кримінально-правовій літературі висловлюється позиція за відповідних обставин вміняти вказану статтю у винуватості за сукупністю зі ст. 148<sup>2</sup> КК. Так, у «Аналізі практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», підготовленому суддею Верховного Суду В. Р. Мойсиком і розісланому нижчестоящим судам у 1998 р. міститься вказівка на те, що «якщо посадова особа суб'єкта підприємницької діяльності ухилиться від сплати обов'язкових платежів, то її діяння утворюють реальну (певно, автор мав на увазі *ідеальну* – Л. Б.) сукупність злочинів, передбачених ст. ст. 148<sup>2</sup> і 165 КК, оскільки шкода в цьому разі спричиняється двом об'єктам: державі – несплатою обов'язкових платежів; юридичній особі – сплатою штрафних санкцій і пені, яка є обов'язковою за податковим законодавством». Ця позиція не нова. Ще раніше думку про можливість кваліфікації ухилення від оподаткування за сукупністю ст. ст. 148<sup>2</sup> і 165 КК висловлював П. Т. Гега<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. – Київ: Юрінком. – 1997. – С. 54.

та обґрунтовував П. П. Андрушко<sup>1</sup>. Думається, що така кваліфікація була б необґрунтованою. Ст. 165 містить матеріальний склад і передбачає умисну вину, тобто умисне відношення до наслідків. А очевидно, що ухиляючись від сплати податків, посадова особа не передбачає настання наслідків у вигляді штрафу, і звісно, що не бажає їх і свідомо не допускає їх настання. Можна лише говорити, що посадова особа у цій ситуації передбачає можливість накладення штрафу, тобто її ставлення до відповідної реакції державних органів характеризується ознаками необережної форми вини. Але взагалі сумнівним видається визнавати наслідки законного застосування правових норм шкодою, за заподіяння якої може наставати кримінальна відповідальність. Дії державних органів, вчинені в межах їх компетенції і відповідно до закону, в принципі неправильно вважати шкодою, суспільно-небезпечними наслідками, хоча б ними і заподіяні обмеження, позбавлення стосовно самих правопорушників чи юридичних осіб, в інтересах або від імені яких вони діяли. А з цього випливає, що кваліфікація за сукупністю ст. 148<sup>2</sup> та ст. 165 (чи статті про необережний посадовий злочин) в аналізованій ситуації не може мати місця.

До групи норм, які регламентують відповідальність за ухилення від сплати податків відноситься також норма, передбачена ст. 153<sup>1</sup> КК «Незаконне виготовлення, підробка, використання або збут незаконно виготовлених і одержаних чи підроблених марок акцизного збору». Передбачені нею способи вчинення цього злочину можуть виступати і способами вчинення ухилення від сплати податків (використання незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору), а також готуванням до нього (підробка марок акцизного збору).

Визначаючи співвідношення норм про злочини, передбачені ст. 153<sup>1</sup> та ст. 148<sup>2</sup> КК України, слід виходити з того, що незаконне використання марок акцизного збору може виступити способом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. При цьому передбачений окремою нормою Особливої частини КК злочин, який становить собою спосіб вчинення іншого злочину, підлягає самостійній кваліфікації за умови, що він є більш

<sup>1</sup> Андрушко П. П. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків // Юридичний вісник України. – 1997. – № 28. – С. 30.

небезпечним, ніж той «основний» злочин, способом якого виступає. Тому ухилення від сплати обов'язкових внесків державі (акцизного збору, податків) у значному розмірі вчинене шляхом незаконного використання марок акцизного збору кваліфікується за сукупністю ст. 153<sup>1</sup> та ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК. Якщо ж внаслідок вчинення вказаних дій має місце ухилення від сплати обов'язкових внесків державі у великому чи особливо великому розмірі, то скоєне кваліфікується лише за частиною 2 або 3 ст. 148<sup>2</sup> КК. Коли використання незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору поєднане з порушенням порядку заняття підприємницькою діяльністю, фіктивним підприємництвом, то в цьому випадку норма, передбачена ст. 153<sup>1</sup> КК, не утворює конкуренції з нормами, передбаченими будь-якою з частин ст. 148<sup>2</sup> КК.

Проте доцільність норми, передбаченої ст. 153<sup>1</sup> КК, викликає сумнів. Діяння, за які встановлена відповідальність у ст. 153<sup>1</sup> КК, передбачені іншими нормами, такими як ст. ст. 148<sup>2</sup>, 172, 194 КК. Тобто, нововведена норма не усуває прогалин у Особливій частині Кримінального Кодексу, а породжує конкуренцію кримінально-правових норм. Така конкуренція не є виправданою, оскільки норма, передбачена ст. 153<sup>1</sup> КК виступає не просто спеціальною по відношенню до вищеназваних норм, а й казуїстичною. Казуїстичність її полягає в тому, що нею встановлюється відповідальність лише за ухилення від сплати акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби. Дії, спрямовані на ухилення від сплати акцизного збору стосовно інших товарів, вказаною нормою не охоплюються<sup>1</sup>.

Нарешті, слід відзначити, що ухилення від оподаткування може супроводжуватись вчиненням інших злочинів, зокрема таких як посадовий підлог (ст. 172 КК), підробка документів (ст. 194 КК), приховування валютної виручки (ст. 80<sup>1</sup> КК).

Таким чином, можна констатувати, що в чинному кримінальному законодавстві:

– відсутня єдина система норм про відповідальність за ухилення від оподаткування;

---

<sup>1</sup> Позначення марками акцизного збору передбачене лише для алкогольних напоїв та тютюнових виробів як вироблених в Україні, так і ввезених з-за кордону. (Див: Указ Президента України від 12 липня 1995 р. «Про марки акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби», Закон України від 15 вересня 1995 р. «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби».

– норми про відповідальність за ухилення від оподаткування, не знайшли свого самостійного місця в системі Особливої частини, «розкидані» по різних главах КК;

– дії, які мають однаковий характер і ступінь суспільної небезпеки, підлягають кваліфікації за різними статтями КК, що мають різні санкції;

– наявність багатьох норм є передумовою конкуренції між ними;

– норми невдало сформульовані з точки зору законодавчої техніки: при формулюванні диспозиції норм не досягнуто єдності термінології;

– диспозиції статей містять значне число оціночних понять («істотна шкода» в ст. 165 КК, «майнова шкода» в ст. 87 КК, розмір якої взагалі не конкретизований у Кримінальному кодексі); не створено законодавчих передумов для встановлення змісту оціночних понять.

Можна констатувати, що питання про відповідальність за ухилення від сплати податків вирішується фрагментарно, не визначено співвідношення загальних і спеціальних норм. Вади законодавства спричиняють труднощі в доказуванні окремих елементів і ознак складів злочинів, породжують проблеми в їх розмежуванні. На це прямо вказують опитані в ході анкетування працівники правоохоронних органів.

Важко заперечувати й те, що недоліки законодавства, неналежна якість кримінально-правових норм про ухилення від оподаткування безпосередньо пов'язані з їх низькою ефективністю<sup>2</sup>. Тому чинне кримінальне законодавство в цій частині потребує вдосконалення.

---

<sup>1</sup> Серед 165 проанкетованих працівників правоохоронних органів 85% оцінили діючі норми про ухилення від сплати податків як малоефективні.

<sup>2</sup> За даними Міністерства внутрішніх справ України, поданими в «Аналізі практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», підготовленому суддею Верховного Суду України В. Р. Мойсиком, в 1997 р. направлено в суди 1787 кримінальних справ, тобто 27,3% від числа розслідуваних злочинів. У 1994 р. за ст. 148<sup>2</sup> КК засуджено 25 осіб, в 1995 – 265, в 1996 – 1019, в 1997 – 1781 особа.

Низькій ефективності правозастосовчої практики, крім всього іншого (низької кваліфікації та корумпованості працівників правоохоронних органів) сприяє наявність офіційних роз'яснень, які відверто суперечать закону (вимога доказування корисливого мотиву як обов'язкової ознаки складу ухилення від сплати податків, яка міститься в тих же рекомендаціях). На названі обставини прямо вказує більшість із проанкетованих працівників правоохоронних органів, як на одну із причин неефективності застосування норм про відповідальність за ухилення від сплати податків. Свідченням низької кваліфікації працівників правоохоронних органів є вивчені автором матеріали органів попереднього розслідування.

## 2. ПОНЯТТЯ, ПІДСТАВИ ТА ПРИНЦИПИ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ КВАЛІФІКАЦІЇ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИ ПРАВОВІЙ ОЦІНЦІ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

### 2.1 Поняття кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування в Україні та значення правильної кваліфікації таких діянь

#### *Поняття кримінально- правової ква- ліфікації*

В юридичній літературі, усній мові правників часто йдеться про «правову оцінку (кваліфікацію)», «кваліфікацію злочину». Останнім часом деякі вчені звертають увагу на те, що оцінка діяння з точки зору кримінального закону не обмежується кваліфікацією злочинів, необхідно використовувати поняття так званої кримінально-правової кваліфікації, яка включає в себе, крім кваліфікації злочинів, також кваліфікацію об'єктивно суспільно небезпечних діянь (заподіяння шкоди малолітніми, неосудними), кваліфікацію малозначних посягань, кваліфікацію правомірних діянь, передбачених нормами кримінального закону (зокрема, заподіяння шкоди в стані необхідної оборони, при затриманні злочинця) тощо<sup>1</sup>. Доволі очевидним і таким, що не потребує спеціального доведення є те, що поняття правової кваліфікації включає в себе кваліфікацію кримінально-правову, а та, в свою чергу – кваліфікацію злочинів. Тобто, вказані поняття співвідносяться як рід і вид, частина і ціле. Таке співвідношення між цими поняттями дозволяє здійснювати їх визначення через рід і видові відмінності.

Спочатку зупинитися на тому, що розуміється під правовою кваліфікацією. У літературі з питань загаль-

<sup>1</sup> Черданцев А. Ф. Вопросы толкования советского права. – Свердловск: СвЮИ. – 1972. – С. 57; Бабаев В. К. Советское право как логическая система. – М.: Акад. МВД СССР. 1978. – С. 186; Галкин В. М. Применение гипотезы уголовно-правовой нормы. // Проблемы совершенствования советского законодательства. ВНИИ СЗ. Труды. Том 15. – М. – 1979. – С. 160.

ної теорії права це поняття не викликає особливих дискусій. Загально визнаним є розуміння правової кваліфікації як частини процесу застосування права, що полягає у виборі юридичної норми, якою передбачені встановлені фактичні обставини<sup>1</sup>, юридичній оцінці усієї сукупності фактичних обставин справи шляхом віднесення даного випадку (головного факту) до певних юридичних норм<sup>2</sup>.

Поняття ж кримінально-правової кваліфікації можна вивести, ввівши до загального визначення юридичної (правової) кваліфікації ознаки, специфічні саме для даного виду діяльності. Видається, що є дві риси кримінально-правової кваліфікації, які і відрізняють її від усіх інших видів правової кваліфікації. Перша стосується виду правових норм, на підставі яких проводиться оцінка, друга – кола фактичних обставин, які оцінюються (таких, які підлягають кваліфікації). Такий вид кваліфікації називається кримінально-правовою як тому, що оцінка здійснюється на підставі норм кримінального закону, так і тому, що оцінці підлягає злочинна (принаймні за зовнішніми ознаками) поведінка. На останньому положенні слід зупинитися детальніше.

Констатувати те, що певні діяння потребують оцінки з позицій кримінального закону (кримінально-правової кваліфікації) можна тоді, коли встановлена належність відповідних суспільних відносин до предмета кримінально-правового регулювання.

---

<sup>1</sup> Див.: Венгеров А. Б. Теория государства и права. Часть II. Теория права. Том II. – М.: Юристъ. – 1996. – С. 57; Общая теория права: Учебник для юрид. вузов / Под общ. ред. А. С. Пиголкина. – 2-е изд. испр. и доп. – М.: Изд-во МВТУ им. Н. Э. Баумана. – 1996. – С. 269; Спиридонов Л. И. Теория государства и права. – М.: Проспект. – 1996. – С. 233; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М. Н. Марченко. – М.: Зерцало, ТЕИС. – 1996. – С. 424; Теория государства и права: Учебник для юридических вузов и факультетов / Под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. – М.: Изд. группа ИНФРА. М. – НОРМА. – 1997. – С. 384; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – М.: Юристъ. – 1997. – С. 418.

<sup>2</sup> Алексеев С. С. Проблемы теории права, т. 2. – Свердловск: СвЮИ. – 1973. – С. 253; Алексеев С. С. Государство и право. Начальный курс. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрид. лит. – 1996. – С. 160. Див. також: Рабинович П. М. Основи загальної теорії права та держави: Посібник для студ. спеціальності «Правознавство». Вид. 2-е зі змінами і доп. – Київ. – 1994. – С. 113; Андрусак Т. Теорія держави і права. – Львів: Право для України. – 1997. – С. 130.



Про це ж свідчать такі ознаки:

- 1) заподіяння чи загроза заподіяння істотної шкоди;
- 2) кримінальна протиправність вчиненого діяння.

Реально заподіяна чи можлива шкода, насамперед, і визначає суспільну небезпеку діяння – головний критерій для визнання його злочином, а отже і віднесення діяння до предмета кримінально-правового регулювання. Тому, кримінально-правова кваліфікація здійснюється щодо діянь, які заподіяли чи могли заподіяти істотну шкоду. Однак, саме по собі заподіяння істотної шкоди ще не обов'язково свідчить про те, що діяння є злочином. У ході кримінально-правової кваліфікації якраз і здійснюється оцінка факту заподіяння шкоди – визнання його злочином, посяганням, що не містить всіх ознак складу злочину, діяння, вчиненого при обставинах, що усувають його злочинність.

Іншою ознакою, що може вказувати на необхідність кримінально-правової кваліфікації діяння, є його кримінальна протиправність. Кримінальна протиправність є ознакою, яка завжди і однозначно свідчить про необхідність кримінально-правової кваліфікації діяння. Однак, про її наявність можна говорити лише тоді, коли кваліфікацію вже здійснено. При визначенні ж того, чи підлягає діяння кримінально-правовій кваліфікації, часто досить встановити, що хоча б окремі його ознаки відповідають тим, які передбачені конкретною нормою Особливої частини. Кримінально-правова кваліфікація і має підтвердити чи заперечити те, що діяння є кримінально-протиправним у повному обсязі, становить собою злочин або незлочинну поведінку.

Таким чином, можна констатувати, що кримінально-правова кваліфікація здійснюється стосовно фактичних обставин, які свідчать про заподіяння істотної шкоди або загрозу такої шкоди та протиправність яких передбачена нормою Особливої частини кримінального законодавства.

Виходячи з викладеного вище можна запропонувати таке визначення поняття кримінально-правової кваліфікації: *кримінально-правова кваліфікація – це оцінка діяння, яке заподіяло чи могло заподіяти істотну шкоду, та, яке характеризується рисами кримінальної протиправності з метою визначення, є воно злочином чи іншим діянням, передбаченим чинним кримінальним законодавством.*

Для того, щоб конкретизувати це поняття, потрібно з'ясувати його ознаки, насамперед, розкрити зміст кримінально-правової кваліфікації – те, що складає її сутність, з приводу чого розпочинається і заради чого здійснюється відповідна діяльність. Аналіз стадій та етапів, з яких складається процес кримінально-правової кваліфікації, дозволяє стверджувати, що оцінка скоєного з точки зору кримінального закону як злочину чи незлочинної поведінки включає в себе:

1) відшукування кримінально-правової норми (норм), яка передбачає дане діяння. При цьому робиться попередній висновок про те, що посягання є саме злочином, а не адміністративним проступком, цивільним деліктом чи іншим правопорушенням, висуваються версії щодо того, яка з кримінально-правових норм може бути вмінена в даному випадку, водночас констатується, що скоєне не підпадає під ознаки інших кримінально-правових норм (проводиться розмежування злочинів);

2) доказування того, що застосуванню у конкретному випадку підлягає саме ця норма (ці норми). Для цього з усієї інформації про злочин виділяють ту, яка по-перше, зібрана законним процесуальним шляхом – лише така інформація має доказове значення, а, по-друге, що характеризує ознаки юридично значущі, з якими закон пов'язує наявність певного злочину. А з обраної норми виділяють ознаки, які відносяться до вчиненого посягання – при наявності в диспозиції статті кількох альтернативних ознак вибирають ті з них, які характерні для посягання, яке підлягає кваліфікації. Наприклад, при кваліфікації ухилення від оподаткування за ст. 148<sup>5</sup> КК, визначають, що підлягають оцінці ознаки, які характеризують спрямованість посягання на протиправне отримання пільг щодо податків. Одночасно відбувається співставлення – констатація відповідності (тотожності) фактичних ознак посягання і ознак злочину, вказаних в законі.

При цьому використовується конструкція складу злочину. Якщо має місце відповідність всіх обов'язкових ознак об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта і суб'єктивної сторони – робиться висновок, що скоєне має бути кваліфіковане за обраною кримінально-правовою нормою;

3) процесуальне закріплення висновку про наявність або відсутність відповідності між фактичними ознаками вчиненого посягання і ознаками злочину, передбаченими кримінально-правовою нормою – закріплення результатів кваліфікації злочинів. Інакше кажучи, відбувається юридичне оформлення та рішення про оцінку скоєного – про необхідність оцінювати діяння як таке, що передбачене саме цією, а не якоюсь іншою нормою кримінального закону.

Таким чином, за своїм змістом кримінально-правова кваліфікація полягає у правозастосовчій діяльності, у встановленні відповідності між абстрактною нормою кримінального закону і конкретним випадком. З наведеного випливає, принаймні, два висновки, що стосуються змісту кримінально-правової кваліфікації.

Перший полягає у підтвердженні того, що кримінально-правова кваліфікація є частиною всієї правової кваліфікації. Кожне діяння, стосовно якого здійснюється кримінально-правова кваліфікація, оцінюється з позицій не лише кримінального закону, а і нормативних актів інших галузей права.

Висновок про відсутність у скоєному ознак злочину може тягти за собою подальшу оцінку скоєного як діяння, що знаходиться взагалі поза межами правового регулювання, як правомірного вчинку, як правопорушення, відповідальність за яке передбачене нормами інших галузей права.

Другий же висновок зводиться до того, що кримінально-правова кваліфікація не полягає лише у кваліфікації злочину. Про те, що скоєне може кваліфікуватися саме як злочин, можна стверджувати лише тоді, коли буде доведена наявність ознак складу конкретного злочину. Кримінально-правова кваліфікація здійснюється щодо будь-якого діяння, яке містить хоча б формальні ознаки злочину, має з ним зовнішню подібність. Адже такій кваліфікації (оцінці) підлягають і малозначні посягання, і заподіяння шкоди при відсутності певних елементів чи ознак складу злочину. Причому про те, що мала місце кваліфікація саме злочину, можна стверджувати лише після завершення процесу кваліфікації, висновок про те, що кваліфіковане діяння становить собою злочин, є одним із можливих результатів кримінально-правової кваліфікації.

## **Результат кримінально-правової кваліфікації**

В кримінально-правовій літературі під кваліфікацією прийнято розуміти як хід, процес відповідної діяльності, який складається з певних етапів, стадій, так і її результат. Під результатом кваліфікації слід розуміти кінцевий підсумок, завершення, висновок про правову оцінку скоєного.

Якщо стадії та етапи кваліфікації характеризують динаміку відповідної діяльності, то результат кваліфікації – її статичну. Причому, до певних результатів можна прийти не обов'язково через усі стадії та етапи кваліфікації – їх можна отримати і на «проміжних» етапах. Так, вже на етапі впорядкування встановлених фактичних обставин справи можна дійти до висновку, що встановлені обставини недостатні для кваліфікації скоєного як злочину. Але висновок про те, що скоєне передбачене певною нормою (нормами) Особливої частини кримінального закону, що наявні не лише формальні, а й фактичні підстави для застосування кримінального закону і т. п. може бути здійснений лише по завершенні усього процесу кваліфікації. Використання термінологічного звороту «кваліфікація злочину» є умовним, якщо його застосовувати для позначення процесу кваліфікації. Адже про те, що вчинене посягання є саме злочином, можна сказати лише після завершення кваліфікації.

Отже, кримінально-правова оцінка вчиненого посягання може привести до таких результатів:

### **1. Діяння є злочином:**

– закінченим, вчиненим одноосібно – передбаченим певною нормою Особливої частини кримінального закону;

– готуванням до злочину або замахом на злочин, співучастю у злочині – діяння, які кваліфікуються з посиленням на відповідні частини ст. 17 або 19 КК;

– має місце множинність злочинів, які кваліфікуються за кількома нормами Особливої частини;

### **2. Діяння не є злочином:**

– воно передбачене кримінальним законом, але у зв'язку з малозначністю (ч. 2 ст. 7 КК) не становить суспільної небезпеки;

– воно передбачене кримінальним законом, але вчинене у стані необхідної оборони, крайньої необхідності,

при затриманні злочинця чи при інших обставинах, що усувають злочинність вчиненого;

– у скоєному відсутні ознаки будь-якого злочину, передбаченого кримінальним законом.

### **Поняття кваліфікації злочинів**

Поняття кваліфікації злочинів слід, як і переважну більшість правових понять, визначати через рід і видові відмінності – тобто, у визначенні вказати, до якої категорії більш загальних (родових) понять воно належить та назвати видові ознаки, які відрізняють його від суміжних понять, є специфічними саме для кваліфікації злочинів.

Визначаючи поняття кваліфікації злочинів, є підстави, виходити з таких загальних засад, які мають бути враховані і відображені у відповідній дефініції:

1. Кваліфікація злочину є частиною кримінально-правової кваліфікації і усієї юридичної кваліфікації та – складовою процесу застосування кримінально-правових норм;

2. Кваліфікація скоєного як злочину є одним із можливих результатів процесу кримінально-правової кваліфікації;

3. Кваліфікація злочину здійснюється уповноваженими на те державними органами – суб'єктами кримінально-правової кваліфікації;

4. У понятті кваліфікації злочину мають бути відображені дії, які складають зміст кваліфікації.

Враховуючи ці положення, можна запропонувати таке визначення поняття, яке досліджується: *кваліфікація злочинів – це результат кримінально-правової оцінки діяння органами дізнання, попереднього розслідування, прокуратури і суду внаслідок чого констатовано, що скоєне є злочином, визначена норма(и) кримінального закону, яка(і) передбачас(ють) відповідальність за скоєне, встановлена відповідність між юридично-значущими ознаками посягання і ознаками злочину, передбаченими законом та процесуально закріплений висновок про наявність такої відповідності.*

Це загальне поняття кваліфікації злочинів повністю поширюється і на кваліфікацію ухилення від оподаткування. Особливість же кваліфікації розглядуваних в цій роботі категорій злочинів полягає в тому, що її здійснюють органи, спеціально уповноважені на боротьбу із зло-

чинами в сфері оподаткування; оцінюється діяння, внаслідок якого не надходять кошти до державного чи місцевого бюджетів або державних цільових фондів; оцінка діяння проводиться на основі норм, які прямо передбачають ухилення від оподаткування та посягання, які вчиняються в зв'язку з цим «основним» діянням.

### **Закріплення результатів кваліфікації у процесуальних документах**

Для практичної правозастосовчої діяльності важливе значення має правильне юридичне оформлення проведеної кваліфікації, її закріплення у відповідних актах. У процесуальних документах, в яких закріплюється результат кваліфікації, відображається сутність звинувачення, пред'явленого особі, тобто вказується у вчиненні якого злочину (яких злочинів) обвинувачується ця особа. Закріплення (фіксування) результатів кваліфікації в процесуальних документах включає у себе, принаймні, три дії:

- 1) виклад фактичних обставин справи;
- 2) складання формули кваліфікації;
- 3) викладення формулювання звинувачення.

Ці три елементи, з яких складається закріплення кваліфікації, мають місце, насамперед, у таких процесуальних документах, як постанова про порушення кримінальної справи, постанова про притягнення до кримінальної відповідальності, обвинувальному висновку, вироку. Формула ж кваліфікації – це атрибут чи не кожного документа, який є у кримінальній справі.

**Виклад фактичних обставин справи** полягає у формулюванні фактичного складу діяння. Тобто, з усіх встановлених по справі фактичних даних вибираються ті, які мають значення, враховуються при її вирішенні, виступають фактичною підставою застосування правової норми.

**Формула кваліфікації** – це вказівка на кримінально-правові норми Особливої, а в певних випадках і Загальної частини кримінального закону, якими передбачене вчинене діяння, шляхом використання скорочених, умовних позначень. Вона становить собою сукупність цифрових та буквених позначень, які вказують на статті (а також їх частини та пункти) Загальної та Особливої частин кримінального закону, за якими кваліфікується діяння.

Формула кваліфікації, як і будь-яке скорочення, для того, щоб була зрозумілою і піддавалася розшифруван-

ню, повинна складатися з дотриманням певних правил. Загальні вимоги до формули кваліфікації такі:

1) в ній має бути названий кримінальний закон, за яким кваліфікується діяння. Якщо застосуванню підлягає чинний Кримінальний кодекс України, то обмежуються загальновідомим скороченим позначенням – КК. Коли ж діяння підлягає кваліфікації за некодифікованим кримінально-правовим актом, то у формулі кваліфікації належить дати повне посилання на нього – вказати назву, ким і коли прийнятий цей акт, де офіційно опублікований. Наприклад: Указ Президії Верховної Ради України від 21 січня 1992 р. «Про відповідальність за виготовлення з метою збуту та збут підроблених купонів багаторазового використання» (Відомості Верховної Ради України.– 1992.– № 18.– Ст. 246);

2) якщо стаття поділена законодавцем на кілька частин або пунктів, має бути вказана структурна частина відповідної статті;

3) якщо має місце готування до злочину або замах на злочин, або ж при кваліфікації слід відобразити співучасником якого виду виступала особа, у формулі кваліфікації повинно бути посилання на відповідну частину статей 17 чи 19 КК;

4) при кваліфікації скоєного за кількома статтями Особливої частини розділові знаки слід поставити таким чином, щоб чітко вказати, до якої статті відноситься посилання на ст. 17, ст. 19 КК. Наприклад: ч. 2 ст. 17 ч. 3 ст. 87; ч. 6 ст. 19-ч. 1 ст. 165 КК України. Така формула кваліфікації вказує, що особа вчинила замах на спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям та була пособником зловживання владою або посадовим становищем, вчиненим без кваліфікуючих ознак.

Значення формули кваліфікації полягає в тому, що з її допомогою можна здійснити стисле й точне посилання на кримінальний закон, скоротити об'єм процесуальних документів.

**Формулювання звинувачення** становить собою словесне посилання на ті кримінально-правові норми, які відображені у формулі кваліфікації; юридичні формулювання, що відображають норми закону, в яких встановлена відповідальність за вчинене посягання. Формулювання звинувачення дозволяє усунути певну неконкрет-

ність, яка може мати місце у формулі кваліфікації. Адже в формулюванні звинувачення формула кваліфікації не лише розшифровується (тобто в ній називаються норми, які формулою кваліфікації лише позначені), а й конкретизується завдяки тому, що в ній вказуються не всі альтернативні ознаки діяння, які передбачені відповідною статтею кримінального закону, а лише ті, які мають місце в даному випадку.

У цьому формулюванні словами відображається сутність звинувачення, пред'явленого особі – тобто вказується, у вчиненні якого злочину (яких злочинів) обвинувачується особа. Наприклад: «На підставі наведеного Н. звинувачується у замаху на спричинення майнової шкоди державі шляхом обману, тобто у злочині, передбаченому ч. 2 ст. 17 – ст. 87 КК України».

Формулювання звинувачення не замінює формулу кваліфікації, а використовується разом із нею в найбільш об'ємних і важливих процесуальних документах – постанові про пред'явлення обвинувачення, обвинувальному висновку, постанові про віддання до суду, вироку.

**Етапи розслідування та розгляду справи, на яких здійснюється кваліфікація злочинів**

Для розкриття поняття кваліфікації важливо розглянути її процесуальні аспекти. Кваліфікація здійснюється на усіх стадіях кримінального процесу. При цьому змінюються суб'єкти кваліфікації, їх повноваження по кваліфікації та її зміні. Етапними для кваліфікації є наступні процесуальні дії та стадії:

1) порушення кримінальної справи. Кваліфікація здійснюється органом, який порушив справу, відображається у постанові про порушення кримінальної справи. Кримінальну справу не можна порушити взагалі, обов'язково має бути вказана стаття кримінального закону, за ознаками якої порушена справа (ст. 98 КПК). Кваліфікація на цій стадії є первісною, вона може й повинна бути уточненою по мірі з'ясування нових фактичних обставин справи;

2) пред'явлення звинувачення. На цій стадії кваліфікація здійснюється органом попереднього розслідування, відображається у постанові про пред'явлення звинувачення. Прокурор та начальник слідчого відділу вправі давати слідчому обов'язкові вказівки щодо кваліфікації злочину (ст. 114, 114<sup>1</sup> КПК). До моменту пред'явлення



звинувачення мають бути зібрані достатні дані, що дають підставу для такої дії. Кваліфікація стає більш стійкою, оскільки ґрунтується на встановлених обставинах справи. Для зміни кваліфікації, здійсненої на цій стадії, слід заново пред'явити звинувачення;

1) складання обвинувального висновку. Ця стадія завершує кваліфікацію, яка здійснюється органами попереднього розслідування, є підсумком їх роботи. В обвинувальному висновку обов'язково вказується стаття кримінального закону, що передбачає даний злочин (ст. 223 КПК);

2) перевірка прокурором справи з обвинувальним висновком. При цьому, зокрема, підлягає перевірці, чи правильно кваліфіковані дії обвинуваченого за статтями кримінального закону (п. 6 ст. 228 КПК). За наслідками перевірки справи прокурор вправі змінити кваліфікацію (ст. 231 КПК);

3) віддання до суду. У стадії віддання до суду серед інших питань вивчається, чи правильно кваліфіковані дії обвинуваченого за статтями кримінального закону (п. 5 ст. 242 КПК). В справах про ухилення від оподаткування віддання до суду здійснюється суддею одноособово. Якщо на думку судді кваліфікацію необхідно змінити, то справа з розпорядчого засідання може бути повернута на додаткове розслідування (п. 3 ст. 246 КПК). Кваліфікація у стадії віддання до суду є первісним етапом судової кримінально-правової оцінки скоєного;

4) судовий розгляд справи. На цій стадії відбувається не тільки перевірка правильності кваліфікації, яка дана органами попереднього розслідування, а й проводиться самостійна оцінка скоєного. Всі справи про ухилення від оподаткування розглядаються суддею одноособово, який сам вирішує всі питання кваліфікації. Суддя не зв'язаний кваліфікацією, що дана на попередньому слідстві. У ході судового розгляду суддя може сам змінити кваліфікацію (ст. 277 КПК), або направити справу для додаткового розслідування, зокрема при необхідності вмінити статтю кримінального закону про більш тяжкий злочин (ст. 281 КПК);

5) винесення вироку. У вирокі знаходить своє відображення остаточна кваліфікація посягання. При постановленні вироку суд (суддя) повинен вирішити, чи міс-

тити діяння склад злочину і якою статтею кримінального закону воно передбачено (п. 2 ст. 324 КПК), а у мотивувальній частині вироку – обґрунтувати свій висновок щодо кваліфікації (ст. 334 КПК);

б) касаційний розгляд. У ході касаційного розгляду відбувається перевірка рішення суду першої інстанції, у тому числі й у частині кваліфікації скоєного. У постанові суду касаційної інстанції вказується закон, за яким кваліфіковані діяння засудженого або виправданого (п. 3 ст. 378 КПК). Одна з підстав для зміни або скасування вироку – неправильне застосування кримінального закону (ст. 367 КПК), включаючи й неправильну кваліфікацію. Касаційна інстанція вправі змінити кваліфікацію злочину, зазначену у вироку, не застосовуючи закону про більш тяжкий злочин (ст. 374 КПК). Суд касаційної інстанції не вправі вирішувати наперед питання про застосування судом першої інстанції того або іншого кримінального закону (ст. 376 КПК);

7) розгляд справи у порядку нагляду. Наглядна інстанція так само, як і касаційна, перевіряє законність і обґрунтованість рішень, прийнятих по справі, у тому числі, й стосовно кваліфікації скоєного. Повноваження суду наглядної інстанції щодо кваліфікації, її зміни у цілому такі самі, як і суду касаційної інстанції (ст. 394, 395 КПК).

### **Поняття правильної кваліфікації**

Правильна діяльність – це така, в ході якої дотримуються існуючих правил та норм, результат якої відповідає дійсності, є істинним. Кваліфікацію будь-яких злочинів, в тому числі й злочинного ухилення від оподаткування, слід вважати правильною тоді, коли вона здійснена на підставі повного, всебічного і об'єктивного дослідження фактичних обставин справи й застосування кримінального закону відповідно до загальноновизнаних принципів кваліфікації.

Існує презумпція правильності кваліфікації. Вона базується на припущенні, що всі працівники правоохоронних органів та судді, які здійснюють кримінально-правову оцінку діянь громадян, знають кримінальний закон та правила його застосування, дотримуються вимог кримінально-процесуального законодавства при дослідженні фактичних обставин справи, виконують свої повноваження добросовісно. В свою чергу ці припущення впливають з формальних та неформальних вимог до працівників ор-

ганів дізнання, слідчих, прокурорів та суддів, які, як правило, повинні мати вищу юридичну освіту, для заняття найбільш відповідальних посад (суддів та прокурорів) – стаж практичної роботи в сфері юриспруденції, мати бездоганну репутацію тощо.

Тому будь-яка кваліфікація, проведена в ході дізнання, попереднього слідства, судового розгляду уповноваженими на те працівниками вважається правильною, до тих пір, поки інше не буде доведене – поки вона не буде змінена чи скасована у встановленому на те порядку. Правильна кваліфікація відображена в процесуальних документах, які вступили в законну силу (обвинувальному висновку слідчого, що затверджений прокурором, вироку суду, ухвалі касаційної чи наглядної інстанції).

Очевидно, що значення (роль) кваліфікації можна охарактеризувати шляхом вказівки на ті питання, вирішення яких обумовлене її проведенням. Причому це можна зробити лише для тих випадків, коли вона буде правильною. Неправильна кримінально-правова кваліфікація тягне за собою таке ж помилкове вирішення інших матеріально-правових, процесуальних, кримінологічних та криміналістичних питань.

***Значення  
правильної  
кваліфікації  
ухилення від  
оподаткування  
для вирішення  
питань  
матеріально-  
го криміналь-  
ного права***

Широке коло питань, вирішення яких обумовлене кримінально-правовою кваліфікацією, стосується матеріального кримінального права. Причому значення правильної кваліфікації проявляється стосовно застосування як диспозиції, так і санкції кримінально-правової норми.

Насамперед, *кваліфікація є передумовою оцінки ступеня і характеру суспільної небезпеки вчиненого посягання.*

Кваліфікувавши скоєне як злочин й, таким чином, встановивши, якою статтею Особливої частини передбачена відповідальність за нього, можна визначити місце відповідного складу злочину в системі Особливої частини кримінального законодавства. Таке місце характеризує оцінку характеру суспільної небезпеки злочину самим законодавцем, впливає і на соціально-політичну оцінку скоєного.

Наявність в чинному КК не однієї, а багатьох статей, які передбачають відповідальність за ухилення від оподаткування, свідчить, що сам законодавець остаточно не ви-

значився з тим, заподіяння шкоди яким суспільним відносинам головним чином і насамперед визначає суспільну небезпеку таких посягань (або не зміг адекватно відобразити свою позицію в статтях чинного законодавства). Тому кваліфікація ухилення від оподаткування залежно від суб'єкта злочину, характеру його діянь інших передбачених законом обставин як злочину проти власності (ст. 87 КК), господарського злочину (ст. 148<sup>2</sup>, 148<sup>5</sup>, 153<sup>1</sup>), посадового злочину (ст. 165 КК), додаткова кваліфікація за сукупністю з іншими кримінально-правовими нормами (які передбачають посадовий підлог чи підробку документів, дачу хабара тощо) відображає, що такі діяння заподіюють шкоду відносинам власності, системі господарства, нормальній діяльності державного апарату чи апарату підприємств, установ, організацій, порядку управління. Виключення з КК статті 74, яка передбачала відповідальність за ухилення у військовий час від сплати податків (Законом України від 17 червня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України.— 1992.— № 35.— Ст. 511), вказує на те, що законодавець не вважає за потрібне відповідні діяння оцінювати як посягання на національну безпеку держави, такий висновок повністю виключається внаслідок правильної кваліфікації будь-яких випадків ухилення від оподаткування.

Водночас, більш точне формулювання позиції законодавця з приводу оцінки ним характеру суспільної небезпеки ухилення від оподаткування шляхом зосередження усіх відповідних норм в одній главі Особливої частини, усунення необхідності кваліфікації за сукупністю завдяки виділенню спеціальних норм чи введенню кваліфікуючих ознак дозволить однозначно, чітко і беззастережно визначати характер суспільної небезпеки вчинених злочинів при їх правильній кваліфікації.

Кваліфікація пов'язана і з визначенням ступеня тяжкості вчиненого злочину. Кваліфікація злочину за певною статтею Особливої частини дозволяє в'яснити, чи відноситься він до категорії особливо тяжких; тяжких (чи названих у переліку, передбаченому ст. 7<sup>1</sup> КК); менш тяжких; таких, що не становлять значної суспільної небезпеки.

Аналіз санкцій статей чинного КК, які передбачають відповідальність за ухилення від оподаткування показує, що незалежно від кваліфікації жоден із випадків вчинення

аналізованих посягань не може бути оцінений як особливо тяжкий злочин. Тяжкими злочинами є, відповідно до ч. 2 ст. 7<sup>1</sup> КК ті, які кваліфіковані за ч. 3 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 148<sup>5</sup>, ч. 2 ст. 165 КК, Кваліфікація ухилення від оподаткування за ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> ч. 1 ст. 148<sup>5</sup>, ч. 1 або ч. 2 ст. 153<sup>1</sup>, ч. 1 ст. 165 КК свідчить, що вчинено злочин, який відноситься до менш тяжких (за іншою термінологією – злочин середньої тяжкості). Посягання ж, які кваліфіковані за ст. 87, ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> відносяться до малозначних, чи як ще їх називають, злочинів, які не являють великої суспільної небезпеки.

Правильна кваліфікація посягання є передумовою визнання особи особливо небезпечним рецидивістом. Особливо небезпечним рецидивістом може бути визнана лише особа, яка має набір судимостей за дії, які були кваліфіковані за певними статтями Особливої частини й знову засуджується за відповідний злочин. Аналіз ст. 26 КК показує, що чинне законодавство не розглядає засудження за злочини, пов'язані з ухиленням від оподаткування як підставу визнання особливо небезпечним рецидивістом. Наявність будь-якої кількості судимостей за статтями, за якими кваліфікується ухилення від оподаткування і нове засудження за аналогічні злочини до позбавлення волі незалежно від тривалості призначеного покарання, не може розглядатися як формальна підстава для визнання особливо небезпечним рецидивістом.

Правильна кримінально-правова кваліфікація є запорукою успішного вирішення питання про відповідальність за причетність до злочину. Відповідальність за недонесення про злочин та заздальгідь не обіцяне переховування злочину настає лише тоді, коли такі злочини кваліфіковані за певними статтями Особливої частини (ст. ст. 20, 21, 186, 187 КК). Кримінальна відповідальність за заздальгідь не обіцяне приховування злочину встановлена (в ч. 3 ст. 186 КК) лише стосовно такого приховування єдиного злочину – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчиненого при обтяжуючих обставинах – яке кваліфіковане за ч. 3 ст. 148<sup>2</sup> КК. Приховування ж ухилення від оподаткування, яке кваліфіковане за будь-якою іншою кримінально-правовою нормою, чинним КК не оцінюється як причетність до злочину й не тягне кримінальної відповідальності.

Недонесення ж про достовірно відомі підготовлювані або вчинені злочини, що полягають в ухиленні від оподаткування, відповідно до ст. 187 КК, не становить собою злочину, незалежно від кваліфікації скоєного.

Без правильної кваліфікації неможливе й вирішення питань, пов'язаних із звільненням від кримінальної відповідальності. Звільнення від кримінальної відповідальності можливе з врахуванням суспільної небезпеки вчиненого злочину та покарання, яке може бути призначене за нього – тобто в залежності від обставин, пов'язаних з кваліфікацією посягання. Звільнення від кримінальної відповідальності в зв'язку з давністю притягнення до кримінальної відповідальності також застосовується, виходячи з кваліфікації діянь винного, оскільки її строки прямо з цим пов'язані.

Аналіз відповідних норм Особливої частини КК та норм Загальної частини, що регламентують звільнення від кримінальної відповідальності, показує, що чинне законодавство надає доволі широкі можливості для звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування. Так, за підставами, передбаченими ч. 1 ст. 50 КК, можливе звільнення особи від кримінальної відповідальності, якщо на час розслідування або розгляду справи в суді внаслідок зміни обстановки вчинене нею діяння втратило характер суспільно небезпечного або ця особа перестала бути суспільно небезпечною. Зміна обстановки, яка свідчить про втрату суспільної небезпеки, може полягати в рішеннях органів державної влади (наприклад, оголошення так званої загальної податкової амністії, списання заборгованості по податках окремим категоріям платників, до яких відноситься й особа, яка вчинила відповідні діяння), зміні законодавства (скасуванні обов'язку сплачувати певний вид платежів, ухилення від чого мало місце), а також відповідній поведінці самої особи. Така поведінка може виражатися в добровільному погашенні несплаченої суми обов'язкового платежу та відповідних штрафних санкцій, сприянню розкриттю злочинів інших осіб тощо. Причому, звільнення від кримінальної відповідальності за підставою, передбаченою ч. 1 ст. 50 КК, можливе при кваліфікації ухилення від оподаткування за будь-якою статтею Особливої частини КК. Адже жодних формальних обмежень для цього вказана норма Загальної частини КК не встановлює.

Водночас, для звільнення від кримінальної відповідальності відповідно до підстав, передбачених ст. 51 КК, потрібно, щоб скоєне було кваліфіковане за статтями про злочини, які відносяться до тих, що не становлять великої суспільної небезпеки. Тобто, звільнення від кримінальної відповідальності з притягненням особи до адміністративної відповідальності, з передачею матеріалів справи на розгляд товариського суду, із передачею на поруки можливе лише тоді, коли скоєне кваліфіковане за ст. 87, або за ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК.

Строк давності притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування в залежності від кваліфікації скоєного становить від одного року до десяти років. Причому, строк давності в один рік має місце тоді, коли ухилення від оподаткування підлягає кваліфікації за ст. 87 або ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК; п'ять років – при кваліфікації за ч. 2 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 1 ст. 148<sup>5</sup>, ст. 153, ч. 1 ст. 165 КК; десять років – якщо діяння кваліфіковане за ч. 3 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 148<sup>5</sup>, ч. 2 ст. 165 КК.

Правильна кваліфікація лежить в основі *призначення справедливого покарання*. Покарання за злочин призначається в межах санкції статті Особливої частини (ст. 39 КК), за якою кваліфіковане посягання. Таким чином, правильна кваліфікація є передумовою призначення покарання, яке відповідає оцінці суспільної небезпеки даного злочину, даній самим законодавцем. Ряд додаткових покарань (штраф, конфіскація майна) можуть бути призначені лише тоді, коли вони передбачені санкцією статті Особливої частини, за якою кваліфіковані дії винного.

З врахуванням кваліфікації найбільш суворе покарання за ухилення від оподаткування може полягати в виправних роботах на строк до двох років (за ст. 87, ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК), позбавленні волі строком до трьох років (ч. 1 ст. 148<sup>5</sup>, ч. 1 ст. 153<sup>1</sup> КК), до п'яти років (ч. 2 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 153<sup>1</sup>, ч. 1 ст. 165 КК), до восьми (ч. 2 ст. 165 КК) або 10 років (ч. 3 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК). Конфіскація майна як додаткове покарання призначається тоді, коли скоєне кваліфіковане за ч. 2, 3 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 148<sup>5</sup>, ч. 2 ст. 153<sup>1</sup>, ч. 2 ст. 165 КК.

До осіб, яким призначається покарання за ухилення від оподаткування може бути застосоване умовне засудження (ст. 45 КК), відстрочка виконання вироку (ст. 46<sup>1</sup> КК), відстрочка виконання покарання вагітним жінкам і жін-

кам, які мають дітей віком до трьох років (ст. 46<sup>2</sup> КК). Причому міра, передбачена ст. 46<sup>2</sup> КК, може бути застосована лише тоді, коли діяння кваліфіковане за статтями, які передбачають злочин, що не відноситься до тяжких; умовне засудження застосовується з врахуванням обставин справи, а відстрочка виконання покарання – з врахуванням характеру і ступеня суспільної небезпеки вчиненого злочину, тобто факторів, які визначаються, виходячи, передусім, з кваліфікації скоєного.

Правильна кваліфікація відіграє свою роль і в ході звільнення від кримінального покарання. Можливість застосування чи незастосування окремих видів звільнення від покарання законом ставиться в залежність від того, як кваліфіковані дії засудженого.

Зазначимо, що ухилення від оподаткування при кваліфікації за будь-якою із норм чинного КК, які охоплюють такі діяння, відповідно до ст. 52<sup>1</sup> КК, не відноситься до злочинів при відбуванні покарання, за які не застосовується умовно-дострокове звільнення і заміна невідбутої частини покарання більш м'яким покаранням. Тобто, закон не забороняє застосувати до таких осіб умовно-дострокове звільнення та заміну покарання більш м'яким, незалежно від кваліфікації скоєного ними ухилення від оподаткування.

**Значення правильної кваліфікації ухилення від оподаткування для вирішення процесуальних питань**

Кримінально-правова кваліфікація лежить в основі вирішення багатьох процесуальних питань. Серед них ті, які стосуються забезпечення прав і законних інтересів підозрюваного, обвинуваченого, підсудного. *Види заходів процесуального примусу*, які можуть бути застосовані в ході розслідування та судового розгляду, залежать від кваліфікації скоєного.

Зокрема, взяття під варту як запобіжний захід до обвинуваченого може бути застосований лише тоді, коли посягання кваліфіковане за статтею КК, яка передбачає покарання у вигляді позбавлення волі; з мотивів самої лише небезпеки злочину взяття під варту може бути застосоване також з врахуванням кваліфікації скоєного за певними статтями Особливої частини КК (ст. 155 КПК). Стосовно ухилення від оподаткування це означає, що вказаний найбільш суворий захід процесуального примусу можливий лише при обвинуваченні у вчиненні злочинів, передбачених ч. 2 або 3 ст. 148<sup>2</sup>, ст. 148<sup>5</sup>, 153<sup>1</sup>,



165 КК. Накладення арешту на вклади, цінності та інше майно обвинуваченого чи підозрюваного, а також вилучення майна, на яке накладено арешт, допускається лише в тих випадках, коли санкція статті, за якою кваліфіковане скоєне, передбачає конфіскацію майна (ч. 2 ст. 125 КПК). При вчиненні аналізованих посягань такий захід застосовується тоді, коли ухилення від оподаткування кваліфіковане за ч. 2 або 3 ст. 148<sup>2</sup>, ч. 2 ст. 148<sup>5</sup>, ч. 2 ст. 153<sup>1</sup>, ч. 2 ст. 165 КК. Кваліфікація скоєного за будь-якими іншими статтями, крім вказаних, не дає підстав застосовувати взяття під варту чи арешт або вилучення майна.

Кримінально-правова кваліфікація впливає на *визначення форми попереднього розслідування*. Орган дізнання, який буде його проводити, слідчий апарат якого органу – прокуратури, МВС, служби безпеки слідчі підрозділів податкової міліції – визначається в залежності від кваліфікації посягання, за статтею Особливої частини (ст. 112 КПК).

Провадження в справах про ухилення від оподаткування, кваліфіковані за ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК, здійснюється за спрощеним порядком – в так званій протокольній формі, органами дізнання, якими в цій категорії кримінальних справ виступають органи міліції. Слідчими прокуратури попереднє слідство проводиться тоді, коли ухилення від оподаткування кваліфіковане за ст. 165 КК. Відповідні діяння, кваліфіковані за іншими статтями Особливої частини КК, розслідуються слідчими органів внутрішніх справ, а саме – слідчими підрозділами органів податкової міліції.

Від кваліфікації залежить *визначення підсудності*. Обласному і рівному йому суду підсудні справи про певні категорії злочинів, тобто так звана «обов'язкова підсудність» залежить від кваліфікації скоєного (ст. 34 КПК).

За загальним правилом справи про всі злочини, пов'язані з ухиленням від оподаткування, розглядають районні (міські) суди. У випадку ж особливої складності або важливості справи, її може прийняти до свого провадження обласний чи прирівняний до нього суд. Обласний суд розглядає справи про злочини, кваліфіковані за статтями, які передбачають ухилення від оподаткування і в тому випадку, коли підсудному інкримінується також вчинення злочинів, підсудних такому судові, наприклад, коли одночасно вчинено посягання, передбачене ч. 3 ст. 168 КК.

**Значення правильної кваліфікації ухилення від оподаткування для вирішення криміналістичних питань**

Кваліфікація діяння як злочину певного виду враховується і при вирішенні ряду криміналістичних питань. *Методика розслідування злочинів* будується в залежності від того, який це злочин — як він кваліфікується за нормами Особливої частини кримінального закону. Така методика включає в себе послідовність і особливості проведення слідчих дій та оперативно-розшукових заходів, які обираються та проводяться з врахуванням насамперед того, який саме злочин розслідується. В основі методики розслідування злочинів знаходяться не суспільно небезпечні наслідки, не особа злочинця чи інші ознаки складу злочину, а його оцінка з позицій кримінального закону (очевидно, що методика розслідування шахрайства з фінансовими ресурсами, яке полягає в наданні завідомо неправдивої інформації з метою одержання пільг щодо податків, відрізняється від методики розслідування незаконного використання марок акцизного збору).

В значній мірі кримінально-правова кваліфікація визначає і *тактику проведення окремих слідчих дій*. Така тактика спрямована на отримання доказів про вчинення тих чи інших злочинів, а отже зміст тактичних прийомів та операцій детермінується уявленням про те, якою має бути кінцева мета їх проведення, наявність якого саме злочину повинна бути доведена. З врахуванням проведеної кримінально-правової кваліфікації визначається як зміст та особливості кожної слідчої дії та оперативно-пошукового заходу, так і сама доцільність їх використання в конкретній кримінальній справі.

**Значення правильної кваліфікації ухилення від оподаткування для вирішення кримінологічних питань**

Кваліфікація злочинів служить базою для *організації кримінально-правової статистики та плануванні заходів опору злочинності*. Відомо, що для включення до кримінальної статистики злочинність повинна бути кваліфікована. В основі системи статистичної звітності знаходиться система Особливої частини кримінального законодавства та кваліфікація зареєстрованих злочинів за нормами Особливої частини кримінального законодавства. Будь-які помилки в кваліфікації чи зловживання при її здійс-

ненні спотворюють кримінально-правову статистику, створюють ілюзію успіхів у боротьбі з певними видами злочинів чи навпаки, породжують страх перед засиллям тих чи інших посягань. Зі сказаного випливає, що правильна кваліфікація має також *інформативне і пропагандистське значення*.

В прямій залежності від точної кваліфікації перебуває *виховний і попереджувальний вплив попереднього розслідування і судового розгляду*. Причому такий вплив правильна кваліфікація справляє як на осіб, які вчинили злочин, так і на їх співучасників, усіх громадян.

Саме особа, діяння якої кваліфікуються, найкраще знає свою дійсну роль у вчиненні посягання, знає і розуміє різницю в ступені суспільної небезпеки своїх діянь та діянь інших учасників злочину. Тому неточність, невідзначеність юридичної оцінки знижує авторитет судово-слідчих органів, породжує думку про їх несправедливість.

Відсутність належної диференціації дій співучасників одного і того ж злочину, непослідовність у кваліфікації дій осіб, що вчиняють однорідні злочини, підтримують у населення думку про «закон, як дишло», підтримують віру в справедливість, справляють враження про загальну корумпованість в правоохоронних органах. При таких умовах важко чекати реалізації цілей загальної превенції.

Отже, правильна кваліфікація ухилення від оподаткування має як суто кримінально-правове, так і кримінально-процесуальне значення, впливаючи на весь комплекс питань кримінальної відповідальності за такого роду злочини.

## **2.2 Підстави кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування**

**Поняття підстав і передумов кримінально-правової кваліфікації**

Слово «підстава» має багатий семантичний зміст. Воно, зокрема, означає вихідні, головні положення. Діяти на підставі чого-небудь означає опиратися на щось, мати щось за основу, відштовхуватися від чогось, мати щось як оправдання, достатній привід для діяльності. Тому можна сказати, що підстави кримінально-правової кваліфікації – це правові явища, виходячи з яких здійснюється кримі-

нально-правова оцінка діяння, це те, що лежить в її основі. Кваліфікацію діяння можна здійснювати лише, маючи для цього відповідні підстави. Причому вони мають бути наявними вже на момент початку діяльності по кримінально-правовій оцінці вчиненого діяння і в її ході залишатися незмінними.

У кримінально-правовій літературі поряд з поняттям *підстав* кваліфікації використовується і поняття її *передумов*.

Передумови кваліфікації – це те, що передує кваліфікації, це діяльність, яка власне приводить до виникнення її підстав. Тому підстави кваліфікації слід відрізнити від її передумов. Передумовами кваліфікації є, по-перше, збір і аналіз доказів по справі та встановлення фактичних обставин справи; по-друге – це аналіз наявних кримінально-правових норм, які можуть бути застосовані до конкретного випадку, встановлення їх змісту, тлумачення, визначення меж чинності. Можна сказати, що підстави кваліфікації – це певні факти, вже встановлені і зафіксовані, незмінювані обставини, а передумови кваліфікації – шлях до них. При кваліфікації дізнавач, слідчий, прокурор, суддя виходять з вже встановлених фактів, з норми, зміст якої уяснений.

Положення про те, що встановлення фактичних обставин справи повинно бути завершене до моменту початку кримінально-правової кваліфікації, має принципове значення для правозастосовчої практики. Якщо кваліфікація здійснюється стосовно обставин, зміст яких до кінця не встановлений, то діяння оцінюється без врахування необхідних фактичних обставин, які дозволяють його правильно кваліфікувати<sup>1</sup>. Поспішність у кваліфікації – коли її провадять ще до завершення встановлення фактичних обставин справи породжує помилки у кваліфікації.

### **Види підстав кримінально-правової кваліфікації**

В теорії кримінального права прийнято виділяти фактичну і юридичну (або нормативну) підстави кримінально-правової кваліфікації. Під фактичною підставою кваліфікації здебільшого розуміють вчинене діяння, фактичні обставини, які підлягають правовій оцінці, зіставляються з правовою нормою. Слід уточнити, що саме по собі діяння не може бути ви-

<sup>1</sup> *Заблюцкий В. Г. Установление фактических обстоятельств уголовного дела и квалификация преступления. // Правоведение. Известия вузов. – 1974. – № 1. – С. 61.*

знане підставою кримінально-правової кваліфікації. Для того, щоб воно увійшло в сферу уваги органів, які здійснюють кваліфікацію, потрібна наявність доказової інформації про скоєне. Кваліфікації врешті-решт піддається не скільки те, що фактично вчинене, скільки те, що встановлене в ході дізнання, попереднього і судового слідства. Крім того, як правильно відзначається в літературі, фактичні обставини не можуть безпосередньо зіставлятися з правовою нормою, оскільки це явища різнопорядкові, процес кваліфікації становить собою зіставлення судження про сукупність фактичних обставин справи (ознак фактичних обставин) і судження про зміст норми права (ознак норми)<sup>1</sup>. Таким чином, *фактичною підставою кваліфікації* виступає не саме вчинене діяння, а інформація про нього, яка стала відома відповідним органам і здобута ними в законному порядку.

Питання ж про те, що слід розуміти під юридичною (нормативною) підставою кримінально-правової кваліфікації не знайшло однозначного вирішення в літературі. Одні автори називають такою підставою склад злочину, інші вважають нею норми кримінального закону. При цьому часто має місце фактичне ототожнення понять складу злочину і норми закону як підстав кваліфікації.

Позиція, згідно якої склад злочину не може визнаватися підставою кримінально-правової кваліфікації, видається слушною. Адже склад злочину – не більше, як теоретична конструкція, наукова абстракція, якої, як відзначає В. П. Малахов, не знає кримінальний закон і яку майже кожний автор розуміє і тлумачить по-своєму. Вчення про склад злочину з'явилося в кримінально-правовій науці порівняно недавно – приблизно двісті років тому, тоді як кваліфікація здійснювалася задовго до цього. Не можна ж вважати, що до розробки вчення про склад злочину підставою кваліфікації були норми кримінального закону, а після його появи ним став склад злочину. Навряд чи існують серйозні аргументи проти того, що й зараз кваліфікацію можливо здійснювати без вико-

<sup>1</sup> Див.: Чвялева Е. В. Роль юридической квалификации в реализации права. // Проблемы реализации права: Межвуз. сб. научн. трудов.– Свердловск: СВЮИ.– 1990.– С. 77.

<sup>2</sup> Малахов В. П. Основания уголовной ответственности.– К.: Украинская акад. внутр. дел.– 1994.– С. 163.

ристання конструкції складу злочину. Певно, що можна. Щоб кваліфікувати діяння, потрібно мати про нього відповідну інформацію та кримінально-правову норму, яка регламентує це діяння.

Тому юридичною підставою кваліфікації виступає кримінально-правова норма. Кримінально-правова норма передбачає узагальнені, типові ознаки злочинного діяння, виступає більшою посилкою силогізму, який складається в ході кваліфікації. Сама ж кваліфікація полягає у співставленні реально існуючих ознак – фактичних ознак конкретного діяння, які відображені в зібраній інформації та ознак злочину, закріплених в нормі закону.

Фактична і нормативна підстави кваліфікації забезпечують правильну кваліфікацію лише в сукупності. Відповідність між фактичними обставинами справи і юридичними висновками про кваліфікацію залежить від того, наскільки повно і чітко визначені в законі ті факти, які повинні бути встановлені і наскільки об'єктивно, повно і всебічно вони досліджені<sup>1</sup>.

### **Основні і додаткові підстави кримінальної кваліфікації**

В літературі виділяють основні і додаткові підстави юридичної кваліфікації. Основною юридичною підставою кваліфікації обґрунтовано вважається *правова норма*, яка регламентує діяння, що піддається оцінці. Вище відзначалося, що відповідальність за ухилення від оподаткування передбачено кількома нормами Особливої частини чинного КК. Окремі такі норми якраз і виступають основною юридичною підставою кваліфікації аналізованих посягань.

Однак в нормі права законодавець часто не може виключно описати всі ознаки юридичного складу, оскільки норма повинна відзначатися лаконізмом. Одночасно задум законодавця повинен бути максимально формалізований, оскільки, як давно вже відомо, застосуванню підлягає закон, а не мотиви закону, не наміри законодавця. Тому часто окремо взятої норми права для кваліфікації недостатньо, наприклад, у випадку застосування бланкетних норм, при безпосередній відсилці до комплексу неправових норм, використанні оціночних понять, наявно-

<sup>1</sup> Лупинская П. А. Решения в уголовном судопроизводстве. – М.: Юридическая литература. – 1976. – С. 74.

сті прогалин у праві<sup>1</sup>. В таких випадках застосовуються додаткові підстави кваліфікації.

Такими підставами насамперед можуть служити *інші кримінально-правові норми* (інші стосовно тих норм, за якими кваліфікується діяння). Можна назвати, принаймні, два випадки, коли виникає необхідність при кваліфікації посягання звертатися як до тієї кримінально-правової норми, якою передбачене відповідне діяння, так і до інших норм Загальної та Особливої частини:

– якщо на неї прямо вказує відсильна диспозиція. Наприклад, кваліфікувати ухилення від оподаткування за ст. 87 чи 148<sup>5</sup> КК можна лише при відсутності ознак розкрадання. Тобто, застосування названих статей Особливої частини передбачає звернення до статей, які встановлюють відповідальність за розкрадання державного або колективного майна – ст. ст. 81–86<sup>2</sup> КК;

– коли в іншій нормі витлумачено зміст понять, які використовуються в «основній» нормі. Наприклад, до ч. 1 ст. 164 КК доводиться звертатися при кваліфікації будь-якого випадку ухилення від оподаткування посадовою особою.

Додатковими підставами кримінально-правової кваліфікації часто виступають *нормативні акти інших галузей права*, до яких відсилають бланкетні норми кримінального закону, або які застосовуються в порядку субсидіарного застосування правових норм в тих випадках, коли прямих відсилок в нормі Особливої частини немає, але їх використання впливає із змісту відповідних норм. Наприклад, кваліфікація посягань, пов'язаних із ухиленням від оподаткування передбачає звернення до нормативних актів податкового законодавства, які регламентують підстави оподаткування, розміри та строки сплати обов'язкових платежів тощо.

*Норми моралі, звичаї, правові принципи, загальні уявлення про право* використовуються як додаткові підстави кваліфікації при з'ясуванні змісту оціночних понять, які використані в кримінально-правових нормах. Зокрема, норми моралі, звичаї неодмінно використовуються як додаткові підстави кваліфікації для розкриття значення

---

<sup>1</sup> Стоякин М. Г. Дополнительные основания юридической квалификации. // Проблемы реализации права: Межвуз. сб. научн. трудов.– Свердловск: СвЮИ.– 1990.– С. 81.

понять, пов'язаних з загальнолюдськими ідеалами, цінностями<sup>1</sup>. Так, без їх використання неможливе з'ясування понять «обман» та «зловживання довір'ям» як ознак злочину, передбаченого ст. 87 КК тощо.

Крім додаткових підстав кваліфікації, які мають нормативний характер (є правовими нормами чи нормами моралі, нормами громадських організацій тощо), можуть бути виділені й підстави ненормативного характеру. До них відносяться прецедент та акти офіційного тлумачення правових норм.

Роль *прецеденту* при застосуванні кримінально-правових норм неоднозначно оцінюється в теорії кримінального права. Загальноприйнятий підхід полягає в тому, що у вітчизняній системі права, як і в інших правових системах, що відносяться до сім'ї континентального права, прецедент не відіграє ролі джерела права, не повинен прийматися до уваги при його застосуванні. Разом із тим, обґрунтовується думка, що в принципі без судового прецеденту при кваліфікації не обійтися<sup>2</sup>. Видається, що така позиція має право на існування, більше того, заслуговує на розвиток. Адже категоричне неприйняття прецеденту не відповідає існуючій правозастосовчій практиці, суперечить цілям забезпечення правильного і одностайного застосування закону.

Ще однією з додаткових підстав кримінально-правової кваліфікації є *акти офіційного тлумачення кримінального закону*. Не секрет, що значна частина законодавчих текстів допускає неоднозначну інтерпретацію<sup>3</sup>. Саме акти офіційного тлумачення закону дозволяють запровадити однакове в межах держави розуміння правових норм, усунути виявлені в них неясності.

Разом із тим, на сьогодні у законодавстві України не вирішено статус найпоширенішого джерела актів офіційного тлумачення права, якими є постанови Пленуму Верховного Суду України. Відповідно до ч. 2 ст. 147

---

<sup>1</sup> Стоякин М. Г. Дополнительные основания юридической квалификации. // Проблемы реализации права: Межвуз. сб. научн. трудов. – Свердловск: СвЮИ. – 1990. – С. 82.

<sup>2</sup> Наумов А. В. О судебном прецеденте как источнике уголовного права. // Современные тенденции развития уголовной политики и уголовного законодательства. – М.: Ин-т госуд. и права РАН. – 1994. – С. 31.

<sup>3</sup> Див.: Рабинович П. М. Проблемы понимания в правовом регулировании. // Правоведение. Известия вузов. – 1988. – № 5. – С. 23.



Конституції України єдиним органом, який дає офіційне тлумачення законів України є Конституційний Суд України. В той же час ст. 40 Закону «Про судоустрій Української РСР» від 5 червня 1981 р. передбачає, що Верховний Суд України дає керівні роз'яснення з питань застосування законодавства, які є обов'язковими для судів, інших органів і посадових осіб, що застосовують закон, по якому дано роз'яснення<sup>1</sup>. Ці «керівні роз'яснення» є нічим іншим, як актами тлумачення закону. Невизначеність статусу постанов Пленуму Верховного Суду України, в яких даються роз'яснення з питань кримінально-правової кваліфікації, принижує їх роль, призводить до того, що в процесуальних документах на них посилаються винятково рідко<sup>2</sup>, своєї функції – додаткової підстави кваліфікації, вони по суті не виконують.

В цілому ж можна констатувати, що використання додаткових підстав кримінально-правової кваліфікації підвищує істинність кваліфікації, забезпечує стабільність тексту закону, оскільки зменшується потреба в його постійних модифікаціях. Причому, з ростом складності і різноманітності суспільних відносин роль додаткових підстав кваліфікації росте. Це пов'язано з появою нових оціночних понять, зміною значення вже використовуваних в законі термінів<sup>3</sup>.

### **Значення встановлення фактичних обставин справи для кваліфікації діяння**

Кримінально-правова кваліфікація взагалі не може відбутися, якщо не зібрана, не оцінена та процесуально не оформлена інформація про фактичні обставини справи. З цього приводу справедливо відзначається, що відсутність події злочину виключає необхідність його кримінально-правової кваліфікації. Недостатність відомостей про об'єктивну сторону злочину нерідко позбавляє можливості здійснити

<sup>1</sup> Відомості Верховної Ради Української РСР.– 1981.– Додаток до № 24.– Ст. 357.

<sup>2</sup> Було вивчено 250 кримінальних справ про розкрадання державного та колективного майна, в ході розгляду яких були допущені помилки в частині кваліфікації скоєного – до того ж помилки, на усунення яких і спрямовані постанови Пленуму Верховного Суду України щодо справ відповідної категорії. В матеріалах жодної (!) з цих справ не було посилання на роз'яснення пленуму Верховного Суду України, а самі роз'яснення не прийняті до уваги.

<sup>3</sup> Див.: Стоякин М. Г. Дополнительные основания юридической квалификации. // Проблемы реализации права: Межвуз. сб. научн. трудов.– Свердловск: СВЮИ.– 1990.– С. 84.

таку оцінку<sup>1</sup>. Кваліфікація не може бути правильною, якщо не забезпечена всебічність, повнота і об'єктивність дослідження матеріалів справи. Кваліфікація істотно ускладниться, коли матеріали справи перевантажені дургорядними даними, які не мають правового значення й водночас достовірно не встановлені ті дані, які необхідні для кримінально-правової оцінки скоєного.

Звідси випливає значення для кваліфікації ухилення від оподаткування встановлення фактичних обставин справи, виділення із них тих, які становлять фактичну підставу кваліфікації. Хоча встановлення фактичних обставин справи – це процесуальна, доказова діяльність, вона має безпосереднє відношення і до кримінально-правової кваліфікації, бо виступає її передумовою. Встановлення фактичних обставин справи є не самоціллю, а підпорядковане, насамперед, меті кваліфікації діяння. Між встановленням фактичних обставин справи і їх юридичною оцінкою існує і хронологічний, і логічний зв'язок.

У часі встановлення фактичних обставин справи, як вже відзначалося, передує кваліфікації. Кваліфікація здійснюється стосовно вже встановлених фактичних обставин. Однак, встановлюючи фактичні обставини справи, дізнавач, слідчий, прокурор, суддя неодмінно «приміряють» їх до норм матеріального кримінального права, до можливої кримінально-правової кваліфікації. Якщо певні обставини безсумнівно не мають кримінально-правового значення, то вони й не потребують процесуального закріплення. І навпаки, аналіз обставин кримінальної справи, які встановлюються в процесі доказування, та їх оцінка в свою чергу можуть потягти уточнення чи зміну версій про можливу кримінально-правову оцінку скоєного.

Видається, серед фактичних обставин справи про ухилення від оподаткування, слід виділити ті, які:

- мають значення для кваліфікації;
- враховуються при призначенні покарання;
- мають доказове значення, підтверджують, що діяння вчинила певна особа;
- характеризують причини та умови вчинення злочину.

---

<sup>1</sup> Давєв В. Г. Взаимосвязь уголовного права и процесса. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та. – 1982. – С. 102.

**Фактичні  
обставини  
справи, які  
враховуються  
при кваліфі-  
кації ухилен-  
ня від оподат-  
кування**

В плані цього дослідження інтерес становить перша група обставин. Тому слід зупинитися на тому, яка частина предмету доказування пов'язана з кваліфікацією, як встановлюються ці обставини, як на них можна вказати в законі.

При кваліфікації враховуються лише ті фактичні обставини, які відповідають обов'язковим ознакам певного складу злочину. Перелік же обов'язкових ознак можна встановити на підставі аналізу кримінально-правової норми Особливої частини, яка підлягає застосуванню. Доказуванню обов'язково підлягають ті фактичні ознаки злочину, які прямо вказані в диспозиції статті Особливої частини. Лише такі ознаки мають кваліфікаційне значення, лише від їх наявності залежить можливість застосування певної кримінально-правової норми.

Наявність же ознак, які в диспозиції статті Особливої частини прямо не вказані, презюмується. Тому спеціально доводити їх наявність в ході розслідування і судового розгляду справи немає потреби. Так, звичайно, встановлення фактичних обставин справи не включає наявність об'єкта посягання – його порушення виявляється через заподіяння шкоди предмету чи потерпілому та суспільно небезпечні наслідки; ознаки загального суб'єкта посягання підлягають дослідженню лише тоді, коли є сумнів у тому, що особа досягла встановленого законом віку кримінальної відповідальності чи в її осудності тощо.

Чи не найскладніша проблема, пов'язана з встановленням фактичного складу діяння, полягає у виявленні того, яким саме фактам закон надає юридичне значення. Адже припускається, що на момент встановлення фактичних обставин справи правова норма ще не вибрана – це справа наступних операцій, під впливом яких доводиться видозмінювати, розширювати чи обмежувати фактичний склад<sup>1</sup>. Під час встановлення фактичних обставин справи проходить лише сама перша примірка фактів до норми. Причому мова йде часто не про конкретну норму, а про всі норми кримінального права. Тому потрібно добре знати загальну систему права й, насамперед, норми Осо-

<sup>1</sup> Люблинський П. И. Техника, толкование и казуистика уголовного кодекса.– Петроградь.–1917.– С. 70.

бливої частини кримінального права. Чи не найбільше шкодить правильній кваліфікації ухилення від оподаткування поширена серед практичних працівників установка на те, що такі посягання передбачені лише однією статтею Особливої частини КК – ст. 148<sup>2</sup> КК.

Важливо також знати, яким фактичним обставинам закон, звичайно, надає правове значення. Належна загальна юридична підготовка дозволяє виділити з усієї сукупності фактів ті, які називаються в диспозиціях кримінально-правових норм. Оскільки на момент встановлення фактичних обставин справи ще не обрана кримінально-правова норма, то факти доводиться збирати з «запасом», щоб вони могли підійти не лише до найбільш ймовірної, а й до інших норм.

Кваліфікація може бути проведена лише тоді, коли встановлені всі обов'язкові фактичні обставини справи, коли фактичний склад є повним. Це передбачає наявність ознак, які характеризують кожний із елементів посягання – об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт, суб'єктивну сторону. Неповнота встановлення фактичного складу може або взагалі виключити можливість юридичної оцінки скоєного, або ж тягне за собою неправильну кваліфікацію. Аналіз опублікованої і місцевої судової практики якраз і свідчить, що переважна більшість помилок в кваліфікації саме і викликана поверховістю при дослідженні фактичних обставин справи.

**Доказування фактичних обставин справи, які враховуються при кваліфікації ухилення від оподаткування**

Встановлення фактичних обставин кримінальної справи здійснюється шляхом збирання, перевірки та оцінки доказів. Доказами є всякі фактичні дані, на підставі яких у встановленому законом порядку орган дізнання, слідчий і суд встановлюють наявність або відсутність суспільно небезпечного діяння, винність особи, яка вчинила це діяння, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи (ч. 1 ст. 65 КПК). Тобто, доказами в кримінальному процесі виступають як дані, що мають значення для кваліфікації, так і інші, що мають відношення до справи.

При кваліфікації можуть враховуватися лише ті фактичні обставини справи, які закріплені доказами, і належно процесуально оформлені. Як вдало відзначав С. А. Та-

рарухін, що не встановлено й не доведено процесуально (не закріплено у відповідних процесуальних документах), не кваліфікується і матеріально. Всі інші обставини справи, хоча б наскільки не був переконаний дізнавач, слідчий, прокурор, суддя в їх правдивості, вважаються неіснуючими до того часу, поки вони не перевірені в порядку, передбаченому кримінально-процесуальним законодавством. Тому не можуть в ході кримінально-правової кваліфікації враховуватися анонімні повідомлення, припущення і здогадки про те, що мало місце в дійсності тощо. Окремо слід зупинитися на використанні при кваліфікації даних, одержаних в результаті оперативно-розшукової діяльності. Відповідно до п. 2 ст. 10 Закону України від 18 лютого 1992 р. «Про оперативно-розшукову діяльність» матеріали оперативно-розшукової діяльності використовуються для отримання фактичних даних, які можуть бути доказами у кримінальній справі. Однак, для того, щоб матеріали візуального спостереження, інформація, отримана при негласному проникненні в жилі приміщення чи знята з каналів зв'язку, конфіденційні повідомлення гласних і негласних штатних працівників і т. п. дані могли бути використані при кримінально-правовій кваліфікації, вони повинні або перевірятися слідчим шляхом, або ж бути отримані з відповідної санкції в порядку, передбаченому ч. 2 ст. 8 вказаного Закону.

Встановлення фактичних обставин справи, збирання доказів переважно здійснюється слідчими органами. Однак це не є їх прерогативою. *Доказами можуть бути відомості про факти, зібрані адвокатом при здійсненні ним своєї професійної діяльності* (ст. 6 Закону України від 19 грудня 1992 р. «Про адвокатуру»). Крім того, ними є фактичні дані, отримані оперативними підрозділами податкової міліції, органів внутрішніх справ, Служби безпеки, Прикордонних військ, Управління державної охорони, спеціальними підрозділами МВС по боротьбі з організованою злочинністю, спеціальними підрозділами СБУ по боротьбі з організованою злочинністю та корупцією (ч. 3 ст. 15 Закону України від 30 червня 1993 р. «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»).

---

<sup>1</sup> Тарарухин С. А. Понятие и значение квалификации преступлений. — К.: КВШ МВД СССР. — 1990. — С. 18.

## **Значення кримінального закону для кримінально-правової кваліфікації**

Як із незліченної кількості фактів, що характеризують певну подію, потрібно виділити, зібрати, зафіксувати такі, що повинні враховуватися при кваліфікації, так і з величезної кількості правових норм потрібно вибрати ті, які передбачають вчинене діяння, створені

для його регламентації. Перед вибором конкретної норми чи норм слід провести загальний аналіз всього наявного правового масиву, систематизувати його, виділити ті норми, які потрібно використати при кваліфікації діяння.

Положення, згідно якого правовою підставою кваліфікації є закон, впливає із розуміння кваліфікації як встановлення правової норми, якою передбачене певне діяння. При проведенні кримінально-правової кваліфікації її підставою виступає кримінальний закон, бо саме в його нормах сформульовані ознаки злочинів, умови, при яких діяння, формально передбачене законом як злочин, таким не визнається.

В нормах закону виражена воля держави по кримінально-правовій оцінці певних діянь як злочинів чи незлочинних діянь. Встановлюючи певну норму, законодавець вважає, що нею охоплюються всі випадки, які можуть мати місце в період її дії. В кримінально-правовій нормі дана загальна оцінка всім діянням певного роду і виду. Такі діяння як правило описані абстрактно, узагальнено з тим, щоб нормою охоплювалося широке коло випадків. Типовим прикладом такого формулювання диспозиції є ст. 87 КК «Спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям». У ряді випадків законодавець використовує казуїстичний прийом формулювання диспозиції, наприклад в ст. 153<sup>1</sup> КК «Незаконне виготовлення, підробка, використання або збут незаконно виготовлених і одержаних чи підроблених марок акцизного збору». Але незалежно від способу формулювання диспозиції в ній передбачені типові випадки певних діянь. Діяння ж, яке піддається кваліфікації – це конкретний одиничний випадок, який або підпадає, або не підпадає під дію правових норм. Кваліфікація – це перенесення державно-правової оцінки злочинів певного виду на конкретний життєвий випадок<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Куринов Б. А. Научные основы квалификации преступлений. – М.: Изд-во Москов. ун-та. – 1984. – С. 28–29.

В ході кваліфікації відбувається співставлення ознак конкретного діяння і конкретної норми кримінального законодавства. Тому підставою кваліфікації є певна норма, або кілька норм, якщо скоєне повністю не охоплюється жодною з них. Але передумовою кваліфікації є *аналіз всіх діючих норм*. У ході такого аналізу доводиться, що всі інші норми, крім однієї чи кількох, не поширюються на даний випадок, або ж, що жодна з норм галузі не може бути застосована.

Кримінальний закон є єдиною нормативною підставою кримінально-правової кваліфікації. Лише в кримінальному законі є вичерпний перелік діянь, що визнаються злочинами, підстав для визнання діяння, формально передбаченого кримінальним законом – незлочинним. Виключно законом можуть заповнюватися прогалини в кримінально-правовій регламентації суспільних відносин.

***Кримінально-правові норми і статті кримінального закону, які використовуються при кваліфікації***

Одне з питань, яке виникає при з'ясуванні правових підстав кримінально-правової кваліфікації, полягає у в'ясненні того, чи виступає такою підставою кримінально-правова норма чи норма закону. В'яснення цього питання дозволить, в свою чергу, з'ясувати роль Загальної і Особливої частин у кримінально-правовій кваліфікації, значення окремих структурних частин норми і закону для кваліфікації.

Відомо, що правова норма і норма (точніше – стаття) закону – це далеко не тотожні явища. Якщо правова норма – це загальнообов'язкове правило поведінки, зміст явища, то стаття закону – форма його зовнішнього виразу. Норма права, як компонент системи права, складається з гіпотези, диспозиції і санкції, лише сукупність яких і визначають зміст правового дозволу чи заборони. Норми закону виражені в його статтях, їх частинах, пунктах. Вони є внутрішніми підрозділами нормативного акта, відображають логічно відособлену частину його тексту і включають в себе одне чи кілька речень, а також назву, примітки. Такими ж структурними підрозділами закону (а не права), виступають і глави, а також об'єднання глав, які іменуються Загальною і Особливою частинами КК. Тому цілком обгрунтованим видається положення про те, що Загальна і Особлива частини кримінального кодексу становлять собою різні сукупності

не кримінально-правових норм, а статей кримінального закону.

Забороняючі норми кримінального закону – норми, які передбачають ознаки окремих видів злочинів і, тим самим, відповідальність за окремі види ухилення від оподаткування – передбачаються статтями і Загальної, і Особливої частини КК.

Кожна із забороняючих норм викладена в кількох статтях Загальної частини та одній чи кількох статтях Особливої частини КК. Так, норми, які забороняють ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів державі, поміщені в ст. ст. 87, 148<sup>2</sup>, 148<sup>5</sup>, 153, 165 Особливої частини та статтях Загальної частини, які регламентують ознаки умислу, вік кримінальної відповідальності, осудність тощо.

У багатьох випадках для з'ясування змісту заборони, викладеної в нормі кримінального права, доводиться звертатися й до джерел, які не відносяться до кримінального закону, про що детальніше буде сказано далі.

З поняття кримінально-правової кваліфікації випливає, що вона полягає у встановленні *норми права* (чи кількох правових норм), яка передбачає скоєне і яка виступає підставою кваліфікації. Однак, при юридичному закріпленні результатів кваліфікації, посилення здійснюється на статтю кримінального закону, в якій виражена ця норма. Кримінально-правова норма об'єктивізується у вказівці на статтю кримінального закону. Зі сказаного випливає, що подальший аналіз нормативної підстави кваліфікації повинен полягати у виявленні того, які кримінально-правові норми використовуються при кваліфікації, та, до яких статей нормативно-правових актів слід звертатися для виявлення змісту відповідних правових норм, на які з них слід посилатися при кваліфікації.

**Статті кримінального закону, які використовуються при кваліфікації**

Визначення кримінально-правової норми, яка передбачає певне діяння, ще не означає, що встановлена нормативна підстава кваліфікації. Для цього, як уже відзначалося, потрібно ще вказати статті кримінального закону, їх частини і пункти, які передбачають ці норми.

<sup>1</sup> Див.: Уголовное право. Особенная часть. Учебник для вузов.– М.: Изд. группа Инфра. М-Норма.– М.– 1998.– С. 6.



Тому потрібно зупинитися на тому, яке значення для кваліфікації мають окремі структурні частини кримінального закону, на які з них слід посилатися при кваліфікації. При цьому потрібно розрізняти ті статті закону, які є безпосередньою підставою кваліфікації та ті, що виступають її загальною підставою.

Безпосередньою підставою кваліфікації пропонується вважати такі статті, на які при кваліфікації здійснюється пряме посилання. В них прямо передбачені ознаки діяння, які виражають його специфіку, відмінність від інших посягань, передбачених кримінальним законом. Загальною ж підставою кваліфікації виступають ті статті, які передбачають положення, що стосуються всіх чи багатьох кримінально караних діянь, визначають межі чинності статей кримінального закону тощо.

Відомо, що вимога заборони певної поведінки формулюється в статтях як Загальної, так і Особливої частини КК. У статтях Загальної частини КК формулюються ознаки забороненої поведінки, які мають однаковий зміст в усіх чи багатьох видах діянь, не виражають їх специфіку, не використовуються при розмежуванні окремих злочинів. Ці ознаки, звичайно, презюмуються і на них немає потреби спеціально посилатися при кваліфікації. Тому більшість статей Загальної частини кримінального законодавства не виступає безпосередньою підставою кримінально-правової кваліфікації. Вони відіграють роль загальної підстави кваліфікації. Разом із тим, статті Загальної частини, що закріплюють ознаки діяння, які вирізняють його з поміж інших, уточнюють характер злочинної діяльності, яка має місце в конкретних випадках, виступають безпосередньою підставою кримінально-правової кваліфікації.

В статтях Особливої частини виражена та частина забороняючої кримінально-правової норми, яка стосується специфіки конкретного (чи як ще прийнято говорити — окремого, певного, визначеного) посягання. Наявність ознак, вказаних у статтях Особливої частини, потрібно спеціально доводити в ході кваліфікації діяння. Тому статті Особливої частини, які містять забороняючі норми, виступають безпосередньою підставою кваліфікації. Також безпосередньою підставою кваліфікації виступають статті (частини статей) Особливої частини, які містять стимулюючі норми. Ті ж статті (частини

статей, примітки до статей) Особливої частини, які містять роз'яснюючі норми, безпосередньо при кваліфікації не застосовуються, вони виступають загальною підставою кваліфікації.

**Статті  
Загальної  
частини, які  
використовуються при  
кримінально-  
правовій  
кваліфікації**

В теорії кримінального права існує думка, що до Загальної частини кримінального права зараховані такі норми, в яких містяться положення, що використовуються при розгляді будь-якого злочину<sup>1</sup>. Розвиваючи її, слід було б дійти висновку, що норми Загальної частини використовуються в усіх випадках кримінально-правової кваліфікації.

В теорії кримінального права обстоюється і інший підхід щодо ролі норм Загальної частини при кваліфікації. Одна з викладених в літературі позицій полягає в тому, що норми Загальної частини при кваліфікації використовуються (вказуються) лише в тих випадках, коли вони уточнюють характер злочинної діяльності лише в порівнянні з тією діяльністю, яка описана в нормі Особливої частини<sup>2</sup>. Такий підхід по суті означає, що з усіх норм Загальної частини кваліфікаційне значення визнається лише за нормами про відповідальність за попередню злочинну діяльність та співучасть. Адаже, з усіх норм Загальної частини в формулі кваліфікації робиться посилання лише на передбачені ст. 17 та 19 КК в зв'язку з тим, що норми Особливої частини про відповідальність за конкретні злочини передбачають закінчені злочини і в них описана діяльність виконавця. Посилання ж на вказані норми Загальної частини дає правову підставу застосовувати норми Особливої частини до посягань, в яких відсутня чи недорозвинута об'єктивна сторона, описана в диспозиції статті про окремі злочини.

Тому доцільним видається зауваження Б. А. Курінова, що використання норм Загальної частини не можна зводити лише до тих випадків, коли в процесуальних документах є посилання на певну норму Загальної частини.

<sup>1</sup> Курінов Б. А. Научные основы квалификации преступлений. — М.: Изд-во Москов. ун-та. — 1984. — С. 29.

<sup>2</sup> Малков В. П. Совокупность преступлений — Казань: Изд-во Казан. ун-та. — 1974. — С. 80.

Цей вчений вважає, що під використанням норм Загальної частини ми розуміємо всі ті випадки, коли в процесі кваліфікації діяння звертаємося до норм Загальної частини для встановлення, виявлення, розкриття ознак конкретних злочинів, хоча при цьому і не посилаємося на які-небудь норми Загальної частини КК<sup>1</sup>.

Разом із тим, й таке розуміння ролі норм Загальної частини в процесі кваліфікації видається обмеженим, тим більше, якщо вести мову не просто про кваліфікацію злочину, а про всю кримінально-правову кваліфікацію. Використання норм Загальної частини в ході кримінально-правової кваліфікації не зводиться до того, що з їх допомогою встановлюється зміст тих чи інших ознак, передбачених нормами Особливої частини.

Кваліфікація, як видається, пов'язана з використанням цілого ряду статей Загальної частини кримінального законодавства. При цьому за сферою дії можуть бути виділені статті, до яких при кваліфікації скоєного не звертаються ніколи; статті, які використовуються в зв'язку з кваліфікацією окремих видів діянь; статті, які використовуються при кваліфікації будь-якого діяння. Статті Загальної частини кримінального законодавства можна також поділити за виконуваною функцією, на такі, які є підставою кваліфікації та ті, що виступають її передумовою.

Насамперед, при кваліфікації не використовується більшість статей Загальної частини, які регламентують питання покарання. Хоча зворотне має місце – призначення покарання, звільнення від нього детермінується кваліфікацією скоєного. Також не використовується при кваліфікації стаття, яка проголошує завдання Кримінального кодексу.

Одночасно при кваліфікації завжди використовуються положення Загальної частини, які регламентують давність притягнення до кримінальної відповідальності. По кожній кримінальній справі необхідно встановити, що з моменту вчинення злочину не спливли давності строки, передбачені ст. 48 КК. Якщо ознакою відповідного зло-

---

<sup>1</sup> Куринов Б. А. Научные основы квалификации преступлений. – М.: Изд-во Москов. ун-та. – 1984. – С. 30–31. Див. також: Мальных В. И. Квалификация преступлений. Теоретические вопросы: Учебное пособие к спецкурсу. – Куйбышев: Куйб. госуд. ун-т. – 1987. – С. 12.

чину є повторність, то додатково потрібно довести, що не спливли строки давності притягнення до кримінальної відповідальності за попередній злочин, в зв'язку з наявністю якого нове посягання кваліфікується як повторне. Стаття, яка передбачає судимість, використовується при кваліфікації злочинів, ознакою яких є рецидив. Відповідні статті (наприклад, ч. 2 ст. 206 КК) можна застосовувати лише тоді, коли не погашена чи знята судимість відповідно до ст. 55 КК.

Статті, які регламентують вік кримінальної відповідальності (ст. 10 КК), неосудність (ст. 12 КК) використовуються при кваліфікації всіх злочинів, оскільки щоразу виникає необхідність встановити наявність чи відсутність цих обов'язкових ознак суб'єкта посягання. Водночас статті про примусові заходи виховного характеру (ст. 11 КК) та примусові заходи медичного характеру (ст. 13 КК) застосовуються лише тоді, коли злочин або суспільно небезпечне діяння вчинене особою відповідного віку або ж неосудною чи такою, що захворіла до винесення вироку, або під час відбування покарання на душевну хворобу, що позбавляє можливості усвідомлювати свої дії або керувати ними.

Стаття 14 «Відповідальність за злочин, вчинений в стані сп'яніння» має значення тільки при кваліфікації посягань, вчинених в стані алкогольного, наркотичного чи іншого сп'яніння.

Оскільки в ст. 17 КК не сформульоване поняття закінченого злочину, то вона використовується при кваліфікації тільки попередньої злочинної діяльності. Норма про добровільну відмову використовується при кваліфікації лише діянь, вчинених при наявності її ознак.

Кримінально-правова норма про співучасть у злочині (ст. 19 КК) не використовується при кваліфікації посягань, вчинених однією особою, а також при відсутності ознак співучасті у злочині.

Статті Загальної частини, за допомогою яких визначається ступінь тяжкості злочину, зокрема те, що він відноситься до категорії тяжких, особливо тяжких (особливо небезпечних) – ст. 7<sup>1</sup>, 24, ч. 1 ст. 25 КК – використовуються при кваліфікації окремих посягань. Це такі злочини, норма про відповідальність за які передбачає відповідні ознаки, наприклад, ч. 2 ст. 69<sup>1</sup> КК, ч. 2 ст. 174 КК.

Нарешті, ст. 26 КК використовується лише при ква-

ліфікації злочинів, вчинених особливо небезпечними рецидивістами та за умови, що відповідна ознака передбачена нормою Особливої частини.

До статей, які використовуються при кваліфікації будь-яких діянь, крім названих вище, належать ті, які закріплюють підстави кримінальної відповідальності (ст. 3 КК), межі чинності кримінально-правових норм (ст. 4–6 КК), поняття злочину (ст. 7 КК).

**Значення дис-  
позиції і сан-  
кції статті  
Особливої  
частини для  
кваліфікації  
скоєного**

Прийнято вважати, що при кваліфікації використовується лише диспозиція статті Особливої частини. Ознаки окремих злочинів встановлюються законодавцем, як правило, лише в диспозиціях кримінально-правових норм. Оскільки санкції не призначені для розміщення таких ознак, то вони й не повинні впливати на кваліфікацію діяння. Більше того, визнається за неможливе провадити кваліфікацію, орієнтуючись на санкцію – можливе покарання. Підбір відповідної санкції до діяння є не що інше, як грубе порушення законності, бо тоді особа, яка проводить кваліфікацію, ставить себе на місце законодавця – намагається визначити вид та розмір покарання, яке має бути призначене за відповідне діяння. Кожній диспозиції відповідає своя санкція і межі можливого покарання детермінуються кваліфікацією – визначенням диспозиції статті кримінального закону, якою передбачається діяння.

Таким чином, оскільки ознаки злочину передбачені диспозицією норми, то саме ця частина норми, за загальним правилом, виступає підставою кваліфікації. Однак в ряді випадків при кваліфікації доводиться звертатися і до санкції кримінально-правової норми. До санкції кримінально-правової норми доводиться звертатися для уточнення диспозиції чи її доповнення.

Так, наявність в санкції вказівки на певне покарання одночасно є непрямою вказівкою на те, що суб'єктами даного злочину можуть виступати лише особи, які наділені відповідними ознаками. Чи не найбільше практичне значення це положення має для визначення кола суб'єктів злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», чому більш пильна увага буде приділена нижче, в наступному розділі цієї роботи.

## **Врахування при кваліфі- кації виду диспозиції статті кри- мінального закону**

В теорії кримінального права диспозиції статей Особливої частини за способом описання конкретного виду злочину прийнято ділити на чотири види: прості, описові, бланкетні і відсилочні. Зустрічаються також диспозиції, в яких поєднуються ознаки кількох видів диспозицій – змішані.

Встановлення виду диспозиції має безпосереднє значення для визначення нормативної підстави кримінально-правової кваліфікації. Адже з врахуванням виду диспозиції визначається спосіб встановлення змісту норми, необхідність звернення при цьому до джерел, які знаходяться поза текстом диспозиції статті кримінального закону, за якою кваліфікується діяння. Вид диспозиції орієнтує на старанний і всебічний аналіз наявного нормативного матеріалу, зіставлення нерозривно пов'язаних між собою статей закону та інших нормативних актів, виявлення елементів, які утворюють одну норму тощо.

Важливим при цьому видається необхідність встановити співвідношення диспозиції статті кримінального закону та диспозиції кримінально-правової норми. В кримінально-правовій теорії термін «диспозиція» використовується в подвійному значенні: для позначення структурної частини статті кримінального закону (поряд з санкцією) і для позначення структурної частини кримінально-правової норми (поряд з гіпотезою і санкцією)<sup>2</sup>. Якщо диспозиція статті виражена виключно в кримінальному законі, то диспозиція норми – як абстрактне правило поведінки, формулюється як в статті кримінального закону, так і поза його межами. Оскільки кримінально-правова норма – це складова усієї правової системи, то вона виражається також в нормативних актах інших галузей права, а також положеннях, які виробляються в правозастосовчій практиці. Диспозиції статей різних видів в неоднаковій мірі передбачають звернення до джерел, які не відносяться до кримінального закону, за яким кваліфікується діяння.

<sup>1</sup> Див.: Теория государства и права: Курс лекций. / Под ред. М. Н. Марченко. – М.: Зерцало, ТЕИС. – 1996. – С. 425.

<sup>2</sup> Див.: Курс советского уголовного права. В шести томах. Том I. – М.: Наука. – 1970. – С. 174.

Такі джерела виступають додатковими підставами кримінально-правової кваліфікації. Всі додаткові підстави кваліфікації, про які йшла мова вище, спрямовані лише на конкретизацію положень, закріплених в законі. В них не може встановлюватися кримінальна відповідальність чи умови звільнення від неї. Вони не можуть застосовуватися самостійно без основної – норми кримінального закону.

Разом із тим, додаткові підстави дозволяють з'ясувати зміст кримінально-правових норм, уточнити, чи повинні вони застосовуватися в даному випадку. Відомо, що кваліфікація злочину має своєю метою знайти юридичну підставу для притягнення особи до кримінальної відповідальності за вчинене суспільно небезпечне діяння<sup>1</sup>. Додаткові підстави кваліфікації дозволяють по-перше, визначити кримінально-правову норму, яка підлягає застосуванню, по-друге, обґрунтувати застосування саме цієї, а не якоїсь іншої норми.

**Проста диспозиція** лише називає злочинне діяння, але не розкриває його ознак. Прості диспозиції використовуються законодавцем тоді, коли, на його думку, зміст діяння очевидний і розуміється усіма однаково. Ухилення від оподаткування не відносяться до таких посягань і тому прості диспозиції для встановлення відповідальності за них ні в чинному КК, ні в проектах КК не використовуються.

**Описова диспозиція** не лише називає ознаки діяння, але й розкриває їх зміст – «описує», в чому полягає відповідний злочин. Про те, що диспозиція є описовою, свідчить наявність в ній мовних конструкцій, характерних для визначень – «тобто», наведення означуваного поняття в дужках, чи означення після дефісу, перелік ознак і т. п. Саме описові диспозиції є характерними для статей про злочини, що полягають в ухиленні від оподаткування.

На перший погляд, наявність описової диспозиції свідчить, що при кваліфікації достатньо звернутися лише до тексту статті кримінального закону, що підставою кваліфікації є норма, зміст якої викладений тільки в кримінальному законі. Це дійсно так, коли мова йде про

---

<sup>1</sup> Куринов Б. А. Научные основы квалификации преступлений. – М.: Изд-во Москов. ун-та. – 1984. – С. 29.

диспозицію, в якій ознаки злочину достатньо чітко і однозначно викладені в кримінальному законі. Проте в багатьох випадках для з'ясування змісту ознак, які містяться в описових диспозиціях, виникає потреба звернутися до джерел, які не відносяться до кримінального закону.

**Бланкетна диспозиція** називає злочин, а для визначення його ознак відсилає до норм інших галузей права чи до підзаконних нормативних актів. Так, в ст. 153<sup>1</sup> КК передбачена відповідальність за *незаконні дії* щодо марок акцизного збору, зокрема й такі, які вчиняються з метою ухилення від оподаткування. Оскільки в такій диспозиції є пряме посилання на норми, які не містяться в статті кримінального закону, то виникає питання про їх місце серед підстав кримінально-правової кваліфікації.

Такі норми в кримінально-правовій регламентації суспільних відносин відіграють не головну, а допоміжну роль. Вони застосовуються постільки, по скільки це передбачено кримінально-правовою нормою, не самостійно, а лише поряд з нормою кримінального закону. Рівень бланкетності визначається в кримінальному законі. Як правило, нормативними актами інших галузей права визначаються лише окремі ознаки складу злочину, частіше за все це ознаки об'єктивної сторони посягання.

Таким чином і при бланкетних диспозиціях кримінально-правова заборона базується на кримінальному законі.

### **Субсидіарне застосування правових норм при кримінально-правовій кваліфікації**

Звертатися в ході кваліфікації до інших норм законодавства доводиться не лише при бланкетних чи відсильних диспозиціях статті кримінального закону. В багатьох випадках ознаки злочину, виражені в простих чи описових диспозиціях, можуть бути з'ясовані завдяки тому, що вони роз'яснені в нормативно-правових актах, на які немає прямого посилання в статті кримінального закону. При цьому має місце так зване субсидіарне застосування правових норм.

Поняття субсидіарного застосування правових норм не набуло великого поширення в літературі. Інколи субсидіарне застосування права пов'язують з аналогією, коли норми однієї галузі права по аналогії застосовують



до відносин, що є предметом регулювання іншої галузі<sup>1</sup>. Видається, що в кримінальному праві таке розуміння субсидіарного застосування правових норм неприйнятне. Адже норми жодної галузі права не можуть використовуватися для встановлення злочинності діяння, якщо вона не передбачена кримінальним законом. Не викликає сумніву, що аналогія при застосуванні статей Особливої частини кримінального законодавства недопустима.

Тому стосовно кримінального законодавства субсидіарне застосування норм інших галузей права пов'язане не з усуненням наявних в кримінальному законі прогалин, а зі зверненням до них для з'ясування змісту самих кримінально-правових норм. Відповідний термін походить від латинського *subsidium*, що означає допомога. Таким чином, виходячи з буквального значення слова, субсидіарне застосування правових норм має місце тоді, коли для застосування однієї норми необхідно звертатися за допомогою до інших правових норм. Така допомога виражається у з'ясуванні змісту понять, які використовуються в одній нормі, а зміст їх витлумачений в іншій нормі. Можливість і необхідність використання при кваліфікації злочинів норм інших галузей права, навіть, коли на них немає прямого посилання в статті кримінального закону, базується на системному характері права, взаємозв'язку і взаємозалежності між нормами, які належать до різних галузей права. Застосування окремо взятої статті без врахування суміжних статей може привести до незаконного вирішення справи, так як інші норми містять доповнення, обмеження, уточнення даного правила і тому їх необхідно обов'язково враховувати при реалізації основної норми<sup>2</sup>. Норми інших галузей права нерідко приймаються з метою конкретизації положень, які стосуються одночасно кількох галузей, тому використання таких норм при кваліфікації видається цілком виправданим. Нарешті, загально-визнано, що однакові поняття і понятійні звороти, які містяться в нормах різних галузей та інститутів права, повинні мати однаковий зміст. Виходячи із цього по-

<sup>1</sup> Див.: Поленина С. В. Субсидиарное применение норм гражданского законодательства к отношениям смежных отраслей. // Сов.госуд. и право.— 1967, — № 4.— С. 21—29.

<sup>2</sup> Хутыз М. Х., Сергейко П. Н. Энциклопедия права.— М.: Былина.— 1995.— С. 104.

ложення звернення до норм, в яких розкритий зміст відповідних термінів, цілком виправдане.

В зв'язку з субсидіарним застосуванням правових норм інших галузей права при кримінально-правовій кваліфікації виникає кілька питань прикладного характеру. Одне з них – як визначити, чи потрібно в субсидіарному порядку звертатися до інших нормативних актів, як виявити ці акти. Друге – яке значення актів, які містять норми, що до них звертаються в ході субсидіарного застосування правових норм, чи виступають вони нормативною підставою кваліфікації.

Видається, що до нормативних актів інших галузей права потрібно звертатися в усіх випадках, коли відповідні акти існують, коли вони дозволяють уяснити зміст норми кримінального права. Адже стислість викладу норм в кримінальному законі веде до того, що більшість наявних в ньому понять можуть бути з'ясовані лише при спеціальному тлумаченні. А звернення до норм інших галузей і дозволяє найбільш точно визначити волю законодавця і стосовно кримінально-правової заборони певної поведінки. Виявлення ж кола цих актів – це справа загальної професійної підготовки правників, їх юридичного світогляду, культури. Чим більш освічений юрист, тим більше правових норм він знає і може залучити при вирішенні конкретної справи.

Нормативно-правові акти, які використовуються при кримінально-правовій кваліфікації в порядку субсидіарного застосування норм інших галузей права, як видається мають таке ж значення, як і норми, до яких відсилають бланкетні чи відсилочні диспозиції статей КК. Такі акти, не будучи частиною статті кримінального закону, разом із тим є складовою кримінально-правової норми. Те, що стаття КК не містить вказівки на них, пояснюється різноманітними причинами техніко-юридичного характеру – зокрема, на момент прийняття кримінального закону нормативно-правові акти інших галузей можуть взагалі не існувати, прагненням законодавця найбільш компактно викласти диспозицію статті Особливої частини тощо. Тому відповідні нормативно-правові акти виступають підставою кримінально-правової кваліфікації разом із статтею КК. На них потрібно посилатися при обґрунтуванні кваліфікації ухилення від оподаткування.

## **Значення складу злочину для кримінально-правової кваліфікації**

Вище наводилися міркування, відповідно з якими склад злочину не визнається юридичною підставою кримінально-правової кваліфікації. Сказане, однак, не означає, що юридичній конструкції складу злочину не залишається місця в кваліфікації, що без неї при кваліфікації можна і потрібно обходитися.

В теорії висловлюється думка, що у складі злочину знаходять прояв кваліфікаційна, кримінально-процесуальна, кримінологічна, криміналістична функції<sup>1</sup>; він є основою, яка об'єднує різноманітні галузеві характеристики суспільно небезпечного посягання – кримінально-правову (кваліфікаційну), кримінально-процесуальну (доказову), криміналістичну (слідову), кримінологічну (запобіжну)<sup>2</sup>. Кваліфікаційна функція складу злочину реалізується завдяки тому, що він використовується в ході співставлення фактичних ознак вчиненого діяння і ознак, передбачених законом.

Склад злочину виступає знаряддям, яке використовується в ході кваліфікації – при співставленні факту і норми, служить проміжною ланкою, яка допомагає встановити відповідність фактичних і юридичних ознак вчиненого. Теоретична модель – склад злочину служить базою для ідентифікації параметрів поведінки особи, яка вчинила суспільно небезпечне посягання, із законодавчим визначенням конкретного злочину<sup>3</sup>.

Кожний злочин характеризується величезною кількістю фактичних ознак. Серед них є як ознаки, що мають кримінально-правове значення (оскільки відповідають ознакам, названим в статті кримінального закону), так і ознаки, що жодним чином не враховуються при вирішенні кримінально-правових питань. Сукупність всіх таких ознак прийнято називати **фактичним складом**. Кримінально-правові ж норми передбачають ознаки, які є типовими для злочинів певного виду і які виражають їх сутність. Саме такі ознаки визначають суспільну небезпеку злочину.

<sup>1</sup> *Бажанов М. И.* О функциях состава преступления. // Проблемы законности. Вып. 29.– Харьков.– 1995.– С. 96.

<sup>2</sup> Див.: *Матусовський Г.* Юридична характеристика злочинів. // Вісник Академії правових наук України. №2 (13).– Харків: Право.– 1998.– С. 121–124.

<sup>3</sup> *Марцев А. И.* Диалектика и вопросы теории уголовного права.– Красноярск: Изд-во Краснояр. ун-та.– 1990.– С. 44.

Вказані у кримінально-правовій нормі ознаки, сукупність яких необхідна і достатня для того, щоб визнати вчинене діяння злочином прийнято називати **юридичним складом**. Необхідними ці ознаки є тому, що відсутність хоча б однієї із них свідчить про відсутність складу злочину в цілому. Достатніми – бо для кваліфікації скоєного як певного злочину не потрібно встановлювати наявність якихось додаткових ознак.

Поряд з фактичним складом – який стосується конкретного діяння, і юридичним складом – який формується з кримінально-правової норми, теорією кримінального права конструюється поняття складу злочину. Це сукупність ознак, які становлять собою законодавчу (або за висловом інших вчених – інформаційну<sup>1</sup>) модель всіх злочинів даного виду. Ознаки складу злочину з одного боку дозволяють на основі кримінально-правової норми сформулювати стільки складів злочинів, скільки може бути комбінацій альтернативних ознак, а з іншого боку – виділити з фактичних ознак посягання ті, які мають враховуватися при кваліфікації, а також визначити, які юридичні ознаки вони характеризують. Фактичні ознаки посягання та ознаки, вказані в кримінально-правовій нормі, зіставляються саме через модель складу злочину.

Кваліфікація за певною ознакою складу злочину полягає у констатації того, що певна ознака є обов'язковою для юридичного складу, та – що одиничне підпадає під загальне.

**Елементи та ознаки складу злочину, які використовуються при кримінально-правовій кваліфікації**

Саме поняття «склад» означає наявність сукупності частин, які утворюють щось єдине, ціле. В складі злочину такими частинами є елементи та ознаки складу злочину. При цьому ознака складу злочину – це його окрема характерна риса, прикмета, знак, який дозволяє дізнатися, що має місце саме цей злочин, визначити його, відрізнити від інших.

Елемент же складу – це сукупність ознак, які відносяться до однієї із сторін злочину, кожна з яких характеризує:

– благо, якому заподіюється шкода – об'єкт злочину;

<sup>1</sup> Див.: *Куринов Б. А.* Научные основы квалификации преступлений. – М.: Изд-во Москов. ун-та. – 1984. – С. 33; *Кригер Г.* Состав преступления и квалификация содеянного. // Советская юстиция. – 1985. – № 12. – С. 18.

<sup>2</sup> Див.: *Кудрявцев В. Н.* Общая теория квалификации преступлений. – М.: Юридическая литература. – 1972. – С. 73.

– зовнішній прояв посягання – об'єктивну сторону злочину;

– особу, яка вчинила передбачене кримінальним законом діяння – суб'єкт злочину;

– внутрішні процеси, які відбуваються в психіці та свідомості злочинця – суб'єктивну сторону злочину.

Кожний із елементів складу злочину характеризується своїми, лише йому притаманними ознаками, кількість яких неоднакова. Звичайно – в теорії виділяють двадцять ознак складу злочину, які відносяться до його окремих елементів.

**Врахування при кваліфікації виду складу злочину за ступенем суспільної небезпеки**

Для кваліфікації ухилення від оподаткування істотне значення має поділ складів відповідних злочинів за ступенем суспільної небезпеки. Адже більшість статей Особливої частини КК, які передбачають такі злочини, включають в себе кілька частин. При їх застосуванні потрібно визначити не лише статтю, але і її частину.

Так званий основний (або як його ще називають – простий) склад злочину – це склад, який містить мінімальну кількість ознак, достатніх для того, щоб визнати діяння злочином. Такі ознаки виражають типову, таку, що найбільш часто зустрічається в житті ступінь суспільної небезпеки посягання. Якщо законодавець оптимально виразив ознаки простого складу злочину в законі, то саме стаття, чи частина статті, які передбачають ознаки такого складу, в більшості випадків, найчастіше застосовуються на практиці. Основний склад злочину є базовим для конструювання всіх інших видів складів злочину, які виділяються за ступенем суспільної небезпеки передбачених ними злочинів. Слід уточнити, що певний ступінь суспільної небезпеки, мають відповідні злочини, як явища дійсності, а не склади злочинів – поняття про ці явища.

Склади злочинів, які передбачають більш небезпечні посягання – кваліфіковані чи особливо кваліфіковані, чи менш небезпечні – привілейовані – обов'язково містять в собі ознаки основного складу цього ж злочину. Якщо частина статті чи окрема стаття не передбачає всіх ознак основного складу, то це означає, що вона містить не кваліфікований, особливо кваліфікований або привілейований вид складу цього ж злочину, а склад зовсім іншого, самостійного злочину.

Відповідні склади злочинів конструюються законода-

вцем шляхом вказівки на додаткові (до тих, які є в основному складі злочину) ознаки. Таким чином, кваліфікований склад злочину – це сукупність ознак, які утворюють основний склад цього ж злочину, і одна чи кілька додаткових ознак. Такі додаткові ознаки або є взагалі новими для певного злочину – вони відсутні в основному складі (наприклад, суспільно небезпечні наслідки в кваліфікованому складі шахрайства з фінансовими ресурсами (ч. 2 ст. 148<sup>3</sup> КК), або ж по новому характеризують зміст ознак, які наявні і в основному складі (наприклад, наслідки зловживання владою або посадовим становищем в ч. 2 ст. 165 КК, які більші за розміром, ніж характерні для складу злочину, передбаченого ч. 1 цієї ж статті КК).

Відсутність хоча б однієї ознаки основного складу злочину говорить про те, що ми маємо справу не з кваліфікованим складом певного злочину, а з складом зовсім іншого злочину, який має кваліфікуватися за іншою статтею кримінального закону. Тому викликає заперечення позиція, відповідно з якою кваліфікований склад злочину може утворюватися за рахунок «заміни» одних ознак складу злочину іншими, або ж, коли «окремі елементи чи ознаки основного складу злочину перестають бути обов'язковими для кваліфікованого чи особливо кваліфікованого складу»<sup>1</sup>. Приклад, який наводиться для обґрунтування такої думки аж ніяк не переконує в її правильності, скоріше – навпаки. Те, що в ч. 2 ст. 166 КК спеціально не названі суспільно небезпечні наслідки, які зазначені в частині першій цієї ж статті – «істотна шкода державним або громадським інтересам, або охоронюваним законом правам та інтересам окремих фізичних чи юридичних осіб» – зовсім не означає, що при вчиненні кваліфікованого виду перевищення влади або посадових повноважень, така шкода не заподіюється. Перевищення влади або посадових повноважень, яке супроводжується насильством, застосуванням зброї або болісними і такими, що ображають особисту гідність потерпілого, діями, неодмінно тягне за собою істотну шкоду, принаймні для авторитету держави, або органу чи установи, від імені яких діє винний, шкоду морального характеру для потерпілих осіб тощо. Тому такі наслідки є обов'язковими

<sup>1</sup> Кримінальне право України. Загальна частина.– К.: Юрінком Інтер.– 1997.– С. 110.

не лише для простого, але й для кваліфікованого виду даного злочину. Такий висновок впливає ще й із загальноновизнаного поняття посадового злочину. Відсутність істотної шкоди в діях означає або те, що має місце не посадовий злочин, а дисциплінарний проступок, або ж, що вчинено злочин проти особи чи проти громадського порядку. Викладене ще раз підтверджує правильність положень, які можуть бути виражені формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Кваліфікований склад} \\ \text{злочину} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Основний} \\ \text{склад} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Кваліфікуюча(i)} \\ \text{ознака(u)} \end{array}$$

**Особливо кваліфікований склад злочину** конструюється на тих же засадах, що й кваліфікований. Його специфіку виражає одна чи кілька ознак, які ще більше підвищують суспільну небезпеку посягання, порівняно з небезпекою основного чи кваліфікованого складу злочину. Особливо кваліфікований склад злочину так само, як і кваліфікований утворюється за рахунок «додавання» особливо кваліфікуючих ознак. Але додаватися вони можуть як до ознак основного, так і кваліфікованого складу злочину. Тому:

$$\begin{array}{l} \text{Особливо} \\ \text{кваліфікований} \\ \text{склад злочину} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Основний} \\ \text{(кваліфікований)} \\ \text{склад злочину} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Особливо} \\ \text{кваліфікуюча(i)} \\ \text{ознака(u)} \end{array}$$

Таким чином, особливо кваліфікований склад злочину передбачає наявність ознак, обов'язкових для основного чи кваліфікованого складу злочину та особливо кваліфікуючих ознак. Тобто, за частиною 3 або 4 статей (в яких звичайно й передбачається відповідальність за особливо кваліфіковані склади злочинів) діяння може кваліфікуватися лише тоді, коли встановлені також ознаки складу злочину, передбаченого ч. 1 чи 2 цієї ж статті КК.

**Привілейований склад злочину**<sup>1</sup> звичайно утворюється за рахунок додавання ознак, які зменшують суспі-

<sup>1</sup> У літературі висловлюються заперечення щодо такої назви складу злочину. Так, вказується, що поєднання слів привілейованість і злочин – несумісне, а термін «привілейоване вбивство» звучить як блюзнірство, оскільки ніхто не має привілею на вбивство – *Игнатов А. Н., Костарева Т. А.* Уголовная ответственность и состав преступления. // Уголовное право. Общая часть. Курс лекций. – М.: Издательская группа Инфра. М-Норма. – 1996. – С. 37. Це дійсно так, якщо йде мова про злочин – привілейованих злочинів дійсно бути не може. Але склад злочину, як видається, цілком може називатися привілейованим, адже така назва відображає правове значення відпові-

льну небезпеку злочину, порівняно з небезпекою основного складу, а тим більше кваліфікованого чи особливо кваліфікованого. Слід відзначити, що чинне кримінальне законодавство та проекти КК не передбачають виділення привілейованих складів ухилення від оподаткування.

Викладене означає що між складами злочину – основним, кваліфікованим, особливо кваліфікованим, привілейованим – існує співвідношення частини і цілого. При цьому основний склад злочину є «частиною» для кваліфікованого; основний або кваліфікований становлять частину особливо кваліфікованого; основний, кваліфікований або особливо кваліфікований становлять собою частину стосовно привілейованого складу злочину.

При кваліфікації злочинів вказане співвідношення між окремими видами їх складів повинно враховуватися таким чином:

1) злочини, які мають основний та кваліфікований, особливо кваліфікований, привілейований склад не можуть утворювати ідеальну сукупність. У такому випадку одне діяння відноситься не до різних складів злочинів, а до різних видів одного і того ж складу, передбаченого як правило окремими частинами статті кримінального закону. Водночас, злочини, передбачені різними частинами однієї і тієї ж статті Особливої частини, можуть утворювати таку сукупність, якщо вони передбачають різні складів злочинів;

2) при конкуренції між вказаними видами злочинів пріоритет мають норми, які передбачають наступні складів:

– кваліфікований – перед основним;

– особливо кваліфікований – перед основним і кваліфікованим;

– привілейований – перед основним, кваліфікованим і особливо кваліфікованим.

3) якщо в діянні встановлена наявність кількох кваліфікуючих, особливо кваліфікуючих ознак, одного і того ж складу злочину, які альтернативно передбачені в одній і тій же частині статті чи окремій статті Особливої частини, або різних частинах статті, то має місце не сукупність злочинів, а один злочин з кваліфікованим, особливо кваліфікованим складом.

---

дної сукупності ознак і не більше. Назва ж «склад злочину з пом'якшуючими ознаками» є невдалою, оскільки не відображає специфіки відповідних ознак, їх відмінність від ознак, які враховуються при призначенні покарання.



**Склад злочину як програма кримінально-правової кваліфікації**

Точність кваліфікації, об'єм зусиль, які при цьому затрачаються, багато в чому визначається правильністю організації цієї діяльності. Її упорядкування, чітке визначення послідовності діянь, які повинні виконуватися в ході кваліфікації, дозволяє уникнути хибних шляхів, запобігти багатом помилкам. При проведенні кваліфікації нерідко існує спокуса прийняти за істину рішення, яке знаходиться на поверхні, найбільш просте й очевидне, зосередити увагу на ознаках діяння, які яскраво виражені, є типовими для певних посягань.

Звичайно, доведення відповідності між фактичними ознаками діяння і ознаками, передбаченими кримінально-правовою нормою, може йти і взагалі без дотримання якогось певного порядку, чи в послідовності, вказаній у диспозиції статті Особливої частини. Однак, при цьому є небезпека взагалі проминути якісь обов'язкові ознаки. Тим більше, що диспозиція статті кримінального закону конструється з врахуванням потреби досягти лаконічності тексту закону, уникнути повторень тих положень, які відображені в інших статтях тощо. Тому ототожнення кваліфікації з текстом диспозиції позбавляє процес кваліфікації наукової основи.

Без сумніву, такий підхід виступає чи не найбільш поширеним джерелом помилок у кваліфікації. Так, десятки разів у матеріалах опублікованої судової практики наводилися випадки, коли сам факт нестачі майна у матеріально-відповідальних осіб тягнув кваліфікацію скоєного як розкрадання, посадові особи притягалися до відповідальності за відповідними статтями КК лише тому, що істотна шкода заподіяна в зв'язку з діяльністю очолюваних ними підприємств, установ, організацій, виявлення у особи заборонених предметів кваліфікувалося як їх незаконне зберігання. При цьому ігнорувалася необхідність встановлення інших обов'язкових ознак посягання, їх наявність презюмувалася.

Гарантією від подібних помилок є проведення кваліфікації з дотриманням відповідної процедури, яка по-перше, забезпечує врахування і доведення наявності всієї су-

<sup>1</sup> Кудрявцев В. Н. О программировании процесса применения норм права. // Вопросы кибернетики и право.— М.: Наука.— 1967.— С. 87.

купності обов'язкових ознак; по-друге, дотримання такої послідовності аналізу цих ознак, яка є запорукою правильності їх встановлення; по-третє, перевірку істинності рішень, які приймаються стосовно кожної з ознак, які встановлені раніше. Тобто, кваліфікація повинна здійснюватися за певною програмою – містити в собі алгоритм, який становить собою вказівку про виконання системи операцій у певному порядку. Цей алгоритм становить собою послідовну низку питань, позитивна відповідь на кожне з яких дозволяє перейти до вирішення наступного питання.

Склад злочину упорядковує процес кримінально-правової кваліфікації, дозволяє проводити порівняння відповідних ознак в загальноприйнятій послідовності, гарантує від того, що певні ознаки будуть зігноровані чи пропущені. Відомо, що склад злочину становить собою не просто сукупність ознак, а їх систему. Елементи складу злочину та ознаки, які характеризують кожний із цих елементів, розташовані в суворій послідовності, вони ієрархічно пов'язані між собою.

Встановлення одних ознак складу злочину дозволяє з'ясувати зміст інших ознак цього ж складу. Так, безсуперечним є положення про те, що суспільно небезпечні наслідки посягання є не чим іншим, як шкодою, заподіяною об'єкту. Тому, наслідки, які «виходять за межі об'єкта» – полягають у заподіянні шкоди іншому об'єктові, не можуть бути визнані наслідками даного злочину. Наприклад, істотна шкода потерпілому як наслідок крадіжки (об'єктом якої є відносини власності) може полягати лише в шкоді майнового, матеріального характеру. Шкода ж морально-етична, яка б вона не була значна (наприклад, жаль за викраденими сімейними реліквіями), не може бути врахована при визначенні розміру наслідків крадіжки й служити підставою її кваліфікації як такої, що завдала значної шкоди потерпілому. Помилка у визначенні навіть однієї ознаки складу злочину можуть потягти за собою невірну правову оцінку посягання в цілому.

**Послідовність  
аналізу та  
доказування  
наявності  
ознак складу  
злочину**

Використання конструкції складу злочину як програми кримінально-правової кваліфікації, передбачає аналіз ознак складу злочину в чітко визначеній послідовності. Дотримання послідовності у встановленні наявності відповідних ознак, насамперед, служить економії зусиль суб'єкта кваліфікації. Адже констатація

тогò, що та чи інша ознака складу злочину відсутня, однозначно означає, що й всього складу відповідного злочину в скоєному немає. А отже, немає жодної потреби аналізувати всі інші ознаки складу цього ж злочину. Так, встановлення того, що відсутній обов'язковий для певного злочину (названий у диспозиції статті кримінального закону) предмет посягання означає, що на цьому слід припинити кваліфікацію діяння за даною статтею. Адже навіть наявність усіх інших обов'язкових ознак не утворять склад відповідного злочину.

Аналіз ознак складу злочину в певній послідовності є також запорукою правильності встановлення кожної із них. Адже взаємозв'язок між ознаками означає, що одними ознаками можна «перевіряти» інші. Наприклад, встановлення того, що суб'єктом розкрадання є особа, якій державне або колективне майно ввірене чи передане у відання, підтверджує висновок про те, що способом вчинення цього розкрадання було саме привласнення чи розтрата.

Ознаки складу злочину закономірно впливають одна із однієї, логічно обґрунтовують одна одну. Разом із тим, встановлення окремих таких ознак в ході правозастосовчої діяльності – це діалектичний процес, під час якого доводиться інколи повертатися до вже встановлених ознак, уточнювати їх зміст. Порядок встановлення окремих ознак інколи задається не логічною послідовністю, а інтересами простоти і ясності доведення. Так, об'єкт, який порушено при вчиненні посягання, можна встановити лише з'ясувавши характер заподіяної шкоди, предмет, на який було спрямоване діяння або потерпілого, що йому була заподіяна шкода. Водночас встановлення об'єкта, в свою чергу, дозволяє в'яснити, яка ж заподіяна шкода становить наслідки даного злочину.

Логічна ж послідовність встановлення ознак складу злочину полягає у аналізі ознак від об'єктивних до суб'єктивних<sup>1</sup>, дотримання певного порядку при встано-

---

<sup>1</sup> Така послідовність є загальновизнаною в сучасний період. Раніше ж мав поширеність інший порядок аналізу елементів і ознак складу злочину. Так, Н. С. Таганцев вважав, що істотні ознаки злочинного діяння, як і будь-яких юридичних відносин, можуть бути зведені до трьох груп: 1) діюча особа – винуватець злочинного діяння, 2) те, на що спрямована дія винного – об'єкт або предмет злочинного посягання і 3) саме злочинне посягання, яке розглядається з внутрішньої і зовнішньої його сторони – *Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Лекции. Часть общая. В 2 т. Том 1.* – М.: Наука. – 1994. – С. 142.

вленні ознак, які входять в кожний із елементів складу злочину. Загальноновизнано, що *починати доведення наявності ознак складу злочину належить із ознак, які характеризують об'єкт посягання* – від загального об'єкта до родового, згодом – безпосереднього. Якщо він складний – то спочатку встановлюється наявність основного безпосереднього об'єкта, потім – додаткових (додаткового обов'язкового, додаткового факультативного). Після встановлення наявності об'єкта можна переходити до доведення наявності предмета злочину, потерпілого від злочину (якщо вони є обов'язковими ознаками даного складу злочину. *Далі встановлюється наявність об'єктивної сторони злочину*, знову ж таки в певній послідовності. Серед ознак об'єктивної сторони злочину починають з суспільно небезпечного діяння. Причому наявність суспільно-небезпечного діяння належить встановлювати як тоді, коли воно вказане в диспозиції статті Особливої частини, так і тоді, коли його конкретні ознаки спеціально не окреслені в кримінальному законі. Адже будь-який злочин вчиняється завдяки виконанню конкретного діяння, те, що не полягає у певній дії чи бездіяльності (а є думками, намірами, переживаннями тощо), не може бути кваліфіковане як злочин. При цьому встановлюються загальні ознаки злочинного діяння – те, що поведінка особи була свідомою, вольовою, суспільно небезпечною, протиправною, а також ознаки, що характеризують дію або бездіяльність. Потім встановлюються ознаки, які стосуються суспільно небезпечних наслідків вчиненого діяння. Наслідки є ознакою складу злочину тоді, коли вони названі в диспозиції статті Особливої частини, тобто, коли має місце матеріальний склад злочину. В цих випадках вони мають значення для кваліфікації скоєного і встановлення їх наявності є обов'язковим. Відсутність же передбачених законом наслідків діяння може або свідчити про відсутність складу злочину в цілому, або ж – при прямому умислі – кваліфікуватися як готування до злочину чи замах на злочин. Якщо наслідки є обов'язковою ознакою складу злочину, то наступна ознака, яка повинна встановлюватися – це причинний зв'язок між вчиненим діянням і наслідками злочину. Згодом встановлюється наявність таких ознак, як спосіб, час, місце, обстановка, знаряддя та засоби вчинення злочину.

Якщо послідовність доведення наявності об'єктивних ознак складу злочину нині не викликає жодних дискусій в теорії кримінального права і на практиці, то цього не можна сказати про суб'єктивні елементи і ознаки складу злочину. Насамперед, не досягнуто єдності в питанні, з чого слід починати аналіз: з ознак суб'єкта чи суб'єктивної сторони. В творах українських авторів зараз переважає позиція, згідно з якою спочатку аналізується суб'єкт злочину, а вже згодом – його суб'єктивна сторона<sup>1</sup>. В роботах, виданих у Російській Федерації, зустрічається й інший підхід, коли спочатку розглядаються питання суб'єктивної сторони, а вже потім – суб'єкта<sup>2</sup>. Часто при аналізі окремих злочинів також притримуються такої послідовності. Видається, що суб'єктивну сторону злочину – внутрішні, психічні процеси, які відбуваються в волі і свідомості особи, яка вчинила діяння, можна досліджувати лише тоді, коли доведено, що ця особа є суб'єктом злочину. Тому правильною видається перша з наведених позицій.

Таким чином, після аналізу об'єкта і об'єктивного посягання злочину потрібно з'ясувати наявність ознак суб'єкта злочину. При цьому потрібно мати на увазі, що досягнення віку кримінальної відповідальності є передумовою осудності. Тому спочатку належить встановлювати, що особа досягла встановленого законом віку, з якого настає кримінальна відповідальність, а вже потім констатувати його осудність. Останнім кроком при встановленні ознак суб'єкта злочину є виявлення наявності ознак спеціального суб'єкта посягання.

*Завершує встановлення ознак складу злочину доведення наявності ознак його суб'єктивної сторони – вини, а також мотиву, мети злочину.*

Відзначена вище велика і різнопланова роль складу злочину, обумовлює те, що подальший аналіз питань кваліфікації досліджуваних посягань має полягати в дослідженні окремих елементів та ознак складу ухилення від оподаткування.

<sup>1</sup> Зокрема, такої позиції притримуються редактори найновіших підручників з Загальної частини кримінального права України – див.: Кримінальне право України. Загальна частина. / За ред. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – Х.: Право. – 1997. – С. 117–148; Кримінальне право України. Загальна частина. / За ред. П. С. Матишевського, П. П. Андрушка, С. Д. Шапченка. – К.: Юрінком Інтер. – 1997. – С. 150–188.

<sup>2</sup> Див. Напр.: Уголовное право Российской Федерации. Общая часть: Учебник. / Отв. ред. Б. В. Здравомыслов. – М.: Юристъ. – С. 161–223.

## 2.3 Принципи кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування

### **Поняття та види принципів кримінально-правової кваліфікації**

Кримінально-правова кваліфікація, як і будь-яка цілеспрямована свідома діяльність людини, підпорядковується певним правилам. Ці правила за рівнем їх узагальнення можуть бути класифіковані на:

1) загальні, які поширюються на кримінально-правову оцінку будь-якого діяння;

2) типові – що стосуються кваліфікації певних типів злочинних діянь (попередньої злочинної діяльності, злочинів, вчинених у співучасті, повторних злочинів тощо). Типові положення повністю поширюються на кваліфікацію всіх видів і проявів злочинного ухилення від оподаткування, тобто – готування та замаху на ухилення від оподаткування, ухилення від оподаткування, вчиненого у співучасті; повторного ухилення;

3) конкретні – які застосовуються при кваліфікації окремих видів злочинів, специфічні для оцінки окремих посягань. Зокрема, існують такі конкретні правила кваліфікації ухилення від оподаткування, передбаченого окремими статтями Особливої частини КК.

В основі вказаних правил знаходяться положення першого виду, вони визначають зміст і типових, і конкретних правил кваліфікації, за своїм значенням є її принципами. Визначаючи поняття принципів кримінально-правової кваліфікації (частиною з яких є принципи кваліфікації злочинів), слід назвати їх істотні, необхідні і достатні ознаки.

Насамперед, це вказівка у дефініції на *системний характер принципів*, яка відображає те, що принципи кримінально-правової кваліфікації несуперечливі, узгоджені між собою, можливі протиріччя між ними знімаються за допомогою звернення до того принципу, який є головним у цій системі.

*Наукова обґрунтованість принципів* – ознака, яка вказує, що вони відображають об'єктивно існуючі закономірності функціонування права. Отже, принципами можуть визнаватися не будь-які положення, а лише ті, які мають свою основу в інших правових категоріях. Нарешті, вказівка на наукову обґрунтованість принципів означає, що вони вільні від ідеологічних установок.

*Стабільність, як ознака принципів* кримінально-правової кваліфікації, свідчить про те, що відповідні положення витримали перевірку часом, апробовані в ході теоретичних пошуків та в практиці правозастосування. Вони не можуть змінюватися вольовим шляхом у зв'язку з потребами сьогодення.

У визначенні принципів слід відобразити традиційну для позначення саме цієї правової категорії рису – що *це положення найбільш загальні*. Отже, принципи – це ті ідеї, які поширюються на всі питання кваліфікації, стосуються кваліфікації усіх злочинів. Вони стосовно більш детальних правил відіграють роль загального.

Названі вище ознаки характеризують об'єктивні начала в принципах кримінально-правової кваліфікації. Суб'єктивне ж їх начало позначається через вказівку на те, що *це правила, які застосовуються свідомо*.

Специфіку принципів кримінально-правової кваліфікації порівняно з іншими видами правових принципів можна показати через вказівку на сферу їх дії. Аналізовані *принципи стосуються змісту кримінально-правової кваліфікації*.

З урахуванням викладених вище положень може бути запропоноване таке формулювання: *принципи кримінально-правової кваліфікації – це система науково обґрунтованих, стабільних, таких, що застосовуються свідомо, найбільш загальних правил, на підставі яких здійснюється вибір кримінально-правової норми, яка передбачає скоєне діяння, доводиться необхідність застосування саме цієї норми і процесуально закріплюється висновок, що діяння охоплюється саме обраною нормою*.

### **Види принципів кримінально-правової кваліфікації**

Українські і зарубіжні вчені практично одностайні в розумінні принципів у праві, відзначаючи, що це не результат суб'єктивного угляду законодавця чи теоретиків, а прояв об'єктивного в правовому регулюванні суспільних відносин. Однак, коли справа доходить до встановлення конкретного переліку положень, які є загальними принципами права, чи принципами певної галузі, зокрема, принципами кримінального права, то чи не кожний автор пропонує свій власний перелік. Вони (переліки принципів) відрізняються від інших кількістю ідей, що їх пропонується вважати основними, керівними; видами положень, які визнаю-

ться принципами; послідовністю їх викладення – місцем кожного із них у відповідному переліку; наявністю чи відсутністю виділення основних і «похідних» принципів і видами принципів, які відносяться до тієї чи іншої групи тощо. Причому, часто непросто чи й неможливо з'ясувати, яку саме групу принципів викладає і аналізує той чи інший вчений. Стосовно висвітлення принципів кримінально-правової кваліфікації відзначені явища не мають місця просто в силу того, що відповідна проблема недостатньо, а точніше – зовсім не висвітлена в літературі.

Серед теоретиків поширена думка, що наявність різноманітних поглядів на принципи права є проявом суб'єктивізму, а він при вирішенні проблеми принципів права важко долається<sup>1</sup>. В зв'язку з цим слід відзначити, що труднощі у вирішенні будь-якого наукового питання аж ніяк не можуть бути підставою для відмови від уваги до нього. Скоріше навпаки, саме наявність перепон повинна привертати дослідників до їх подолання. Крім того, те, що певне питання по різному, виходячи із суб'єктивної оцінки окремих вчених, вирішується в теорії, ще не означає поганого його вирішення. Саме різнополярність поглядів сприяє пошуку істини, тому, що серед багатьох думок можна розгледіти паростки позиції, яка є правильною.

Переходячи від цих загальних зауважень до проблеми, яка розглядається, не можна не відзначити можливість подолання суб'єктивізму при її вирішенні. Визнання того незаперечного положення, що в принципах закладені і об'єктивні начала, дає можливість їх встановлення, а тим самим і є передумовою до виявлення об'єктивних підстав, джерел, на яких базуються (від яких походять) принципи кримінально-правової кваліфікації. В такий спосіб можна по-перше, довести, чому ті чи інші ідеї визнаються принципами, а не є просто рядовими положеннями, а, по-друге обґрунтувати, що в основі відповідної позиції лежать не просто здогадки автора, чи його інтуїція.

---

<sup>1</sup> Див.: Теория государства и права.– М.: Издат. Группа Инфра. М-Норма.– 1997.– С. 238. Див. також: Явич Л. С. Право развитого социалистического общества. Сущность и принципы.– М.: Юридическая литература.– 1978.– С. 148.



Можливість і необхідність віднесення тих чи інших положень до принципів кримінально-правової кваліфікації повинна бути підтверджена сукупністю аргументів. Критерієм їх правильності є логічна узгодженість і несуперечливість тих доказів, які використовуються для обґрунтування визнання певних ідей принципами, їх відповідність всій системі філософських, загальноправових, кримінально-правових положень, які стосуються аналізованої проблеми. Якщо ж правильними будуть вихідні положення, методи дослідження, то таким же має бути і кінцевий результат, в нашому випадку – перелік принципів кримінально-правової кваліфікації, що ними слід керуватися при оцінці злочинного ухилення від оподаткування.

Викладені вище положення про ознаки принципів кримінально-правової кваліфікації дозволяє не лише вказати, які ідеї вважається підставним визнавати такими принципами, а й обґрунтувати, чому саме це зроблено. Визначити, які положення є принципами кримінально-правової кваліфікації, в тому числі й принципами кваліфікації ухилення від оподаткування, можна базуючись на аналізі норм Конституції України, кримінально-правових положень Загальної та Особливої частин, міжнародно-правових актів, схвалених нашою державою, виходячи з загальновизнаних теоретичних постулатів та позицій, яких притримується правозастосовча практика, загальновизнаних правових аксіом. Такими принципами стосовно кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування є:

- законність;
- офіційність;
- об'єктивність;
- точність;
- індивідуальність;
- повнота;
- вирішення спірних питань на користь особи, дії якої кваліфікуються;
- недопустимість подвійного вмінення;
- стабільність.

Обґрунтуємо, чому названі положення висуваються як принципи кримінально-правової кваліфікації окремо, розглянемо, в чому виражається зміст кожного із них.

**Законність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування як її головний принцип**

Теза про те, що *головним принципом кримінально-правової кваліфікації є принцип законності* впливає з таких положень:

– кваліфікація, як вид застосування закону, є формою його вияву, проявом конкретного в правовому регулюванні суспільних відносин. Звідси впливає, що здійснюватися вона повинна лише

на підставі закону і в точній відповідності до нього;

– норми Конституції закріплюють положення про те, що вся діяльність державних органів, які застосовують закон (а отже і в частині кримінально-правової кваліфікації), здійснюється виходячи з засад неухильного дотримання законності;

– міжнародно-правові акти, підписані чи ратифіковані від імені України, які нині визнаються частиною національного законодавства нашої держави, засновуються на визнанні того, що будь-яка правозастосовча діяльність має здійснюватися відповідно до принципу законності як при їх застосуванні, так і при застосуванні внутрішнього законодавства;

– визнання того, що Україна є правовою державою (чи, принаймні, йде по шляху створення такої держави), передбачає, що вся правозастосовча діяльність здійснюється відповідно до принципу законності. Саме закон є вищим критерієм правильності рішень, які приймаються в ході правозастосування. Застосування права не лише здійснюється на підставі закону, а й регламентоване ним. Врешті-решт всі, як загальні положення, відповідно з якими здійснюється кримінально-правова кваліфікація – її принципи, так і конкретні правила кваліфікації впливають із окремих правових норм чи їх сукупності. При виникненні суперечностей між тими чи іншими принципами пріоритет певним із них надається, виходячи саме з норм закону.

Принцип законності при здійсненні кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування знаходить свій прояв в цілому ряді положень. Так, *питання кваліфікації аналізованих злочинів мають однаково вирішуватися на всій території держави*, тобто однорідні злочини повинні кваліфікуватися за одними і тими ж нормами кримінального закону, незалежно від місця їх вчинення. Цей аспект законності пов'язаний із держав-

ним суверенітетом. Суверенітет держави передбачає, що її закони не лише обов'язкові на всій території держави, але й на всій території повинні однаково застосовуватися.

В унітарній державі, якою є Україна, не виникають проблеми, пов'язані із необхідністю врахування законодавства суб'єктів федерації чи конфедерації, особливостей практики їх вищих судових органів тощо. Однак, поділ на адміністративно-територіальні одиниці, відносна замкненість і відокремленість судових та правоохоронних органів на рівні областей, де зосереджується не лише розгляд кримінальної справи по суті, але й винесення майже всіх рішень в касаційному і наглядовому порядку, відсутність нормативної регламентації правил кримінально-правової кваліфікації створює передумови для того, що рішення з питань кваліфікації, які приймаються в аналогічних справах в різних областях, можуть відрізнятися. На наявність таких регіональних особливостей часто вказує Верховний Суд України в оглядах та узагальненнях матеріалів судової практики. Очевидно, що жодних підстав для неоднакового вирішення питань кваліфікації, зокрема, кваліфікації ухилення від оподаткування в різних областях, районах України немає, а існуючі коливання практики кваліфікації є порушенням вимоги єдності законності в державі.

Законність кваліфікації злочинного ухилення від оподаткування полягає також у *забезпеченні однакової правової оцінки діянь усіх однойменних суб'єктів, незалежно від їх соціальних, демографічних та інших ознак.*

В єдності законності щодо будь-якої особи знаходить свій прояв зв'язок законності і справедливості. В юридичній літературі обґрунтована позиція, згідно з якою справедливість має дві сторони – урівнювальну і розподільчу. Урівнювальна сторона справедливості знаходить свій вираз у рівності громадян перед законом, єдиних підставах і межах відповідальності<sup>1</sup>. Рівність же громадян перед законом, насамперед, передбачає єдину юридичну кваліфікацію поведінки осіб у разі вчинення ними

---

<sup>1</sup> Див.: Гальперин И. М. Ратинов А. Р. Социальная справедливость и наказание. // Советское государство и право. – 1986. – № 10. – С. 74; Кропачев Н. М. Принципы применения мер ответственности за преступления. // Правоведение. – 1990. – № 6. – С. 75–76.

діянь одного виду<sup>1</sup>. Цим забезпечується відповідність між суспільною небезпекою злочину і мірами відповідальності, які передбачає за нього закон. Тому принцип законності при кримінально-правовій кваліфікації можна вважати досягнутим тоді, коли діяння фактично різних, але юридично однотипних осіб, оцінюються однаково.

Передумови єдності законності стосовно особи закладені в нормах Загальної та Особливої частин кримінального закону, в кримінально-процесуальному законодавстві. Так, жодна із норм, які встановлюють відповідальність за ухилення від оподаткування, не передбачає будь-якого врахування властивостей особи при кваліфікації. Наявність чи відсутність певного злочину, визнання посягання малозначним тощо аж ніяк не обумовлюється індивідуальними особливостями винного. Лише мінімальна кількість типових ознак суб'єкта злочину приймається до уваги при вирішенні питань кваліфікації. Чи не найбільш повно принцип рівності громадян в сфері застосування кримінального закону проголошує ст. 16 КПК, відповідно з якою правосуддя в кримінальних справах здійснюється на засадах рівності громадян перед законом і судом, незалежно від походження, соціального і майнового стану, расової і національної належності, статі, освіти, мови, ставлення до релігії, роду і характеру занять, місця проживання та інших обставин. Це, зокрема, передбачає, що до всіх застосовується одне і те ж кримінальне законодавство, при виборі норми, якою охоплюється вчинене діяння, кваліфікація діянь всіх осіб проводиться відповідно до одних і тих же загальних принципів та конкретних правил. А отже, при вирішенні питань кваліфікації ухилення від оподаткування становить винного не повинно погіршуватися чи покращуватися в залежності від його особи – норма аж ніяк не може підбиратися під особу.

Аналізований принцип передбачає її загальність, тобто, що *законність кваліфікації забезпечується у діяльності всіх правоохоронних та судових органів, незалежно від їх рівня.*

Однаковий підхід до вирішення питань кваліфікації мають проявляти різні види державних органів, які уповноважені на її проведення. Діяльність органів дізнання,

---

<sup>1</sup> Мальцев В. В. Принципы уголовного законодательства и общественно опасное поведение. // Государство и право. – 1997. – № 2. – С. 99.

попереднього розслідування, прокуратури, суду з питань кримінально-правової кваліфікації має базуватися на єдиних засадах і відображати одну і ту ж лінію. Абсолютно ненормальним є те положення, коли в межах навіть однієї адміністративно-територіальної одиниці різні органи притримуються різних підходів щодо оцінки аналогічних діянь.

Також недопустимо вважати, що попереднє неправильне рішення з приводу кваліфікації може бути «виправлене» в ході подальшого розгляду кримінальної справи. Дійсно, помилки в кваліфікації можуть і повинні виправлятися в будь-який момент після їх виявлення, так само слід підходити і до усунення наслідків встановлених зловживань. Але немало наслідків неправильної кваліфікації взагалі не піддаються усуненню чи усуваються не повністю. Наприклад, навряд чи можна цілком компенсувати моральну шкоду, викликану перебуванням в місцях попереднього ув'язнення особи, яка незаконно взята під варту внаслідок неправильної кваліфікації її дій за статтею КК, що передбачає покарання у вигляді позбавлення волі. Попередні неправильні рішення з питань кваліфікації часто детермінують такі ж неправильні наступні рішення. Загально визнано, наскільки поширеною є практика, коли суди «штампують» те, що викладено у обвинувальних висновках, складених слідчим і затверджених прокурором. Щоб переконатися в цьому, досить лише порівняти тексти обвинувальних висновків та обвинувальних вироків. Нічого дивного немає в їх текстуальному збігу у випадках, коли кваліфікація є правильною – *veritas una* (істина єдина). Але як можуть текстуально збігатися вказані документи, коли вони фіксують і обґрунтовують неправильну кваліфікацію? Адже до неправильного рішення можна прийти як правило різними шляхами (*error via multa* – шляхів до помилок багато). В переважній кількості випадків повторення помилок свідчить про некритичний підхід до раніше прийнятих рішень щодо кваліфікації вчиненого та процесуальних документів, у яких зафіксовані такі рішення.

Слід звернути увагу й на те, що високе становище певного органу або посадової особи в судовій чи правоохоронній ієрархії аж ніяк не є запорукою того, що ними завжди й у всіх випадках приймаються правильні рішення з питань кваліфікації. Чинне процесуальне законодав-

ство виходить з рівності усіх суб'єктів кваліфікації, з того, що принципи кваліфікації в рівній мірі поширюються на них усіх. Не випадково, закон надає слідчому, при незгоді з вказівками прокурора про кваліфікацію злочину, право подати справу вищестоящому прокурору з письмовим викладом своїх заперечень (ч. 2 ст. 114 КПК), оскаржити прокурору аналогічні вказівки начальника слідчого відділення (ч. 4 ст. 114<sup>1</sup> КПК). При поверненні справи на додаткове розслідування чи на новий судовий розгляд, суд першої, касаційної чи наглядної інстанції не вправі вирішувати наперед питання про застосування судом першої інстанції того або іншого кримінального закону, не вправі визначати наперед висновки, що їх може зробити касаційна інстанція при повторному розгляді справи (ст. 376, 395 КПК).

Викладене підтверджує, що з точки зору законності, дотримання принципів кримінально-правової кваліфікації є обов'язком усіх без винятку органів та посадових осіб, уповноважених на відповідну діяльність.

Слід звернути увагу і на те, як *реалізується вимога законності кримінально-правової кваліфікації в часі*. Відповідно до чинного законодавства ряд процесуальних документів набувають юридичної сили після їх затвердження, а вирок – після спливу строку, наданого для його оскарження або після розгляду справи касаційною інстанцією. Тому кваліфікація, яка закріплена в таких документах, набуває чинності з того моменту, коли документ набрав юридичної сили. Однак, наступне затвердження не означає, що процесуальний документ набув нової якості з точки зору законності кримінально-правової кваліфікації. Кваліфікація, дана в процесуальних документах, які згодом затверджені, визнається законною, правильною не з моменту затвердження документа, а з моменту його складення.

Звідси випливає ряд положень, якими слід керуватися при розгляді конкретних справ про ухилення від оподаткування:

– при кваліфікації інших діянь, вчинених до офіційної кримінально-правової оцінки даного діяння, слід керуватися рішенням, вираженим у документі, який набрав чинності;

– зміна кваліфікації одного діяння означає, що має бути дана нова оцінка й інших діянь цієї особи, які кваліфі-

ковані з врахуванням повторності. Так, визнання діянь, які полягали у наданні завідомо неправдивої інформації банку з метою одержання кредиту малозначними і відмова від їх кваліфікації як злочину, передбаченого ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК, означає, що дії тієї ж особи, що полягали у наданні завідомо неправдивої інформації державному органу з метою отримання пільг по податках не можуть визнаватися повторними і кваліфікуватися за ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК;

– кваліфікація, проведена в ході дізнання, попереднього слідства, судового розгляду справи і зафіксована в процесуальних документах, вважається правильною і є чинною до того моменту, поки вона не змінена чи не скасована;

– якщо в наступному процесуальному документі діянню дана така ж кваліфікація, це означає визнання правильності, що її містили попередні документи;

– зміна кваліфікації в наступному процесуальному документі означає визнання неправильності кваліфікації, яка була дана раніше. Новий документ відмінює всі попередні рішення з приводу кваліфікації і поширює свою дію з моменту вчинення діяння (закінчення злочину).

Кваліфікація, яка дана в завершальному процесуальному документі – вироку, який вступив у силу, постанові про закриття кримінальної справи юридично чинна до того моменту, поки вона не може бути змінена. Момент же цей слід визначати диференційовано з врахуванням, по-перше, діяння, яке фактично вчинене, по-друге – проведеної кваліфікації.

За загальним правилом всі юридичні наслідки злочину зберігають своє значення до моменту спливу строку давності притягнення до кримінальної відповідальності за фактично вчинений злочин, або ж до моменту погашення або зняття судимості. Слід підкреслити, що прийматися до уваги повинен строк давності за фактично вчинений злочин, а не відповідно до тієї норми Особливої частини, за якою було кваліфіковане діяння особи. Адже строк давності детермінований максимумом можливого покарання. При неправильній кваліфікації – за статтею про більш тяжкий злочин – строк давності буде визначено як більш тривалий, а при неправильній кваліфікації за статтею про менш тяжкий злочин – він буде занижений.

*Принцип законності кримінально-правової кваліфікації чи не найбільш зримо знаходить свій прояв у вимозі*

законності її підстав. Підстави кримінально-правової кваліфікації самі по собі регламентовані нормами процесуального і матеріального законодавства. Вони націлені на те, щоб забезпечити реалізацію демократичних засад життя суспільства, дотримання загальнолюдських цінностей в сфері права. Не випадково ціла низка вимог до підстав кримінально-правової кваліфікації закріплена в нормативно-правових актах найвищої сили – Конституції, міжнародно-правових договорах.

Принцип законності стосується як фактичної, так і нормативної підстав кримінально-правової кваліфікації. Стосовно **фактичної підстави** найбільш зримо дія цього принципу проявляється в таких положеннях:

– обов'язок збирати дані, які виступають фактичною підставою кримінально-правової кваліфікації, законом покладається на уповноважені на те органи держави – дізнання, попереднього слідства, прокуратури і суду;

– ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину (ч. 2 ст. 62 Конституції України), а отже й доводити наявність даних, які унеможливають кваліфікацію діяння як злочину, впливають на кваліфікацію в сторону покращення становища особи;

– особа, дії якої кваліфікуються, її захисник, інші учасники процесу мають право подавати докази (ч. 2 ст. 66 КПК). Такі докази мають таке ж значення і підлягають оцінці на тих же засадах, що й зібрані відповідними державними органами та посадовими особами. Таким чином, процесуальне законодавство передбачає, по-перше, що кваліфікація повинна здійснюватися з врахуванням фактичних обставин справи, які встановлені на підставі доказів, зібраних будь-якими учасниками процесу, а, по-друге, що між доказами, які призначені для обґрунтування певної кваліфікації та спрямованими на її спростування, допускається змагальність;

– фактичною підставою кримінально-правової кваліфікації можуть виступати лише дані, отримані відповідно до вимог закону, з дотриманням процесуального порядку їх збирання. Частина 3 ст. 62 Конституції України встановлює, що обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, здобутих незаконним шляхом<sup>1</sup>. Ця конституційна вимога,

<sup>1</sup> Пленум Верховного Суду України в п. 19 постанови від 1 листопада 1996 р. «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя» вказав, що докази повинні визнаватися такими, що одержані незаконним



по суті, співпадає з положеннями кримінально-процесуального закону, який встановлює, що ніхто не може бути притягнутий як обвинувачений інакше, ніж на підставах і в порядку, встановлених законом (ст. 5 КПК). Хоча і Конституція, і КПК говорять лише про *звинувачення обвинуваченого* це не означає, що лише кваліфікація діяння як злочину має базуватися на даних, отриманих у встановленому законом порядку. Не викликає сумніву, що відповідні положення мають розумітися ширше – і до іншого результату кримінально-правової кваліфікації (про відсутність в скоєному ознак будь-якого злочину, наявність необхідної оборони тощо) можна прийти на підставі аналізу лише таких фактичних обставин, які здобуті у встановленому законом порядку. Інформація, здобута без дотримання відповідних положень КПК, у т. ч. оперативним шляхом без належного оформлення і фіксації, внаслідок примушування до дачі показань, фальсифікацією доказів не повинна прийматися до уваги при кваліфікації скоєного;

– конституційне положення про те, що обвинувачення не може ґрунтуватися на припущеннях, а усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь (ч. 3 ст. 62 Конституції України) стосовно кримінально-правової кваліфікації означає, що вона може провадитися тільки на підставі достатніх даних. Стаття 22 КПК, закріплюючи процесуальний принцип всебічності, повноти і об'єктивності дослідження обставин справи, передбачає, що в ході проведення дізнання і попереднього слідства, судового розгляду справи мають бути зібрані дані, які дозволяють повно і точно кваліфікувати скоєне, врахувати як обставини, що погіршують, так і обставини, які покращують становище особи, дії якої кваліфікуються. Відсутність отриманих у законному порядку даних, достатніх для кваліфікації діяння, означає, що вони не можуть бути замінені даними, отриманими незаконно чи здогадками, припущеннями дізнавача, слідчого, прокурора або судді.

Різноманітні прояви принципу законності кримінально-правової кваліфікації стосуються і її **нормативної підстави**. В літературі звичайно акцентується увага лише

---

шляхом, наприклад, тоді, коли їх збирання і закріплення здійснено або з порушенням гарантованих Конституцією України прав людини і громадянина, встановленого кримінально-процесуальним законодавством порядку, або не уповноваженою на те особою чи органом, або за допомогою дій, не передбачених процесуальними нормами.

на такий аспект законності, який пов'язаний із дією положення *nullum crimen sine lege*. В Конституції України це положення, яке полягає в тому, що всі злочини повинні бути прямо передбачені в законі (і, відповідно, не можна визнавати злочинами за аналогією, на підставі актів виконавчої влади тощо), об'єднано з іншим, що стосується недопустимості надання кримінальному закону зворотної сили, внаслідок чого злочином визнаються лише діяння, які заздалегідь, до їх вчинення, заборонені законом під загрозою кримінального покарання. «Комбінована» за змістом конституційна норма мала б виглядати так: «Ніхто не може відповідати за діяння, які на час вчинення не визнавалися законом як правопорушення». Пов'язана з наведеним й інша, викладена в п. 22 ст. 92 Конституції нашої держави норма, згідно з якою виключно законами України визначаються діяння, які є злочинами.

Звідси випливає цілий ряд положень, що мають відношення до нормативної підстави кримінально-правової кваліфікації.

Серед них заслуговують бути окремо виділеними такі:

– діяння може бути кваліфіковане як злочин, лише тоді, коли воно прямо передбачене законом. Додаткові підстави кримінально-правової кваліфікації можуть і повинні враховуватися лише тоді, коли це впливає із закону, і, коли вони допомагають розкрити зміст закону, яким діяння визнається злочином. Такі додаткові підстави не повинні суперечити закону;

– не допускається кваліфікація за аналогією, тобто за нормою, яка прямо не передбачає скоєне посягання;

– з обов'язковості закону впливає, що діяння має бути кваліфіковане як злочин в усіх випадках, коли для цього є фактичні і нормативні підстави;

– при кримінально-правовій кваліфікації повинні бути враховані всі діючі правові норми, які мають відношення до даного випадку. Серед них – норми Конституції України, Загальної частини кримінального закону, інші норми Особливої частини, до яких відсилають відсилочні диспозиції, норми інших галузей законодавства, на які є вказівка в бланкетних диспозиціях, чи в яких розкривається зміст термінів і термінологічних зворотів кримінального закону;

– при кримінально-правовій кваліфікації недопустимо використовувати ті нормативні акти, які не мають

відношення до даного випадку, застосовувати їх по аналогії. Зокрема, відсилочні диспозиції передбачають звернення лише до тих норм, на які є пряма вказівка у відповідній статті.

– раніше прийняті в установленому порядку і не змінені чи не скасовані рішення в кримінальних справах мають преюдиційне значення при кримінально-правовій кваліфікації. Відповідні акти застосування правових норм мають силу закону, їх врахування при кваліфікації наступних діянь цієї ж особи є обов'язковим. Так, підставою для кваліфікації діяння за частиною статті, яка передбачає ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів особою, раніше судженою за такий злочин (ч. 3 ст. 148<sup>2</sup> КК), є наявність такого, що вступив у законну силу, вироку суду, яким особа засуджена за ухилення від оподаткування, за умови, що ця судимість не погашена і не знята у встановленому законом порядку;

– якщо нормативний акт, більш високої юридичної сили, усуває кримінальну караність певного діяння, то скоєне не може кваліфікуватися як злочин. Наприклад, з договорів України з іншими державами про усунення подвійного оподаткування впливає, що особа, яка сплатила податок в іншій державі не може підлягати відповідальності за ухилення від сплати податку з цього ж об'єкта оподаткування в Україні;

– посягання кваліфікуються за законом, який вступив у силу до вчинення посягання. Ця теза прямо впливає з ч. 2 ст. 58 Конституції України, згідно з якою ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення. Це положення особливо актуальне для застосування норм, які передбачають відповідальність за ухилення від оподаткування, оскільки їхній розвиток здійснюється в напрямку посилення відповідальності;

– в субсидіарному порядку застосовуються лише ті акти, які діють на момент вчинення діяння;

– при кваліфікації має місце пріоритет диспозиції над санкцією кримінально-правової норми. Це означає, що кваліфікуючи діяння слід виходити з ознак посягання, які закріплені в диспозиції статті Особливої частини, а не з санкції – можливого покарання. Протилежний підхід – підбір покарання до даної особи – свідчить, що працівник правоохоронного органу, який кваліфікує ско-

ене, ставить себе на місце законодавця. Санкції статей Особливої частини в ході кваліфікації приймаються до уваги лише при потребі порівняти суспільну небезпеку конкуруючих норм, а також тоді, коли в санкції закріплені ознаки злочину;

– результат кваліфікації підлягає процесуальному закріпленню в установленому законом порядку і формах.

Підсумовуючи викладене про нормативну підставу законності кримінально-правової кваліфікації, слід відзначити, що сам закон є логічний і розумний. Тому явно абсурдні рішення, які суперечать і духу, і букві закону, незгоджені внутрішньо – з іншими кримінально-правовими нормами та нормами інших галузей права, є незаконними.

Окремого аналізу заслуговує питання про допустимість використання як підстави кримінально-правової кваліфікації законів, які не відповідають існуючим уявленням про справедливість, доцільність, ефективність тощо. Іншими словами, мова йде про застосування тих нормативно-правових актів, які прийнято називати неправовими. Відомо, що критика податкової системи, яка існує в Україні, законодавства, яке діє в цій сфері, стала чи не ознакою доброго тону. Цим поголовно займаються підприємці, оплачені ними журналісти; виборні кампанії більшості кандидатів на депутатські мандати чи президентський пост акцентовані на необхідності не вдосконалення, а корінного зламу податкового законодавства. В українському суспільстві вільно чи невільно підривається авторитет норм, які передбачають справляння податків, закладається думка про їх антинародність, недосконалість... Від цього – прямий шлях до думки про необов'язковість дотримання відповідних актів, можливість їх критичної оцінки на етапі правозастосування, прямого ігнорування.

Звісно, відповідні думки, настрої не з'явилися на пустому місці. Певно, багато актів, виражених у них норм є неправовими. Однак, це не знімає проблеми застосування відповідних актів, які все ж прийняті і стали формально обов'язковими.

Розглядаючи цю проблему стосовно спеціальних правил поведінки, А. А. Тер-Акопов проводить порівняння з пляжним волейболом, коли м'яч падає біля криво проведеної лінії і ставить запитання так: «Чи можна заперечувати попадання м'яча в поле, якщо в місці попадання м'яча лінія була викривлена таким чином, що при

прямій лінії м'яч був би поза полем»?<sup>1</sup> Відповідаючи на це запитання, вчений відзначає, що відповідно з першою позицією слід орієнтуватися на таку лінію (а під цим образом автор без сумніву розуміє нормативний акт), яка вона є. Навіть будучи викривленою, лінія об'єктивно існує, вона однакова для всіх, всі орієнтуються на неї і тому ця лінія визначає правило до того часу, поки її не виправлять. А. А. Тер-Акопов вважає, що така позиція веде до утвердження сваволі в правотворчості, сковуванню ініціативи, породжує невіру в закон, необґрунтовані репресії. Тому він робить висновок, що слід орієнтуватися на пряму, правильну лінію, презюмуючи під час гри, що вона є такою; якщо хтось її накреслив хвилястою, то це порушення більш високого рівня – порушення, допущене в організації гри. Це, мовляв, спонукає до творчої діяльності, розвитку правосвідомості виконавця. А тому слід орієнтуватися не на фактично існуючі, а на такі правила, які повинні застосовуватися в даному випадку. Той же факт, що при цьому порушуються фактично існуючі, але в дійсності неадекватно сформульовані правила, не повинно мати юридичного значення, порушення буде формальним, відповідні акти не підлягають виконанню<sup>2</sup>.

Дивно, що такі погляди висловлюються в середині 90-х років, коли здавалося б правовий нігілізм і волюнтаризм мають бути подолані. Навряд чи наведена позиція, яка надає можливість ревізувати систему правових норм, визначати, які з них відповідають, а які не відповідають «ходу розвитку відносин, що регулюються», веде до хаосу і сваволі в правозастосуванні, заслуговує на серйозну критику. З точки зору правозастосувача норми не можуть ділитися на такі, що заслуговують, і які не заслуговують на застосування. Формальна обов'язковість введених в дію і не відмінених норм означає, що вони повинні неухильно застосовуватися на практиці, зокрема в ході кримінально-правової кваліфікації.

Єдина дія, яка може бути вчинена в процесі загального судочинства при виникненні спору щодо конституційності норми закону, яка застосовується судом – це внесення до Конституційного Суду України конститу-

<sup>1</sup> Тер-Акопов А. А. Ответственность за нарушение специальных правил поведения. – М.: Юридическая литература. – 1995. – С. 38.

<sup>2</sup> Там само. – С. 38–39.

ційного звернення з проханням дати висновок про конституційність закону з підстав і в порядку, визначеному Законом України від 16 жовтня 1996 р. «Про Конституційний Суд України». Разом із тим, чинне законодавство не передбачає можливості перевірки на предмет конституційності інших підзаконних нормативних актів – саме тих, які й викликають найбільше нарікань. Очевидно, слід виходити з того, що їх реєстрація Міністерством юстиції України є достатньою перевіркою відповідності цих актів конституції і законам України. Оспорювання правомірності нормативних актів в ході вирішення конкретних справ веде до підриву засад розподілу влади.

Виходячи з наведеного, ще раз підкреслимо, що принцип законності означає безумовну обов'язковість усіх чинних нормативних актів і необхідність їх врахування при кримінально-правовій кваліфікації.

### **Офіційність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування**

Принцип офіційності кримінально-правової кваліфікації має свою основу в таких положеннях:

– кримінально-правова кваліфікація є результатом взаємодії необхідності і випадковості у кримінально-правовому регулюванні суспільних відносин. При

цьому кваліфікація – це не наслідок випадкового збігу обставин, а необхідний результат застосування закону. Застосування ж норм чинного законодавства – це прерогатива спеціально на те уповноважених державних органів. Тому й кваліфікація виступає формою державно-владної діяльності, діяльністю офіційною:

– чинне процесуальне законодавство визначає коло органів, які здійснюють кримінально-правову оцінку діяння особи від імені держави, встановлює їх повноваження, передбачає порядок закріплення результатів кримінально-правової кваліфікації в процесуальних документах. З відповідних норм випливає, що лише така – офіційна – кваліфікація має правове значення. Тому вказаний принцип прямо впливає із основного принципу кримінально-правової кваліфікації – принципу законності;

– існуюча практика застосування кримінального закону полягає в тому, що кваліфікація, здійснена в неофіційному порядку, не тягне за собою правових наслідків. Вона лише сприяє виробленню відповідної позиції в працівників компетентних органів;

Відомо, що кримінально-правові норми реалізуються в різних формах. Сам факт їх існування – встановлення заборони певної поведінки, загроза покарання впливає на нестійких громадян, утримує їх від вчинення злочинів. Вже саме поставлення під кримінально-правову охорону найважливіших суспільних та індивідуальних цінностей створює у громадян відчуття безпеки, захищеності державою. Однак кримінально-правові норми, як і норми будь-якої іншої галузі права найбільш повно і всебічно втілюються в життя шляхом їх застосування до конкретних випадків. Інакше право залишається мертвим, поставлені перед ним цілі не досягаються. Держава зацікавлена в реалізації правових норм, в тому числі і в їх застосуванні. Інакше правотворча діяльність не приносить бажаних результатів, применшується роль і значення законотворчих органів, проявляється їх безсилля в здійсненні державних функцій<sup>1</sup>. Таким чином, кримінально-правова кваліфікація є шляхом до втілення в життя задумів і вказівок законодавця, до виконання завдань, які стоять перед кримінальним правом.

Застосування існуючих кримінально-правових норм до наявних життєвих ситуацій, показує ставлення держави до виконання задекларованих нею ж завдань і принципів. Послідовна і правильна оцінка наявних випадків ухилення від оподаткування свідчить про те, що держава не лише приймає на себе певні зобов'язання перед суспільством, але й реально їх виконує. І, навпаки, вибірковий підхід до застосування правових норм, повільність у їх реалізації, відсутність чітких принципів правозастосування, чи їх недотримання, говорить про слабкість існуючої влади, нездатність державних органів, посадових осіб виконувати свої повноваження. Певно ніщо так не послаблює авторитет держави, не підриває авторитет права як незастосування чи неправильне застосування закону до конкретних випадків правопорушень.

Реалізується ж правозастосовча функція держави через створений нею ж механізм застосування права. Такий механізм стосовно кримінально-правової кваліфікації будь-якого злочину, в тому числі і ухилення від оподаткування, включає в себе, насамперед, *встановлення переліку органів, які здійснюють кримінально-правову*

---

<sup>1</sup> Див.: Хутыз М. Х., Сергейко П. Н. Энциклопедия права. – М.: Былина. – 1995. – С. 75.

кваліфікацію, визначення компетенції кожного з цих органів. Для кримінально-правової кваліфікації, яка розглядається під цим кутом зору, характерним є:

– встановлення кола органів, які здійснюють кваліфікацію ухилення від оподаткування, вичерпно, заздалегідь і для невизначеного кола діянь, які можуть бути вчинені. Такі органи наділяються відповідною компетенцією не для конкретного випадку, не для одноразової оцінки певної поведінки. Демократія передбачає не лише те, що ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення (ч. 2 ст. 58 Конституції України), але й те, що органи, які будуть оцінювати це правопорушення, були відомі ще до його вчинення. Звідси випливає кілька висновків. По-перше, не повинні створюватися надзвичайні юрисдикційні органи для розслідування і розгляду окремих фактів ухилення від оподаткування, якими б одіозними вони не видавалися. Адже при цьому завжди є спокуса визначити їх компетенцію, виходячи з потреб саме цього випадку; та гілка державної влади, яка створює такий орган, вільно чи невільно бере на себе функцію і оцінки вчиненого діяння, що означає відступ від однієї з основоположних засад державного управління – розподілу влади. По-друге, тимчасові слідчі комісії Верховної Ради України, створення яких передбачено ч. 4 ст. 89 Конституції України, не вправі здійснювати офіційну кримінально-правову кваліфікацію діянь, що ними розслідуються. Такий висновок підтверджується, зокрема, наступною частиною вказаної статті Конституції, яка визначає, що висновки і пропозиції слідчих комісій не є вирішальними для слідства і суду. По-третє, новостворені слідчі, судові органи повинні приймати до свого розгляду справи, про діяння, які вчинені після їх конституювання;

– точне визначення компетенції кожного з органів, які уповноважені на здійснення кваліфікації. Це передбачає, що коло повноважень кожного такого органу встановлено окремо і компетенція їх розмежована. Розподіл повноважень в сфері кваліфікації здійснений на двох рівнях. Перший – це горизонтальний, коли повноваження визначені в залежності від категорій кримінальних справ, які розглядають окремі види органів. Так, у ст. 101 КПК визначені повноваження окремих видів органів дізнання з врахуванням видів справ, по яких вони вправі проводити дізнання.



За цим же принципом визначена і підслідність справ окремим органам попереднього слідства (ст. 112 КПК). Другий – вертикальний, коли повноваження встановлені з врахуванням складності справи або її важливості;

– ієрархічна побудова системи органів кримінально-правової кваліфікації, яка включає в себе контроль вищестоящих органів за кваліфікацією, здійснюваною нищестоящими, можливість її скасування чи зміни, можливість прийняття вищестоящим органом до свого переведення справи, яка знаходилася на вирішенні у нижчестоящого органу. Ієрархія органів, які здійснюють кримінально-правову кваліфікацію, визначена, насамперед, кримінально-процесуальним законодавством, нормами, які регламентують нагляд вищестоящих судів за судовою діяльністю (ст. 24 КПК); прокурорський нагляд в кримінальному судочинстві (ст. 25 КПК). Крім процесуальних норм, які визначають «вищість» окремих видів юрисдикційних органів, в цій сфері діють і організаційні норми. Вони передбачають право будь-якого вищестоящого органу витребувати справу з переведення нищестоящого органу своєї ж системи і прийняти до свого переведення, здійснювати по ній кримінально-правову кваліфікацію.

Офіційність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування включає в себе також *закріплення обов'язковості проведення і результатів кримінально-правової кваліфікації*.

Обов'язковість кримінально-правової кваліфікації проявляється в двох моментах. По-перше, в тому, що ініціатива кримінально-правової оцінки ухилення від оподаткування, кваліфікації скоєного повинна походити від відповідних державних органів. По-друге, що кримінально-правова кваліфікація діяння повинна здійснюватися уповноваженими на те органами безумовно і неодмінно. Відповідна діяльність – це не справа бажання, доброї волі працівників відповідних державних органів. На це неодноразово вказується в нормах кримінально-процесуального законодавства. Так, ст. 4 КПК визначає, що суд, прокурор, слідчий і орган дізнання зобов'язані в межах своєї компетенції порушити кримінальну справу в кожному випадку виявлення ознак злочину. Стаття 98 КПК передбачає, що при наявності відповідних приводів і підстав прокурор, слідчий, орган дізнання або суддя зобов'язані винести постанову, а суд – ухвалу про порушення кримі-

нальної справи, вказавши в ній, зокрема, статтю кримінального закону, за ознаками якої порушується справа.

Нарешті, офіційність кримінально-правової кваліфікації включає в себе *встановлення процесуальної форми, в якій вона повинна проводитися*. Процесуальна форма кримінально-правової кваліфікації передбачає її здійснення з дотриманням усіх правил, формальностей. Вони призначені на те, щоб послідовно провести вимоги законності при вирішенні конкретного випадку, всебічно розглянути обставини справи, забезпечити реалізацію прав особи, дії якої кваліфікуються, інших учасників процесу, суспільства і держави.

Правове значення має не будь-яка оцінка діяння, дана органами, уповноваженими на проведення дізнання, попереднього слідства, прокурорського нагляду, правосуддя, а лише та, що здійснена у відповідній процесуальній формі. Процесуальна форма кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування включає в себе:

- визначення видів документів, в яких викладається кваліфікація;
- реквізити, відсутність яких позбавляє документ, а тим самим і викладену в ньому кваліфікацію, юридичної сили;
- набуття чинності процесуальними документами, порядок внесення до них змін чи скасування;
- закріплення обов'язковості чинних процесуальних документів.

Відомості про кримінально-правову кваліфікацію діяння можуть міститися чи не в будь-якому документі, які містяться в матеріалах кримінальної справи. Однак, далеко не всі із них спеціально призначені для фіксування оцінки діяння з точки зору кримінального закону. Так, в постанові слідчого про призначення експертизи, як правило, вказується стаття кримінального закону, яка передбачає злочин, у зв'язку з розслідуванням якого призначена судова експертиза. Однак така вказівка носить чисто інформативний характер, а такий документ не призначений для закріплення висновку про кваліфікацію діяння за певною статтею кримінального закону. Таку роль виконують лише ті процесуальні документи, щодо яких в КПК є спеціальна вказівка на те, що вони повинні містити кваліфікацію діяння. До них відносяться:

- постанова про порушення кримінальної справи,

винесена прокурором, слідчим, органом дізнання або суддею чи ухвала суду (ч. 1 ст. 98 КПК);

– постанова про притягнення як обвинуваченого (ч. 1 ст. 132 КПК);

– обвинувальний висновок (ч. 4 ст. 223 КПК);

– постанова судді або ухвала суду про віддання обвинуваченого до суду (ст. 243, ч. 1 ст. 245 КПК);

– вирок суду (ч. 1 ст. 335 КПК).

При розслідуванні та судовому розгляді кримінальних справ, включаючи й справи аналізованої категорії, складається ще ряд процесуальних документів, в яких аж ніяк не можна обійтися без вказівки на кримінально-правову кваліфікацію діяння. Це такі, як ухвала суду касаційної та наглядної інстанції (ст. 378 КПК); постанова прокурора, яка вноситься в зв'язку із зміною обвинувачення (ч. 2 ст. 231 КПК); постанова про закриття справи (ст. 214 КПК) тощо. Щодо них процесуальне законодавство не передбачає наявність посилання на статтю кримінального закону, за якою змінюється обвинувачення прокурором, у зв'язку з правильним чи неправильним вмінням якої залишається в силі чи змінюється вирок, закривається кримінальна справа. Однак, сама суть відповідних процесуальних рішень вимагає відповідного посилання. Тому норми КПК повинні були б передбачати обов'язок осіб, які складають такі документи, вказувати в них кримінально-правову кваліфікацію дій осіб, в справах яких приймаються ті чи інші рішення.

Реквізити процесуальних документів визначені законом. При цьому КПК визначає загальні вимоги до протоколів слідчих дій (ст. 85 КПК), до постанов слідчого і прокурора (ст. 130 КПК), а також додаткові вимоги щодо окремих видів процесуальних документів. Зокрема, в КПК детально описані форма і зміст постанов про порушення кримінальної справи, про притягнення як обвинуваченого, про віддання обвинуваченого до суду, обвинувального висновку, вироку. Серед вимог до процесуальних документів є й ті, які стосуються вказівки на кримінально-правову кваліфікацію діяння. До них відноситься зазначення статей кримінального закону, порушення яких інкримінується особі, необхідність обґрунтування прийнятого рішення. Звертає на себе увагу неконкретність зазначених положень. Норми КПК не містять вимогу точно називати кримінальний закон, його структурну частину (не лише статтю, але й частину статті, пункт), не вказують, в чому має

полягати обґрунтування рішення про кваліфікацію. Внаслідок нечіткості закону спостерігається великий різнобій практики, особливо щодо обґрунтування кваліфікації.

Чинності процесуальні документи, в яких закріплюється проведена кваліфікація, набувають, як правило, негайно після їх складення чи проголошення. Це стосується таких із них, як постанова про порушення кримінальної справи, постанова про пред'явлення обвинувачення, ухвали, винесені по результатах розгляду справи в касаційному та наглядовому порядку. Ті ж документи, які потребують затвердження прокурором – обвинувальний висновок, постанова про закриття кримінальної справи (у випадках, передбачених КПК) – вступають у силу після їх затвердження. Якщо закон передбачає оскарження процесуального документа, то він набирає законної сили після закінчення строку на таке оскарження або після розгляду скарги (ст. 401 КПК).

Нарешті, процесуальну форму кримінально-правової кваліфікації характеризує її обов'язковість. Вона виражається через обов'язковість процесуальних документів, в яких закріплена така кваліфікація. Кримінально-процесуальне законодавство спеціально визначає обов'язковість вироку, ухвали і постанови суду, які набрали законної сили (ст. 403 КПК). Разом із тим, це ж законодавство встановлює коло питань, які суд касаційної або наглядової інстанції не вправі вирішувати в своїх ухвалах. До них відноситься, як уже зазначалося, вирішення наперед питання про застосування судом першої інстанції того або іншого кримінального закону, висновки, що їх може зробити касаційна інстанція при повторному розгляді справи (ч. 2 ст. 376, ч. 2, 3 ст. 395 КПК). Якщо ж всупереч закону, ухвали, винесені при розгляді справи в порядку касації або нагляду, містять такі вказівки, то вони не є обов'язковими.

Спеціально обумовлюється в КПК також обов'язковість вказівок прокурора органам дізнання і попереднього слідства (ч. 3 ст. 227 КПК). Обов'язковість вказівок прокурора в повній мірі поширюється також на ті з них, які стосуються кваліфікації діяння.

Чинне кримінально-процесуальне законодавство не передбачає обов'язковості постанов слідчого і органу дізнання, які набрали чинності. Разом із тим, не викликає сумніву, що й вони наділені цією рисою. До моменту, поки така постанова не змінена чи не скасована, вона є

обов'язковою як для особи, справа якої розслідується, так і для всіх інших окремих громадян, посадових осіб, організацій. Все ж, видається, було б корисним, щоб вказівка на обов'язковість постанов слідчого та органу дізнання також була прямо передбачена законом.

Обов'язковість процесуальних документів, а отже і обов'язковість кримінально-правової оцінки діяння, яка міститься в них, насамперед означає, що така оцінка повинна прийматися до уваги при прийнятті всіх інших рішень як особою чи органом, від яких походить документ, так і усіма іншими суб'єктами права. Так, передумовою прийняття рішення про застосування запобіжного заходу у вигляді взяття під варту є кваліфікація діяння за статтею кримінального закону, що передбачає покарання у вигляді позбавлення волі. Обов'язковість документа, означає також, що закріплене в ньому рішення про кваліфікацію скоєного, має преюдиційну силу для всіх інших рішень щодо особи, дії якої кваліфікуються. Наприклад, при визнанні наявності повторності суд враховує кваліфікацію дій особи, яка буда засуджена раніше іншими судами. Нарешті, обов'язковість відповідних процесуальних документів тягне за собою можливість їх примусового виконання, застосування заходів процесуального примусу, юридичної відповідальності щодо тих, хто добровільно не виконує їх вимоги.

**Об'єктивність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування** Принцип об'єктивності кримінально-правової кваліфікації виділяється з врахуванням співвідношення об'єктивного і суб'єктивного в підставах кваліфікації та безпосередньо при її проведенні.

Об'єктивність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування, насамперед, *полягає в неупередженості осіб, які уповноважені на здійснення такої діяльності.* Застосування кримінального закону в цілому, і кваліфікація зокрема, здійснюється конкретними працівниками – людьми, яким властиві суб'єктивні уподобання, настрої, на яких справляє вплив приналежність до певної соціальної групи, нації, тих чи інших мікроколективів з своїми установками, цілями, поглядами на допустимі методи боротьби зі злочинністю. Цілком природно виникає запитання, чи справляють такі суб'єктивні чинники вплив на кваліфікацію скоєного?

І аналіз літератури, і проведені спеціальні дослідження, і безпосередні спостереження нашоухують на позитивну відповідь на поставлене запитання. Ще К. Маркс, аналізуючи те, як воля законодавця втілюється в правозастосуванні, ставив запитання про те, чи існує такий закон, який через внутрішню необхідність в кожному окремому випадку застосовувався б неодмінно в дусі законодавця, абсолютно виключаючи всяку сваволю? — і сам же відповідав на нього: «Потрібна неймовірна сміливість, щоб називати таке загальне завдання філософським каменем, тому, що тільки крайнє нещаство може ставити таке завдання». В теорії кримінального права найбільшу увагу приділив цій проблемі Л. І. Спіридонов. Він однозначно стверджує, що соціологія права зафіксувала вплив культури на застосування норм кримінального права, спостерігаючи за тим, як аналогічні злочини, що однаково кваліфікуються законом, по-різному оцінюються правозастосовчими органами, в залежності від місцевих, у тому числі національних особливостей адміністративної одиниці, в якій розглядаються відповідні справи. Механізм цього впливу складний, він включає в себе сприйняття і закону, і діяння особою, яка застосовує норму<sup>2</sup>. Цей вчений підкреслює, що юрист, який не відчуває на собі ніякого впливу суспільства, крім впливу закону, становить собою лише теоретичну абстракцію, а стверджувати, що при прийнятті посадовою особою рішення в справі на підставі конкретного кримінального закону — воля законодавця відтворюється повністю, означає видавати юридичний ідеал за об'єктивну дійсність<sup>3</sup>.

Разом із тим, підставою оцінки виступає не воля, бажання, інтереси конкретного юриста, а воля законодавця, інтереси суспільства, які знаходять вираз також у кримінально-правових нормах<sup>4</sup>. Тому очевидно, що суб'єктивізм при кваліфікації слід рішуче усувати. Творчий же характер кваліфікації, який відзначається в літе-

---

<sup>1</sup> Маркс К. Дебати про свободу друку і про опублікування протоколів станових зборів. // Маркс К., Енгельс Ф. Твори. Т. 1.— К.: Держ. видав. політ. літератури України.— 1958.— С. 63.

<sup>2</sup> Спиридонов Л. И. Социология уголовного права.— М.: Юридическая литература.— 1986.— С. 198.

<sup>3</sup> Спиридонов Л. И. Там само.— С. 198—199, 189.

<sup>4</sup> Наумов А. В., Новиченко А. С. Законы логики при квалификации преступлений.— М.: Юридическая литература.— 1978.— С. 25.

ратурі<sup>1</sup>, має проявлятися не в її результатах, а лише в шляху, який веде до них.

Очевидно, що один юрист може безпомилково знайти потрібну норму на підставі інтуїції, інший же повинен «перебрати» десятки норм у пошуку тієї, яка передбачає скоєне діяння. Важко повністю погодитися з висловом В. Н. Кудрявцева, що кваліфікація – це точний процес, заснований не на припущеннях або інтуїції, а на реальних ознаках кримінально-правових норм, закріплених у нормах права<sup>2</sup>. Точність кваліфікації полягає в однозначності її результату, в тому, що діяння може бути кваліфіковане саме за певною кримінально-правовою нормою, і ні за якою іншою. Разом із тим, отримати такий правильний результат можна різними способами, що пов'язане, зокрема і з особистістю того, хто застосовує правові норми. Наведений вислів, як видається, не узгоджується з іншою думкою цього ж автора, що погляди і переконання юриста мають практичне значення як при *вирішенні деяких питань права (В. Н.)*, так і при встановленні та оцінці фактичних обставин справи<sup>3</sup>. Адже вирішення питань права – це не лише тлумачення його норм – діяльність, яка знаходиться поза межами процесу кваліфікації, є її передумовою, а й їх застосування до конкретних ситуацій.

Індивідуальний досвід, ступінь знання і розуміння права, вміння за окремими розрізненими рисами побачити інші, обов'язкові ознаки і вибудувати в уяві їх систему – неоднакові у різних юристів. Ці суб'єктивні властивості знаходять свій прояв, насамперед, при встановленні фактичних обставин справи та тлумаченні правових норм, тобто поза процесом кваліфікації.

Об'єктивність кваліфікації не можна розуміти лише як неупередженість в ході зіставлення встановлених фактичних ознак і ознак, передбачених кримінально-правовою нормою. Її *запорукою є використання в ході кваліфікації об'єктивно встановлених підстав*. Тому при кваліфікації слід виходити з встановлених у процесуальному порядку обставин справи, а не з власних здогадок, припущень,

<sup>1</sup> Наумов А. В., Новиченко А. С. Вказана робота. – С. 25; Уголовное право. Особенная часть. – М.: Новый Юрист. – 1998. – С. 18.

<sup>2</sup> Див.: Кудрявцев В. Н. О программировании процесса применения норм права. // Вопросы кибернетики и право. – М.: Наука. – 1967. – С. 89.

<sup>3</sup> Кудрявцев В. Правосознание юриста. // Советская юстиция. – 1974. – № 10. – С. 2.

уподобань. Водночас, необхідно керуватися кримінальним законом, актами його офіційного тлумачення, а не своєю суб'єктивною оцінкою скоєного та розумінням закону, уявленнями про оцінку скоєного окремими особами.

Чинне процесуальне законодавство, теорія, правозастосовча практика встановлюють, розробляють та реалізують заходи, спрямовані на забезпечення об'єктивності кваліфікації. Чільне місце серед них займає забезпечення незалежності учасників процесу, які уповноважені на кримінально-правову оцінку діянь інших осіб. Пленум Верховного Суду України в п. 2 постанови № 4 від 12 квітня 1996 р. (з наступними змінами) «Про застосування законодавства, що забезпечує незалежність суддів» відзначив, що незалежність суддів є основною умовою їх об'єктивності та неупередженості, вказав, що суддя повинен бути незалежним як від правової позиції прокурорів, захисників, інших учасників судового процесу, так і від представників влади, юридичних чи фізичних осіб. Незалежність від правової позиції означає не що інше, як самостійність при кримінально-правовій кваліфікації діяння, «незв'язаність» рішеннями, що прийняті раніше. Разом із тим, було б неправильним вважати, що суддя може бути абсолютно вільним у вирішенні питань кваліфікації. Оскільки принцип об'єктивності кримінально-правової кваліфікації діє в системі інших принципів, то вони обмежують повноваження суду по зміні раніше даної кваліфікації, дозволяють проводити це лише в бік її «пом'якшення». Крім того, не погоджуючись з кримінально-правовою оцінкою діяння, яка дана органом дізнання, слідчим, прокурором, яку пропонують інші учасники процесу в своїх клопотаннях, суд повинен мотивувати свою незгоду, висунути необхідні аргументи.

Забезпечення незалежності суддів – далеко не єдиний захід для реалізації об'єктивності кримінально-правової кваліфікації. Чинне законодавство передбачає для цього й інші, цілком конкретні заходи. Так, повертаючи справу на додаткове розслідування чи на новий судовий розгляд, суд касаційної інстанції не вправі вирішувати наперед питання про застосування судом першої інстанції того або іншого кримінального закону (ч. 2 ст. 376 КПК). Аналогічні обмеження встановлені і для суду наглядової інстанції, він також не вправі визначати наперед висновки (в тому числі і з питань кваліфікації), що їх може зробити касаційна ін-



станція при повторному розгляді справи (ч. 2,3 ст. 395 КПК). Пленум Верховного Суду України в преамбулі постанови від 25 березня 1988 р. (з наступними змінами) «Про застосування судами України кримінально-процесуального законодавства, що регулює повернення справ на додаткове розслідування» відзначає як недолік у діяльності судів той факт, що суди, повертаючи справи на додаткове розслідування, вирішують наперед питання про кваліфікацію вчиненого злочину, а в п. 2, 21 цієї ж постанови вказує, що суди не вправі вирішувати наперед питання про застосування того чи іншого кримінального закону, кваліфікацію вчиненого. Слід відзначити, що негативна оцінка Верховним Судом України існуючої практики дачі судами органам попереднього розслідування вказівок з питань кваліфікації і відповідне роз'яснення є правильними по суті, хоча й прямо не заснованими на законі. Адже ні ст. 246 КПК, яка регламентує повернення справи на додаткове розслідування з розпорядчого засідання, ні ст. 281 цього ж кодексу, яка передбачає направлення справи на додаткове розслідування під час розгляду справи, не містять прямої заборони давати вказівки слідству з питань кримінально-правової кваліфікації. Однак наявність таких вказівок посягає на процесуальну самостійність слідчого, перешкоджає об'єктивності кваліфікації під час продовження попереднього розслідування. Тому, видається, що названі норми КПК слід було б доповнити положеннями, які аналогічні тим, що містяться в ст.ст. 376, 395 КПК. Водночас звертає на себе увагу інший статус прокурора, в зв'язку з поверненням справи органу дізнання або слідчому для провадження додаткового розслідування, визначений чинним кримінально-процесуальним законодавством (п. 2 ст. 229 КПК). При цьому прокурор дає свої письмові вказівки, які, відповідно із ст. ст. 114, 227 КПК, можуть стосуватися також кваліфікації злочину і є обов'язковими для органу дізнання та слідчого.

**Точність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування**

Виділення точності кримінально-правової кваліфікації як самостійного принципу базується на таких положеннях:

– необхідність кримінально-правової кваліфікації діянь, які стали відомі правоохоронним органам, передбачає, що така кваліфікація має бути проведена у відповідності з законом. Наявність у чинному КК

кількох норм, які передбачають відповідальність за ухилення від оподаткування, виділення кваліфікованих видів злочинів означає, що необхідність можна вважати реалізованою лише за умови, що з усіх них вибрана саме та, яка передбачає вчинене діяння;

– головний принцип кримінально-правової кваліфікації – принцип законності – включає в себе обов'язок відповідних органів застосовувати закон у точній відповідності з його змістом, виходити з того, що злочином може визнаватися лише діяння прямо передбачене кримінальним законом. Тобто дізнавач, слідчий, прокурор, суддя можуть вмінити винному не будь-яку норму з числа наявних у чинному законодавстві, а лише ту, яка прямо передбачає вчинене діяння;

– магістральні шляхи розвитку кримінального законодавства – створення узагальнюючих норм та диференціація кримінальної відповідальності приводять до наявності багатьох норм, які передбачають вчинене діяння. При цьому жодні з них не дублюються. Тому кваліфікація передбачає вибір із усіх існуючих норм однієї конкретної (а при сукупності злочинів – кількох норм);

– точність кваліфікації спрямована на те, щоб забезпечити реалізацію законних інтересів як держави, так і окремих осіб, пов'язаних із правильною кримінально-правовою кваліфікацією діяння.

Точність кримінально-правової кваліфікації виражається у кількох аспектах. Перший із них стосується конкретності кримінально-правової оцінки діяння. *Конкретність кримінально-правової кваліфікації* ґрунтується на індивідуальній відокремленості кожної з кримінально-правових норм. Законодавство не містить навіть двох повністю тотожних між собою статей. Звідси випливає, що кваліфікація не може бути приблизною, вона має бути проведена саме за тією статтею, її частиною, пунктом, які передбачають саме це діяння, створені для його оцінки.

Конкретність кримінально-правової кваліфікації має проявлятися в цілому ряді положень. Вони стосуються:

– вказівки на кримінальний закон, яким передбачене кваліфіковане діяння;

– посилання на статті Загальної частини;

– посилання на статті Особливої частини.

В теорії кримінального права і правозастосовчій практиці формі, в якій здійснюється **вказівка на криміналь-**

ний закон, що містить норму, за якою кваліфікується діяння особи, звичайно не приділяється належної уваги. Оскільки в абсолютній більшості випадків застосовуються норми чинного Кримінального кодексу України, то обмежуються скороченням загальновідомим його найменуванням – КК України, маючи на увазі його останню редакцію. Однак далеко не в усіх випадках таке посилання достатнє. Головним чином, це пов'язане зі змінами статей КК, часто неодноразовими. Нерідко з матеріалів кримінальної справи неможливо зрозуміти, за статтею, яка діє в редакції від якого числа, кваліфіковані діяння.

Для того, щоб уникнути такого роду непорозумінь, слід було б при кваліфікації скоєного за статтями КК, які зазнали змін і доповнень, чи викладені повністю по новому вказувати на те, закон в редакції від якого числа застосовується в даному випадку.

Якщо ж скоєне кваліфікується за некодифікованим кримінально-правовим актом, то, як уже відзначалося при характеристиці вимог до формули кваліфікації, слід давати на нього повне посилання – назву закону та дату його прийняття, офіційне джерело опублікування.

Конкретність кваліфікації передбачає необхідність посилання на статті Загальної частини так, (а не лише на статті Особливої частини), щоб це служило уточненню кримінально-правової оцінки діяння. В правозастосовчій практиці на статті Загальної частини робиться посилання у випадку відмови в порушенні кримінальної справи – на ч. 2 ст. 7, на ст. 15 та 16 КК. На ст. 17 КК посилаються при кваліфікації попередньої злочинної діяльності, а на ст. 19 КК – при кваліфікації дій підмовника, організатора та пособника злочину. Щоправда, при цьому, звичайно, не вказують частину статті 17 або 19 КК. Виникає запитання, чим це викликано.

Жодних аргументів на користь того, щоб не конкретизувати у формулі кваліфікації стадії попередньої злочинної діяльності в літературі не наводиться. Тому є підстави вважати, що відсутність посилань на ч. 1 ст. 17 КК при кваліфікації готування до злочину та на ч. 2 ст. 17 КК у випадку замаху на злочин пояснюється елементарною недбалістю, є виявом недбалості чи недостатньої компетентності працівників, які труднощі у визначенні наявної стадії посягання намагаються приховати за рахунок того, що зовсім їх не вказують.

Складніше вирішується питання з вказівкою на відповідну частину ст. 19 КК – ту, яка передбачає діяльність одного із видів співучасників. Існують спроби теоретичного обґрунтування того, щоб не вказувати частину ст. 19 КК при кваліфікації окремих видів співучасників. Так, відзначається, що в нормах Особливої частини кримінального закону описаний злочин, вчинений виконавцем. Тому в його посяганні є всі ознаки відповідного складу злочину й воно, за практикою яка склалася, і яка підтримується більшістю теоретиків, кваліфікується лише за нормою Особливої частини, без посилання на ч. 3 ст. 19 КК. Разом із тим, така позиція не може бути прийнята однозначно<sup>1</sup>. Вона бездоганна з точки зору підстав кримінальної відповідальності. Й водночас вразлива, оскільки не відображає факт вчинення злочину в співучасті, не характеризує роль конкретної особи у спільному злочині. Кваліфікація дій виконавця лише за нормою Особливої частини не дозволяє відрізнити ситуацій вчинення злочину однією особою і в співучасті. Як правильно відзначається в літературі, така кваліфікація дій виконавця приховує той факт, що злочин вчинив він не один, а в співучасті, що крім виконавця є хоча б ще один злочинець – організатор, підмовник чи пособник, або ж всі одразу<sup>2</sup>. Крім того важко зрозуміти, чому при співучасті в тісному розумінні слова, дії всіх співучасників кваліфікуються з посиланням на відповідну частину ст. 19 КК, а виконавця – без такого посилання. Це, по меншій мірі – непослідовно.

Тому видається за доцільне у випадках вчинення злочину з участю кількох осіб посилатися на відповідну частину ст. 19 КК, в тому числі і при кваліфікації дій виконавця злочину. Лише при співучасті особливого роду таке посилання видається лишнім, оскільки факт наявності

---

<sup>1</sup> У теорії кримінального права віддавна висловлювалася думка про необхідність кваліфікації дій виконавців і співвиконавців злочину, вчиненого в співучасті з іншими особами, з посиланням на ч. 3 ст. 19 КК – див.: *Гузун В.* Совместность – признак соучастия. // Советская юстиция. – 1975. – № 2. – с. 25; *Сабиров Р. Д.* Общие вопросы квалификации насильственных групповых преступлений. // Вопросы совершенствования уголовно-правовых мер борьбы с преступностью: Межвуз. сб. научн. трудов. – Свердловск: СвЮИ. – 1983. – С. 82–83; *Кладков А.* Квалификация преступлений, совершенных в соучастии. // Законность. – 1998. – № 8. – С. 26.

<sup>2</sup> Див.: *Кладков А.* Квалификация преступлений, совершенных в соучастии. // Законность. – 1998. – № 8. – С. 26.

кількох учасників посягання відображених в нормі Особливої частини.

В слідчо-прокурорській та судовій практиці та кримінально-правовій теорії утвердилася думка, згідно з якою й посягання співвиконавця злочину кваліфікують лише за нормою Особливої частини<sup>1</sup>. З такою позицією погодитися тим більш важко. Крім аргументів, висловлених з приводу кваліфікації дій виконавця злочину, вчиненого у співучасті, важливими видаються ще й такі міркування.

В діянні співвиконавців, які виконують лише частину об'єктивної сторони посягання, відсутні всі ознаки складу злочину, такий склад вони виконують лише завдяки сумісній діяльності з іншими співвиконавцями. Відсутні ознаки складу злочину слід було б «заміщати» посиланням на відповідну норму Загальної частини. Тому діяння співвиконавців злочину належить кваліфікувати з посиланням на ст. 19 КК. Щоправда, при цьому виникає питання про те, на яку ж частину ст. 19 КК слід посилатися, оскільки чинне кримінальне законодавство України не містить поняття співвиконавця злочину. Очевидно, що це має бути ч. 3 ст. 19 КК, яка містить поняття виконавця злочину. Обґрунтування застосування саме цієї норми може бути двояке. Насамперед, співвиконавець, як і виконавець, це теж особа, яка безпосередньо вчинила злочин, принаймні його частину. І з огляду на таке розуміння цього поняття кваліфікація його діяння за тією ж нормою, що й дій виконавця цілком допустима. Крім того, можна пояснити застосування ч. 3 ст. 19 КК при кваліфікації діянь співвиконавця, і аналогією. Відомо, що в Загальній частині кримінального права застосування норми за аналогією цілком допустиме. А найближчою до співвиконавства є норма, яка регламентує поведінку виконавця злочину.

Не викликає сумніву, що для точної вказівки на роль співучасника – організатора, підмовника, пособника – у вчиненому злочині при кваліфікації слід посилатися не просто на ст. 19 КК, а й вказувати відповідну частину цієї статті – ч. 4, ч. 5 або ч. 6. З цього приводу М. І. Блум справедливо відзначала, що в кримінальному праві немає поняття співучасника злочину взагалі, є лише поняття окремих співучасників, перелік яких є вичерпним і

<sup>1</sup> Потилежну думку відстоює П. Ф. Тельнов – див.: Тельнов П. Формы соучастия и квалификация преступлений. // Советская юстиция. – 1971. – № 4. – С. 22.

ознаки кожного із них чітко описані законодавцем<sup>1</sup>. А оскільки закон вимагає індивідуалізації кримінальної відповідальності і покарання співучасників, при кваліфікації їх діянь потрібно відобразити роль кожного з учасників злочину і у формулі кваліфікації злочину<sup>2</sup>.

Немає жодних підстав погоджуватися з існуючою практикою кваліфікації співучасті з посиланням лише на ст. 19 КК без вказівки її частини. На жаль, і в постановках пленуму Верховного Суду України, матеріалах опублікованої судової практики не лише не акцентується увага на необхідність вказувати частину статті, а провадиться лінія спрощенства. Наприклад, в частині 1 пункту 8 постанови пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. № 5 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» вказано: «Особи, які своїми діями сприяли платникам податку (виконавцям злочину) в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, несуть відповідальність як співучасники за ст. 19 КК і тією частиною ст. 148-2 КК, за якою кваліфіковано дії виконавця». Заради справедливості слід відзначити, що в окремих постановках Пленуму Верховного Суду України, особливо прийнятих самим останнім часом, виражається і протилежна позиція – про необхідність визначати при кваліфікації відповідну частину ст. 17 чи ст. 19 КК. Так, постановою Пленуму Верховного Суду України від 26 лютого 1999 року № 3 «Про внесення змін і доповнень до постанови Пленуму Верховного Суду України від 1 квітня 1994 р. № 1 «Про судову практику в справах про злочини проти життя і здоров'я людини» передбачено доповнити названу постанову від 1 квітня 1994 р. новим пунктом 17-4 такого змісту: «У випадку, коли виконавець взяв на себе обов'язок позбавити потерпілого

---

<sup>1</sup> Блум М. И. Некоторые вопросы квалификации действий соучастников. // Вопросы борьбы с преступностью на современном этапе. – Рига: Изд-во Латвийского ун-та. – 1978. – С. 24.

<sup>2</sup> Див. Тельнов П. Ф. Ответственность за соучастие в преступлении. – М.: Юрид. лит. – 1974. – С. 145; Ребане И. А. О соучастии на стадии предварительной преступной деятельности (вопросы квалификации). // Ученые записки Тартусского госуд. ун-та. труды по правоведению. Вып. 696. – Тарту. – 1985. – С. 4; Бажанов М., Сташис В. Про застосування ст. 19 КК України. // Право України. – 1994. – № 9. – С. 19.

життя, але з незалежних від його волі причин умисел на вбивство до кінця не реалізував, дії замовника залежно від конкретних обставин справи повинні розглядатися як співучасть у готуванні до умисного вбивства на замовлення чи в замаху на вчинення цього злочину і кваліфікуватися за відповідними частинами (В. Н.) статей 19 та 17 та п. «и» ст. 93 КК». Таке роз'яснення видається більш правильним, воно заслуговує на те, щоб використовуватися і в інших постановах пленуму Верховного Суду України. Хоча було б ще краще, якби вищий судовий орган не говорив про «відповідні частини», а конкретно вказав, на які саме із них слід посилатися при кваліфікації конкретних видів незакінченої злочинної діяльності та злочинів, вчинених у співучасті.

Точність кваліфікації не буде досягнута, якщо крім конкретної вказівки на норму Особливої частини кримінального закону, не буде здійснене таке ж конкретне посилення на ті норми, до яких потрібно звертатися для з'ясування змісту кримінально-правової норми. Відсилочна чи бланкетна диспозиція статті кримінального закону, субсидіарне застосування норм інших галузей права, до яких немає прямої відсилки в статті КК, передбачають, що при кримінально-правовій кваліфікації буде не просто названий відповідний нормативно-правовий акт, але й вказані відповідні статті, пункти, параграфи. Кваліфікуючи ухилення від оподаткування, слід конкретно називати норми закону, якими встановлено обов'язок сплати певного обов'язкового внеску, строки такої сплати тощо.

Особливу увагу точності кваліфікації має бути приділено при множинності злочинів. Це підкреслюється нормами кримінально-процесуального законодавства – ч. 2 ст. 132 КПК передбачає, що коли обвинувачений притягається до відповідальності за вчинення декількох злочинів, що підпадають під ознаки різних статей кримінального закону, в постанові про притягнення як обвинуваченого, повинно бути вказано, які саме дії ставлять ся обвинуваченому у вину по кожній із цих статей.

Можна констатувати, що вимогу конкретності кримінально-правової кваліфікації можна вважати досягнутою, якщо конкретним є посилення на кримінальний закон, за яким кваліфіковане діяння, конкретно вказана норма Загальної та Особливої частин, які передбачають відповідальність за дію чи бездіяльність особи.

*Точність при кваліфікації ухилення від оподаткування має бути досягнута безумовно, вона становить собою самостійну цінність. Точне визначення статті кримінального закону, її структурного елемента є метою кримінально-правової кваліфікації діяння. Саме з точністю пов'язується її правильність і законність. Адже неточну кваліфікацію – таку, коли скоєне кваліфіковане за тією статтею чи частиною, пунктом статті, чи, коли не вказаний структурний елемент статті, який передбачає саме дане діяння, за жодних умов не можна вважати правильною. Адже навіть визначення статті Особливої частини без конкретизації її частини, пункту, без необхідних посилань на статті Загальної частини, без точної вказівки того, норма чи норми якого закону застосовуються, нічого не дає для кримінально-правової оцінки діяння. Не існує ухилення від оподаткування взагалі – є таке ухилення, яке передбачене конкретно статтею, частиною статті Особливої частини КК.*

Кримінально-правові, в меншій мірі кримінально-процесуальні наслідки кваліфікації, пов'язуються з визначенням не лише статті, а й її частини чи пункту. Наприклад, перелік тяжких злочинів даний у ст. 7<sup>1</sup> КК з врахуванням того, якою частиною статті передбачений той чи інший злочин (лише в окремих випадках – щодо найбільш небезпечних діянь – тяжкими визнаються злочини, передбачені усіма частинами статті), не визначивши частини статті, неможливо встановити, яке покарання встановлює закон за дане посягання, а тим самим і можливість застосування такого запобіжного заходу як взяття під варту тощо. Точність кваліфікації є неодмінною умовою її дієвості.

Тому точність кваліфікації має бути досягнута незалежно від того, чи впливає це на вирішення якогось конкретного питання. Найчастіше виникає питання про доцільність зміни кваліфікації, коли це не пов'язано із зміною становища обвинуваченого, підсудного. Часом висловлюється думка, що неточну кваліфікацію можна «не зачіпати», якщо це не викличе одночасно зміну запобіжного заходу, застосування давності, пом'якшення покарання тощо. Однак така позиція спрямована лише на приховування помилок, допущених на попередніх стадіях кримінального процесу. Вона не враховує того, що кваліфікація впливає на вирішення цілого комплексу правових питань, неправильності в ній позначаються на становищі як даної особи, так і її співучасників, причет-



них до злочину. Врешті-решт точність кримінально-правової кваліфікації – це точність юридичної і соціальної оцінки вчиненого діяння. Тому не лише юридично правильною, а й політично зрілою є позиція тих правників, які відстоюють необхідність досягнення того, що на практиці називають «чистотою кваліфікації». Під нею якраз і розуміють точність кримінально-правової оцінки скоєного, вмінення саме тих норм кримінального закону, які передбачають діяння, безвідносно до можливого покарання або застосування інших заходів до особи.

Отже, оскільки правильна кваліфікація служить реалізації різновекторних інтересів, то вона має проводитися у точній відповідності з законом і тоді, коли те чи інше рішення не впливає на статус особи, дії якої кваліфікуються. Верховний Суд України послідовно відстоює позицію про те, що точність кваліфікації є складовою її правильності і законності, звертає увагу на неприпустимість ігнорування недоліків кримінально-правової оцінки діянь, які є предметом судового розгляду. Так, Пленум Верховного Суду України в преамбулі своєї постанови від 12 жовтня 1989 р. (з наступними змінами) «Про практику розгляду судами України кримінальних справ в касаційному порядку» як недолік судової діяльності відзначає те, що при касаційному розгляді кримінальних справ не усуваються всі недоліки, пов'язані з кваліфікацією злочинів. Аналогічний недолік – те, що не виправляються всі помилки у кваліфікації дій засуджених – відзначається і в преамбулі постанови пленуму Верховного Суду України від 22 грудня 1989 р. «Про застосування судами України законодавства, що регламентує перегляд в порядку нагляду судових рішень в кримінальних справах». У вказаних постановках вищий судовий орган держави підкреслює на обов'язок судів змінити кваліфікацію, навіть, коли це не потягне за собою зміни покарання чи іншим чином не вплине на правове становище особи.

Верховним Судом України неодноразово зверталася увага також на необхідність досягнення конкретності кваліфікації. Зокрема, постанова Пленуму Верховного Суду України від 25 березня 1988 р. (з наступними змінами) «Про застосування судами України кримінально-процесуального законодавства, що регулює повернення справ на додаткове розслідування» вказує, що кримінальна справа у всякому разі підлягає поверненню на

додаткове розслідування, якщо пред'явлене неконкретне обвинувачення, зокрема не вказані стаття (її частина), якою передбачено злочин, не дана юридична оцінка кожному діянню, якщо особа обвинувачується у вчиненні декількох злочинів (підпункт «г» п. 13).

У судовій практиці непоодинокі випадки, коли неконкретна, а отже неточна кваліфікація – відсутність посилення на частину статті, її пункт тягне за собою направлення справи для проведення додаткового розслідування чи на новий судовий розгляд. Звертає на себе увагу те, що в таких випадках вищестоящі інстанції не беруть на себе обов'язок уточнити кваліфікацію – вказати на недостатні компоненти в формулі кваліфікації чи в формулюванні звинувачення.

Разом із тим відзначимо, що вказані вимоги стосуються застосування статей Особливої частини кримінального законодавства. На жаль, поки що і при відданні до суду, і при розгляді справ в касаційному і наглядовому порядку не звертається належна увага на відсутність чи неправильність посилань на відповідні частини ст. ст. 17 та 19 КК, відсутність вказівок на те, в редакції від якого числа діє стаття КК, за якою кваліфіковані дії особи. В усякому випадку, при вивченні і опублікованої, і місцевої (західних областей України) практики не виявлено ні одного вироку, який був би зміненим чи скасованим за цих підстав, жодного випадку направлення справи для проведення додаткового розслідування.

### **Індивідуальність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування**

Підставою для виділення як самостійного принципу індивідуальності кримінально-правової кваліфікації є:

– співвідношення законодавства і його застосування (кваліфікації) як сутності і явища, абстрактного і конкретного. Кваліфікація, будучи явищем, проявом конкретного, характеризується такими рисами, які дають можливість відрізнити його від інших явищ і іншого конкретного. Тому кваліфікації притаманна індивідуалізація, в ній знаходять свій вияв ознаки, які специфічні саме для даного посягання. Якщо в ході кваліфікації не сформульована індивідуальна правова оцінка кожного діяння окремо, не диференційована роль кожної особи у вчиненні злочину, то є підстави вважати, що явище правової оцінки не відбулося;

– необхідність індивідуалізації кримінально-правової кваліфікації базується, як і всі інші її принципи, на принципі законності. Кримінальний та кримінально-процесуальний закон передбачає окрему правову оцінку діянь кожної особи і кожного діяння. Законом визначені межі індивідуалізації при кримінально-правовій кваліфікації скоєного – вони визначаються тим, наскільки диференційована відповідальність;

– принцип індивідуалізації кваліфікації базується також на такому принципі кримінального права, як справедливість. Одним із аспектів справедливості в кримінальному праві є притягнення до відповідальності за власні дії, з врахуванням характеру дій, вчинених особою окремо. Це, в свою чергу, передбачає окрему кваліфікацію дій кожної особи;

– вказаний принцип кваліфікації безпосередньо виходить із конституційного положення про те, що «юридична відповідальність кожної особи має індивідуальний характер» (ч. 2 ст. 61 Конституції України).

Індивідуальність кваліфікації має різноманітні прояви. По-перше, вона стосується оцінки кожного злочину окремо, самотійно. По-друге, індивідуальність кваліфікації означає, що кримінально-правова оцінка діяння кожної особи стосується лише її самої. Тобто, кваліфікація носить персональний характер. По-третє, кримінально-правова кваліфікація здійснюється відповідною посадовою особою одноосібно, навіть коли вона виступає від імені чи в складі колегіального органу.

*Самотійність кримінально-правової кваліфікації* кожного випадку ухилення від оподаткування базується на тому, що немає і не може існувати двох абсолютно однакових, збіжних за усіма ознаками посягань. Кожне з них своєрідне, відрізняється від інших за часом і місцем вчинення, суб'єктами, безліччю інших індивідуальних особливостей. Тому й кримінально-правова кваліфікація, яка полягає у вичленуванні з усіх встановлених ознак ухилення від оподаткування тих типових, з якими чинний закон пов'язує правові наслідки, проводиться стосовно кожного діяння окремо. Це означає, що кожний випадок ухилення від оподаткування повинен отримати самотійну кримінально-правову оцінку. При цьому мають враховуватися лише індивідуальні ознаки притаманні даному діянню, на кваліфікацію не повинна впливати поведінка цієї ж особи

до моменту вчинення посягання чи діяння інших осіб. Тобто, в момент кваліфікації слід абстрагуватися від всіх інших явищ, процесів, які хоча й пов'язані з кваліфікованим діянням, але є зовнішніми стосовно нього.

Разом із тим, загальний зв'язок і взаємозалежність всіх явищ об'єктивної дійсності вимагає в кінцевому підсумку враховувати при кваліфікації не лише ознаки даного діяння, але й інші діяння. Самостійність кваліфікації діяння виявляється, в певній мірі, обмежено. Обмежує ж її сам законодавець, «пов'язуючи» в ряді випадків відповідальність за діяння, яке кваліфікується, з іншими актами поведінки цієї ж особи. Так, кваліфікація рецидиву ухилення від оподаткування за ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> КК, передбачає врахування факту попереднього вчинення відповідного злочину та засудження за нього.

Поведінка інших осіб приймається до уваги при кваліфікації злочинів, вчинених у співучасті. Якщо кваліфіковане діяння є елементом спільної злочинної діяльності, то його кримінально-правова оцінка відбувається не ізольовано, а з врахуванням оцінки діянь всіх співучасників. Це, зокрема, знаходить свій вияв у тому, що, за загальним правилом, діяння всіх співучасників кваліфікується за тією ж статтею Особливої частини, що й діяння виконавця злочину.

Разом із тим, врахування при кваліфікації конкретного діяння «іншої» поведінки відбувається в певних межах. Насамперед, це межі часові – відповідні дії приймаються до уваги лише тоді, коли не зберігається юридична сила раніше накладеного стягнення, засудження, чи коли не спливили строки давності притягнення до відповідальності. Обмеженість врахування при кваліфікації поведінки інших осіб полягає в тому, що в ряді випадків діяння співучасників навіть одного злочину кваліфікуються за різними статтями, частинами, пунктами статей Особливої частини.

*Персональний характер кваліфікації дій кожної особи* має підставу в тому, що кримінально-правові заборони, так само, як і дозволи вчиняти певні дії, адресовані окремим особам. Особистий характер носить кримінальна відповідальність, стимулюючі норми кримінального права також звернені до тих, хто може вчинити певні дії чи утриматися від них. У кримінальному законодавстві ряду країн це підкреслюється формулюваннями норм Загальної і Особливої частин, які розпочинаються сло-

вами «Кожний, хто...». Але й вітчизняне кримінальне законодавство, хоча воно й орієнтоване на діяння, а не на діяча, призначене для оцінки поведінки конкретних осіб, причому кожної із них зокрема.

Кримінально-процесуальне законодавство підкреслює, що питання кваліфікації вирішуються окремо щодо кожного з обвинувачених (ст. 242 КПК). Особливе значення це положення має при кваліфікації злочинів, у вчиненні яких брали участь кілька осіб.

Законодавство України не визнає суб'єктами злочину юридичних осіб чи інші види колективних суб'єктів. При вчиненні злочину у співучасті кваліфікації підлягають діяння окремих співучасників, а не спільне посягання. Діяння, вчинене особисто кожним із співучасників, передусім оцінюється під кутом зору його вкладу в сумісну злочинну діяльність.

Оскільки всі співучасники спільно вчиняють один і той же злочин, то, за загальним правилом, всі вони несуть відповідальність за однією і тією ж нормою Особливої частини (статтею, частиною статті, пунктом статті). В теорії кримінального права найбільш поширеною є думка, що вітчизняне кримінальне право стоїть на засадах так званої акцесорної теорії співучасті, відповідно з якою дії всіх співучасників кваліфікуються за нормою Особливої частини, яка вмінюється виконавцю злочину.

Разом із тим, виконавець та інші співучасники далеко не завжди відповідають за однією і тією ж нормою Особливої частини. Вчинення ними одного і того ж злочину не обов'язково означає, що цей злочин передбачений однією і тією ж статтею кримінального закону. Від викладеного вище правила, про те, що кваліфікація всіх співучасників визначається кваліфікацією діяння виконавця злочину, допускаються відступи. Вони обумовлені пануванням у вітчизняному кримінальному праві принципу суб'єктивного вмінення та тим, що кваліфікація дій кожного учасника злочину носить індивідуальний характер.

Можливі ситуації, коли виконавець та інші співучасники, або кілька співвиконавців неоднаково усвідомлюють суспільно небезпечний характер своєї дії або бездіяльності. Таке усвідомлення може, насамперед, стосова-

---

<sup>1</sup> Уголовный закон: опыт теоретического моделирования.— М.: «Наука».— 1987.— С. 23.

тися наявності кваліфікуючих ознак посягання. Якщо певні обставини не охоплювалися виною особи, то вони, будучи обов'язковими ознаками складу злочину, не можуть бути враховані при кваліфікації її діяння. Так, пособник ухиленню від оподаткування, який не усвідомлював те, що воно буде вчинене у великих чи особливо великих розмірах, не може нести відповідальність за ч. 2 або ч. 3 ст. 148<sup>2</sup> КК.

Також за різними нормами Особливої частини кваліфікуються діяння співучасників тоді, коли окремі з них допускають помилку у визначенні фактичних обставин справи. Відомо, що помилка впливає на оцінку дій лише тієї особи, яка її допустила і не може враховуватися при кваліфікації посягання інших співучасників.

Вчинення посягання з альтернативним чи неконкретизованим умислом також може бути підставою кваліфікації посягання окремих співучасників за різними нормами Особливої частини. У випадку вчинення закінченого злочину діяння всіх співучасників кваліфікуються з врахуванням фактично заподіяної шкоди і всі несуть відповідальність за однією і тією ж нормою Особливої частини. Коли ж злочин не завершений, і при цьому умисел одних співучасників неконкретизований або альтернативний, а інших – конкретизований або безальтернативний, а відповідальність в законі диференційована залежно від характеру та розміру заподіяної шкоди, то це впливає на кваліфікацію. Діяння тих співучасників, які беруть участь у незавершеному посяганні, діючи з неконкретизованим чи альтернативним умислом, кваліфікуються за нормою Особливої частини, яка передбачає найменш небезпечний вид злочину. Співучасники ж, які вчиняють посягання з конкретизованим чи безальтернативним умислом, відповідають за нормою Особливої частини, яка передбачає фактично заподіяну шкоду.

За різними нормами Особливої частини співучасники несуть відповідальність і тоді, коли має місце ексцес у діях когось із них. Всі співучасники відповідають у межах змови, той же, хто допустив ексцес (не обов'язково виконавець, як про це переважно пишуть в літературі), несе відповідальність і за нормами, які передбачають такий ексцес.

Індивідуальні особливості, які характеризують особу певного учасника спільного злочину і впливають лише

на його відповідальність, наявність судимості за загальним правилом не можуть враховуватися при кваліфікації дій інших співучасників. Тому норми Особливої частини, які передбачають врахування таких особливостей, зокрема, спеціальний рецидив в ч. 3 ст. 148<sup>2</sup> КК, вмінюються лише певному співучаснику, і за ними не кваліфікується посягання інших учасників того ж самого злочину.

Нарешті, за різними нормами Особливої частини діяння співучасників можуть кваліфікуватися в зв'язку з тим, що одні з них досягли віку кримінальної відповідальності за злочин, вчинюваний у співучасті, а інші – ні. Дії особи, яка не досягла віку кримінальної відповідальності за фактично ним вчинене, кваліфікуються за статтями про злочини, суб'єктом яких є особа, що досягла відповідного віку.

Нарешті, *індивідуальність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування полягає в тому, що вона є індивідуальною діяльністю особи, що її здійснює.*

Суб'єктами кримінально-правової кваліфікації виступають не окремі особи – працівники відповідних органів, а органи в цілому. Саме таке розуміння суб'єкта кваліфікації дозволяє пояснити можливість і доцільність контролю за діяльністю підпорядкованих працівників, законність вказівок для них з приводу кримінально-правової оцінки діяння. Разом із тим, кваліфікація – це логічний процес, діяльність, яка відбувається у свідомості конкретної особи. Жодне стороннє втручання у таку діяльність відбутися не може (якщо відкинути не підтверджені сучасною наукою міркування про вплив навіювання, гіпнозу та інших містичних процесів). А отже, кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування – це результат індивідуального сприйняття фактів, оцінки закону, зіставлення фактичних і юридичних ознак діяння.

Навіть тоді, коли кримінально-правова кваліфікація проводиться в складі колегіального органу – суду, її результат виступає не як плід колективної думки, а як сума оцінок, даних окремими суддями. Підтвердженням цього є те, що рішення суду постановляється більшістю голосів, суддя, який не погоджується з правовою позицією колег, має право на фіксацію своєї окремої думки.

Індивідуальність кваліфікації законом розглядається як гарантія її законності. Чинне кримінально-процесу-

альне законодавство містить цілий ряд положень, спрямованих на те, щоб в ході кваліфікації найповніше виразилася індивідуальна позиція посадової особи, яка її здійснює. Насамперед, до них відносяться правові заходи забезпечення процесуальної самостійності слідчих, незалежності суддів, які розглянуті вище при аналізі принципу об'єктивності кримінально-правової кваліфікації. До таких заходів слід віднести і міри відповідальності за втручання у вирішення судових справ та діяльність інших посадових осіб, які уповноважені на проведення кримінально-правової кваліфікації (ст.ст. 176<sup>1</sup>, 189<sup>2</sup> КК), особливий порядок призначення на посади та звільнення з них, притягнення до відповідальності працівників прокуратури і суддів.

### ***Повнота кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування***

Принцип повноти кримінально-правової кваліфікації виділяється, оскільки:

– в кваліфікації знаходить свій прояв діалектика необхідності і випадковості. Кваліфікація, як явище необхідне, повинна відобразити необхідність кримінально-правової оцінки вчиненого діяння в повному обсязі. Якщо ж піддати оцінці лише частину вчиненого особою діяння (діянь), оцінити його з позицій не всіх існуючих кримінально-правових норм, а лише окремих із них, то необхідність не отримає свого прояву в кваліфікації;

– необхідність забезпечення повноти кваліфікації впливає також із принципу законності. Він може вважатися реалізованим, коли закон застосований в повному обсязі, всі норми, які поширюються на дане діяння, враховані при оцінці відповідної поведінки особи;

– системний характер права передбачає, що при кваліфікації повинні знайти свій розвиток інші правові принципи. Закріплення в кримінально-процесуальному законодавстві принципу всебічності, повноти і об'єктивності дослідження обставин справи (ст. 22 КПК) передбачає, що й кваліфікація буде здійснюватися на тих же засадах. Адже, якщо не забезпечувати повноту кваліфікації, то втрачає зміст повнота встановлення фактичних обставин справи.

Під повнотою кримінально-правової кваліфікації слід розуміти її закінченість та вичерпність. Кваліфікація ухилення від оподаткування буде повною, якщо, по-пер-



ше, кримінально-правову оцінку отримали всі діяння, вчинені особою, по-друге, при її здійсненні використані всі чинні правові норми, по-третє, вона досягла того ступеня досконалості, коли вже не може бути доповнена, уточнена, змінена.

Необхідність досягнення повного охоплення кваліфікацією всіх діянь особи (проводити кримінально-правову оцінку всіх значущих з точки зору кримінального закону діянь) впливає з кримінально-правового принципу невідворотності відповідальності<sup>1</sup>, принципу офіційності кваліфікації, процесуального принципу забезпечення всебічності, повноти і об'єктивності дослідження обставин справи. Якщо певні обставини вже виявлені, встановлені, то в ході попереднього розслідування та судового розгляду кримінальної справи, вони не повинні бути залишені без уваги. Кожна із них має дістати кримінально-правову оцінку – або визнана такою, що не має кримінально-правового значення, або ж віднесена до тих, що є підставою для визнання діяння злочином чи навпаки, правомірним вчинком. Повнота кваліфікації усіх діянь базується як на обов'язку особи понести відповідальність за все вчинене, чи навпаки, на праві не перетерпіти жодних негативних наслідків у випадку вчинення дій, позитивних в точки зору кримінального закону, так і на повноваженнях та обов'язках правоохоронних органів і судів.

Тому недопустимо зосереджувати увагу лише на частині скоєного й давати оцінку лише найбільш небезпечним чи яскраво вираженим діянням. Залишаючи без уваги інші діяння часто неможливо дати належну оцінку і тому «основному». Нерідко це не враховується в слідчо-прокурорській і судовій практиці. Типовими є помилки, коли при кваліфікації звертають увагу на наявність ознак основного складу злочину і забувають про необхідність врахування кваліфікуючих ознак чи ознак злочину, який вчиняється задля маскування головного посягання, чи є передумовою його вчинення.

На забезпечення повноти кваліфікації – необхідність оцінки всіх діянь, вчинених особою, особливо слід звер-

---

<sup>1</sup> У літературі висловлюється думка, що це принцип є не галузевим, а загальним для всіх галузей права – Малєин Н. С. Неотвратимость и индивидуализация ответственности. // Советское государство и право. – 1982. – № 11. – С. 50.

тати увагу при кваліфікації співучасті у злочині, множинності злочинів, а також злочинів, вчинених при наявності одночасно кількох кваліфікуючих ознак.

*Стосовно співучасті вказана проблема виникає при виконанні однією особою одночасно кількох функцій. Маються на увазі ті нерідкі в практиці випадки, коли окремі співучасники – підмовник, організатор, пособник – крім своєї ролі виступають ще й у ролі виконавця чи співвиконавця злочину, чи має місце інше поєднання в одній особі кількох видів співучасників. Видається за доцільне підтримати висловлену в літературі думку про кваліфікацію дій співучасника, який поєднує кілька функцій, з посиланням на кожен з частин ст. 19 КК, що передбачає діяльність певних видів співучасників, та відповідну норму Особливої частини<sup>1</sup>. Така кваліфікація покаже дійсну роль кожної особи у вчиненні злочину, сприятиме призначенню покарання з врахуванням характеру та ступеня участі у спільному вчиненні злочину.*

Якщо при сукупності злочинів цей факт обов'язково відображається в кваліфікації – має місце посилання на кілька норм Особливої частини – то немає принципових перепон для того, щоб відповідно не враховувати виконання однією особою одночасно кількох функцій при вчиненні одного і того ж злочину. Це може здійснюватися завдяки посиланню у формулі кваліфікації на всі ті частини ст. 19 КК, які передбачають діяльність відповідних видів співучасників та на норму Особливої частини. Й тоді дії особи, яка, наприклад, виступила підмовником до шахрайства з фінансовими ресурсами й одночасно взяла участь у виконанні об'єктивної сторони цього злочину, будуть кваліфіковані за ч. 3,5 ст. 19 – ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК, дії того, хто був лише виконавцем – за ч. 3 ст. 19 – ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК. Якщо ж особа вчинить такий же злочин одноосібно, то кваліфікація її дій лише за ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК ясно і недвозначно це характеризуватиме. Таким чином, забезпечення повноти кваліфікації сприятиме ще і її індивідуалізації.

*Стосовно множинності злочинів проблема забезпечення повноти кваліфікації виникає в зв'язку із вирішенням питання про необхідність кримінально-правової*

---

<sup>1</sup> Див.: Кладков А. Квалификация преступлений, совершенных в соучастии. // Законность. – 1998. – № 8. – С. 27.

оцінки окремих злочинів, які утворюють таку множинність. Слід зауважити, що вказана проблема стосовно окремих видів множинності ставиться в різній площині. Для кваліфікації рецидиву злочинів воно не становить гостроти. Адже злочин, за який особа була засуджена, вже отримав кримінально-правову оцінку, новий же злочин кваліфікується окремо. Таким чином, кваліфікація рецидиву відображає факт вчинення кількох діянь. При сукупності злочинів скоєне завжди кваліфікується за всіма статтями Особливої частини, які передбачають окремі злочини, що утворюють сукупність. Забезпечення повноти кваліфікації полягає у встановленні того, в яких випадках скоєне становить собою сукупність, а в яких охоплюється однією кримінально-правовою нормою. Це питання виходить за межі цієї роботи і тут не аналізується.

Відносно ж повторності злочинів суть проблеми забезпечення повноти кримінально-правової кваліфікації полягає у визначенні того, чи потрібно окремо кваліфікувати (точніше – відображати у формулі кваліфікації, у формулюванні звинувачення) ті злочини, з яких складається повторність. При кваліфікації повторності злочинів потрібно визначити, чи підлягає окремій кримінально-правовій кваліфікації перший епізод (а при систематичності злочинів перший і другий епізоди), який є складовою повторності, а також, чи слід окремо кваліфікувати ті посягання, які вчинені вже після наявності повторності злочинів – третій і наступні при повторенні злочинів та неодноразовості, четвертий і наступні – при систематичності.

Аналіз постанов Пленуму Верховного Суду України, опублікованої та місцевої судової практики показує, що окремо кваліфікуються злочини, які утворюють повторність у таких випадках:

1) злочини передбачені різними статтями Особливої частини;

2) злочини перервані на різних стадіях. Допустимо, перший становить собою закінчений злочин, другий – замах на злочин. Скоєне кваліфікується так:

ч. 1 ст. 148<sup>5</sup>; ч. 2 ст. 17 – ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК;

3) злочини, вчинені в співучасті, але види співучасників не збігаються, або ж один із злочинів вчинений у

співучасті, а другий – «одноосібно». Формула кваліфікації при цьому має, наприклад, такий вигляд:

ч. 6 ст. 19 – ч. 1 ст. 148<sup>5</sup>; ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК.

Таким чином, у вказаних випадках повнота кваліфікації забезпечується, а при вчиненні ж злочинів однорідних, перерваних на однакових стадіях, вчинених співучасниками однакових видів, вона не досягається. Чи не найголовнішою причиною підходу, якого притримується практика при кваліфікації посягань, які утворюють повторність злочинів – підходу, відповідно з яким окремі епізоди не піддаються самостійній кримінально-правовій кваліфікації і не кваліфікуються одночасно як повторність і сукупність злочинів є те, що це не впливає на призначення покарання. Відомо, що за чинним кримінальним законодавством (ст. 42 КК) покарання при вчиненні кількох злочинів – тобто, кваліфікованих за кількома статтями Особливої частини – не може перевищувати того, що встановлене статтею закону, яка передбачає більш суворе покарання. Це означає, що як при самостійній кваліфікації окремих злочинів, які утворюють повторність, так і при кваліфікації лише за частиною статті, що передбачає вчинення злочину повторно (неодноразово, систематично), максимальне покарання не може перевищувати того, яке передбачене за повторне вчинення злочину.

Підхід, відповідно з яким кваліфікація обумовлюється можливим покаранням, не може бути прийнятим. Він, як вже відзначалося, суперечить принципу законності кримінально-правової кваліфікації. Але, навіть якщо й виходити з потреб призначення справедливого покарання, то саме кваліфікація окремо кожного із злочинів, які утворюють повторність, дозволяє призначити справедливе покарання. Адже в такому випадку буде призначене покарання також окремо за кожний із злочинів, а наявність сукупності злочинів приведе до того, що остаточне покарання буде більш суворе, ніж якби воно призначалося лише за однією статтею Особливої частини.

Видається, що необхідність забезпечити повноту кваліфікації (а тим самим і її законність, точність, невідворотність відповідальності за кожний злочин), веде до визнання єдино правильною таку кримінально-правову оцінку повторності злочинів, коли кожне посягання, яке утворює повторність, отримує окрему кваліфікацію. Існу-

юча практика, частина роз'яснень Пленуму Верховного Суду України з питань застосування законодавства потребують коректування.

Нарешті, *забезпечення повноти кваліфікації кожного діяння стосується оцінки злочинів, вчинених при наявності одночасно кількох кваліфікуючих ознак.* Такі ознаки можуть бути передбачені як однією і тією ж частиною статті, так і різними її частинами. За практикою, яка склалася, і відповідно до роз'яснень, що викладені у постановах Пленуму Верховного Суду України, скоєне при наявності кваліфікуючих, особливо кваліфікуючих ознак, передбачених різними частинами тієї чи іншої статті, кваліфікується за частиною статті, яка передбачає більш суворе покарання. При цьому всі кваліфікуючі ознаки повинні бути вказані в постанові про притягнення як обвинуваченого, обвинувальному висновку і в мотивувальній частині вироку. Однак, в такому випадку, не забезпечується ні повнота кваліфікації, ні її індивідуалізація. Принаймні з формули кваліфікації важко виявити, який же злочин вчинено. Адже однаково кваліфікується і злочин, вчинений при наявності однієї кваліфікуючої ознаки, передбаченої частиною статті, яка передбачає найбільш суворе покарання, і злочин, в якому наявні одразу кілька кваліфікуючих, особливо кваліфікуючих ознак. Тому видається за доцільне запровадити правило про кваліфікацію скоєного за усіма частинами статті, які передбачають наявні кваліфікуючі, особливо кваліфікуючі ознаки. Наприклад, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчинене за попереднім зговором групою осіб і, водночас, яке привело до ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах – кваліфікувати за ч.ч. 2, 3 ст. 148<sup>2</sup> КК.

*При кваліфікації потрібно не лише оцінити всі вчинені діяння, але й використовувати при цьому всі кримінально-правові норми, які мають відношення до даного випадку.* До таких норм відносяться як ті, що об'єднані в КК, так і некодифіковані. Кваліфікація з врахуванням усіх кримінально-правових норм означає, що вибір тих, які мають бути застосовані в даному випадку, проводиться з врахуванням правил про конкуренцію норм, колізію між ними, дію кримінального закону в часі.

*Повнота врахування норм означає також, що нале-*

*жити керуватися усіма структурними елементами кожної норми* – її гіпотезою, диспозицією та санкцією. Всі вони становлять нерозривне ціле, складають єдину норму. Разом із тим, можна назвати випадки, коли гіпотеза і диспозиція однієї кримінально-правової норми застосовується разом із санкцією іншої норми:

1) при відсилочній санкції статті кримінального закону;

2) при кваліфікації діяння за законом, який має зворотну дію. Причому диспозиція нового закону є вужчою, а санкція – більш суворою, ніж в раніше діючої норми. В такому випадку діяння, вчинене до вступу в силу нового закону, кваліфікується за цим законом, оскільки він визнається таким, що пом'якшує караність діяння. Покарання ж призначається в межах санкції статті раніше діючого закону.

Таке положення вже давно обґрунтоване в теорії кримінального права, останнім часом воно закріплюється і в законодавстві, матеріалах практики. Чи не найбільше значення в сучасний період це має при притягненні до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Адже з кожною новою редакцією ст. 148<sup>2</sup> КК її диспозиція звужується в частині розміру суми, при ухиленні від сплати якої настає кримінальна відповідальність, а санкція посилюється. Внаслідок цього виникають питання про дію названої норми в часі, застосування її диспозиції і санкції. Важливі положення з цього приводу закріплені в розділі III Закону України від 5 лютого 1997 р. «Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків» відповідно з якими:

«1. Діяння, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, про які на час набрання чинності цим Законом перебувають у стадії попереднього розслідування або судового розгляду, мають кваліфікуватися за новою редакцією статті 148<sup>2</sup> Кримінального кодексу України.

2. Вироки на осіб, засуджених до позбавлення волі, які вчинили злочини, що мають кваліфікуватися за частиною 1 статті 148<sup>2</sup> в редакції цього Закону, підлягають перегляду з метою приведення їх у відповідність з новою

редакцією зазначеної статті та вирішення питання про звільнення згаданих осіб від відбування покарання або заміну більш м'яким покаранням, з урахуванням конкретних обставин справи».

Ці положення Закону від 5 лютого 1997 р. отримали, як видається, правильну інтерпретацію в документі, направленому Верховним Судом України обласним судам на початку 1998 р. Це «Аналіз практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», підготовлений суддею Верховного Суду України В. Р. Мойсиком. В цьому ґрунтовному і об'ємному (40 сторінок) аналізі, зокрема, вказується:

«Відповідно до зазначених вимог розділу III Закону від 5 лютого 1997 р. всі діяння, пов'язані з ухиленням від сплати податків, вчинені з часу введення в кримінальний кодекс статті 148<sup>2</sup> КК України, мають кваліфікуватися тільки за новою редакцією статті 148<sup>2</sup> КК України, яка введена Законом від 5 лютого 1997 року.

Разом із тим при призначенні покарання за діяння, вчинені до 26 лютого 1997 року, суди мають суворо дотримуватися вимог статті 58 Конституції і ст. 6 КК України і не призначати покарань більш суворих, ніж вони були передбачені попередньою редакцією цієї статті»<sup>1</sup>.

Отже, по суті мова йде про можливість симбіозу диспозиції статті одного закону і санкції іншого, про формування ситуативної кримінально-правової норми, яка в такому вигляді не передбачена законодавством. Такий підхід, очевидно не суперечить вимогам повноти використання кримінально-правової норми при кваліфікації, хоча прямо з положень КК про дію кримінального закону в часі не впливає. Адже ст. 6 КК не передбачає надання зворотної дії лише диспозиції чи лише санкції статті – зворотню силу має кримінальний закон в цілому, як єдність усіх його структурних частин. Тому відповідні положення мали б бути внесені в статтю КК, яка регламентує дію кримінального закону в часі.

---

<sup>1</sup> Аналіз практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. / Підготовлений суддею Верховного суду України В. Р. Мойсиком. Без зазначення дати і місця видання.– С. 6.

Нарешті, повнота кваліфікації передбачає її проведення з використанням всіх існуючих і таких, що відносяться до даного випадку правил кримінально-правової оцінки діяння, як писаних, так і неписаних, як загальних, так і тих, що стосуються окремих видів злочинної діяльності чи окремих злочинів. При цьому нерідко виникає проблема конкуренції між такими правилами та колізії між ними.

Оскільки в вітчизняному праві правила кваліфікації не закріплені, вибір «потрібних» (підходящих для даного випадку) положень часто викликає труднощі. Зокрема, це стосується випадків, коли окремі правила кваліфікації суперечать одне одному. Видається, що тоді слід керуватися такими міркуваннями:

– приписи з питань кваліфікації, які закріплені в чинних постановах Пленуму Верховного Суду, мають перевагу над неписаними положеннями. З принципу законності кримінально-правової кваліфікації впливає їх формальна обов'язковість для всіх посадових осіб, які уповноважені на офіційну правову оцінку діяння. Тому при виявленні суперечності між теоретичними аксіомами і постулатами та обов'язковими роз'ясненнями Пленуму Верховного Суду перевагу стосовно конкретних справ слід віддавати останнім. В плані ж формування банку правил кваліфікації, які Верховний Суд вважає за потрібне роз'яснити з метою уніфікації судової практики, вдосконалення існуючих постанов, науково обґрунтовані положення повинні мати першість. Аналогічно слід оцінювати і положення, викладені в матеріалах опублікованої судової практики, виходячи вже не з формальної, а фактичної обов'язковості прецеденту рішень вищестоящих судових органів;

– роз'яснення і вказівки, викладені в інших документах, які виходять від Верховного Суду (оглядах, аналізах і узагальненнях судової практики, листах, відповідях на запитання тощо) мають таке ж значення, як і будь-які інші – теоретичні – положення. Вони повинні застосовуватися тоді, коли не суперечать обов'язковим вказівкам, є теоретично обґрунтованими, відповідають всій системі правил кваліфікації;

– загальні положення – виведені як принципи кримінально-правової кваліфікації (чи принципи більш високого рівня узагальнення), сформульовані як правила кваліфікації окремих видів злочинної діяльності чи такі, що поширюються на певні види застосування кримінально-



правових норм (кваліфікації попередньої злочинної діяльності, кваліфікації при конкуренції кримінально-правових норм тощо) мають перевагу над правилами кваліфікації окремих злочинів. Існуюче між ними співвідношення загального, особливого і одиничного передбачає, що одиничне – правила кваліфікації окремих злочинів – є проявом і конкретизацією загального і особливого, не може суперечити явищам вищого рівня узагальнення. Якщо ж такі суперечності мають місце, то це означає, що, або правила кваліфікації спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям, шахрайства з фінансовими ресурсами чи інших окремих злочинів сформульовані неточно, або ж, що в даному випадку неправильно виявлений принцип кваліфікації чи типове правило, які поширюються на діяння, що кваліфікується.

В цілому ж можна стверджувати, що при кримінально-правовій оцінці діяння мають застосовуватися всі правила кваліфікації, які є формально обов'язковими, логічно несуперечливими, становлять собою елемент системи відповідних положень і не випадають із неї.

**Вирішення спірних питань на користь особи, дії якої оцінюються при кваліфікації ухилення від оподаткування**

Чинне кримінальне законодавство не дозволяє однозначно кваліфікувати цілий ряд типових ситуацій. Це, наприклад, готування чи замах на злочин при неконкретизованому умислі, помилка в наявності кваліфікуючих ознак злочину тощо. Теоретично можливі варіанти кваліфікації, які є більш сприятливими для обвинуваченого, підсудного чи навпаки. Так, готування до ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів при неконкретизованому умислі може кваліфікуватися як:

– готування до ухилення, яке призведе до ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в дрібному розмірі (меншому, ніж значний), яке за загальним правилом взагалі не є кримінально-караним посяганням;

– готування до ухилення ...у значних розмірах (ч. 1 ст. 17 – ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК);

– готування до ухилення ...у великих розмірах (ч. 1 ст. 17 – ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> КК);

– готування до ухилення ...у особливо великих розмірах (ч. 1 ст. 17 – ч. 3 ст. 148<sup>2</sup> КК).

Стосовно вирішення аналогічного питання – при су-

мніві в оцінці доказів – в кримінально-процесуальному праві існує визнане теорією та закріплене в одній з постанов Пленуму Верховного Суду СРСР (1969 р., «Про судовий вирок») положення, що сумніви трактуються на користь обвинуваченого. Міжнародно-правові пакти про права людини також виходять з позиції, згідно якої недоліки в законодавстві, сумнівні положення не можуть погіршувати становище людини. Конституція України в ч. 3 ст. 62 прямо вказує, що усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь.

Видається, що наведене правило слід поширити й на матеріальне кримінальне право.

Разом з тим, наявність сумнівних з позиції кваліфікації положень свідчить про недоліки кримінального закону й необхідність його вдосконалення. Щонайменше ж потрібно в самому КК закріпити правило про те, як слід кваліфікувати скоєне, в розглядуваних ситуаціях.

### **Недопусти- мість подвій- ного вмінення при кваліфі- кації ухилен- ня від оподат- кування**

Конституція України закріпила загальноправовий принцип *non bis in idem*, передбачивши в ч. 1 ст. 61, що ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення. В теорії кримінального права це положення часто поширюють лише на випадки, коли громадянин держави вчинив злочин за кордоном, поніс там покарання і знову опинився в Україні. Його не можна знову притягати до відповідальності, хоча б і здавалося, що перенесене ним покарання надто м'яке і не відповідає вітчизняним законам. Такий підхід, як видається, надто звужує кримінально-правове значення цього конституційного положення, оскільки воно стосується і кваліфікації діяння.

Стосовно кваліфікації злочинів цей принцип означає, що діяння не може кваліфікуватися за нормою Особливої частини КК, якщо інша норма, з числа застосованих до цієї особи, повністю охоплює скоєне:

– посягання не може кваліфікуватися за нормою Особливої частини кримінального законодавства, якщо інша норма КК, вмінена тій же особі, передбачає це ж діяння;

– діяння, яке отримало правову оцінку як адміністративний проступок не може одночасно виступати як ознака злочину.

На вказаному принципі базуються певні правила кваліфікації злочинів. Одне із них передбачає, що при конкуренції загальної і спеціальної норми, скоєне кваліфікується за спеціальною нормою. З цього випливає, що не можуть бути одночасно стосовно одного й того ж посягання вмінені і загальна, і спеціальна норми.

Ще одне правило, яке впливає із вказаного принципу кваліфікації полягає в тому, що при конкуренції частини і цілого, скоєне кваліфікується за статтею, яка встановлює відповідальність за частину скоєного, не може мати місце сукупність статей, які передбачають частину і ціле. Наприклад, спричинення майнової шкоди державі в ході зловживання посадовим становищем повністю охоплюється відповідними частинами ст. 165 КК й кваліфікації за ст. 87 КК не потребує. Тобто, окремі злочини, які утворюють так званий складений злочин (врахована законодавцем сукупність злочинів, коли в межах однієї статті Особливої частини об'єднані посягання, кожне з яких становить собою окремий злочин), самостійній кваліфікації не підлягають.

Нарешті, розглядуваний принцип кваліфікації лежить в основі правила, згідно з яким посягання, яке передбачене самостійною кримінально-правовою нормою і яке виступає способом, наслідком або іншою ознакою іншого злочину (основного), повністю охоплюється нормою про цей злочин, якщо він менш небезпечний, ніж основний злочин.

У зв'язку з цим виникає проблема визначити, які ж злочини поглинаються (включаються) в інші посягання, чи, точніше, які статті Особливої частини охоплюють собою діяння, одночасно передбачені іншими самостійними статтями КК. Звичайно, при цьому виходять з порівняння санкцій статей Особливої частини.

Інший аспект проблеми недопустимості подвійного вмінення пов'язаний із врахуванням при кваліфікації діянь, які є частиною адміністративного проступку чи іншого правопорушення і вже отримали відповідну правову оцінку. З принципу недопустимості подвійного вмінення випливає, що коли певні діяння вже враховані як ознака іншого правопорушення, то вони одночасно не повинні враховуватися як ознака злочину.

Є підстави вважати, що при кваліфікації неприпустимо враховувати діяння, за які особа законно піддана

іншим видам юридичної відповідальності. Адже це означає порушення принципу загальноправового принципу про недопустимість подвійної відповідальності за одні і ті ж діяння та аналізованого принципу кримінально-правової кваліфікації. В зв'язку з цим слід звернути увагу і на невдалість формулювання, яке міститься в ч. 1 ст. 61 Конституції України. Мова повинна йти про те, що ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності не лише одного виду, а й різних видів за одне й те саме правопорушення.

**Стабільність кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування**

Принцип стабільності кримінально-правової кваліфікації виводиться, виходячи з того, що:

– норми чинного законодавства і кваліфікація співвідносяться як можливість і дійсність. Дійсність може змінюватися лише за умови зміни можливості, яка лежить в основі даної дійсності. Тому, поки не змінене чинне законодавство, норми якого є підставою кваліфікації, визнаються незмінними фактичні обставини справи, не встановлені помилки чи зловживання в ході кваліфікації, вона сама також повинна бути незмінною, стабільною;

– головний принцип кваліфікації – принцип законності передбачає, що на основі норм закону повинна відбуватися не лише кримінально-правова оцінка діяння, але і зміна кваліфікації. Виходячи із прагнення забезпечити стабільність зафіксованих у процесуальних документах висновків про оцінку діяння, чинне законодавство передбачає певну процедуру зміни кваліфікації, ускладнюючи і утруднюючи її по мірі переходу до більш пізніх стадій кримінального процесу;

– гуманізм права, прагнення забезпечити повну реалізацію законних прав і інтересів учасників процесу виявляється при кваліфікації в тому, що зміна кваліфікації, яка веде до погіршення становища особи, можлива лише за умови повторення необхідних процесуальних дій, повернення справи на попередню стадію кримінального процесу.

### 3. ЕЛЕМЕНТИ ТА ОЗНАКИ СКЛАДУ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

#### 3.1 Об'єкт та предмет ухилення від оподаткування

**Поняття, види та значення об'єкта ухилення від оподаткування** Точне встановлення об'єкта ухилення від оподаткування має велике значення для вивчення характеру і ступеня суспільної небезпеки посягання, його правильної кваліфікації, відмежування від суміжних злочинів, для призначення покарання та ін. Теоретична і практична значимість об'єкта злочину зумовила великий інтерес представників юридичної науки до цієї проблеми<sup>1</sup>.

Для визначення об'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів важливе значення має і класифікація об'єкта злочину, яка «показує місце конкретного об'єкта в загальній системі суспільних відносин, ... дозволяє уявити його важливість: цінність і суспільну небезпеку посягань на нього»<sup>2</sup>.

В теорії кримінального права запропоновані різні класифікації об'єкта злочину за ступенем узагальнення. Одні вважають, що класифікація повинна бути двочленною, тобто виділяють лише родовий і безпосередній об'єкт<sup>3</sup>; інші представники юридичної науки обгрунто-

<sup>1</sup>Дослідженню об'єкта злочину присвячено немало монографій та інших публікацій: *Никифоров Б. С.* Об'єкт преступления по советскому уголовному праву. М: Госюриздат.— 1960; *Глистин В. К.* Проблема уголовно-правовой охраны общественных отношений (объект и квалификация преступления). Л: Изд-во ЛГУ.— 1979; *Коржанский Н. И.* Объект и предмет уголовно-правовой охраны.— Москва: Академия МВД СССР.— 1980; *Тацый В. Я.* Объект и предмет преступления в советском уголовном праве.— Харьков: «Вища школа».— 1988. статті та розділи в роботах М. А. Гельфера, М. М. Загороднікова, Г. А. Крігера, В. М. Кудрявцева, В. Д. Філімонова та багатьох інших авторів.

<sup>2</sup>*Коржанский Н. И.* Вказана робота.— С. 21.

<sup>3</sup>Таку думку обгрунтував Федоров М. І.— *Федоров М. И.* Понятие объекта преступления по советскому уголовному праву // Ученые записки Пермского университета. 1957. Т. 11. Вып. 4. Книга 2.— С. 188, 173 и др. Він вказував, що загального об'єкту не існує, так як він становить лише поняття, а виділення так званого загального об'єкту нічого не дає для теорії і для практики. Однак ця думка не знайшла підтримки і дальшого розвитку. Спростовуючи це твердження, можна навести висновок П. С. Тоболкіна про те, що службова функція загального об'єкта полягає в тому, що він, об'єднуючи

вують доцільність чотиричленної класифікації об'єкту злочину. Найбільшу підтримку і поширення в теорії отримала тричленна класифікація об'єкта на загальний, родовий, безпосередній<sup>2</sup>.

У межах тричленної класифікації інколи здійснюється виділення поряд з родовим підгрупового (видового) об'єкта, коли всередині великої групи однорідних суспільних відносин розрізняються більш вузькі групи відносин, «що відображають один і той же інтерес учасників цих відносин чи таких, що виражають деякі тісно взаємопов'язані інтереси одного і того ж об'єкта»<sup>3</sup>.

Аналіз суспільних відносин, які порушує розглядуваний делікт, слід розпочинати з загального об'єкта. Вказівка на загальний об'єкт міститься в ст.ст. 1 і 7 КК України. Загальним об'єктом будь-якого злочину, в тому числі ухилення від оподаткування є вся сукупність суспільних відносин, охоронюваних кримінальним правом України.

### **Родовий об'єкт ухилення від оподаткування**

Наступним, нижчим за рівнем узагальнення охоронюваних суспільних відносин, є родовий об'єкт. В науці кримінального права родовий об'єкт визнається як об'єкт, який охоплює певне коло тотожних чи

---

суспільні відносини, які виступають родовими і безпосередніми об'єктами, в єдину систему, виражає тим самим їх головну властивість: приналежність до найважливіших відносин суспільства на даному етапі його розвитку (Див.: *Тоболкин П. С. Социальная обусловленность уголовно-правовых норм.*— Свердловск.— 1983.— С. 92—93), тобто вказує на суспільну небезпечність вчинюваних на них посягань.

<sup>1</sup> *М. Й. Коржанський* виділяє чотири види об'єктів: загальний об'єкт, родовий, видовий, безпосередній (де безпосереднім об'єктом злочину вважається об'єкт конкретного посягання, а видовим — той об'єкт, на який посягає злочин окремого виду (вбивство, розкрадання...) — *Коржанский Н. И.*— Вказана робота.— С. 73.

Така позиція викликає сумнів з огляду на те, що, так званий, видовий і безпосередній об'єкти виділені за одним і тим же критерієм.

<sup>2</sup> Див.: Курс советского уголовного права. (Часть Общая). Том 1.— Л.: Изд-во ЛГУ.— 1968.— С. 289; Курс советского уголовного права. Том 2.— М.: Наука.— 1970.— С. 124—125.

<sup>3</sup> *Фролов Е. А.* Спорные вопросы общего учения об объекте преступления. // Сборник ученых трудов Свердловского юридического института.— 1969.— С. 203—204.

Ідея *С. А. Фролова* підтримується *В. Я. Тацієм*, який вказує на доцільність існування такої класифікації в межах трьохчленної, оскільки вона має практичне значення і може бути використана при побудові системи тої чи іншої групи злочинів, зокрема господарських, шляхом виділення в межах однієї глави окремих груп злочинів.— *Тацкий В. Я.* Объект и предмет преступления в советском уголовном праве.— Харьков: «Вища школа».— 1988.— С. 88.

однорідних за своєю соціально-політичною і економічною суттю суспільних відносин, які повинні охоронятися в силу цього єдиним комплексом взаємопов'язаних кримінально-правових норм<sup>1</sup>.

Для того, щоб встановити коло відносин, які складають родовий об'єкт посягання, потрібно прийняти до уваги місце відповідних норм в системі Особливої частини кримінального законодавства, розглянути позиції, висловлені в літературі, а також, і це головне, — зміст порушуваних і охоронюваних суспільних відносин.

Теза про те, що при визначенні родового об'єкта посягання слід враховувати місце норми в системі Особливої частини, ґрунтується на критеріях систематизації кримінально-правових норм в Особливій частині. Відомо, що в межах однієї глави, як правило, об'єднуються норми, які посягають на один і той же родовий об'єкт. Йдучи від зворотного, можна стверджувати, що, коли норма розташована в певній главі, то її родовим об'єктом виступають ті ж суспільні відносини, які є родовим об'єктом інших злочинів, передбачених цією главою.

Однак, це правило далеко не універсальне. Сам законодавець нерідко допускає помилки і вільності у визначенні місця норми у системі Особливої частини. Є багато злочинів, які посягають одночасно на кілька, в тому числі різнорідних суспільних відносин. Які з них є основними для конкретної норми — часто визначити складно. Далі, місце окремої норми в системі Особливої частини визначається на момент створення Кримінального кодексу чи внесення до нього змін і доповнень. В той же час характер суспільної небезпеки посягання може змінюватися в зв'язку із зміною суспільних умов. Тому при визначенні родового об'єкта ухилення від оподаткування не можна керуватися місцем норми в системі Особливої частини як єдиним і визначальним критерієм.

У вітчизняній теорії кримінального права існує ряд позицій щодо родового об'єкта ухилення від оподаткування. Так, М. І. Панов родовим об'єктом заподіяння майнової шкоди державі шляхом обману або зловживання довір'ям — складу злочину, який протягом тривалого часу був єдиним, що охоплював ухилення від сплати по-

<sup>1</sup> Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. — С. 85.

датків громадянами – називає відносини власності, мотивуючи це розміщенням ст. 87 в главі II Особливої частини КК УРСР «Злочини проти соціалістичної власності»<sup>1</sup>, а також тим, що ухиленням від сплати податків та обов'язкових платежів – «несплатою належного» завдається шкода відносинам по формуванню фондів соціалістичної власності, які є складовим елементом відносин власності<sup>2</sup>.

Така позиція ґрунтується на тому, що, на той час, ухилення від сплати обов'язкових внесків державі охоплювалося лише ст. 87, яка була розміщена в главі II Особливої частини «Злочини проти соціалістичної власності». Для свого часу, з врахуванням діючого на той час законодавства і пануючих економічних відносин, думка М. І. Панова була цілком прийнятною. Рациональне зерно, в твердженні М. І. Панова, вбачається в тому, що суспільно небезпечна сутність ухилення від оподаткування полягає в тому, що держава недоотримує належні їй за законом кошти, не розвивається сфера державної власності. Однак, на сьогодні навряд чи вона заслуговує повної підтримки, хоча б з огляду на те, що відповідальність за ухилення від оподаткування передбачена кількома нормами Особливої частини, які поміщені в різних главах кримінального кодексу.

Друга позиція щодо родового об'єкту ухилення від оподаткування полягає у визнанні таким об'єктом тих же відносин, на які посягають інші господарські злочини<sup>3</sup>.

Дана позиція має певне підґрунтя в чинному законодавстві. Вводячи спеціальну кримінально-правову норму про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів – єдину в чинному законодавстві, яка має відповідну назву (ст. 148<sup>2</sup> КК), законодавець помістив її в Главу VI «Господарські злочини». Це свідчить про те, що сам законодавець відносить цей злочин до господарських. Однак, цілком під-

<sup>1</sup> Панов Н. И. Вказана работа. – С. 5

<sup>2</sup> Там само. – С. 10.

<sup>3</sup> В теорії кримінального права найбільш поширеною, по-суті, загально-визнаною є думка про те, що родовим об'єктом господарських злочинів виступає система господарства. Така думка виражена в численних роботах, а найбільш повно обґрунтована в дослідженнях В. Я. Тація. – Тацій В. Я. Ответственность за хозяйственные преступления. Объект и система. – Харьков: «Вища школа». – 1984. – С. 15–47.



тримати і таку позицію важко. Як уже зазначалося, кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування може наставати не лише за ст. 148<sup>2</sup>, яка поміщена в главі «Господарські злочини» Особливої частини, а й за нормами, розташованими в інших главах.

Крім того відомо, що об'єктом злочину виступають ті суспільні відносини, які завжди порушуються при його вчиненні. В той же час, відносини в сфері оподаткування виходять за межі господарських. Ухиленням від сплати податків заподіюється шкода не тільки системі господарства, а й іншим сферам життя держави – обороноздатності, соціальному забезпеченню, науці. Слід враховувати й те, що ухилення від оподаткування може бути вчинено не лише в зв'язку із господарською діяльністю.

Далі, для господарських відносин характерною є диспозитивність, можливість вибору варіантів поведінки, коли дозволено все, крім прямо забороненого в законі. Відносини, які виникають у сфері оподаткування, зокрема в зв'язку з ухиленням від оподаткування, мають інший характер. Змістом таких правовідносин є суб'єктивні юридичні права і обов'язки, що встановлені фінансово-правовими нормами. Причому, це такі відносини, коли права належать тільки одній стороні, обов'язки лежать на іншій. У правовідносинах, які виникають в сфері оподаткування, не буває рівності сторін (на відміну від господарських). Це завжди відносини зобов'язаного і вповноваженого суб'єкта.

Тому вважати родовим об'єктом ухилення від оподаткування систему господарства, принаймні, неточно. Ще одна точка зору про родовий об'єкт висловлена в дисертаційному дослідженні ухилення від подання декларації про доходи М. С. Міщука. В своїй роботі автор обґрунтовує позицію про те, що самостійним родовим об'єктом, який підлягає кримінально-правовій охороні, є «певна сукупність схвалених і охоронюваних кримінальним законом фінансових відносин, які забезпечують зміцнення, розвиток і вдосконалення розподільчої і контрольної функції фінансів у регулюванні ринку та економіки в цілому». З такою позицією автора слід погодитись. Під-

---

<sup>1</sup> Міщук М. С. Кримінальна відповідальність за ухилення від подання декларації про доходи. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. – Харків. – 1993. – С. 10.

хід, відповідно з яким самотійним родовим об'єктом визначаються відносини, які існують у фінансовій сфері, видається найбільш обґрунтованим. Для виділення фінансових відносин самотійним родовим об'єктом кримінально-правової охорони є достатні підстави. Крім доказів, висунутих М. С. Міщуком, можуть бути наведені і додаткові аргументи.

Ті, чи інші відносини виділяються як самотійний родовий об'єкт за наявності певних об'єктивних і суб'єктивних передумов. Об'єктивними передумовами є розширення масштабів і підвищення ролі відповідних відносин в житті суспільства. Про те, що на сучасному етапі розвитку відбуваються якісні зміни в цій сфері, свідчать об'єктивні дані: збільшується кількість платників податків, громадяни стали самотійними учасниками господарського обороту, збільшується кількість операцій, збільшується дискретність поведінки. В зв'язку з цим, більше порушень і зловживань. За соціалістичної економіки платежі стягувались автоматично через банк, була єдина банківська система. Зараз же суб'єкти правовідносин самотійно обчислюють і перераховують податкові суми державі.

В зв'язку з роздержавленням податки є основним джерелом формування доходної частини державного бюджету на відміну від ситуації при плановій економіці, коли в бюджет автоматично стягувалась частина доходу державних підприємств.

Разом з тим, відповідні суспільні відносини виникають у специфічній діяльності держави і тому мають свої особливості. По-перше, вони виникають тільки в сфері фінансової діяльності держави і пов'язані з мобілізацією, розподілом і використанням централізованих і децентралізованих фондів коштів, тобто вони завжди мають грошовий характер. По-друге, однією стороною – владним суб'єктом – фінансових правовідносин завжди виступає держава в особі її уповноважених органів. По-третє, виникнення, зміна і припинення цих правовідносин не відбувається за волевиявленням сторін, а пов'язані з фінансово-правовим актом<sup>1</sup>.

В умовах переходу до ринку характерним є те, що сфера дії фінансових відносин розширюється. Таким чи-

---

<sup>1</sup> Див.: Воронова Л. К., Бекерська Д. А. Фінансове право (за законодавством України). Київ.: Вентурі.- 1995.- С. 43.

ном, фінансові відносини – група суспільних відносин, яка відрізняється від всіх інших груп об'єктів, які охороняються кримінальним правом. Вони становлять самостійну, відокремлену групу суспільних відносин і потребують самостійної охорони.

**Про виділення в новому КК глави «Злочини проти фінансових інтересів держави»**

Висновок про те, що фінансові відносини становлять самостійний об'єкт кримінально-правової охорони дозволяє підтримати висловлену в літературі пропозицію про виділення в системі Особливої частини самостійної глави про фінансові злочини. Не вдаючись детально в питання про склад цієї глави, оскільки воно потребує самостійного дослідження і виходить за межі цієї роботи, слід відзначити, що чільне місце в ній повинні займати норми про відповідальність за ухилення від оподаткування. В теорії кримінального права ці злочини виділяються в окрему групу (при систематизації господарських злочинів)<sup>1</sup>. На жаль, ця ідея не врахована в проектах кримінальних кодексів України. Відповідні злочини в них розосереджені в різних главах. Вказаний недолік має бути усунений в ході подальшої кодифікації кримінального законодавства. В зв'язку з цим виникає питання про назву і місце цієї глави в системі Особливої частини.

Питання про назву глави, як взагалі про назви норм кримінального закону не чисто технічне. Правильна глибока змістовна назва, в тому числі і назва глави – обов'язковий елемент якісного кримінального закону. Назва глави повинна відповідати таким умовам:

- 1) бути стислою;
- 2) охоплювати всі норми, які включені в главу;
- 3) відображати специфіку глави, її відмінність від інших глав;
- 4) назва цієї глави повинна бути побудована з використанням тих же граматичних конструкцій, що й назви інших глав цього ж закону.

З врахуванням цих вимог видається, що найкраще виражає сутність пропонованої глави, назва: «Злочини проти фінансових інтересів держави».

---

<sup>1</sup> Наприклад: *Некипелов П. Т.* Понятие и система хозяйственных преступлений по советскому уголовному праву. Ростов: Изд-во Ростовского ун-та.– 1963.– С. 133.

Наступне питання, що підлягає вирішенню в зв'язку з пропозицією, яка обґрунтовується, це питання про місце глави в системі Особливої частини. Для відповіді на це питання потрібно хоча б коротко торкнутися проблеми побудови системи Особливої частини Кримінального кодексу. Загальновизнано, що послідовність глав залежить від суспільної небезпеки охоплюваних ними посягань, яка, в свою чергу визначається суспільною значимістю, цінністю охоронюваних суспільних відносин. З врахуванням сучасних уявлень про ієрархію соціальних цінностей, коли на перше місце ставиться особа, її права та інтереси, система Особливої частини повинна була б включати три блоки глав, розташованих в наступній послідовності: глави про злочини проти особи, далі – глави про злочини проти інтересів суспільства і, нарешті, – глави про злочини проти держави<sup>1</sup>.

Пропонована глава про фінансові злочини має бути віднесена до останнього з названих блоку глав, тобто тих, які посягають на інтереси держави.

Фінансове благополуччя держави визначає її економічне становище, впливає на обороноздатність, важливу роль має для забезпечення високого авторитету держави серед своїх громадян та на міжнародному рівні. Викладене дозволяє говорити, що місце глави друге – після глави «Злочини проти національної безпеки».

**Безпосередній  
об'єкт ухилення  
від оподатку-  
вання**

Завершальне місце в тричленній класифікації займає безпосередній об'єкт ухилення від оподаткування. Під безпосереднім об'єктом звичайно розуміють «ті конкретні суспільні відносини, які поставлені законодавцем під охорону певного кримінального закону і яким заподіюється шкода злочином, який підпадає під ознаки даного складу»<sup>2</sup>. Шкода, заподіяна безпосередньому об'єкту, характеризує негативні соціальні зміни – зміни в суспільних відносинах.

Виходячи з наведеного можна сказати, що безпосереднім об'єктом злочину, який аналізується, є певна частина фінансових відносин. Для більш точного визначення безпосереднього об'єкта потрібно проаналізувати

<sup>1</sup> Див.: *Навроцький В.* Вступ до особливої частини кримінального права України. Лекції. – Львів: Юридичний ф-т ЛДУ ім. І. Франка. – 1997. – С. 16.

<sup>2</sup> *Тацій В. Я.* Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. – 1988. – С. 88.

структурні елементи відносин, які порушуються ухиленням від оподаткування, тобто їх предмет, учасників (суб'єктів) та зміст<sup>1</sup>. Саме такі структурні елементи суспільних відносин виділяються в філософській та соціологічній літературі, а також підтримуються більшістю вчених-криміналістів, які досліджували проблему об'єкта злочину<sup>2</sup>.

Предметом суспільних відносин завжди виступає те соціальне благо, цінність, з приводу якого виникають суспільні відносини. Таким предметом можуть виступати як матеріальні предмети, так і інші цінності, зокрема інтереси<sup>3</sup>.

Інтереси держави в податкових відносинах полягають у своєчасному і повному одержанні фіскальних сум, які використовуються для виконання завдань і функцій держави з метою задоволення матеріальних і духовних потреб суспільства. Порушення цих інтересів посягає на основи існування і функціонування держави. Таким чином, інтереси держави у своєчасному і повному одержанні сум обов'язкових внесків для витрат на виконання господарсько-політичних завдань виступають предметом податкових відносин<sup>4</sup>.

Обов'язковим структурним елементом суспільних відносин є їх учасники, або суб'єкти. «Податкові відносини – це відносини, які виникають при сплаті податків підприємствами, громадянами, де сторони приймають участь як носії прав і обов'язків, встановлених зако-

<sup>1</sup> Дроздов А. В. Человек и общественные отношения. Л.: Изд-во ЛГУ.– 1966.– С. 23–29, 63–65.

<sup>2</sup> Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві України.– Харків: Українська державна юридична академія.– 1994.– С. 10.

<sup>3</sup> Проблемі інтересу присвячено немало досліджень в психології, економіці, філософії і соціології, а також в правовій науці.– Див., напр.: Грибанов В. П. Интерес в гражданском праве // Советское государство и право.– 1967.– № 1.– С. 49–56; Гукасян Р. Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве. Саратов.– 1970; Басейнов Б. С., Сабикенов С. Категория интереса в праве // Советское государство и право.– 1971.– № 12.– С. 110–113;

<sup>4</sup> Позиція, згідно з якою предметом податкових відносин виступають відповідні інтереси держави, підтримується в кримінально-правовій літературі. «Об'єктом податкового правовідношення виступають фінансові інтереси держави, доходна частина бюджету і позабюджетних фондів, а також інші блага, охоронювані податковим законом»,– пише Н. В. Фролова. Фролова Н. В. Понятие и состав налогового правонарушения // Государство и право.– № 7.– С. 98.

ном»<sup>1</sup>. Встановлення суб'єктного складу охоронюваних суспільних відносин є важливим, зокрема, для визначення суб'єкта злочинного посягання. Розглядувані суспільні відносини складаються між двома категоріями учасників: з однієї сторони таким учасником виступає держава. Причому, коли мова йде про податки, збори (обов'язкові платежі), які спрямовуються до державного бюджету чи державних спеціальних фондів республіканського рівня, то в даному випадку суб'єктом виступає держава в цілому, якщо ж розглядати відповідні платежі, які спрямовуються до місцевих бюджетів, то суб'єктом виступатиме відповідна адміністративно-територіальна одиниця. Інтереси ж суб'єктів будь-якого рівня представляють органи держави, уповноважені контролювати надходження податкових сум і одержувати відповідні документи.

Другою стороною відносин виступає платник обов'язкових внесків, яким може бути фізична чи юридична особа. Головною ознакою цього учасника відносин є те, що він – отримувач доходу (прибутку), власник майна і цей дохід (прибуток) отримується, а майно знаходиться на території даної держави і оподатковується згідно з її законами. В зв'язку з чим у нього виникає специфічний обов'язок – сплачувати обов'язкові внески у встановленому законодавством розмірі і строки.

Нарешті, останнім структурним елементом суспільних відносин виступає їх зміст, тобто взаємні права та обов'язки сторін. З боку платника існує обов'язок сплатити належні з нього суми своєчасно і в повному обсязі. Права платника обов'язкових внесків (на відстрочку платежу; на розстрочку платежу; на податковий кредит; на повернення переплачених податкових сум; оскарження дій податкових інспекторів) встановлюються державою, а не угодою сторін. Обов'язки ж, які покладені на державу як учасника відповідних правовідносин (наприклад, обов'язок усунення подвійного оподаткування) задекларовані нею ж. Причому держава, поки що, не завжди дотримується взятих на себе і закріплених обов'язків (порушується правило про заборону зміни податкових законів в сторону погіршення становища платників протягом бюджетного року; підвищення ставок податків і введення нормативних актів «заднім числом»).

<sup>1</sup> Фінансове право (під ред. Воронової Л. К., Бекерської Д. А.) – С. 115–116.

Причому минає це для вказаного суб'єкта аналізованих правовідносин абсолютно безкарно. Отже, податкові відносини в Україні не тільки – відносини нерівності і субординації, але й відносини прямого диктату, підкорення одного суб'єкта іншому.

Для розуміння взаємозв'язку і взаємодії охарактеризованих вище елементів суспільних відносин важливе значення має визначення механізму заподіяння шкоди об'єкту цього злочину.

Несплачуючи належні з нього обов'язкові внески – «податки, збори, інші обов'язкові платежі», суб'єкт не виконує свій правовий обов'язок, який виникає на підставі норм податкового законодавства. Не виконуючи вказаного обов'язку суб'єкт, тим самим, розриває соціальний зв'язок, який виступає змістом відповідних суспільних відносин. Тим самим, заподіює шкоду майновим інтересам держави. В такий спосіб руйнується правове податкове відношення, яке й виступає безпосереднім об'єктом аналізованого злочину<sup>1</sup>.

Таким чином, безпосереднім об'єктом ухилення від оподаткування виступають відносини з приводу сплати податків, зборів, обов'язкових платежів державі зобов'язаними суб'єктами.

Названі відносини виступають основним безпосереднім об'єктом ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК. Поряд з основним безпосереднім об'єктом в теорії кримінального права виділяють і додатковий об'єкт. Якщо «основним безпосереднім об'єктом виступає суспільне відношення, яке, в першу чергу, прагнув поставити під охорону законодавець, приймаючи кримінальний закон»<sup>2</sup>, то «додатковим безпосереднім об'єктом визнаються такі суспільні відносини, які заслуговуючи самостійної охорони, захищаються кри-

<sup>1</sup> Так, вироком Бориславського міського суду громадянин У. засуджений за ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> КК України за те, що він будучи директором і засновником малого приватного підприємства «Наталя» та службовою особою суб'єкта підприємницької діяльності в період з травня 1994 року по січень 1995 року ухилився від сплати податків шляхом умисного приховування об'єктів оподаткування, заподіявши державі шкоду в особливо великих розмірах. Всього за вказаний період засудженим У. не внесено в бюджет податків та обов'язкових платежів на загальну суму 143 996 200 крб.» (Архів Бориславського міського суду. Справа № 22-198 за 1996 р.).

<sup>2</sup> Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. – С. 100.

мінальним законом лиш постільки, поскільки вони немичуче ставляться в небезпеку заподіяння шкоди при вчиненні посягання на основний безпосередній об'єкт»<sup>1</sup>.

Встановлення додаткового безпосереднього об'єкта дозволяє уточнити характер суспільно-небезпечного посягання. Внаслідок ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, не лише держава недоотримує належних їй коштів: але й відбувається протиправне збагачення платника податків за рахунок, так званої «злочинної економії». Тому можна констатувати, що внаслідок ухилення від оподаткування порушуються відносини з приводу розподілу матеріальних благ в суспільстві. Такі відносини порушуються завжди при вчиненні будь-якого розглядуваного посягання, тому виступають і обов'язковим додатковим об'єктом. Відносини, які складають додатковий безпосередній об'єкт за своїми структурними елементами частково збігаються з тими, які виступають основним безпосереднім об'єктом.

Підводячи підсумки дослідження об'єкта ухилення від оподаткування можна констатувати, що родовий об'єкт ухилення від сплати податків становлять відносини в сфері фінансів, безпосередній об'єкт цього злочину є складним. Поряд з відносинами в сфері оподаткування порушуються відносини по розподілу матеріальних благ в суспільстві.

### **Поняття та значення предмета ухилення від оподаткування**

Питання про предмет злочину є дискусійним в теорії кримінального права. Одні автори вважають, що предмет — це відокремлене від об'єкту злочину правове явище, яке не має з ним органічного зв'язку<sup>2</sup>. Інші, навпаки, не вбачають будь-якої різниці між об'єктом і предметом злочину і ототожнюють ці поняття. Третя позиція полягає в

<sup>1</sup> Фролов Е. А. Спорные вопросы общего учения об объекте преступления // Сборник ученых трудов Свердловского юрид. ин-та.— 1968, вып. 8.— С. 214.

<sup>2</sup> Див. напр.: Брайнин Я. М. Некоторые вопросы учения о составе преступления в советском уголовном праве // Юрид. сборник Киевского ун-та.— 1960.— № 4.— С. 58—59; Розенберг Д. Н. О понятии имущественных преступлений (объект и предмет посягательства) // Ученые записки Харьковского юрид. ин-та.— 1948.— Вып. 3.— С. 71; Трайнин А. Н. Общее учение о составе преступления. М.— 1957.— С. 178—179.

<sup>3</sup> Таку думку відстоював А. А. Пионтковський, розробляючи проблему безпосереднього об'єкта злочину.— Пионтковский А. А. Учение о преступлении.— М.— 1961.— С. 140—142; Курс советского уголовного права.— М.— 1970.— С. 118—120.



тому, що предмет злочину визнається самостійно існуючим, поряд з об'єктом, феноменом, факультативною ознакою складу злочину, крім того, стверджується, що предмет злочину і предмет суспільного відношення – не одне й те саме. Кожен предмет має свої, тільки йому властиві ознаки і соціальну роль, виконує тільки йому властиве правове призначення<sup>1</sup>.

Найбільш прийнятною видається остання з наведених позицій. Виходячи з неї й буде проведений аналіз предмета аналізованого злочину. Метою такого аналізу є встановлення юридично значущих ознак предмета даного злочину, які виражають його специфіку, дозволяють відмежувати від предметів інших посягань.

Для встановлення предмета ухилення від оподаткування, перш за все, потрібно звернутися до диспозицій статей Особливої частини, якими передбачена відповідальність за це посягання.

Ст.ст. 87 та 165 КК України взагалі не містять будь-яких вказівок щодо предмета посягання.

Предметом злочину, відповідальність за який настає за ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 5 лютого 1997р., виступають несплачені грошові суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які повинні сплачуватися підприємствами, установами, організаціями, незалежно від форм власності.

Однак, формулювання, яке міститься в нині чинній ст. 148<sup>2</sup> КК видається далеко не бездоганим.

По-перше, визначення предмета дається через вказівку на ознаки не лише цього складу злочину, а й на інші ознаки – суспільно-небезпечні наслідки і суб'єкта посягання. Повне визначення предмета злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК виглядає так: «податки, збори (обов'язкові платежі) до бюджету чи державних цільових фондів, які сплачуються підприємством, установою, організацією незалежно від форм власності, або фізичною особою».

По-друге, воно надто громіздке за формою.

По-третє, законодавець використовує в ньому не властивий для Особливої частини кримінального права термін «фізична особа», який, до того ж, не має чіткого змі-

<sup>1</sup> Таку позицію обґрунтував В. Я. Тацій. – Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. – С. 41.

сту, в теорії кримінального права використовується лише для вказівки на загальну ознаку суб'єкта злочину. В такому ж загальновизнаному в кримінальному праві значенні – поняття фізичної особи включає в себе й поняття посадової особи підприємства, установи, організації. При цьому вказівка на суб'єкт цього злочину, а тим самим і предмет посягання, стає надто розпливчатою. Доводиться лише здогадуватися, чи «фізична особа» – це платник податків з особистих доходів (прибуткового податку з громадян), чи фізична особа – це працівник суб'єкта оподаткування – підприємства, установи, організації, який не є посадовою особою.

По-четверте, якщо взяти до уваги, перше з названих припущень, невиправданим є встановлення в межах однієї норми відповідальності за ухилення від обох вказаних вище видів обов'язкових платежів – які сплачуються юридичними особами і громадянами. Суспільна небезпека злочинної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів юридичними особами і громадянами є неоднаковою. Ця обставина зумовлює необхідність встановлення різних критеріїв кримінальної відповідальності в залежності від виду суб'єкта. Тому необхідною є диференціація відповідальності за аналізований злочин в залежності від суб'єкта, що, зокрема, дозволить точніше вказати в законі й на предмет відповідних посягань.

По-п'яте, не зважаючи на великий текстовий обсяг вказівки на предмет злочину, ст. 148<sup>2</sup> КК не охоплює ухилення від сплати ряду обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів, а саме – податків, зборів, інших обов'язкових платежів з приватних підприємств, що обґрунтовується далі.

По-шосте, з диспозиції ст. 148<sup>2</sup> КК важко зробити висновки, чи є предметом передбаченого нею злочину обов'язкові платежі неподаткового характеру, які не входять в податкову систему України. Це утруднює застосування закону, є джерелом суб'єктивізму у вирішенні питань кримінальної відповідальності.

Таким чином, описання предмета аналізованого посягання в кримінально-правовій нормі вимагає вдосконалення.

Цікаво звернутися і до проектів кримінальних кодексів України стосовно визначення в них предмета аналі-

зованого злочину. В проекті 1993 р., розробленому робочою групою Комісії Верховної Ради з питань правопорядку та боротьби із злочинністю, предметом відповідного посягання в ст. 264 «Ухилення від сплати податків з підприємств, установ і організацій та інших обов'язкових платежів» називаються «податки та інші обов'язкові платежі». Тобто, за даним проектом предметом аналізованого злочину мали виступати: несплачені грошові суми податків та інших обов'язкових платежів з державних підприємств та організацій (такі ж платежі, які стягуються з підприємств колективної власності чи з громадян, предметом складу злочину, передбаченого ч. 1 ст. 264 не охоплюються). Грошові суми податків, інших обов'язкових платежів, які сплачуються фізичними особами і підприємствами колективної власності, мали бути предметом злочину, передбаченого ч. 4 ст. 264 цього проекту<sup>1</sup>.

Із змісту норми про відповідальність за ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів із підприємств та організацій, передбаченої ч. 1 ст. 259 вказаного проекту редакції 1995 р.<sup>2</sup>, випливає, що таким предметом виступають несплачені грошові суми податків та інших обов'язкових платежів з юридичних осіб лише державної форми власності. Такий висновок випливає з роз'яснення відповідних термінів, даного в ст. 27 проекту. Отже, розуміння предмета ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів в даному проекті завужене, не охоплює всіх платежів такого характеру, а залежить від виду доходу, з якого вони повинні сплачуватись. З другого боку, воно є надто широким. Окреслення предмета злочину за допомогою терміну «інших обов'язкових платежів» дає підстави відносити до нього і обов'язкові платежі, які не входять в систему оподаткування, передбачену чинним законодавством.

---

<sup>1</sup> Даний варіант проекту не зберіг своєї актуальності, через те, що змінені новішими варіантами. Тому конкретніший аналіз не видається доцільним. Детальніше ж про це говорилося при обговоренні даного проекту на науково-практичній конференції у Львові в грудні 1993 р. — *Брич Л. П.* Регламентация відповідальності за ухилення від сплати податків в проект КК України // В зб.: Кримінальний кодекс України (проект): проблеми теорії та практики. Науково-практична конференція (Львів 16–17 грудня 1993 р.). Львів.— 1994.— С. 181–183.

<sup>2</sup> Кримінальний кодекс України. Проект, внесений комісією Верховної Ради України з питань законності і правопорядку на розгляд Верховної Ради України 27 серпня 1995 р.

Варіант проекту КК редакції 1996 року<sup>1</sup>, розроблений робочою групою Верховної Ради України, в ст. 274 предмет ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів із підприємств та організацій визначає так само як і проект попередньої редакції. Актуальними залишаються і притаманні останньому недоліки. Позитивною новелою цього варіанту є наявність статті 275 «Ухилення громадянина від сплати податку». Предмет злочину, передбаченого даною статтею, в проекті визначений за допомогою слова «податок». Отже, предметом даного складу злочину виступають несплачені грошові суми податків з громадян. Відповідні ж суми обов'язкових внесків, які податками не є, але в систему оподаткування України входять, авторами не віднесені до предмета ухилення від сплати податків громадянами.

Кроком назад порівняно із попередніми редакціями проектів КК, розробленого робочою групою Кабінету Міністрів<sup>2</sup>, є окреслення предмета ухилення від сплати податків в ст.ст. 196, 197 проекту КК України редакції 1997 р. Вказані норми передбачають відповідальність відповідно фізичних та службових осіб за ухилення від сплати лише податків<sup>3</sup>.

Аналогічно діючому законодавству визначено предмет злочину у ст. 195 найновішого варіанту проекту робочої групи Кабінету Міністрів України, опублікованому в 1997 р. в журналі «Українське право»<sup>4</sup>.

Таким чином, можна сказати, що як попереднє, так і діюче кримінальне законодавство, опубліковані законопроекти предмет посягання лише називають, не конкретизуючи його, не виділяючи ознак. Формулювання, яке, можливо, достатнє для законодавства, потребує теоретичного аналізу й розвитку. Для з'ясування ознак

---

<sup>1</sup> Кримінальний кодекс України. Проект. Вноситься народним депутатом Матковським О. Б. Київ.— 1996.

<sup>2</sup> Уголовный кодекс Украины. Проект, подготовленный рабочей группой Кабинета Министров Украины.— 1993. (Без місця видання);

Кримінальний кодекс України. Проект, підготовлений робочою групою Кабінету Міністрів України. Київ: Видавництво «Право».— 1994.

<sup>3</sup> Кримінальний кодекс України. Проект, підготовлений робочою групою Кабінету Міністрів України, та пояснювальна записка до нього.— 1997 (без місця видання).

<sup>4</sup> Проект Кримінального кодексу України // Українське право.— 1997.— № 2. (7).— С. 3—126.

предмету аналізованого злочину потрібно звернутися до спеціальних нормативних актів, так званого, податкового законодавства.

**Податки як предмет ухилення від оподаткування**

Діюче законодавство передбачає розгалужену податкову систему. За різними критеріями податки, інші обов'язкові платежі поділяються в законодавстві на різні види. Найбільшої уваги з

точки зору встановлення предмета ухилення від оподаткування, заслуговує класифікація обов'язкових внесків на такі види: податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів, внески до державних цільових фондів. Сам закон не містить окремих визначень кожного з цих понять, принципів їх розмежування, хоч постійно ними оперує. В цілому ж під податком, збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів у законі розуміється «обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку, і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування». Законодавець поділяє перераховані обов'язкові внески на дві групи. Першу групу становлять податки. Другу – збори (обов'язкові платежі).

Податки – це обов'язкові платежі, які сплачуються до бюджету на підставі актів вищого органу державної влади юридичними особами і громадянами безоплатно у визначених розмірах і у встановлені законом строки<sup>2</sup>.

Їм властиві такі риси:

- 1) обов'язковість платежу;
- 2) перехід права власності від платника до держави при сплаті податку;
- 3) індивідуальна безвідплатність;
- 4) регулярність стягнення<sup>3</sup>.
- 5) адресність до бюджету<sup>4</sup>.

Обов'язковість податку відбивається в тому, що за

<sup>1</sup> Ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» в редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. // Відомості Верховної Ради України.– 16.– Ст. 119.

<sup>2</sup> Див.: Фінансове право (під ред. Воронової Л. К., Бекерської Д. А.).– С. 112; Фінансово-правовий словник.– Київ: Київський державний університет.– 1993.– С. 86.

<sup>3</sup> Фінансово-правовий словник.– С. 86.

<sup>4</sup> Фінансове право (під ред. Воронової Л. К., Бекерської Д. А.).– С. 113.

порушення встановленого строку сплати, розміру платежу, ухилення від сплати передбачено відповідальність платника. Сплата податків супроводжується переходом частини коштів з власності окремих платників у власність всієї держави, в чому виражається така риса податків як перехід права власності. Індивідуальна безвідплатність полягає в тому, що стягуючи податок, держава не бере на себе обов'язків надати кожному окремому платнику певний еквівалент його платежу»<sup>1</sup> «адресність до бюджету» полягає в тому, що податок може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду»<sup>2</sup>.

Обов'язкові неподаткові платежі відрізняються від податків за своєю суттю і за методами вилучення<sup>3</sup>. Це полягає в тому, що на відміну від податків більшості аналізованих платежів не властива така риса як індивідуальна безвідплатність. Вони, як правило, мають відплатний або компенсаційний характер, не залежать від доходу (прибутку) платника<sup>4</sup>. Сказане стосується обов'язкових неподаткових платежів, які за прийнятими в фінансовому праві класифікаціями входять у групи «плата за послуги», «платежі штрафного характеру», «платежі за користування якимось благом, цінністю». Разом з тим, деякі обов'язкові платежі, що становлять собою внески до державних цільових фондів є безвідплатними для самих платників цих внесків, тобто платники не одержують від держави будь-якого еквівалента сплаченій сумі. Наприклад, внески до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення<sup>5</sup>.

Отже, проведений аналіз підтверджує зазначене вище твердження, що предмет злочину, який в раніше чинному законодавстві та деяких законопроектах охарактери-

<sup>1</sup> Фінансове право (під ред. Воронової Л. К., Бекерської Д. А.).— С. 86.

<sup>2</sup> Там же.— С. 113.

<sup>3</sup> Положення про те, що податки і інші обов'язкові платежі, так звані неподаткові доходи державного бюджету є різними фінансово-правовими явищами, вважається безспірним в теорії фінансового права. (Див., наприклад: *Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР.*— Москва: Юридическая литература.— 1973.— С. 42—44.

<sup>4</sup> Фінансове право (під ред. Воронової Л. К., Бекерської Д. А.).— С. 102.

<sup>5</sup> Див.: Закон України «Про формування Фонду для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення» від 20 червня 1997 р.

зований як «податки», (ст. 148<sup>2</sup> в редакції Закону України від 28 січня 1994 р., а також ст. 197 проекту КК робочої групи Кабінету Міністрів, редакції 1997 р.), не охоплює грошові суми обов'язкових неподаткових платежів<sup>1</sup>. Оскільки, вжитий в цій нормі термін «податки» виражає фінансове явище, відмінне від зборів (обов'язкових платежів), не можна стверджувати, що в предмет розглядуваних посягань входять всі платежі, що складають податкову систему України<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> На різницю між поняттями податки, збори, інші обов'язкові платежі звертається увага не тільки в економічній, а і в кримінально-правовій літературі (Див.: Ларичев В. Уклонение от уплаты налогов с организаций: Квалификация составов // Российская юстиция.— 1997.— № 6.— С. 8). Цей же автор стосовно ст. 199 КК РФ 1996 р. вказує, що «ухилення від сплати з організацій зборів, мита і обов'язкових платежів складу злочину не утворює.»

Тому необґрунтованим видається твердження В. Р. Мойсика та П. П. Андрушка про те, що «за змістом Закону України від 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування» (в редакції від 18 лютого 1997 р. та відповідно до диспозиції ст. 148<sup>2</sup> (в редакції Закону від 28 січня 1994 р.) кримінальна відповідальність за діяння, вчинені до 26 лютого 1997 р. настає як у разі ухилення від сплати податків, так і при ухиленні від сплати зборів (обов'язкових платежів)».— Мойсик В. Р., Андрушко П. П. Відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство, практика застосування і напрями вдосконалення // Коментар судової практики в кримінальних та адміністративних справах. Київ.— 1998.— С. 59.

<sup>2</sup> Висновок про те, що предметом злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції від 28 січня 1994 р. визнавалися грошові суми всіх обов'язкових внесків, що входять в систему оподаткування, напрошується із науково-практичного коментаря до ст. 148<sup>2</sup>.— Науково-практичний коментар кримінального кодексу України. Київ: Видавництво «Юрінком».— 1994.— С. 423.

Судова ж практика притримувалась обґрунтованої нами позиції. І у справах про ухилення від сплати податків, розглянутих судами до листопада 1995 року (до розповсюдження в судах Довідки Верховного Суду України «Про розгляд судами України кримінальних справ про ухилення від сплати податків») не зустрічаються випадки засудження осіб за ухилення від сплати інших обов'язкових платежів.

У згаданій Довідці вказується, що «незважаючи на те, що ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» встановлює 19 обов'язкових загальнодержавних податків і інших платежів, в кримінальних справах засуджувались, головним чином, особи, які ухилялись від трьох видів податків: а) на добавлену вартість; б) на доходи підприємств; в) плати за землю.»

Грунтуючись на даній Довідці, яка давала поширювальне тлумачення закону в частині визначення предмета ухилення від сплати податків, а також беручи до уваги не засновану на законі позицію авторів науково-практичного коментаря Кримінального кодексу України, судами почали засуджуватись особи за ухилення від сплати як податків, так і інших обов'язкових платежів. Так, наприклад, вироком Яворівського районного суду Львівської області від 10 квітня 1995 р. засуджено громадянку Б. за те, «що вона займаючи посаду головного бухгалтера підприємства на протязі квітня-грудня 1993 р. умисно занизила об'єкти оподаткування податку на добавлену вартість, податку на

**Обов'язкові платежі як предмет ухилення від оподаткування**

Разом з тим обов'язкові неподаткові платежі поряд з податками входять в податкову систему України. Причому складають значну її частину. Їм, як і податкам властиві такі спільні риси: обов'язковість платежу, регулярність стягнення, перехід права власності від платника до держави. Крім того, несплата таких обов'язкових платежів зобов'язаними суб'єктами здатна заподіювати шкоду державі у великих розмірах. Тому, несплачені грошові суми обов'язкових платежів, які не є податками, повинні входити до предмета злочину – ухилення від оподаткування. При формуванні нового кримінального законодавства диспозиція норми про відповідальність за ухилення від сплати вказаних внесків повинна бути сконструйована так, щоб предметом цього злочину охоплювались як грошові суми податків так і обов'язкових неподаткових платежів. Сказане не означає, що предмет аналізованого злочину повинен охоплювати всі обов'язкові платежі підприємств до бюджету. Справа в тому, що обов'язковими платежами є також, так звані, неподаткові доходи державного бюджету. Ними в різний час були, не існуючі на сьогодні, такі платежі: дивіденди, одержувані державою від державної частки у майні господарських товариств, частина амортизаційних відрахувань, сплачуваних до Державного бюджету державними підприємствами та організаціями<sup>2</sup>. Розмежувальною ознакою між вказаними платежами і обов'язковими внесками, які є складовою частиною системи оподаткування України, є те, що при сплаті перших не відбувається переходу права власності від платника до держави<sup>3</sup>. Такі кошти з самого моменту їх утворення були державною власністю. Ухилення від

---

дохід, внесків на соціальне страхування. На підставі чого не сплатила до бюджету податків на суму 34639300 карбованців». (Архів Яворівського районного суду Львівської обл. Справа № 2-111 1995 р.).

<sup>1</sup> Інструкція про порядок сплати дивідендів (частини прибутку) суб'єктами підприємницької діяльності, створеними за участю державних підприємств і організацій, затв. наказом Головної державної податкової інспекції України від 12 листопада 1993 р. // ІБЦ.– 1993.– № 23.

<sup>2</sup> Див.: Порядок сплати до Державного бюджету України частини амортизаційних відрахувань державних підприємств і організацій // ІБЦ.– 1994.– № 6.

<sup>3</sup> Воронова Л. К., Мартьянов И. В. Советское финансовое право. Киев: «Вища школа».– 1983.– С. 109.



сплати розглядуваних платежів не може кваліфікуватись за ст. 148<sup>2</sup> КК.

Аналіз діючих нормативних актів дозволяє констатувати, що в Україні в різний час були встановлені також обов'язкові платежі, які не передбачені Законом України «Про систему оподаткування» в редакції Закону України від 18 лютого 1997 р.<sup>1</sup> Деякі з цих платежів існують і зараз.

Ці платежі характеризуються такими ознаками як обов'язковість<sup>2</sup>, перехід права власності від платника до держави, регулярність стягнення. За своїм характером вони є платежами штрафного характеру, або платою за послуги. Із сказаного випливає, що розглядувані обов'язкові платежі мають риси тотожні з іншими обов'язковими платежами, перелік яких міститься в чинному Законі України «Про систему оподаткування». Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що формулювання диспозицій діючої ст. 148<sup>2</sup> КК, а також відповідних норм варіантів проекту Кримінального кодексу України, підготовленого робочою групою Верховної Ради України, дає підстави відносити до предмета ухилення від сплати податків обов'язкові платежі, не передбачені Законом України «Про систему оподаткування». Реалізація такого формально правильного підходу видається принципово неприйнятною. Очевидно, в даному випадку має місце невідповідність букви духові закону. Віднесення всіх, хоч навіть і правомірно існуючих обов'язкових платежів до предмета ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів внесло б хаос у правозастосовчу практику, призвело б до порушення прав особи, утруднило б доказування ознак суб'єктивної сторони злочину. Предмет злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, повинні становити несплачені грошові суми обов'язкових внес-

---

<sup>1</sup> Див.: наприклад. «Перелік окремих неподаткових платежів і зборів, у яких затверджені ставки або розміри плати // Вісник податкової служби.— 1997.— № 2.— С. 16–24. В період після видання Указу Президента України від 6 листопада 1998 р. «Про гербовий збір» до вступу в силу одноіменного Закону України від 13 травня 1999 р. гербовий збір не був включений у перелік платежів, які складають систему оподаткування України.

<sup>2</sup> Це випливає, по-перше, з формулювання самих нормативних актів, якими встановлені вказані платежі. По-друге, як випливає із тексту Декрету Кабінету Міністрів «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» від 21 січня 1993 р., встановлені ним штрафні санкції поширюються і на порушників платіжної дисципліни щодо такого роду платежів.

ків, що становлять податкову систему України. Таку ж позицію зайняв Верховний Суд України. У п. 2 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» роз'яснено, що «кримінальна відповідальність настає за умисне ухилення від сплати лише тих податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які встановлено Законом України «Про систему оподаткування».

У зв'язку з цим актуальним і доречним є роз'яснення, дане П. П. Андрушком та В. Р. Мойсиком, а згодом О. Дудоровим з приводу правомірності положень Указу Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 4 березня 1998 р., в якому незабезпечення платником податків збереження предмета податкової застави або його відчуження без дозволу податкових органів розцінюється як ухилення від сплати податків. Цими авторами обґрунтовано, що такі, хоч і незаконні дії платника податків, не можуть кваліфікуватися як ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, оскільки податкова заборгованість не включена до вичерпного переліку податків, зборів, інших обов'язкових платежів, передбачених Законом України «Про систему оподаткування».

Тому для усунення розглянутої недоречності пропонується в новому КК окреслити предмет даного складу злочину словами: «ухилення від сплати обов'язкових внесків, що входять в систему оподаткування України». Таке визначення предмета ґрунтується на термінології, яка використана в Законі України «Про систему оподаткування». Воно охоплює як податки, так і ті обов'язкові внески, що в законі позначені поняттям – збори (обов'язкові платежі). Разом з тим, є стислим за формою. Воно дозволяє більш повно гарантувати права особи – в даному випадку платника податків. Оскільки, на нього автоматично поширюватимуться всі демокра-

---

<sup>1</sup> *Мойсик В. Р., Андрушко П. П.* Роз'яснення Пленуму сприятимуть усуненню розбіжностей у судовій практиці // Вісник Верховного Суду України. – 1999. – № 3. – С. 16–22; *Дудоров О.* Відповідальність за посадові злочини у сфері оподаткування: питання кваліфікації та вдосконалення законодавства // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 12. – С. 19–24.

тичні положення Закону України «Про систему оподаткування». Особу не можна буде притягти до відповідальності за несплату обов'язкових внесків, не передбачених цим Законом, чи встановлених з порушенням строків, процедури їх прийняття.

**Класифікація обов'язкових внесків державі, які становлять предмет ухилення від оподаткування** За періодичністю сплати розрізняються податки, які сплачуються авансовими платежами на підставі обґрунтованих прогнозів щодо очікуваних розмірів об'єкта оподаткування або на підставі відповідних даних за попередній період. Другою групою податків, яка виділяється за критерієм періодичності, є

податки, які сплачуються на підставі наявних уже на момент сплати об'єктів оподаткування. Наведена класифікація має значення для встановлення факту ухилення від сплати податків. Справа в тому, що обов'язок по сплаті податку виникає у платника при наявності об'єкта оподаткування. Передбачені законом авансові платежі – це встановлена законом процедура справляння податків. У разі несплати авансових платежів порушується не обов'язок суб'єкта оподаткування по сплаті податку державі, а процедура – правова форма цієї сплати. Порушення ж процедури не повинно тягнути кримінальної відповідальності. В цьому випадку повинні застосовуватись інші види юридичної відповідальності.

**Ознаки предмета ухилення від оподаткування** Проведений аналіз норм податкового законодавства, наукових праць вітчизняних фінансистів, матеріалів практики дозволяє виділити спільні ознаки, яким повинен відповідати предмет аналізованого злочину. Такими ознаками є: 1) обов'язковість платежу; 2) законність; 3) публічність; 4) зв'язок з об'єктом оподаткування; 5) грошова форма.

Визначальною ознакою предмета аналізованого посягання є обов'язковість платежів. Тільки ухилення від сплати обов'язкових платежів може тягнути кримінальну відповідальність. Несплата добровільних внесків, якими, наприклад, є внески по добровільному соціальному страхуванню, внески до Пенсійного фонду осіб, які займаються підприємницькою діяльністю, заснованою на особистій власності та виключно їх праці, що сплачуються на добровільній основі, складом аналізованого злочину

не охоплюється. Обов'язковість повинна бути передбачена законодавчим актом. Отже, наступною ознакою предмета ухилення від сплати податків є законність. Законність виявляється у тому, що передбаченість обов'язкового платежу Законом України «Про систему оподаткування» є характерною ознакою предмета даного злочину. Водночас обов'язковою ознакою предмета аналізованого злочину є те, що він встановлений на підставі закону із дотриманням передбаченої для цього процедури.

«Обов'язкові внески», які справляються на теренах України за Законом України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 р. поділяються на загальнодержавні та місцеві. Вид платежів не має значення для визнання чи невизнання їх предметом аналізованого злочину, тобто кримінальна відповідальність настає за ухилення від сплати як загальнодержавних так і місцевих податків і обов'язкових неподаткових платежів. Разом із тим, для різних видів платежів передбачена різна процедура встановлення, дотримання якої, як уже відзначалося, є обов'язковою ознакою предмета даного злочину. При встановленні загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) Верховна Рада формально не обмежена ні їх видами, ні розмірами, ні строками сплати. В той же час, не можуть бути визнані предметом даного злочину податки, встановлені з порушенням загальнодержавних принципів права, Конституційних вимог, міжнародно-правових актів, учасником яких є Україна. Ілюструючи це положення, насамперед, слід згадати про практику встановлення податків «заднім числом». Це є не що інше, як надання зворотної сили закону, який встановлює новий обов'язок, погіршує становище учасників правовідносин. Це є грубим порушенням основ права, прикладом неправового закону, який не має права на існування. Звичайно, неприпустимо закликати до невиконання будь-якого, навіть і такого закону. Але кримінальна відповідальність осіб, які допустили порушення такого закону категорично недопустима.

Місцеві податки, збори (обов'язкові платежі), з точки зору їх належності до предмета розглядуваного злочину, характеризуються з двох сторін. По-перше, вони встановлюються органами місцевого самоврядування. По-друге, органи місцевого самоврядування встановлюють ці

платежі не довільно, а відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених законодавчими актами України. Ці дві ознаки є обов'язковими. При відсутності однієї з них місцевий податок є незаконним, не може бути визнаний предметом злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup>. Ухилення від його сплати не повинно тягнути кримінальної відповідальності.

Виходячи з наведеного, слід відзначити, що обов'язкові внески, встановлені неуповноваженими на те органами, у випадках, не передбачених законодавчими актами України, з виходом за межі максимально можливих розмірів чи з іншими порушеннями порядку та процедури, не можуть бути визнані предметом даного злочину.

В судовій практиці ми не зустріли випадків порушення кримінальних справ в зв'язку з ухиленням від сплати податків неправомірно встановлених, чи встановлених «заднім числом». Однак, якби такі факти мали місце, то відповідні суми не повинні були б визнаватися предметом аналізованого злочину.

Ще однією гранню такої ознаки як законність є те, що обов'язок кожного конкретного суб'єкта оподаткування сплатити конкретний платіж при наявності відповідних підстав впливає саме з нормативного акта. Для виникнення такого обов'язку не потрібно прийняття індивідуально-правових актів. Вказана особливість відрізняє предмет ухилення від оподаткування від штрафних санкцій, які є обов'язковими, але неподатковими платежами, і їх накладення санкціонується актом застосування права.

Далі. Предметом аналізованого злочину виступають тільки платежі на користь держави в цілому або адміністративно-територіальних одиниць, тобто ознакою розглядуваного предмета є публічність. З цього випливає, що не можуть бути предметом злочину різного роду збори на користь об'єднань громадян, релігійних організацій, інших недержавних утворень.

Зв'язок з об'єктом оподаткування, як ще одна з ознак розглядуваного предмета проявляється у тому, що, поперше, обов'язок по сплаті податку залежить від наявності об'єкта оподаткування. Він не вичерпується одноразовим виконанням, а сплачується періодично протягом всього часу, поки існує об'єкт оподаткування. По-друге, предмет аналізованого злочину завжди виступає части-

ною об'єкта оподаткування (якщо оподатковується дохід (прибуток), або грошовим її виразом (якщо оподаткуванню підлягає майно). По-третє, оподаткуванню підлягає тільки законний дохід, або майно, яким суб'єкт володіє на законних підставах, і які передбачені законом як об'єкти оподаткування. Держава не може оподатковувати незаконні джерела.

Цікаво, що у США підлягають оподаткуванню і доходи від нелегальної, в тому числі і від злочинної діяльності. Відповідно особа може бути притягнена до кримінальної відповідальності за ухилення від такого оподаткування. Доцільність цього обґрунтовується, крім фіскального інтересу держави ще й тим, що кримінальне переслідування за ухилення від сплати податків дозволяє розкривати й інші злочини, пов'язані з отриманням незаконних прибутків (корупція, наркобізнес, організована злочинність)<sup>1</sup>. Видається, що цей досвід не спростовує положення про недопустимість оподаткування нелегальних доходів та притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків з незаконних доходів. Підхід до цього питання, який панує у США – це спосіб вирішення процесуальних проблем, проблем доказування за рахунок і всупереч правильності кримінально-правової кваліфікації. Кваліфікація за сукупністю норм про ухилення від сплати податків та про злочин, в результаті вчинення якого одержуються незаконні доходи – це порушення таких принципів кримінально-правової кваліфікації як: недопустимість подвійного вмінення та законність. В зв'язку з цим доречними є міркування Р. Смакова, який, вказував, що дії винного, який займався незаконною підприємницькою діяльністю і при цьому ухилявся від сплати податків, повністю охоплюються статтею про відповідальність за незаконну підприємницьку діяльність і не потребують додаткової кваліфікації як ухилення від оподаткування, по-перше, тому, що весь дохід, одержаний в результаті злочинної діяльності, підлягає зверненню на користь держави, в зв'язку з чим незрозуміло, як можна повторно стягнути з цього доходу ще й податок, а, по-друге, погоджуючись на обкладення

---

<sup>1</sup> Див. Дудоров О. Оподаткування нелегальних прибутків: кримінально-правовий аспект проблеми // Економіка, фінанси. Право.– 1998.– № 5.– С. 17–20.

податком доходу, одержаного в результаті злочину, держава ніби легалізує сам цей злочин<sup>1</sup>. Доповнюючи ці аргументи, Б. В. Волженкін вказував, що з точки зору кримінального права незаконна підприємницька чи банківська діяльність – такий же злочин, як незаконний оборот наркотиків, дорогоцінних металів, зброї, контрабанда, одержання хабара й інші, а, відповідно, доходи від незаконного підприємництва, одержані злочинним шляхом, як і доходи від названих злочинів. Визнавши необхідність платити податки на доходи від незаконної підприємницької діяльності, потрібно бути послідовним і визнати, що потрібно платити податки у всіх випадках злочинного збагачення<sup>2</sup>.

Отже, незаконний дохід підлягає конфіскації, а не оподаткуванню. Практичне значення цього положення полягає в тому, що не повинно кваліфікуватись як ухилення від оподаткування умисна несплата податків з незаконно одержаних доходів чи майна. Так, органами попереднього слідства правильно пред'явлено обвинувачення громадянам Г. і Гр. За ч. 3 ст. 155<sup>6</sup> КК в тому, що вони з метою одержання неконтрольованого державою прибутку об'єднали свої власні кошти – по 1600 доларів США кожний – і стали здійснювати з невстановленими слідством працівниками приватних чи комерційних підприємств м. Краматорська і Донецька угоди купівлі-продажу холодильників та морозильників різних марок з ухиленням від реєстрації таких угод в порядку, встановленому законодавством. Згідно обвинувачення, за період з 25.12.1994 р. по 7.04.1995 р. Г. і Гр. купили холодильників та морозильників на суму 1 млн. 755 тис. 545 крб. і взяли без оплати товар на суму 339 млн. крб. Із 74 холодильників та морозильних камер продали 57 на суму 1 млрд. 844 млн. 5 тис. крб., отримавши неконтрольованого державою прибутку в розмірі 296 млн. 565 тис. крб.<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Смаков Р. Верховный Суд взгляделся в физические лица. // Российская газета. Ведомственное приложение «Экономический союз». – 1997. – 5 июля.

<sup>2</sup> Волженкин Б. В. Экономические преступления. – Санкт-Петербург: Издательство «Юридический центр Пресс». – 1999. – С. 229–230.

<sup>3</sup> Архів Львівського обласного суду. Постанова від 14 грудня 1995 р.

Ця позиція, яка висловлювалась і обґрунтовувалась у роботах: Брич Л. Предмет ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) // II міжрегіональна науково-практична конференція «Концепція формування законодавства України» (листопад 1997 р.) Наукові статті. – Запоріжжя. – 1998. – С. 153–157; Брич Л. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових

Такі діяння повинні кваліфікуватись за іншими статтями Кримінального кодексу, в залежності від конкретних обставин. У літературі правильно вказується, що «у випадках, коли встановлено факт несплати податків суб'єктом підприємницької діяльності, який функціонує без реєстрації у встановленому порядку або без спеціального дозволу (ліцензії), дії осіб (як громадян, так і посадових осіб) потрібно кваліфікувати відповідно до ст. 148<sup>3</sup>, як за порушення встановленого порядку заняття підприємницькою діяльністю<sup>1</sup>. Незаконний же дохід буває двох видів: здобутий в результаті заняття забороненою діяльністю (вчинення злочину чи іншої протиправної діяльності) і одержаний внаслідок діяльності, яка хоч і не заборонена, але проводиться з порушенням порядку її заняття (ст. 148<sup>3</sup> «Порушення порядку заняття підприємницькою діяльністю; ст. 155<sup>6</sup> «Незаконна торговельна діяльність»). Щодо першого виду сказане видається очевидним, оскільки мова йде про доходи, оподаткування яких на сьогодні не передбачено спеціальними законами і не може буди передбачено. Для престижу держави принизливо одержувати податки з будь-якого доходу, одержаного від антидержавної (незаконної) діяльності. Положення ж про те, що доходи від незабороненої, але незаєєстрованої діяльності (другий вид незаконних доходів) не мають відношення до предмета ухилення від оподаткування потребує додаткової аргументації.

По-перше, кожна з норм, передбачених ст. 148<sup>3</sup> КК та ст. 155<sup>6</sup> КК співвідносяться із нормою, передбаченою ст. 148<sup>2</sup> КК як ціле і частина. Тому перевага при кваліфікації віддається даним нормам.

По-друге, у диспозиції ст. 148<sup>2</sup> КК, не називається вид доходу, несплата обов'язкових внесків з якого тягне відповідальність за цією статтею. Це дає можливість припускати, що ним може бути як законний, так і незаконний дохід. Однак, таке припущення суперечило б духу закону, викликало б необхідність проводити розме-

---

внесків державі.— Львів: юридичний факультет Львівського державного університету імені Івана Франка.— 1998.— С. 27–28, підтримується в кримінально-правовій літературі (Див. Дудоров О. Оподаткування нелегальних прибутків: кримінально-правовий аспект проблеми // Економіка, фінанси, право.— 1998.— № 5.— С. 17–20.

<sup>1</sup> Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні: — Київ: Юрінком, 1997.— С. 54.



жування видів незаконного доходу. Це в свою чергу додало б проблем правозастосовчій практиці. У ст. 148<sup>2</sup> в редакції Закону від 28 січня 1994 р. і у відповідних статтях окремих варіантів обох опублікованих проектів КК мова йде про приховані (занижені) об'єкти оподаткування, прихований (занижений) дохід. У диспозиції ст. 155<sup>6</sup> КК вказується, що метою незаконної торговельної діяльності є неконтрольований державою прибуток. Хоч у диспозиції ст. 148<sup>3</sup> КК з цього приводу нічого не сказано, але слід розуміти, що в результаті підприємницької діяльності, яка здійснюється без відповідної реєстрації або дозволу, також одержується дохід (прибуток), який не контролюється державою. Отже, в порівнюваних нормах мова йде про два види доходу (прибутку) – прихований від держави і неконтрольований. Причому, різниця тут не тільки термінологічна<sup>1</sup>. Аналіз дозволяє зробити висновок, що прихованим прибутком (доходом) слід вважати прибуток (дохід) суб'єктів, про господарську діяльність яких відомо податковим органам. Це дохід від легальної діяльності, про яку взагалі відомо податковим органам. Суб'єктами не повідомляються тільки відомості про окремі операції та їх фінансові результати, тобто приховується об'єкт оподаткування, а не вся їх господарська діяльність.

Неконтрольований же дохід одержується в результаті нелегальної господарської діяльності повністю прихованої від контролюючих органів. Він неконтрольований тому, що у податкових органів немає підстав його врахувати чи передбачати. Так, вироком Трускавецького міського суду засуджено М. за незаконну торговельну діяльність за ч. 2 ст. 155<sup>6</sup> КК. Громадянин М., маючи свідоцтво на зайняття підприємницькою діяльністю, свідоцтво і патент на право зайняття торговельною і посередницькою діяльністю, реалізовував на ринку м. Трускавця парфумерні вироби. Проведені операції не фіксував у журналі обліку доходів і витрат. При цьому, як вказується у вирокі, «11.01.1997 отримав неконтрольований державою прибуток у сумі 30 гривень. 15.01.1997

<sup>1</sup> На необхідність правильно визначати ці поняття для розмежування незаконного підприємництва в сфері торгівлі від податкових злочинів стосовно законодавства Росії вказував В. Котін (*Котин В.* – Ответственность за незаконное предпринимательство // Законность. – 1995. – № 4. – С. 15–23).

реалізовував парфумерні вироби і мав намір отримати прибуток в загальній сумі 225 грн. 50 коп. – без занесення у книгу обліку доходів та витрат». Громадянина М. За ч. 2 ст. 155<sup>6</sup> КК, на погляд автора, засуджено невірно. М. займався підприємницькою діяльністю при наявності всіх належних дозволів. Одержаний ним прибуток не є неконтрольований. У даному випадку мало місце приховання об'єкта оподаткування. Вчинене могло б бути кваліфіковане, як ухилення від сплати податків за ст. 148<sup>2</sup> КК, якби розмір несплачених податків був великим<sup>1</sup>. Причому, це лише один приклад із десятка справ, які знаходилися в провадженні цього суду, вирішених аналогічним чином.

Позиція Пленуму Верховного Суду з цього питання, виражена в різних частинах одного і того ж пункту Постанови від 26 березня 1999р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» видається непослідовною. В ч. 3 п. 16 цієї постанови вказано, що дії громадянина, який одержав доходи від незаконної (в тому числі злочинної) діяльності і не сплатив з них податки, мають кваліфікуватися за відповідними статтями і додаткової кваліфікації за ст. 148<sup>2</sup> КК не потребують. Це положення не викликає сумніву.

Разом з тим у ч. 4 п. 16 цієї Постанови вказано, що посадові особи суб'єктів підприємницької діяльності, а також громадяни-підприємці підлягають кримінальній відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових платежів із доходів як від легальної, так і від незаконної діяльності – фіктивного підприємництва (ст. 148<sup>4</sup> КК), заняття забороненими видами підприємницької діяльності (ст. 148 КК), та іншими статтями КК, які передбачають відповідальність за ці злочини. З цим же однозначно погодитись не можна. Стосовно заняття забороненими видами підприємницької діяльності, порушення порядку заняття підприємницькою діяльністю, незаконної торговельної діяльності така кваліфікація, на нашу думку, є необґрунтованою з викладених вище міркувань.

Останньою характерною ознакою предмета даного

<sup>1</sup> Архів Трускавецького міського суду Львівської області. Справа № 2-196/1997 р.

злочину є його грошова форма. Це універсальна форма. «На сьогодні в Україні діють лише грошові податки».

Таким чином, на підставі наведеного може бути дане таке визначення предмета розглядуваного посягання: це – пов'язані з об'єктом оподаткування грошові суми обов'язкових внесків, які підлягають сплаті на користь держави, встановлені на підставі закону уповноваженим органом і з дотриманням законом передбаченої процедури і входять у податкову систему України.

Проведене дослідження дозволяє перейти до питання про те, яким чином вказівка на предмет аналізованого злочину має бути дана в диспозиції статті кримінального закону. Очевидно, що кримінально-правова норма повинна бути не лише точною, а й лаконічною, тому запропоноване визначення предмета аж ніяк не може бути механічно перенесене в закон. Видається, що для диспозиції статті кримінального кодексу достатньою буде така вказівка на предмет: (ухилення від сплати) обов'язкових внесків, що входять в систему оподаткування України.

Таке описання предмета дозволить охопити всі види обов'язкових внесків, що входять в податкову систему України. Разом з тим, незалежно від виду доходу, суб'єкта оподаткування, дасть можливість відмежувати предмет аналізованого посягання від великої кількості інших обов'язкових платежів.

### **3.2. Об'єктивна сторона ухилення від оподаткування**

Об'єктивна сторона – це зовнішня, видима сторона злочину, яка підлягає безпосередньому сприйняттю, доступна для відтворення в ході розслідування та судового розгляду справи<sup>2</sup>.

Встановлення ознак об'єктивної сторони дозволяє встановити наявність складу злочину в діях особи, правильно кваліфікувати вчинене, розмежувати дане злочинне діяння від інших злочинів.

<sup>1</sup> Див.: Фінансове право (під ред. Воронової Л. К., Бекерської Д. А.). – С. 115.

<sup>2</sup> Див. Тимейко Г. В. Общее учение об объективной стороне преступления. Издательство Ростовского университета. – 1977. – С. 5–8; Кудрявцев В. Н. Объективная сторона преступления. – Москва: Государственное издательство юридической литературы. – 1960. – С. 7–12.

Саме ознаки об'єктивної сторони найбільш повно відображені в диспозиціях статей кримінального закону. Тому дослідженню об'єктивної сторони злочинів, що полягають в ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі повинна бути приділена пильна увага, оскільки це має не лише теоретичне, а й прикладне значення, як в плані формулювання рекомендацій для правозастосовчої практики, так і пропозицій по вдосконаленню законодавства.

Як уже відзначалося, за нині діючим кримінальним законодавством України, відповідальність за ухилення від оподаткування може наставати в залежності від конкретних обставин за ст.ст. 87, 148<sup>2</sup>, 148<sup>5</sup>, 153<sup>1</sup>, 165 КК України. Кожна з названих норм передбачає свою об'єктивну сторону. Статті 87, 148<sup>5</sup> та 165 охоплюють не лише ухилення від оподаткування, а й ряд інших посягань. Це, певною мірою, ускладнює виділення ознак, які характеризують об'єктивну сторону ухилення від оподаткування.

### **Суспільно-небезпечне діяння при ухиленні від оподаткування**

Під суспільно-небезпечним діянням розуміють – суспільно-небезпечний, протиправний, свідомий, активний (дія) або пасивний (бездіяльність) прояв поведінки людини у зовнішньому світі, який заподіює шкоду суспільним відносинам<sup>1</sup>. Суспільно-небезпечне діяння існує в двох формах: активної поведінки та бездіяльності. Зміст суспільно-небезпечного діяння та форми, у яких воно може виражатися, у значній мірі виражається формулюванням диспозиції статті кримінального закону, яка передбачає відповідальність за дане посягання.

Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі в чинному кримінальному законодавстві, як уже відзначалося, передбачено кількома нормами Особливої частини КК.

У ст. 87 КК суспільно-небезпечне діяння описано словами: «спричинення майнової шкоди»; в ст. 148<sup>2</sup> – «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»; в ст. 165 – «зловживання посадовим становищем»; в ст. 148<sup>5</sup> «надання... завідомо неправдивої інформації державним органам, банкам або іншим кре-

<sup>1</sup> Курс советского уголовного права. Ленинград: Изд-во Ленинградского университета.– 1968.– С. 317.

диторам з метою одержання пільг щодо податків за відсутності ознак розкрадання»; в ст. 153<sup>1</sup> – «незаконне використання марок акцизного збору». Для з'ясування того, в чому полягає суспільно-небезпечне діяння, в яких формах воно може виражатися, перш за все, слід з'ясувати значення термінів, використаних в законі для його позначення. При цьому слід зосередити увагу на понятті «ухилення від сплати обов'язкових внесків державі», оскільки в ньому полягають і діяння, передбачені як ст.148<sup>2</sup>, так і ст.ст. 87, 148<sup>5</sup>, 153<sup>1</sup> і 165 КК.

Під ухиленням звичайно розуміють відмову від обов'язкових за законом дій<sup>1</sup>, тобто, в даному випадку, відмову від виконання загального для всіх подібних суб'єктів обов'язку, встановленого актами податкового законодавства. Підставою виникнення обов'язку по сплаті податків (тобто перерахуванні певних сум на адресу держави) є наявність того чи іншого об'єкта оподаткування. Законодавча вимога про авансові платежі податків, тобто сплату частини податкових сум наперед, до отримання об'єкта оподаткування, є способом організації процесу сплати податків. Несвоєчасна сплата чи ухилення від сплати авансових платежів тягне застосування передбачених законодавством штрафних заходів, але не повинно тягнути кримінальної відповідальності. Оскільки обов'язок по сплаті обов'язкових внесків державі виникає після одержання об'єкта оподаткування, то й кримінальна відповідальність за ухилення від їх сплати може наставати лише після наявності об'єкта оподаткування, бо кримінальна відповідальність настає за порушення обов'язку.

Важливе значення для розуміння об'єктивної сторони ухилення від оподаткування має визначення об'єму обов'язку, ухилення від виконання якого тягне кримінальну відповідальність. Він вичерпується сплатою обов'язкових внесків, грошові суми яких становлять предмет аналізованого злочину.

---

<sup>1</sup> Таке визначення впливає із етимологічного значення слів «ухилення» і «ухилитися», див: Словник української мови. Том 10. Київ: «Наукова думка». – 1979. – С. 527; Словарь современного русского литературного языка. Том 16. – Москва-Ленинград: Издательство «Наука». – 1964. – С. 463; Ожегов С. И. Словарь русского языка под редакцией Н. Ю. Шведовой. – Москва: «Русский язык». – 1991. – С. 827.

Виходячи із семантичного значення понять, які використані законодавцем, можна зробити висновок, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі включає в себе як бездіяльність, так і дію. Бездіяльність полягає у тому, що платник податку не вносить належні з нього обов'язкові платежі. В теорії кримінального права прийнято вважати, що кримінальна відповідальність за бездіяльність настає за таких умов:

- 1) особа була зобов'язана вчинити певну дію;
- 2) особа могла вчинити певну дію;
- 3) виконання дії відвернуло б настання суспільно-небезпечних наслідків<sup>1</sup>.

Таким чином, бездіяльність як форма прояву суспільно-небезпечного діяння, в тому числі й ухилення від сплати податків, це не «чиста бездіяльність», не невчинення будь-яких дій взагалі, а невиконання конкретних дій. Ця бездіяльність супроводжується активною поведінкою, що полягає у приховуванні чи заниженні прибутку (доходу) або інших об'єктів оподаткування.

Таким чином, можна зробити висновок, що суспільно-небезпечне діяння в складі аналізованого злочину складне за формою, включає одночасно і дію, і бездіяльність. Для з'ясування їх змісту і конкретних проявів, перш за все, потрібно звернутися до нормативних актів, які регламентують обов'язки платників податків. Суспільно-небезпечне діяння в даному складі злочину є протиправним, причому його протиправність визначається як кримінально-правовою нормою, так і іншими нормативними актами, тобто має змішаний характер.

Обов'язок по сплаті податків покладається на платника податку, збору, іншого обов'язкового платежу (суб'єкта оподаткування). Якщо таким суб'єктом виступає юридична особа, то цей обов'язок повинні виконувати відповідальні за те особи, коло яких буде детальніше визначено при аналізі суб'єкта. Злочинне діяння керівника може полягати:

- 1) в тому, що він особисто вчиняє дії, внаслідок яких держава не отримує належних їй платежів (особисто приймає на себе виконання функцій, пов'язаних із сплатою податків; зборів (обов'язкових платежів) вносить

---

<sup>1</sup> Курс советского уголовного права. Ленинград: Изд-во Ленинградского университета.— 1968.— С. 325—329; Тер-Акопов А. А. Бездействие как форма преступного поведения. М.: Юридическая литература.— 1980.— С. 10—16.

неправдиві відомості в документи бухгалтерської звітності; взагалі не подає платіжні доручення про перерахування сум обов'язкових платежів; платіжні доручення виписує на меншу суму, ніж належить);

2) в тому, що він дає вказівки підлеглим – відповідальним працівникам про вчинення таких же дій;

3) при виявленні незаконних дій, спрямованих на ухилення від сплати податків, з боку підлеглих працівників не перешкоджає їх вчиненню, а також у тому, що підписує завідомо неправдиві документи, в яких є фальсифіковані дані про показники, що мають значення для цілей оподаткування, а також зменшені суми податків, зборів (обов'язкових платежів).

Дії підлеглих полягають у:

1) внесенні в первинні бухгалтерські документи, документи бухгалтерської звітності та обліку неправдивих даних для того, щоб мати підстави занижити суми належних платежів або уникнути їх сплати;

2) поданні вищестоящим органам документів, які містять завідомо сфальсифіковані показники.

Якщо платником податку виступає громадянин – фізична особа, то злочинне діяння в даному випадку може полягати у:

1) внесенні неправдивих відомостей у декларацію про доходи, яка подається періодично органам Державної податкової адміністрації;

2) неповідомленні у податкові органи за місцем проживання суб'єкта, на якому лежить обов'язок по сплаті обов'язкових внесків державі, про наявні доходи – об'єкти оподаткування;

3) невнесенні у встановлені строки в установи банків у готівковій чи безготівковій формі податкових сум, належних до сплати;

4) поданні податковим органам фальсифікованих даних для обґрунтування претензій на повернення ніби-то надлишково сплачених сум обов'язкових внесків державі.

Важливе значення для характеристики суспільно-небезпечного діяння і для відмежування ухилення від оподаткування від несвоєчасної сплати (що тягне за собою не кримінальну відповідальність, а заходи фінансово-правового характеру, має час вчинення посягання. В кримінально-правовій літературі час вчинення посягання, що аналізується, називають ознакою об'єктивної

сторони відповідного складу злочину<sup>1</sup>. Однак час є не самостійною ознакою об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, а ознакою, яка характеризує суспільно небезпечне діяння при вчиненні цього посягання.

Як уже відзначалося, обов'язкові внески до бюджету чи до державних цільових фондів є періодичними платежами. Вони сплачуються (залежно від виду платежу і розміру передбачуваного податку) з місячною, кварталною, річною періодичністю. Більше того, законодавство точно встановлює конкретне число місяця, не пізніше якого платник повинен виконати свій обов'язок. У чинному законодавстві використовується неоднозначна термінологія для вказівки на те, в чому полягає обов'язок по сплаті відповідних платежів. Згідно з одними нормативними актами до певної дати повинна бути подана декларація про доходи, щодо інших видів податків вказується на необхідність перерахування чи сплати сум податків до вказаного в законі числа. Визначення систематичності несплати – несплачені авансові платежі, місячні, кварталні, чи річні – дозволяє: по-перше, визначити розміри сум несплачених платежів; по-друге, встановити чи є дане правопорушення злочином чи фінансовим проступком. Як уже відзначалося, сама тільки несплата авансових платежів, якій не передують приховування (заниження) об'єктів оподаткування за попередні періоди, хоч і в розмірах, достатніх для притягнення особи до кримінальної відповідальності, не може вважатись злочином і тягти кримінальну відповідальність. Кримінально-караною буде несплата відповідного платежу у визначений законодавством термін, якщо буде встановлений умисел суб'єкта оподаткування ухилитися від його сплати взагалі. Тоді діяння можуть виражатися якраз у внесенні неправдивих відомостей у документи бухгалтерської звітності, або невнесенні необхідних, передбачених нормативними актами, даних у ці документи для того, щоб занизити належні до сплати суми податків, зборів (обов'язкових платежів), або уникнути їх сплати взагалі. Якщо ж платник обов'язкових внесків державі достовір-

---

<sup>1</sup> Див.: *Кураш Я. М.* Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук. – Харків. – 1998. – С. 8: *Фролова Н. В.* Понятие и состав налогового правонарушения // *Государство и право.* – 1999. – № 7. – С. 98).



но відображає у бухгалтерських документах відомості, які є підставою нарахування таких платежів у справжніх – таких, що відповідають дійсності, розмірах, тобто тим самим визнає свій обов'язок по сплаті даного податку. В цьому випадку при неподанні платіжного доручення в установу банку у встановлений термін має місце фінансово-правове правопорушення. До нього повинні застосовуватися штрафні санкції, передбачені нормативними актами «податкового законодавства».

Час вчинення посягання має також значення для встановлення моменту настання обов'язку особи (юридичної чи фізичної) по сплаті того чи іншого обов'язкового внеску державі, невиконання якого повинно тягнути кримінальну відповідальність. Такий обов'язок платника настає після того, як він може реально розпорядитися об'єктом оподаткування: після отримання доходу, здійснення обороту, перетинання митного кордону. Якщо говорити про податки на майно, то вказаний обов'язок виникає з моменту набуття права власності.

Відсутність же отриманого доходу виключає настання кримінальної відповідальності. Так, Залізничним райвідділом внутрішніх справ міста Львова правильно відмовлено у порушенні кримінальної справи про ухилення від сплати податків посадовими особами малого підприємства «Даніель». Даним підприємством за договором було відправлено болгарській стороні партію порошку «Ківі». За висновком Торгово-промислової палати Болгарії даний товар був визнаний таким, що не відповідає стандартам якості цієї країни. Тому згідно з рішенням цього органу він не може використовуватися для побутових потреб. Дозволено використання порошку «Ківі» для промислових потреб і з зменшенням його ціни, яка в результаті покрила витрати на його виготовлення і транспортування. Підприємство-відправник не одержало доходу, який би підлягав оподаткуванню<sup>1</sup>.

**Момент закінчення злочинного ухилення від оподаткування**

З часом вчинення ухилення від оподаткування пов'язане встановлення моменту закінчення відповідних злочинів. Він характеризується двома ознаками: передбаченою в законі датою сплати

<sup>1</sup> Матеріали про відмову в порушенні кримінальної справи № 18-181/1995 р. від 08.09.1995 р. Архів Залізничного РВ УМВС у Львівській обл.

конкретного виду податку і часом подання платіжного доручення в установу банку на перерахування неповної суми податку чи неподання такого доручення. Злочин вважатиметься закінченим після спливу строку сплати відповідного платежу, якщо податкові суми не будуть внесені в установу банку<sup>1</sup>.

Внесення ж неправдивих відомостей у первинні бухгалтерські документи є не чим іншим – як «іншим умисним створенням умов для вчинення злочину» – тобто, готуванням. Саме внесення неправдивих відомостей у документи бухгалтерської чи податкової звітності – є прихованням або заниженням об'єкта оподаткування – тобто, виконанням об'єктивної сторони злочину, а тому повинно визнаватись незакінченим замахом на ухилення від сплати податків. Якщо ж ці документи подані державним органам, замах буде закінченим<sup>2</sup>.

Обґрунтованою, на нашу думку, є позиція Верховного Суду України з приводу моменту закінчення злочинів, що полягають в ухиленні від оподаткування. Так у п. 14 Постанови Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» вказано, що «злочини, передбачені ст. 148<sup>2</sup> і ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК, є закінченими з моменту ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів...» Злочин, передбачений ч. 1 ст. 148<sup>5</sup> КК, вважається закінченим з моменту надання особою відомо неправдивої інформації з метою одержання пільг

---

<sup>1</sup> Така позиція дістала підтримку в літературі. Див.: *Мойсик В. Г., Андрушко П. П.* Відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство, практика застосування і напрями вдосконалення. – С. 66.

<sup>2</sup> Цілком протилежне роз'яснення про те, що злочин, передбачений ст. 148<sup>2</sup> КК України вважається закінченим з моменту неподання до податкової інспекції у встановлений законом термін декларації про доходи підприємства, подання її з заниженням об'єкту оподаткування, чи з моменту приховання у відповідних документах об'єктів оподаткування, а замах на такий злочин не може мати місця, міститься в Довідці Верховного Суду України «Про розгляд судами України кримінальних справ про ухилення від сплати податків». Таке роз'яснення не засноване на законі.

Подібні роз'яснення щодо моменту закінчення злочину були і раніше в літературі (*Гаухман Л. Д., Максимов С. В.* Уголовная ответственность за преступления в сфере экономики. – Москва: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», – 1996. – С. 208–209) Але вони стосувались формального складу злочину «Приховування доходів (прибутку) чи інших об'єктів оподаткування», передбаченого ст. 162<sup>2</sup> КК Росії 1960 р.

щодо податків незалежно від того, чи вдалося винному в такий спосіб ухилитися від сплати останніх».

Визначення моменту закінчення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів також пов'язане з віднесенням цього злочину до триваючих чи до продовжуваних. Я. М. Кураш відносить цей злочин до триваючих. П. Яні також вважає цей злочин триваючим, при цьому особливим, оскільки він, на думку цього автора, є триваючим злочином з матеріальним складом<sup>2</sup>. Однак більш вагомими видаються аргументи на користь того, що ухилення від оподаткування є не триваючим, а може бути продовжуваним злочином, висловлені І. Звечаровським<sup>3</sup>. Продовжуваний злочин це одиничний злочин, який складається із декількох тотожних злочинних дій, які спрямовані до єдиної мети і складають в цілому єдиний злочин. Про те, що ухилення від оподаткування може бути продовжуваним злочином, свідчить те, що таке посягання має місце, зокрема, при ухиленні від сплати платежів кількох видів, та при несплаті періодичних платежів. Так, у п. 10 названої Постанови Пленуму Верховного Суду України вказано, що цей злочин має визнаватися вчиненим у значних, великих чи особливо великих розмірах, коли сума, що не надійшла до бюджетів чи державних цільових фондів, утворилася внаслідок несплати як одного податку, збору, іншого обов'язкового платежу, так і різних їх видів. На можливість сумувати несплачені платежі різних видів вказується і в кримінально-правовій літературі.<sup>4</sup> Встановлений же в законодавстві строк сплати кожного конкретного виду обов'язкових внесків – це момент закінчення окремого епізоду продовжуваного злочину – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Тому злочинне ухилення від оподаткування повинно

<sup>1</sup> Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Конспект лекції.– Харків: Національна юридична академія України.– 1999.– С. 17–18.

<sup>2</sup> Яні П. Длѣщиеся преступления с материальным составом. К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов. // Российская юстиция.– 1999.– № 1.– С. 40–42.

<sup>3</sup> Звечаровский И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей. // Российская юстиция.– 1999.– № 9.– С. 42.

<sup>4</sup> Пастухов И., Яні П. Ответственность за налоговые преступления // Российская юстиция.– 1999.– № 4.– С. 23–24.

визнаватися закінченим з моменту несплати суми, достатньої для притягнення до кримінальної відповідальності за відповідною нормою Особливої частини. Якщо ж встановлено, що винний вчинив дії, спрямовані на ухилення від сплати обов'язкового внеску до бюджету чи державних цільових фондів у розмірі, при наявності якого настає кримінальна відповідальність за кваліфікований чи особливо кваліфікований вид злочину, а фактично несплачена сума є меншою, то вчинене повинно кваліфікуватися як замах на ухилення від оподаткування у розмірі, який охоплювався умислом винного.

У зв'язку з викладеним слід зупинитися ще на одному положенні, яке висловлюється в кримінально-правовій літературі. Мова йде про думку, відповідно якої «злочин, передбачений ст. 148<sup>2</sup> КК належить до тих, що вчиняються шляхом «чистої, або справжньої бездіяльності» і його суттю є виключно порушення зобов'язальних норм податкового, фінансового та інших галузей права. При здійсненні злочинів цього роду вчинення замаху чи готування до злочину взагалі неможливе: зобов'язання зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, якого вимагає закон, може бути виконане в останній момент, а як тільки цей момент минув і зобов'язання все ж таки залишилося невиконаним, наявним є закінчений делікт»<sup>1</sup>. Погодитися з таким твердженням неможливо. Адже в ст. 148<sup>2</sup> КК встановлена відповідальність не за саму по собі несплату обов'язкових платежів – «чисту бездіяльність», а за *ухилення* – діяння, яке, як обґрунтовано вище, і як вказувалося в літературі, стосовно даного посягання, включає в себе й активну поведінку, яка свідчить про небажання особи виконувати покладений на неї обов'язок по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів (фальсифікацію документів, зміна місця проживання тощо)<sup>2</sup>. Тому, категорично стверджувати про те, що цей злочин вчиняється шляхом «чистої або справжньої бездіяльності» й на цій основі вважати, що готуван-

<sup>1</sup> Молодик В. В. Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук. – Харків: – 1999. – С. 3.

<sup>2</sup> Див. напр.: *Навроцький В. О. Господарські злочини. Лекції для студентів юридичного факультету.* – Львів: юридичний факультет Львівського державного університету ім. Івана Франка. – 1997. – С. 38.

ня або замах на нього неможливий, немає підстав. Крім того, не викликає сумніву, що посягання, передбачене ст. 148<sup>2</sup> КК, може вчинятися з прямим умислом (а багато дослідників взагалі вважають, що цей злочин може вчинятися лише з таким видом умислу, про що детальніше буде сказано далі), воно має матеріальний склад. Злочини ж з матеріальним складом, які вчиняються з прямим умислом, можуть бути перервані й на попередніх стадіях злочинної діяльності, тобто, відповідальність настає також за готування або замах на них. Це положення ніким і ніколи в теорії кримінального права не піддавалося сумніву, немає жодних підстав не поширювати його й на передбачене ст. 148<sup>2</sup> КК ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Тому, за вказаною статтею КК, має наставати відповідальність не лише при наявності закінченого (з моменту несплати відповідних сум) злочину, але й за готування до нього та замах на такий злочин. Ухилення від оподаткування, передбачене іншими статтями Особливої частини чинного КК, також може бути як закінченим, так і перерваним на попередніх стадіях.

***Позитивна  
посткриміналь-  
на поведінка  
при ухиленні від  
оподаткування***

Бувають випадки, що після вчинення злочину, особа з тих чи інших причин сплатить обов'язкові платежі в повному розмірі і обсязі. За діючим законодавством вона все одно повинна притягатися до кримінальної відповідальності. Але існуючий в законодавстві підхід видається неправильним. Якщо особа добровільно відвернула заподіяну шкоду, усунула наслідки, то й суспільна небезпека ухилення від оподаткування набуває іншого змісту – вона стає ретроспективною. Суспільна ж небезпека особи винного в такому випадку втрачається – своєю позитивною посткримінальною поведінкою вона заслуговує на «прощення» раніше допущеного правопорушення.

На підставі вищенаведеного, пропонуємо добровільну сплату обов'язкових внесків державі у повному обсязі і розмірі, а також добровільну сплату штрафних санкцій особою після фактичного вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, але до моменту, порушення кримінальної справи, вважати підставою, яка звільняє особу від кримінальної відповідальності за вчинений злочин, що й зафіксувати у новому кримінальному за-

конодавстві. 100% проанкетованих підприємців і 40% проанкетованих працівників правоохоронних органів назвали звільнення особи від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, за умови добровільної сплати цих платежів, а також штрафних санкцій до моменту порушення кримінальної справи, одним із способів вдосконалення законодавства про ухилення від сплати обов'язкових внесків державі.

Ця пропозиція вже неодноразово висловлювалась автором<sup>1</sup>. На жаль, вона не була прийнята законопроектною практикою. Досвід же застосування норм про ухилення від оподаткування, які містяться в КК Російської Федерації 1996 р., призвів до того, що викладаючи ст.ст. 198, 199 КК у новій редакції, російський законодавець доповнив їх заохочувальною нормою. «В примітці до ст. 198 КК міститься положення, яке дозволяє звільнити від кримінальної відповідальності осіб, які вчинили будь-який із злочинів, передбачених ст.ст. 194, 198, 199 КК, за умови, що злочин вчинено вперше і що особа, яка його вчинила, допомагала розкриттю злочину і повністю відшкодувала заподіяну шкоду. Це звільнення є спеціальним випадком, передбаченим ч. 2 ст. 75 КК. Причому, на відміну від більшості випадків подібного звільнення, передбачених в Особливій частині КК Російської Федерації, не вимагається добровільна явка особи в правоохоронні органи. Тобто, звільнення особи від кримінальної відповідальності допускається і тоді, коли правоохоронним органам стало відомо про вчинений злочин. Держава в даному випадку демонструє, що вона зацікавлена не так у притягненні особи до кримінальної відповідальності, як у поповненні бюджету»<sup>2</sup>. Такий підхід, як видається, є позитивним з огляду на те, що суспільна небезпека розглядуваних злочинів полягає в тому, що держава недоотримує належні їй за законом кошти.

Подібні пропозиції висловлювались у кримінально-

---

<sup>1</sup> Брич Л. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. – Львів: юридичний факультет Львівського державного університету ім. Івана Франка. – 1998. – С. 33–34; Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук. – Київ. – 1998. – С. 15

<sup>2</sup> Тюнин В. Уголовный закон совершенствуется. Обзор изменений и дополнений, внесенных в Уголовный кодекс // Российская юстиция. – 1999. – № 3. – С. 41.

правовій літературі. Так, Я. М. Кураш, вносячи пропозицію про введення заохочувальної норми, пропонує таку її редакцію: «звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вперше вчинила таке діяння, але до винесення вироку по справі в повному обсязі внесла несплачені податкові платежі, а також усі штрафні стягнення». <sup>1</sup> Видається, що граничний момент, до якого особа може продемонструвати втрату суспільної небезпеки, як нею самою, так і вчиненням нею діянням, визначений цим автором невдало. Для того, щоб не допустити винесення обвинувального вироку і уникнути кримінальної відповідальності, винна особа може бути здатна не лише сплатити всі належні з неї податки та штрафні санкції, але й охоче піде на інші фінансові витрати, можливо й протизаконні. Але в такій ситуації посткримінальна поведінка особи не свідчитиме про втрату нею суспільної небезпеки. Крім того, повинен бути єдиний підхід в межах усієї Особливої частини КК до критеріїв звільнення від кримінальної відповідальності при позитивній посткримінальній поведінці. Такі критерії в кримінальному праві вироблені стосовно дачі хабара при добровільній заяві про це до порушення кримінальної справи (частина 3 ст. 170 КК). Стосовно інших злочинів, щодо яких в законі передбачено звільнення від кримінальної відповідальності при позитивній посткримінальній поведінці, практика виходить з тих же засад.

### **Способи ухилення від оподаткування**

Під способом вчинення злочину звичайно розуміють методи, прийоми, шляхи вчинення посягань<sup>2</sup>. Аналіз способів ухилення від оподаткування має значення для розуміння змісту і конкретних форм прояву суспільно-небезпечного діяння, встановлення інших ознак складу злочину дозволить по-новому підійти до

<sup>1</sup> Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину). Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд.юрид. наук.— Харків.— 1998.— С. 10. Див. також: Дудоров О. Правова преюдиція і кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків. // Юридический вестник.— 1999.— № 2.— С. 109—110.

<sup>2</sup> Аналізу способів вчинення злочину приділялась значна увага в теорії кримінального права: Панов Н. И. Способ совершения преступления и уголовная ответственность.— Харьков: «Вища школа».— 1982; Драпкин Л. Я., Уткин М. С. Понятие и структура способа совершения преступления // Проблемы борьбы с преступностью. Омск.— 1978; Панов Н. И. Уголовная

вирішення питання про його криміналізацію в нормах Особливої частини кримінального законодавства.

Вивчення судової практики показує, що однією з головних причин рідкого застосування кримінально-правових норм про відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі при значній поширеності відповідних діянь, є якраз невдале описання в чинному КК способів такого ухилення.

В ст. 87 КК способами спричинення майнової шкоди, що, як уже зазначалося, охоплює ухилення від сплати ряду обов'язкових внесків державі, названі обман або зловживання довір'ям. У ст. 148<sup>2</sup> КК зараз не передбачено як обов'язкової ознаки способів вчинення цього злочину. Разом з тим, це не означає, що будь-яка умисна несплата податків, зборів чи інших обов'язкових платежів повинна тягнути кримінальну відповідальність. Використаний в диспозиції цієї норми вираз «ухилення від сплати...» передбачає вчинення певних дій, які б створили підґрунтя, основу для такої несплати та наступну несплату відповідних платежів. Тому видається можливим говорити про спосіб вчинення злочину як обов'язкову ознаку складу злочину – «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Відсутність вказівки на способи вчинення злочину у диспозиції ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК є одним із недоліків цієї норми. Разом з тим, названі у Постанові Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 26 березня 1999 р. шляхи вчинення цього злочину по-суті зводяться до тих способів вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які були названі в диспозиції ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 28 січня 1994р.

---

ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Харьков.– 1977.– С. 22; *Жордания И. Ш.* Структура и правовое значение способа совершения преступления.– Тбилиси: *Сабгота сакартвело.*– 1977; *Зуйков Г. Г.* Криминалистическое учение о способе совершения преступления. Автореф. докт. диссертации.– М.– 1970; *Кругликов Л. Л.* Способ совершения преступления. Автореф. диссертации на соиск. учен. степ. канд. юрид. наук. Свердловск.– 1971; *Кудрявцев В. Н.* Способ совершения преступления и его уголовно-правовое значение // Советское государство и право.– 1957.– № 8.– С. 60–69.



Оскільки, в диспозиції ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК способи вчинення цього злочину не конкретизовані, а як уже говорилося вище, формулювання диспозиції цієї норми дає підстави вважати, що спосіб виступає ознакою цього складу злочину, то слід визначити загальний спосіб вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Таким способом виступає обман. Тому несвоєчасна сплата податків, зборів, (інших обов'язкових платежів) при відсутності обманних дій, які б передували такій несплаті (приховування (заниження) об'єкта оподаткування або неподання декларацій чи інших документів звітності по податках), на думку автора, повинна тягнути не кримінальну, а адміністративну відповідальність.

Характерною для розуміння викладеного є наступна кримінальна справа. Вироком Судової колегії в кримінальних справах Тернопільського обласного суду 7 вересня 1995 р. громадянина М. визнано винним за ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 26.01.1993 р. Аналіз матеріалів кримінальної справи дозволяє зробити висновок, що громадянина М. засуджено неправильно. Як впливає із матеріалів справи, громадянин подав документи квартальної податкової звітності у встановлені законом строки – до 15 січня 1994 р. В цих документах показники, що мають значення для цілей оподаткування, були відображені достовірно. Сплачено в повному розмірі і податок на добавлену вартість, але несвоєчасно. Ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 26.01.1993 р. як обов'язкову ознаку, передбачала способи вчинення злочину: «приховування (заниження) прибутку (доходу) або приховування (необчислення) інших об'єктів оподаткування». Ці способи можна віднести до різновиду обману. Але самого обману в діях громадянина М. не було<sup>1</sup>.

Злісна несплата відповідних платежів, навіть у розмірах, достатніх для притягнення до кримінальної відповідальності за ч. 1, 2 чи 3 ст. 148<sup>2</sup> КК України, якщо вона вчиняється без приховування (заниження) об'єкта оподаткування у відповідних документах не повинна визнаватися злочином. Бо з цим діянням можна ефективно боротися не кримінально-правовими засобами. Хоч викладена точка зору і зустріла підтримку в кримінально-

<sup>1</sup> Архів Тернопільського обласного суду. Справа № 2-50/1995 р.

правовій літературі<sup>1</sup>, зустрічаються й інші позиції. Так І. Пастухов та П. Яні, коментуючи норми про ухилення від оподаткування КК РФ вказують, що якщо зобов'язана особа просто не сплачує відповідні платежі, не вводячи в оману контролюючі органи, то вчинене охоплюється складами податкових злочинів<sup>2</sup>. Як видається, при такому підході діяння криміналізується всупереч принципам і критеріям криміналізації, які розроблені в теорії кримінального права і апробовані в законотворчій практиці.

В ст. 148<sup>5</sup> КК йде мова про подання завідомо неправдивої інформації, а в ст. 153<sup>1</sup> КК використання підроблених марок акцизного збору – дії, які за своєю суттю є обманом.

Із ст. 165 КК випливає, що ухилення від оподаткування здійснюється шляхом зловживання владою або посадовим становищем. Таке зловживання владою або посадовим становищем в кінцевому підсумку також полягає в обмані державного органу чи іншої юридичної особи, в якій служить чи працює винний – використанні прав і повноважень своєї компетенції не за призначенням.

Наведене дозволяє констатувати, що обман є найбільш загальним і універсальним способом ухилення від оподаткування. Цей спосіб передбачений у всіх нормах КК, за якими може бути кваліфіковане розглядуване посягання. Тому дослідження способів ухилення від оподаткування повинно бути спрямоване, перш за все, на з'ясування поняття обману.

Обман, традиційно є одним із найбільш поширених способів вчинення злочинів. Ще з римських часів стверджувалося, що всі злочини вчиняються шляхом насильства або обману<sup>3</sup>. Вивченню обману, як елементу кримінально-караних посягань – обман сам по собі не є і не може бути визнаний злочином – здавна приділялась пильна увага в теорії кримінального права<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Дудоров О. Відповідальність за посадові злочини в сфері оподаткування: питання кваліфікації та вдосконалення законодавства // Предпринимательство, хозяйство и право.– 1999.– № 12.– С. 20

<sup>2</sup> Пастухов И., Яни П. Ответственность за налоговые преступления // Российская юстиция.– 1999.– № 4.– С. 23

<sup>3</sup> Античные афоризмы. Минск, 1987.– С. 120.

<sup>4</sup> Див. Борзенков Г. Н. Ответственность за мошенничество. М: Юрид. лит.– 1971.– С. 30; Владимиров В. А. Квалификация хищений личного имущества.– М.: Юрид. лит.– 1974.– С. 92; Кригер Г. А. Квалификация хище-

Законодавство не містить поняття обману. Відповідно до семантичного значення слово «обман» означає:

- 1) «неправдиві слова, вчинки, дії...»<sup>1</sup>;
- 2) «всякое ложное, облыжное действие или дело; ложь выдаваемую за истину...»<sup>2</sup>;
- 3) «сознательное введение кого-либо в заблуждение; неправду, ложь, лживые поступки, слова»<sup>3</sup>.

Поняття обману, який має кримінально-правове значення, тобто виступає способом вчинення злочину, неоднозначно висвітлюється в кримінально-правовій літературі. Воно розкривається в правовій доктрині в зв'язку з розглядом таких складів злочинів, як шахрайство, заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям, службовий (посадовий) підлог<sup>4</sup>. Аналізу обману як способу вчинення злочинів присвячені і спеціальні дослідження. У літературі існує кілька підходів до встановлення поняття обману.

Найбільш повним і обґрунтованим видається визначення, дане в працях спеціально присвячених обману, як ознаці складу злочину: «Обман – це спосіб впливу на людську психіку, який полягає в умисному введенні в оману іншої особи чи підтримання уже наявного у неї хибного уявлення шляхом передачі інформації, яка не відповідає дійсності чи замовчування про різні факти,

---

ний социалистического имущества.– М.: Юрид. лит.– 1974.– С. 154; *Матышевский П. С.* Ответственность за преступления против социалистической собственности. Киев: «Вища школа».– 1983.– С. 55–66; *Панов Н. И.* Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. – Харьков: «Вища школа».– 1977.– С. 22–32; *Панов Н. И.* Квалификация преступлений, совершенных путем обмана. Харьков: «Вища школа». – 1980; *Сабитов Г. А.* Обман как средство совершения преступления. – Омск. – 1980; *Синигибский И. А.* Разграничение понятий обмана и злоупотребления доверием в действующем уголовном законодательстве // Некоторые вопросы эффективности уголовного законодательства: СвЮИ. Научные труды. вып. 49.– Свердловск.– 1976.– С. 124–131.

<sup>1</sup> Словник української мови. Т. 5.– Київ: «Наукова думка». 1974.– С. 533.

<sup>2</sup> Даль Владимир. Толковый словарь живого великорусского языка. Т. 2.– Москва: Госуд. издательство иностр. и национ. словарей.– 1955.– С. 600.

<sup>3</sup> Словарь современного русского литературного языка. Т. 8. – Москва.– Ленинград: Издательство Академии Наук СССР.– 1959.– С. 231.

<sup>4</sup> «Законодавство України передбачає більш як 50 складів злочинів, що прямо чи опосередковано вказують на обман як на спосіб заподіяння шкоди»: – *Романов С.* Обман як спосіб злочинної діяльності // *Право України.*– 1997.– № 2.– С. 87–88. Див. також: *Навроцький В., Тростюк З.* Тлумачний словник Особливої частини кримінального законодавства України.– Львів: Юрид. ф-т ЛДУ ім. І. Франка.– 1997.– С. 82.

речі, явища, дії... з метою схилити цю особу до певної поведінки; умисне повідомлення обманюючим іншій особі (обманюваному) неправдивих відомостей, повідомлення яких було обов'язковим, з метою ввести в оману для досягнення тих чи інших злочинних цілей»<sup>2</sup>.

Обману, як і будь-якому виду людської поведінки властиві об'єктивні і суб'єктивні ознаки. Про суб'єктивні ознаки обману мова йтиме далі – при аналізі суб'єктивної сторони злочину. Для виявлення ж обману як способу вчинення ухилення від оподаткування необхідно проаналізувати його зміст, способи і форми, які є об'єктивними ознаками.

Обман – це завжди певне спілкування між людьми, в якому з одного боку виступає особа, яка повідомляє неправдиві відомості, а з другого – обманюваний, якому адресують неправдиві відомості. Зміст такого спілкування, а отже зміст обману становлять завідомо неправдиві відомості про обставини, що мають юридичне значення, або відсутність таких відомостей. Шляхом повідомлення неправдивих відомостей або замовчування достовірних відомостей винним спотворюється істина, як «достовірне знання, що правильно відображає реальну дійсність у свідомості людей»<sup>3</sup>.

Деякі автори до обману відносять спотворення будь-яких фактів, які стосуються минулого, теперішнього і майбутнього часу<sup>4</sup>. Уточнення інших авторів з цього приводу про те, що «обман полягає в спотворенні уявлення іншої особи про факти, події чи явища», видається неточним. Справді, неможливо спотворити факти, події чи явища. Недостовірним може бути відображення цих фактів, подій і явищ. Разом з тим, твердження про те, що «обман є спотворення уявлення іншої особи...» видається не застосовним до характеристики обману як способу ухилення від оподаткування. Обман матиме місце у випадку об'єктивації неправдивої інформації, незалежно від того, як сприйняла цю інформацію сторона, на яку спрямований обман. Результат обману – спотворення

<sup>1</sup> Сабитов Р. А. Вказана робота.– С. 24.

<sup>2</sup> Панов Н. И. Квалификация преступлений, совершаемых путем обмана.– С. 65.

<sup>3</sup> Словник української мови. Т. 4.– Київ: «Наукова думка».– 1973.– С. 50.

<sup>4</sup> Борзенков Г. Н. Вказана робота.– С. 31–33.

<sup>5</sup> Сабитов Р. А. Вказана робота.– С. 9.

уявлення іншої особи – не є ознакою обману, бо обман – це поведінка, діяльність того, хто обманює, а помилка обманюваного – це психічний стан обману – того, який не є обов'язковим наслідком обману<sup>1</sup>. Отже, змістом обману є не спотворені факти, події чи явища, чи уявлення, а неправдиві, недостовірні – такі, що не відповідають дійсності – відомості про факти, події чи явища реальної дійсності.

Видається правильною думка про те, що змістом обману взагалі і обману як способу ухилення від оподаткування, можуть бути неправдиві відомості про події і факти, які відносяться до теперішнього і минулого часу, бо спотворити можна тільки те, що реально існувало або існує<sup>2</sup>. Оскільки, обманом спотворюється істина як правильне відображення дійсності в свідомості людини, а «дійсність – це те, що реально існує і відрізняється від всього логічно мислимого, можливого, ймовірного, але поки що не існуючого»<sup>3</sup>. Факти, події майбутнього можна передбачати, здогадуватись про них, оскільки явища майбутнього можливі, але вони або настають, або не настають. Знання про них не характеризується достовірністю. Тому навіть завідомо неправдиві передбачення і здогадки не можна вважати кримінально-караним обманом. Так, внесення у документи бухгалтерської звітності неправдивих відомостей про передбачувані зміни в об'єкті оподаткування з метою ухилитися від авансових платежів по податках не може визнаватись в якості обману як способу ухилення від оподаткування. Вищенаведене служить ще одним аргументом на користь положення про те, що несплата авансових податкових платежів не є злочином і не повинна тягнути заходів кримінальної репресії.

Змістом обману як ознаки ухилення від оподаткування може бути завідомо недостовірна інформація, неправдиві відомості про показники, які служать підставою для оподаткування. А саме:

– про об'єкт оподаткування, його наявність чи відсутність, величину об'єкта. Оскільки, саме в залежності від параметрів об'єкта оподаткування законом встановлює-

<sup>1</sup> Борзенков Г. Н. Вказана робота.– С. 79–80.

<sup>2</sup> Синигибский И. А. Вказана робота.– С. 124–130.

<sup>3</sup> Философский словарь.– М: Госполитиздат.– 1972.– С. 94–92.

ться необхідність сплати того чи іншого податку, його розміри. В залежності від виду об'єкта оподаткування платникам надаються і пільги (звільняються від оподаткування кошти, спрямовані на певні, перелічені в законі види робіт);

– про суб'єкта оподаткування. Деяким суб'єктам, наділеним спеціальними, особливими ознаками встановлюються значні за розміром пільги (наприклад, звільняються від сплати податку на прибуток установи, підприємства, де інваліди становлять більш як 50% від загальної чисельності працюючих).

Недостовірні показники, які хоч і входять в об'єм обов'язкової інформації, але ні прямо, ні опосередковано не використовуються для цілей оподаткування, тобто не впливають на кількість і розміри сплачуваних податкоплатниками податків, не становлять змісту обману, як способу вчинення розглядуваного посягання.

Обманом буде, як вдало відмітив М. І. Панов, не тільки повідомлення неправдивих відомостей, але і неповідомлення про ті відомості, які особа повинна була повідомити<sup>1</sup>. Тобто, змістом обману виступають як неправдиві відомості, так і відсутність достовірної інформації, за умови, що існує обов'язок суб'єкта таку інформацію подавати. Тут слід зауважити, що кримінально-правове значення має повідомлення неправдивих чи неповідомлення правдивих відомостей особою, зобов'язаною повідомляти достовірну інформацію. В аналізованому випадку – це самі суб'єкти оподаткування – громадяни або посадові особи юридичних осіб, на яких покладено обов'язок ведення документів бухгалтерської звітності і платіжних розрахунків з установами банків. Тобто, це саме ті особи, які можуть виступати суб'єктами ухилення від оподаткування. Для визначення обману, як способу ухилення від оподаткування, має значення і конкретизація протилежної – «обманюваної сторони» – адресата обману. Обман матиме місце в тому випадку, якщо завідомо недостовірна інформація доводиться до відома держави, в особі її органів, уповноважених законодавством на одержання відповідних документів, які можуть виступати носіями обману, і наділених контро-

---

<sup>1</sup> Панов Н. И. Квалификация преступлений, совершаемых путем обмана. – С. 40.

льними функціями за правильною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), тобто державним податковим адміністраціям, аудиторським організаціям (якщо перевірка документів бухгалтерської звітності аудитором є обов'язковою за законодавством України), банкам – органам, на які законодавством покладені функції по проведенню операцій з грошовими ресурсами. Оскільки, в даному випадку, банк виступає посередником між платником податків, зборів (обов'язкових платежів) і державою, то приналежність установи (за місцем знаходження розрахункового рахунку платника) до Національного Банку України чи до комерційних (недержавних) банків, не має значення для констатування факту обману держави. Адресатами обману, крім названих виступають і інші органи, які виступають адресатами відповідних документів – знарядь (засобів) обману.

Слід підкреслити, що зміст обману становлять не просто неправдиві відомості, а такі, які, відповідно до законодавства, особа зобов'язана подавати уповноваженим органам, тобто по змісту, об'єму і в формах, передбачених законодавством. Причому, відомості можуть бути як повністю неправдиві, так і частково неправдиві. Повністю неправдиві відомості – це такі, в яких абсолютно всі показники не відповідають дійсності<sup>1</sup>. Частково неправдиві відомості матимуть місце, коли не відповідає дійсності хоча б один показник, який має значення для цілей оподаткування.

Обман, як будь-яке явище, має не лише свій зміст, але й існує в певній формі. Під формою обману слід розуміти спосіб існування і зовнішнього виразу змісту.

Оскільки змістом обману є неправдиві відомості, то під формою обману слід розуміти той спосіб людської поведінки, в якому ці відомості знаходять своє існування, виражаються назовні в процесі введення в обману «обмануваної сторони».

Всі зовнішні прояви обману можна класифікувати на обман, який здійснюється шляхом дії, і обман, здійснюваний шляхом бездіяльності.

---

<sup>1</sup> За матеріалами проведеного узагальнення судової практики подання повністю неправдивих відомостей мало місце по 10% вивчених кримінальних справ даної категорії. Найчастіше – це повідомлення органам податкової адміністрації про те, що у звітному періоді господарська діяльність не велася й об'єкт оподаткування – відсутній.

Обман – дія (обман у формі активної поведінки) полягає у:

– повідомленні неправдивих відомостей уповноваженим органам;

– поданні платіжних доручень, які містять сфальсифіковані дані в установи банків.

Реалізація обману – дії можлива лише тими способами, якими здійснюється соціально-психологічне спілкування, інформаційний зв'язок між людьми. Такими способами виступають:

– словесний (вербальний) обман, який може бути здійснений у письмовій і усній формі<sup>1</sup>, обман шляхом конклюдентних дій.

Видається, що способом ухилення від сплати обов'язкових внесків державі може бути обман лише у письмовій формі<sup>2</sup>. Оскільки, відносини по сплаті даних платежів передбачають письмову – документальну форму спілкування між учасниками цих відносин (уповноваженими і зобов'язаними суб'єктами), то доведення до державних органів завідомо неправдивої інформації усно не має юридичного значення. Для формальних відносин, якими є податкові відносини, не допускається усна форма відображення юридичних фактів.

Слід відзначити, що обман шляхом конклюдентних дій можливий у комбінації з письмовим способом обману. Обман дією є саме подання документів (письмових носіїв недостовірної інформації). Причому письмовий і «дійовий» способи обману взаємопов'язані. Вони не існують один без одного. Саме тільки внесення неправдивих відомостей у документи ще не є обманом. Це є попередня злочинна діяльність і може бути кваліфікована як готування, або замах на ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Обман матиме місце, коли недостовірна інформація на документальних носіях буде доведена до органів, які здійснюють контроль за правильною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів). (Правильна сплата при цьому означає: сплата у повному обсязі, тобто всіх належних з платника обов'язкових внесків державі в залежності від наявності тих чи інших

<sup>1</sup> Панов Н. И. Вказана робота.– С. 48–50.

<sup>2</sup> Серед вивчених кримінальних справ всі 100% порушені в зв'язку з наявністю обману, вчиненого в письмовій формі.



об'єктів оподаткування, а також сплата в повному розмірі, що залежить від розміру наявного об'єкта оподаткування). В даному випадку обманні дії супроводжують словесний письмовий спосіб обману.

В юридичній літературі до обману відносять, крім повідомлення неправдивих відомостей, неповідомлення необхідних відомостей ще й підтримання наявної помилки у протилежної – «обманюваної» сторони<sup>1</sup>. Не вдаючись в оцінку цього твердження в цілому, зауважу, що в такий спосіб не може бути вчинено ухилення від оподаткування.

По-перше, процедура сплати податків, зборів (обов'язкових внесків державі – чітко регламентована і супроводжується детальним обліком всіх операцій у документах. До того моменту, як передбачені законом документи будуть подані відповідним органам, у них не виникає ніякого уявлення (чи, принаймні, воно не має правового значення), а значить не виникає і помилки стосовно параметрів належних до сплати обов'язкових внесків.

По-друге, при помилці під час перерахунків сум податків, зборів (обов'язкових платежів), які проводяться у передбачені законодавством терміни, і поверненні надлишково сплачених сум платникам в розмірах більших від тих, які дійсно підлягають поверненню, а також у випадку помилкового повернення сум цих платежів, які не є надлишково сплаченими – ухилення від оподаткування не буде. В даному випадку матиме місце заподіяння майнової шкоди державі шляхом обману.

Обман – бездіяльність має місце при:

– неподанні необхідних відомостей уповноваженим органам;

– неподанні в установи банків платіжних доручень про перерахування сум обов'язкових внесків у встановлені строки.

Для обману, яким супроводжується ухилення від оподаткування, характерним є використання певних засобів. У структурі складу злочинів, пов'язаних з ухиленням від оподаткування такі засоби відіграють роль знаряддя (засобу) вчинення злочину. Видається, що знаряддями (засобами) ухилення від оподаткування є документи, що заповнюються в цілях оподаткування. Вони повинні від-

<sup>1</sup> Сабитов Р. А. Вказана робота. – С. 13.

повідати таким ознакам: 1) нормативність найменувань (ця ознака полягає в тому, що знарядями (засобами) ухилення від оподаткування можуть бути визнані лише документи, обов'язковість ведення і подання яких передбачена в нормативних актах); 2) відповідний (належний) адресат; 3) затвердження уповноваженими особами; 4) наявність обов'язкових, визначених нормативними актами реквізитів, дотримання встановлених форм; 5) недопустимість помарок і виправлень; 6) повнота документа.

Поряд із обманом в ст. 87 КК України вказаний також інший спосіб вчинення аналізованого злочину – зловживання довір'ям. Ухилення від оподаткування не може вчинятись шляхом зловживання довір'ям<sup>1</sup>. Сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) – законодавчо регламентована процедура. Відносини з приводу сплати вказаних платежів – це відносини уповноважених і зобов'язаних суб'єктів, які не передбачають довір'я. Висновки і дії уповноважених державних органів ґрунтуються на законі і тій інформації, яка міститься в поданих документах. Подальші дії уповноважених органів залежать від того, достовірно чи недостовірно відображена інформація у документах. Їхня помилка може бути зумовлена обманом.

Як відомо, на відміну від ст. 148<sup>2</sup> в редакції Закону України від 28 січня 1994 р., диспозиція чинної ст. 148<sup>2</sup> КК не передбачає способів вчинення даного злочину. Аналіз раніше діючого законодавства, опублікованих проектів КК України, Модельного Кримінального кодексу для країн – учасниць СНД, КК Росії 1996 р. дозволяє констатувати, що незважаючи на різноманітність можливих способів ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, всі вони зводяться до:

- 1) умисного неподання податкових декларацій та розрахунків;
- 2) приховання (заниження) об'єкта оподаткування<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> М. І. Панов вважав зловживання довір'ям «навіть чи можливим способом ухилення від сплати податків». – *Панов Н. И.* Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. – С. 32.

<sup>2</sup> Узагальнення практики показує, що приблизно в 43% випадків, за якими порушувалися кримінальні справи, мало місце неподання податкових декларацій та розрахунків, в 57% випадків – приховування об'єкта оподаткування, а більш, ніж 85% – поєднання обидвох цих способів.

Вище відзначалося, що такі способи є різновидами обману, який виступає генеральним способом ухилення від оподаткування. Названі способи стосовно ст. 148<sup>2</sup> в редакції Закону України від 28 січня 1994 р. в їх конкретних проявах ґрунтовно проаналізовані в кримінально-правовій літературі<sup>1</sup>. Тому їх аналіз виходить за межі цієї роботи. Він може бути предметом окремого кримінологічного та криміналістичного дослідження.

Умисне неподання податкових декларацій та розрахунків є способом приховування об'єкта оподаткування і детально проаналізовано в дисертації Міщука М. С. «Кримінальна відповідальність за ухилення від подання декларації про доходи»<sup>2</sup>.

Все, викладене вище про спосіб ухилення від оподаткування дозволяє зробити такі висновки:

1. Такі способи можуть бути класифіковані з врахуванням рівня узагальнення з виділенням загального або генерального способу, родових способів та конкретних.

Генеральним способом ухилення від оподаткування є обман, в самих його різних формах і проявах, характерних для всіх складів злочинів, які охоплюють ухилення від оподаткування (ст.ст. 87, 148<sup>2</sup>, 153<sup>1</sup>, 165).

Родовими способами ухилення від оподаткування є умисне неподання податкових декларацій, приховування об'єкта оподаткування та заниження об'єкта оподаткування.

Конкретними способами виступають різноманітні прийоми, операції з використанням яких вчиняється ухилення від подання декларацій, приховується або занижується доход, набуваються фальшиві пільги по оподаткуванню (пільги щодо видів діяльності – які використовуються для заниження об'єкта оподаткування, пільги

---

<sup>1</sup> Див., наприклад.: Гега П. Т. Вказана робота.– С. 53–112; Мойсик В. Р., Андрушко П. П. Відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство, практика застосування і напрями вдосконалення.– С. 65–66; Ларичев В. Уклонение от уплаты налогов с организаций: квалификация составов // Российская юстиция.– 1997.– № 6.– С. 8.

<sup>2</sup> Міщук М. С. Кримінальна відповідальність за ухилення від подання декларації про доходи. Дисертація на здобуття вченого ступеня кандидата юридичних наук. Харків.– 1993. (Хоча в основі цієї дисертації лежить аналіз нині виключеної з КК ст. 148<sup>1</sup>, викладені там положення зберігають свою актуальність і стосовно чинної ст. 148<sup>2</sup> КК).

щодо категорій платників податків – які в об'єкт оподаткування не входять)<sup>1</sup>.

2. Генеральний і родові способи знаходяться у співвідношенні цілого і частини, а родові і конкретні співвідносяться як загальне і особливе.

3. Конкретні способи ухилення від оподаткування можуть бути класифіковані в залежності від об'єкта оподаткування, суб'єкта оподаткування.

4. В диспозиціях нині діючих кримінально-правових норм про ухилення від оподаткування способи ухилення або взагалі не названі, або названі в узагальненій формі, тобто генеральні способи.

Водночас з'ясування таких способів викликає труднощі на практиці. Це породжує помилки при застосуванні кримінально-правових норм, в тому числі необґрунтоване непритягнення до кримінальної відповідальності чи звільнення від неї. Тому, при подальшому вдосконаленні законодавства доцільно вказати в диспозиції відповідної кримінально-правової норми і конкретні способи<sup>2</sup>.

Тому видається доцільним в диспозиції норми назвати найбільш типові способи ухилення від оподаткування й водночас передбачити, що перелік способів не є вичерпним. Це обумовлено, з одного боку, недостатньою кваліфікацією осіб, які застосовують норми про ухилення від оподаткування (а піднятися до усвідомлення змісту загальної норми завжди складніше, ніж опуститися до розуміння казуїстичної). З другого боку, багаточисельність і різноманітність способів злочинного ухилення від оподаткування в реальному житті, постійна поява «нововинайдених» способів не дозволяє обмежитися вичерпним переліком певних конкретних способів ухилення від оподаткування.

Визначаючи перелік способів, які повинні бути відображені в диспозиції статті, слід враховувати їхню поширеність, складність доказування, інші обставини. Зо-

---

<sup>1</sup> Дослідження конкретних способів ухилення від оподаткування має скоріше криміналістичне і кримінологічне значення, а не кримінально-правове й тому в цій роботі не проводиться. А взагалі «винайдено» кілька тисяч способів ухилення від оподаткування.

<sup>2</sup> Узагальнення результатів анкетування керівних працівників правоохоронних органів – показало, що конкретизація способів ухилення від сплати податків є необхідною для правозастосовчої практики, на що вказали 90% респондентів.

крема, є потреба виділити такі способи як умисне неподання податкових декларацій та розрахунків, укладення фіктивних угод, інше приховування чи заниження об'єкта оподаткування.

### **Суспільно-небезпечні наслідки ухилення від оподаткування**

Суспільно-небезпечні наслідки злочину – це шкода, яка заподіяна в результаті його вчинення. Така шкода має свій зовнішній вираз, полягає у негативних змінах у зовнішньому світі, піддається безпосередньому сприйняттю, встановленню, оцінці. Водночас такі наслідки мають соціальну природу. Є одним з головних чинників, а нерідко і єдиним, який визначає суспільну небезпеку посягання.

Суспільно-небезпечні наслідки злочину – це не будь-які негативні зміни. Оскільки, злочин – явище конкретне, то й наслідки кожного злочину обмежені за своїм характером, формами прояву, розміром.

У теорії кримінального права загальновизнаною є позиція, згідно з якою наслідки злочину – це шкода, *заподіяна його об'єкту, негативні зміни в охоронюваних кримінальним законом суспільних відносинах*<sup>1</sup>. Встановлення наслідків ухилення від оподаткування як шкоди, заподіюваної об'єкту посягання, має значення для оцінки суспільної небезпеки посягання, визначення його місця в системі Особливої частини, методів та прийомів криміналізації, у вирішенні низки інших теоретичних та законотворючих питань.

---

<sup>1</sup> Це вихідне положення в теорії кримінального права сформульоване і підтримане у працях: *Глистин В. К.* Проблема уголовно-правовой охраны общественных отношений (Объект и квалификация преступлений). Л.–1979.– С. 94; *Коржанський Н. И.* Объект и предмет уголовно-правовой охраны. М.–1980.– С. 161–162; *Кузнецова Н. Ф.* Значение преступных последствий для уголовной ответственности. М.: Госиздат юридической литературы.–1958.– С. 4–29; *Кудрявцев В. Н.* Объективная сторона преступления. М.: Государственное издательство юрид. литературы.–1960.– С. 131–137; *Мальцев В. В.* Проблема уголовно-правовой оценки общественно-опасных последствий. Саратов: Изд-во Саратовского ун-та.–1989.– С. 8; *Михлин А. С.* Последствия преступления.– М.: Юрид. лит.–1969.– С. 6–16; *Никифоров Б. С.* Объект преступления по советскому уголовному праву. М.: Госуд. издат. юрид. литературы.–1960.– С. 137–145; *Трайнин А. Н.* Общее учение о составе преступления. М.–1957.– С. 138–154; *Тимейко Г. В.* Общее учение об объективной стороне преступления. М.–1957.– С. 138–154; *Фролов Е. А.* Объект и преступные последствия при посягательствах на социалистическую собственность // Ученые труды Свердловского юридического института. 1968. Вып. 8.– С. 111.

Для практичної правозастосовчої діяльності, головним чином, має значення описання наслідків в диспозиціях чинних кримінально-правових норм. Разом із тим, встановлення характеру, змісту, розміру наслідків, названих в статтях Особливої частини КК України, не може бути проведене без врахування характеру шкоди, заподіяної об'єктам посягання.

Видається, що наслідки – шкода об'єкту, та наслідки – зміни в матеріальному світі співвідносяться між собою як філософські категорії зміст і форма. Використання філософських категорій при аналізі кримінально-правових понять, в тому числі, і пов'язаних з наслідками злочину – ухилення від оподаткування, дозволило б уникнути багатьох спорів, згладити гостроту дискусій, які ведуться в літературі. Однак детальніший розгляд цього аспекту проблеми виходить за межі цієї роботи.

Для характеристики суспільно-небезпечних наслідків ухилення від оподаткування, передусім, потрібно звернутися до того, як вони названі в диспозиціях статей Особливої частини КК, оскільки описання наслідків в диспозиції статті виражає уявлення законодавця про характер шкоди від даного злочину, існуючі, на момент творення кримінально-правової норми, уявлення про способи криміналізації даного делікту.

Більшість статей нині діючого Кримінального кодексу, які встановлюють відповідальність за ухилення від оподаткування, містять матеріальні склади злочину. Тобто, в диспозиції статті названі не тільки суспільно-небезпечні діяння, але і їх наслідки. Стосовно ж складів злочинів, передбачених ч. 1 ст. 148<sup>5</sup>, ст. 153<sup>1</sup> КК, то вони є формальними. Але, як обґрунтовувалося вище у цій роботі, вони є недоцільними в інституті кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування. Тому подальший розгляд проблеми суспільно-небезпечних наслідків ухилення від оподаткування відбуватиметься без врахування цих норм.

Стаття 87 КК, за якою настає відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з власників приватних підприємств, осіб які займаються індивідуальним підприємництвом, передбачає наслідки у вигляді «майнової шкоди», розмір якої в диспозиції статті не конкретизований.

Описання суспільно-небезпечних наслідків злочину,

передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, мінялося з кожною новою зміною редакцій цієї статті. Так, статтею 148<sup>2</sup> КК, редакції 1994 р., встановлювалась відповідальність за ухилення від сплати податків з підприємств і організацій державної форми власності за умови заподіяння шкоди державі у великих чи особливо великих розмірах. Причому значення цих оціночних понять і розмір шкоди, достатній для притягнення особи до кримінальної відповідальності, в самій нормі визначені не були.

Суспільно-небезпечними наслідками ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за чинною ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 5 лютого 1997 р. є ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК), у великих розмірах (ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> КК), в особливо великих розмірах (ч. 3 ст. 148<sup>2</sup> КК). Зміст вказаних ознак і їх розмір, необхідний і достатній для настання кримінальної відповідальності особи, що вчинила злочин, роз'яснено в примітці до цієї статті. Так, значний розмір коштів – це суми податку, збору чи іншого обов'язкового платежу, які в сто і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під великим розміром коштів слід розуміти суми податку, збору чи іншого обов'язкового платежу, які в двісті п'ятдесят і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; суми податку, збору чи іншого обов'язкового платежу, які в тисячу і більше разів перевищують встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян – закон вважає особливо великим розміром коштів.

За ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК наслідки полягають у завданні великої матеріальної шкоди державі, а згідно з приміткою до ст. 148<sup>4</sup> КК, така шкода має місце, якщо вона у п'ятдесят і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

За статтею 165 КК України, яка регламентує ухилення від оподаткування з громадян посадовими особами з використанням посадового становища, відповідальність настає при заподіянні «істотної шкоди державним чи громадським інтересам». Такою шкодою, «якщо вона полягає в заподіянні матеріальних збитків», – вказано у

ч. 3 ст. 164 КК,— вважається шкода, яка в п'ять і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Таким чином, наслідки у всіх випадках описані з допомогою оціночних понять. Зміст цих понять не однаковий у різних складах злочинів, які охоплюють ухилення від оподаткування, а в ст. 87 КК взагалі не уточнений.

Під час встановлення наслідків ухилення від оподаткування, передбачених нормами чинного законодавства, потрібно звернути увагу на такі положення:

1. Чи однаковий зміст повинні мати наслідки, передбачені різними нормами, що містяться в різних главах Особливої частини і описані не тотожними термінами?

2. Який зміст має заподіяна шкода – виражається тільки в майнових збитках, чи в наслідках іншого роду?

3. Виражаються наслідки лише в прямій дійсній шкоді, чи в якості таких наслідків повинна враховуватися, так звана, втрачена вигода?

4. Яким має бути розмір несплаченої суми для того, щоб посягання визнавалося суспільно-небезпечним?

5. Які критерії можуть і повинні бути покладені в основу визначення розміру шкоди?

Аналіз норм кримінального законодавства і правових актів про податки, правозастосовчої практики, теоретичних положень дозволяє приступити до пошуку відповіді на поставлені вище питання.

Передусім, видається, що зміст суспільно-небезпечних наслідків у вказаних статтях, повинен бути *однаковим*. Це обумовлено тим, що в цих випадках шкода заподіюється фінансовим інтересам держави, які виступають безпосереднім основним чи додатковим об'єктом усіх названих злочинів. Кримінально-правове значення розміру заподіюваної ухиленням від оподаткування шкоди не повинно ставитися в залежність від форми власності, до якої належить об'єкт оподаткування, способу його одержання (підприємницька діяльність, наймана праця тощо), організаційної форми суб'єкта оподаткування тощо. Тому положення про розмір та характер шкоди, достатньої для притягнення особи до кримінальної відповідальності за ст. 148<sup>2</sup> КК, повинні поширюватися і на ухилення від оподаткування, яке кваліфікується за іншими кримінально-правовими нормами.



Далі слід з'ясувати характер шкоди, заподіяної ухиленням від оподаткування. Терміни, використані в диспозиціях згаданих кримінально-правових норм, не дозволяють однозначно зробити висновок щодо того, в чому може виражатися така шкода. Не викликає сумніву лише те, що така шкода носить матеріальний (майновий) характер. У ст. 87 КК прямо сказано про заподіяння майнової, а в ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> – матеріальної шкоди. Стосовно статей 148<sup>2</sup> КК та 165 КК це впливає з тлумачення згаданих норм.

Водночас, диспозиція статті 165 КК дає підстави припустити, що наслідки ухилення від оподаткування можуть охоплювати і шкоду іншого характеру – підрив авторитету держави, невиконання нею своїх фінансових зобов'язань, тобто повинні враховуватись як прямі, безпосередні наслідки, так і віддалені – породжені тим, що не в повному обсязі формується доходна частина Державного бюджету чи державних спеціальних фондів. Таке припущення базується на тому, що в ст. 165 КК на відміну від ст. 87 КК характер шкоди не конкретизований.

Найбільшу увагу описанню наслідків ухилення від оподаткування законодавець приділив при формулюванні ст. 148<sup>2</sup> КК. Однак, воно в діючій редакції цієї норми видається недосконалим з наступних підстав:

1. Ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів як наслідок ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів не завжди може залежати від платника податків. Адже саме переведення коштів вказаним адресатам здійснюється банківською установою. Тому наявність причинного зв'язку між діянням і суспільно-небезпечними наслідками у аналізованому складі злочину не є очевидною. Так само, як утрудненим було встановлення прямого причинного зв'язку між цими ознаками об'єктивної сторони у складі ухилення від сплати податків, передбаченому ст. 148<sup>2</sup> КК, в редакції Закону України від 28 січня 1994 р. Як уже згадувалося, дана норма в якості наслідків злочину передбачала «шкоду державі».

---

<sup>1</sup> У кримінально-правовій літературі поняття «шкода державі» і «несплата до бюджету податку» ототожнюються як один і той самий наслідок ухилення від сплати податків. – Див.: Ларичев В. Уклонение от уплаты налогов с организаций: квалификация составов. – С. 7–9.

2. Термін «ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів» сам потребує роз'яснення. В законі таке роз'яснення дається в три етапи. В результаті виявляється, що передбачені диспозицією «кошти» – в примітці це «суми податку, збору чи іншого обов'язкового платежу». А значний, великий і особливо великий розміри – це, відповідно, сто і більше, двісті п'ятдесят і більше, тисяча і більше неоподатковуваних мінімумів. В зв'язку з чим, описання суспільно-небезпечних наслідків даного злочину є дуже громіздким і розпливчатим. Крім того, в частині описання наслідків диспозиція ч. 1, 2 та 3 ст. 148<sup>2</sup> КК не узгоджена з приміткою до цієї статті, в якій роз'яснено зміст наслідків. Нарешті роз'яснення, дане в примітці, є неправильним за суттю. З нього випливає, що злочинними наслідками передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК злочину, є суми належних до сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. Логіка підказує, що мова йде про несплачені суми податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. Отже, простіше і зрозуміліше було б так і написати.

Як відзначалося вище, формулювання диспозиції ст. 165 КК дає підстави для широкого тлумачення характеру і змісту злочинних наслідків ухилення від оподаткування, яке, за наявності інших необхідних обставин, кваліфікується за цією статтею. Якщо широке тлумачення наслідків злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, є результатом недоліків формулювання її диспозиції; то щодо ст. 165 КК, воно об'єктивно зумовлене призначенням цієї норми. Крім ухилення від оподаткування, вчиненого з використанням посадового становища, статтею 165 КК охоплюються і інші суспільно-небезпечні діяння посадових осіб, які заподіюють шкоду державним інтересам (як майнового так і іншого характеру). Очевидно, що пристосовувати формулювання диспозиції кримінально-правової норми до особливостей одного з багатьох передбачуваних нею діянь, не доцільно. А конкретизувати зміст і характер суспільно-небезпечних наслідків ухилення від оподаткування – в цій статті неможливо.

Тому видається оптимальним наступне вирішення: ухилення від оподаткування шляхом використання посадового становища, при наявності інших необхідних ознак, в новому КК повинно регламентуватися загальною нормою про ухилення від оподаткування, де вчинення цього

посягання з використанням посадового становища може бути передбачене як кваліфікуюча ознака. Така норма про цей кваліфікований склад злочину буде спеціальною по відношенню до загальної норми про відповідальність за зловживання посадовим становищем.

Визначаючи, який характер має заподіяна шкода – наслідки ухилення від оподаткування, слід мати на увазі наступне положення – як наслідки злочину слід враховувати найближчі негативні зміни, прямий результат суспільно-небезпечного діяння. Наслідки ж опосередковані, віддаленого характеру (стосовно аналізованого злочину це шкода, яка виражається в порушенні фінансування бюджетних галузей, несвоєчасна виплата заробітної плати, зрив фінансованих за рахунок держави заходів та інші аналогічні наслідки, передумовою яких є недоотримання коштів бюджетом чи державними спеціальними фондами), не перебувають в прямому, безпосередньому зв'язку з вчиненим діянням. Такі наслідки не охоплюються умислом винного. Крім всього іншого, всі податкові надходження централізуються в державному бюджеті республіканського чи місцевого рівня та в державних спеціальних фондах. Витрати плануються і робляться не з платежів індивідуальних платників, а з централізованих джерел, де індивідуальні платежі знеособлюються. В результаті чого, стає неможливим доказати, що конкретні віддалені наслідки в певному розмірі стали результатом тої чи іншої конкретної несплати індивідуального платника. Тому вони не можуть враховуватись як суспільно-небезпечні наслідки ухилення від оподаткування.

Прямими ж наслідками ухилення від оподаткування є шкода майнова, яка полягає у неотриманні державою належних їй коштів.

Таким чином, в якості суспільно-небезпечних наслідків, ухилення від оподаткування слід визнавати заподіяння майнової шкоди. Її розмір визначається розміром несплачених сум податків чи інших обов'язкових платежів.

Ще одне положення, яке слід з'ясувати, стосується характеру наслідків ухилення від сплати податків.

У кримінально-правовій літературі певну поширеність має думка, відповідно до якої наслідками злочину майнового характеру може виступати як пряма дійсна

школа, так і так зване «неодержання належного»<sup>1</sup>. Причому, відзначається, що останній вид наслідків якраз характерний для ухилення від сплати податків<sup>2</sup>. Незважаючи на те, що позиція визнання неодержання належного наслідками злочину має давні традиції та авторитетних прихильників, все ж, видається, вона потребує уточнення.

Передусім, слід констатувати недоречність ототожнення «неодержання належного» і, так званої «втраченої вигоди»<sup>3</sup>. Втрачена вигода – типowo цивілістична категорія. Вона означає ті доходи, які суб'єкт міг би одержати при звичайному веденні справ у випадку виконання зобов'язання боржником. Причому, втрачена вигода – це можливі доходи, які можуть надійти, а можуть і не бути отриманими; достовірно не відомий їх розмір, часто й джерела. Втрачена вигода – це майно, кошти, які ніколи не існують в натурі, стосовно них не виникає право власності. Якщо характеризувати втрачену вигоду з позиції кримінального права, то вона є не чим іншим, як створенням можливості (небезпеки) заподіяння шкоди, потерпілому. Водночас відомо, що кримінальна відповідальність за створення небезпеки заподіяння шкоди, настає лише у випадках, прямо передбачених законом.

Шкода ж у формі «неотримання належного» як кримінально-правова категорія має зовсім інше значення. Вона має місце тоді, коли потерпілий не отримує майно, яке повинно було бути йому передане в силу закону, договору чи іншого зобов'язання, але ще не знаходилося у його власності<sup>4</sup>.

Несплачені ж податки, інші внески – це суми, які бюджет (інші суб'єкти) повинні отримати неодмінно. Їх розмір точно відомий, оскільки ставка оподаткування визначена в законі, сума податку жорстко прив'язана до розміру об'єкта оподаткування. Причому, в масштабах як держави, так і адміністративно-територіальних одиниць надходження від податків, зборів (обов'язкових платежів) плануються як в цілому, так і по окремих ви-

<sup>1</sup> Див. *Михлин А. С.* Последствия преступления, С. 18; *Тимейко Г. В.* Общее учение об объективной стороне преступления.– С. 90.

<sup>2</sup> *Михлин А. С.* Вказана робота – С. 21. *Тимейко Г. В.* Вказана робота. – С. 92.

<sup>3</sup> Г. В. Тимейко вживає ці поняття як взаємозамінюючі, однопорядкові.

<sup>4</sup> Див. *Панов Н. И.* Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием.– С. 51.

дах платежів. Витрачання цих сум планується в бюджеті так само як і фактично наявного майна.

Несплачені платежі існують в натурі, на них виникає право власності з моменту одержання доходу (прибутку). Ці суми за законом належать платнику лише певний час. Право власності на них повинно припинитися з настанням нормативно визначеного терміну сплати цих платежів.

З викладеного випливає, щонайменше, два висновки. Перший – стосується соціальної сутності суспільно-небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, яка полягає в наступному. Внаслідок вчинення злочинного діяння винний протиправно зберігає за собою право власності на суми, які зобов'язаний був сплатити державі, іншому одержувачеві. У суб'єкта, який має право на одержання платежу, навпаки, не виникає право власності стосовно відповідного майна (грошових сум).

Другий же висновок зводиться до того, що шкода від ухилення від сплати обов'язкових внесків державі за своїм характером може бути прирівнена до прямої дійсної, в її цивілістичному розумінні, що виражається у зменшенні фактично наявної у потерпілого маси майна.

Разом з тим, у кримінальному праві розмежування видів майнових наслідків проводиться за іншими, ніж в цивілістиці критеріями. Пряма дійсна шкода відрізняється від шкоди у формі неотримання належного, в залежності від того, чи було у власності потерпілого майно, яке є предметом злочину. Оскільки, до тих пір, поки грошові суми в результаті відповідних операцій не поступлять в державний бюджет чи державні спеціальні фонди, держава в особі своїх уповноважених органів не може здійснювати всі правомочності власника щодо вказаних сум. Тому не можна визнати майнову шкоду від ухилення від оподаткування прямою дійсною. Таким чином, суспільно-небезпечні наслідки ухилення від сплати вказаних платежів за своїм характером є майновою шкодою державі у формі неотримання належного, яку не слід ототожнювати з втраченою вигодою.

Завершення дослідження змісту, характеру суспільно-небезпечних наслідків ухилення від оподаткування, які визначаються нормами діючого КК, дозволяє перейти до аналізу того, як ці проблеми вирішені у проектах Кримінального кодексу України.

Диспозиція ч. 1 та 2 ст. 196 «Ухилення від сплати податків» проекту Кримінального кодексу України, розробленому робочою групою Кабінету Міністрів України, редакції 1997 р. суспільно-небезпечні наслідки передбачуваного нею злочину формулює так само, як і попередня редакція ст. 148<sup>2</sup> КК України. А саме, як шкоду державі у великих розмірах (ч. 1 ст. 196 проекту), у особливо великих розмірах (ч. 2 ст. 196 проекту)<sup>1</sup>.

В частині описання наслідків ці запропоновані норми викликають заперечення. В диспозиції ч. 1 та ч. 2 цієї статті йде мова про дії, які «завдали шкоди державі». З примітки ж випливає, що розмір шкоди ототожнюється із сумою «податку, обчисленого з прихованого (заниженого) об'єкта оподаткування», тобто із сумою, від сплати якої ухилився винний. Формулювання, яке міститься в примітці більш вдале, таке, що точніше відображає зміст шкоди від даного злочину. Невдалість формулювання, яке міститься в диспозиції, полягає в тому, що:

По-перше, поняття «шкода державі» доволі неконкретне і широке, з нього можна зробити висновок, що воно охоплює як шкоду матеріального характеру, так й іншого (організаційного, морального).

По-друге, з такого формулювання не зрозуміло, чи охоплює така шкода тільки пряму дійсну шкоду – тобто фактично не сплачені суми, чи й неодержані доходи (втрачену вигоду).

По-третє, сама кримінально-правова норма містить суперечність, бо більш широке за змістом поняття – заподіяння шкоди державі – пояснюється, уточнюється більш вузьким – сумою несплаченого податку («сумою податку, обчисленого з прихованого (заниженого) об'єкта оподаткування»).

По-четверте, як прийнято в законотворчій практиці, наслідки злочинів, які заподіюють шкоду державній власності (а аналізовані нами посягання можна віднести саме до злочинів, які в кінцевому рахунку применшують розмір майна, яке повинно було б належати державі), звичайно описуються з використанням вартісного критерію, розмір їх визначається з врахуванням суми, на яку незаконно збагатився винний, а не через суму збитків

<sup>1</sup> Кримінальний кодекс України. Проект розроблений робочою групою Кабінету Міністрів та пояснювальна записка до нього.–1997. (Без місця видання).

державі. В аналізованій же нормі зміст суспільно-небезпечних наслідків визначений як заподіяння у відповідному розмірі шкоди державі.

По-п'яте, з огляду масштабів Державного бюджету загальної вартості майна, що є державною власністю, видається нелогічним вважати несплату грошових сум у розмірі 100 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – заподіянням шкоди державі у великому розмірі, а у розмірі 500 і більше неоподатковуваних мінімумів – в особливо великому розмірі. Саме по собі одиначне ухилення від сплати податків не заподіює відчутної шкоди державі. На державному рівні помітними є масштаби неспланих сум в результаті масових ухилень. А настання кримінальної відповідальності зумовлене не тільки розміром ухилення, а й тим, що в такий спосіб порушується обов'язок перед державою.

І останнє, між наслідками у вигляді «заподіяння шкоди державі», у повному їх розумінні (зрив фінансових програм, збільшення дефіциту державного бюджету) і кожним конкретним ухиленням від сплати обов'язкових платежів, неможливо встановити прямий причинний зв'язок. Крім того, настання названих наслідків не охоплюється виною кожного індивідуального неплатника. Звичайно, він може передбачати, що в результаті ухилення від оподаткування багатьма чи більшістю суб'єктів оподаткування може бути заподіяна шкода державі. Але кримінальна відповідальність може наставати лише за власні винні дії (бездіяльність). Особа не може нести відповідальність за злочини інших осіб.

У диспозиції ч. 1 ст. 197 названого проекту з приводу суспільно-небезпечних наслідків говориться про великий розмір діяння. Дослівно, це виглядає так: «якщо такі діяння були здійснені у великому розмірі». Хоч подібним чином у КК віддавна виражаються суспільно-небезпечні наслідки кваліфікованих та особливо кваліфікованих складів розкрадань державного або колективного майна, з названим формулюванням злочинних наслідків стосовно ухилення від сплати податків погодитись важко. Така конструкція створює ілюзію, що мова йде про розмір діяння, а не про наслідки. З точки зору теорії кримінального права постановка питання про розмір діяння є абсурдною.

Основний склад злочину, передбаченого ст. 274 «Ухилення від сплати податків та інших обов'язкових

платежів із підприємств та організацій», проекту Кримінального кодексу України, розробленого робочою групою Верховної Ради України<sup>1</sup>, є формальним. Тобто, не передбачає суспільно-небезпечних наслідків, що на мою думку, неправильно. Оскільки, як було обґрунтовано вище, суспільна небезпека ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, як злочину, полягає саме в заподіянні майнової шкоди державі.

Вчинення діяння у великому розмірі є однією із кваліфікуючих ознак розглядуваного злочину. Недоречність такого формулювання обґрунтовувалася вище.

Заслуговує уваги визначення суспільно-небезпечних наслідків у ст. 245 вказаного проекту «Ухилення громадянина від сплати податку». Обов'язковою ознакою даного матеріального складу злочину є «несплата податку у великому розмірі»<sup>2</sup>.

В новому КК України суспільно-небезпечні наслідки повинні виражатись терміном «несплачені суми обов'язкових внесків державі...» Таке формулювання найбільш точно відображає зміст і характер суспільно-небезпечних наслідків. Воно є лаконічним, водночас простим і зрозумілим та не потребує багатоступінчатого тлумачення.

Для характеристики суспільно-небезпечних наслідків ухилення від оподаткування істотне значення має не тільки їх зміст, характер заподіяної шкоди, але їх розмір. Питання про розмір шкоди, заподіяної злочинною несплатою відповідних платежів, має два аспекти. Один із них полягає в тому, що вважати наслідками цього ухилення, розмір чого саме слід брати до уваги. Другий – при якому, найменшому розмірі заподіяної шкоди, повинна наставати кримінальна відповідальність. Притому питання про мінімальний розмір заподіяної шкоди ухиленням від сплати обов'язкових внесків державі шкоди стосовно нині діючого законодавства актуальне лише для кваліфікації посягань, передбачених ст. 87 КК України. Адже

---

<sup>1</sup> Кримінальний кодекс України. Проект вноситься народним депутатом Матковським О. Б. Київ.– 1996.

<sup>2</sup> У червні 1995 р. автором даної роботи обґрунтовувалося доцільність вираження суспільно-небезпечних наслідків через несплачені (недоплачені) суми податків і пропонувалося відповідне формулювання кримінально-правової норми у Доповідній записці, направленої Постійній комісії Верховної Ради України з питань правової політики та судово-правової реформи. Вочевидь, ці пропозиції були сприйняті.



зміст відповідних ознак в складах злочинів, передбачених в ст. 148<sup>2</sup> КК, ч. 2 ст. 148<sup>5</sup> КК, ст. 165 КК роз'яснений у самому КК. Однак, кодифікація кримінального законодавства України змушує критично оцінити зміст і цих правових норм, з'ясувати, наскільки обґрунтовано визначений в них розмір шкоди, при настанні якої настає кримінальна відповідальність, чи можуть закріплені там положення бути перенесені в новий КК України.

З попереднього аналізу випливає, що розмір наслідків ухилення від оподаткування виражається розміром несплаченої суми. Будь-які інші розміри, які характеризують заподіяну шкоду (сума сплачених штрафів, пені, банківського проценту та інші непрямі наслідки), не повинні враховуватись при кваліфікації ухилення від сплати цих платежів. Така ж позиція виражена і в Постанові Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», в п. 9 якої сказано: «При визначенні розміру коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, не повинні враховуватися нараховані чи сплачені у зв'язку з ним штрафи й пеня».

Питання про вартісний критерій аналізованих наслідків по-різному вирішується в законодавстві, теорії і практиці стосовно різних складів злочинів, якими може охоплюватись ухилення від оподаткування. Наявні теоретичні розробки, де йдеться про такі вартісні критерії стосовно статей 87, 165 КК проводилися в доінфляційний період, запропоновані там висновки і пропозиції певною мірою застаріли<sup>1</sup>.

На думку М. І. Панова, відсутність у диспозиції ст. 87 КК вказівки про розмір шкоди не означає, що законодавець зовсім не передбачає такого. Однак, тлумачення цим автором позицій законодавця не відзначається чіткістю. Спочатку він справедливо зазначає, що тут йдеться про значну майнову шкоду. Далі ж він висловлює думку, що ст. 87 охоплює також шкоду, яка хоч і не є значною, але «заподіяння якої залежно від конкретних обставин

<sup>1</sup> Панов Н. И. Вказана робота.— С. 52.

злочину (неодноразовість, систематичність, тривалість дій, великий розмір майнової вигоди) свідчить про те, що посягання характеризується великою суспільною небезпекою<sup>1</sup>. Розмір майнової шкоди, за наявності якої настає кримінальна відповідальність, М. І. Панов виводить з узагальнення судової практики, вказуючи, що шкода в розмірі від 30 до 500 крб. правильно визнавалася судами значною<sup>2</sup>.

Позиція М. І. Панова з аналізованого питання викликає ряд застережень. Найбільш істотне з них таке. Важко погодитися з тим, що розмір наслідків повинен визначатися з врахуванням обставин, що не стосуються шкоди, заподіяної основному об'єкту аналізованого злочину. «Неодноразовість, систематичність, тривалість дій» характеризують суспільну небезпеку особи винного; «великий розмір майнової вигоди» – шкоду, заподіяну додатковому об'єкту посягання. Такі обставини можуть і повинні бути враховані при визначенні ступеня суспільної небезпеки посягання і при призначенні покарання. Проте вони не можуть братись до уваги, при встановленні змісту окремих ознак складу злочину.

Не є беззаперечними і запропоновані автором критерії розміру майнової шкоди, який слід вважати значним і достатнім для притягнення особи до кримінальної відповідальності. Передусім, обґрунтування висновків про конкретні межі заподіяної шкоди тільки судовою практикою є недостатнім, тим більше, що справи цієї категорії не були поширеними, практика не відзначалася стабільністю. І – далі. Запропонований мінімальний розмір шкоди надто низький (навіть для свого часу). Суспільна небезпека спричинення майнової шкоди істотно менша від небезпеки розкрадань державного чи колективного майна. Відповідальність же за розкрадання в період, коли було проведено узагальнення судової практики, на яке посилається М. І. Панов, за загальним правилом, наставляла при вчиненні його на суму понад 50 крб. Тому визнавати заподіяння майнової шкоди у розмірі понад 30 крб. достатнім для притягнення до кримінальної відповідальності не обґрунтовано.

Нарешті, як стверджує сам автор, більшість узагаль-

---

<sup>1</sup> Панов Н. И. Вказана робота. – С. 52.

<sup>2</sup> Там само. – С. 53.

нених справ стосувалася самовільного використання транспортних засобів. Ухилення ж від сплати податків істотно відрізняється від інших посягань, які охоплюються статтею 87 КК. При ухиленні від сплати податків шкода державі заподіюється тим, що особа, порушуючи встановлений законом обов'язок, не передає державі частину майна, яке було власністю цієї особи. В інших випадках (самовільне використання транспортних засобів, безоплатне користування енергією чи газом та ін.) заподіяння шкоди державі відбувається шляхом використання і одержання доходів від майна, яке є державною власністю, в силу чого всі теперішні і майбутні доходи від нього також повинні бути державною власністю. Це, по суті, прямі втрати власника. Тому заподіяння майнової шкоди державі ухиленням від сплати податків є посяганням менш суспільно-небезпечним, ніж інші посягання, що охоплюються ст. 87 КК.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що розмір суспільно-небезпечних наслідків ухилення від сплати податків, крім того, що він повинен бути менший від розміру розкрадання державного чи колективного майна, повинен бути меншим і від розміру шкоди, за заподіяння якої особи притягаються до відповідальності за вчинення інших злочинів, передбачених ст. 87 КК України.

Наслідки зловживання владою або посадовим становищем, як і інших посадових злочинів, найбільш повно досліджені О. Я. Светловим. Одним із видів наслідків, які є обов'язковою ознакою складу злочину, передбаченого ст. 165 КК України, є заподіяння істотної шкоди державним чи громадським інтересам, яка полягає в заподіянні майнової шкоди. Автор (щоправда, стосовно раніше діючого законодавства – коли в КК ще не були названі майнові критерії наявності такої шкоди) по-різному визначає мінімальний розмір, наявність якого дає підставу визнати істотною шкоду від зловживання владою або посадовим становищем, тобто такою, що підпадає під ознаки складу даного злочину. Так, при заподіянні службовим зловживанням прямої дійсної шкоди, на думку цього автора, висловлену в 1978 р., вона буде істотною, коли сума шкоди перевищуватиме 100–150 крб. Якщо ж злочином заподіяна шкода у формі «неотримання належного» (у формулюванні автора –

«шляхом так званої упущеної вигоди»), то вона вважається істотною при сумі 300–500 крб.

Така диференціація видається цілком обґрунтованою, оскільки ці дві форми шкоди заподіюються способами, що відрізняються за ступенем суспільної небезпеки. Разом з тим, вищеназвані конкретні цифри і співвідношення між запропонованими розмірами шкоди, автор нічим не обґрунтовує, не називає критеріїв їх визначення.

Не можна погодитися з тим, що запропоновані у літературі мінімальні розміри заподіяної шкоди, достатні для настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових платежів суб'єктів злочинів, передбачених ст. ст. 87 і 165 КК України, не однакові. Так, запропонована М. І. Пановим мінімальна шкода державі, за заподіяння якої настає відповідальність за ст. 87 КК України – 30 крб<sup>2</sup>, в 10 разів менша за розмір шкоди, при заподіянні якої пропонує притягати винних осіб до кримінальної відповідальності за ст. 165 КК О. Я. Светлов – 300 крб<sup>3</sup>. Не викликає сумнівів, що зловживання владою чи посадовим становищем, є більш небезпечний злочин, ніж заподіяння шкоди державі шляхом обману. Тому вказане співвідношення в принципі не прийнятне. Але воно не може бути змінене і в іншу сторону, бо за діяння, що становить більшу суспільну небезпеку порівняно з іншим, встановлюється порівняно вища санкція. Такі розміри, як уже говорилося, повинні бути однаковими.

Цього, однак, не враховує і законодавець, визначаючи розміри шкоди, стосовно відповідних однорідних посягань. Для притягнення до відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за ст. 148<sup>2</sup> КК потрібно, щоб розмір несплаченої суми в сто і більше разів перевищував неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Аналогічні діяння, що охоплюються ст. 165 КК, визнаються злочинами, якщо шкода в п'ять чи більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Отже, на сьогодні, не запропоновано обґрунтованих, придатних до застосування в сучасних умовах критеріїв:

<sup>1</sup> Светлов А. Я. Ответственность за должностные преступления. Киев: «Наукова думка». – 1978. – С. 145–147.

<sup>2</sup> Панов Н. И. Вказана работа. – С. 52–53.

<sup>3</sup> Светлов А. Я. Ответственность за должностные преступления. Киев: «Наукова думка». – 1978. – С. 145–147.

визначення розмірів наслідків – заподіяної злочином шкоди, при наявності якої настає кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування.

Тривалий час у законодавстві розмір аналізованих наслідків був «прив'язаний» до мінімальної заробітної плати. Однак, з середини 1993 р. мінімальний розмір заробітної плати перетворився в суто умовну розрахункову одиницю. При зростанні масштабу цін і реальної зарплати мінімальний розмір залишався незмінним. Така «прив'язка», можливо, була доцільною у свій час<sup>1</sup>, коли мінімальна зарплата дорівнювала неоподаткованому мінімуму доходів громадян і прожитковому мінімуму. Проте згодом, їх розміри стали суттєво відрізнятися. Мінімальна зарплата могла б бути використана як критерій для визначення розміру суспільно-небезпечних наслідків, якби була наповнена реальним змістом. Крім того, як уже зазначалося, заподіяння майнової шкоди в 100 мінімальних зарплат навряд чи можна вважати таким, що становить суспільну небезпеку. Тим більше, що 100 мінімальних зарплат – це сума, яка донедавна була наближена до середньої заробітної плати в Україні. А в кінці 1995 р. виникла ситуація, коли сума в 100 мінімальних заробітних плат становила мізер – половину середньої заробітної плати в Україні<sup>2</sup>.

Наявне в чинному законодавстві в примітці до ст. 148<sup>2</sup> КК тлумачення розміру суспільно-небезпечних наслідків також далеко не бездоганне. Назвемо недоліки, які, на нашу думку в ньому вбачаються.

Визначення розміру шкоди через неоподатковуваний мінімум заробітної плати, як цього вимагає діюча ст. 148<sup>2</sup> КК, має ті самі недоліки, які виникають, якщо поставити його в залежність від розміру мінімальної заробітної плати. І мінімальна заробітна плата, і неоподат-

<sup>1</sup> Доцільність використання оціночних понять, зокрема, таких як «мінімальний розмір заробітної плати», як критерій при оцінці розміру матеріальної шкоди, замість конкретних числових значень такої шкоди в 1992 р. обгрунтував Є. Л. Стрельцов. – *Стрельцов Є. Л. Правові проблеми регулювання підприємництва (кримінально-правовий аспект) // Право України.* – 1992. – № 2. – С. 38–39.

<sup>2</sup> У зв'язку з цим в складному становищі опинилися органи попереднього розслідування – четверту частину направлених їм податковими інспекціями матеріалів становили ті, в яких розмір суспільно-небезпечних наслідків ледь перевищував 100 мінімальних заробітних плат, тобто 6 млн. купонів – суму, яка на здоровий глузд не вкладалася в поняття «великий розмір».

ковуваний мінімум доходів громадян є соціально-економічними нормативами, які залежать від злободенних економічних, соціальних, політичних проблем, гри зацікавлених сил<sup>1</sup>. На наших очах, через не пов'язані з кримінальним правом причини, відбувалась девальвація мінімуму заробітної плати<sup>2</sup> і через якийсь час таким же чином впала значимість неоподатковуваного мінімуму доходів громадян. За даними В. Мандибури, починаючи з 1990 року, зміни стосовно неоподатковуваного мінімуму вносилися 14 разів. Причому, цей процес був довільним, як за змістом економічної обґрунтованості вихідної бази рівня оподаткування, так і за диференціацією рівнів доходів платників податків. Починаючи з жовтня 1995 року і до цього часу неоподатковуваний мінімум взагалі не переглядався, в той час як за період із 01.10.1995 р. по 01.02.1997 р. індекс інфляції споживчих цін зріс у 1,73 рази<sup>3</sup>. В сучасний період, при істотному підвищенні розміру мінімальної заробітної плати до 74 грн., розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян залишився незмінним. Навряд чи правильно орієнтуватися на такий критерій ще й з огляду на те, що він стосується індивідуальних доходів громадян. А найбільш поширеними і небезпечними є випадки ухилення від сплати обов'язкових внесків державі юридичними особами, діяльності яких такий критерій як неоподатковуваний мінімум доходів громадян аж ніяк не характеризує.

Тим більше, в умовах інфляції не може бути запропонований критерій у вигляді твердої грошової суми. В деяких умовах необхідним є застосування оціночних понять. Як доречно вказав Є. Л. Стрельцов, «вони виступають в ролі своєрідного «буфера» між законодавчими положеннями і динамікою суспільного життя»<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> В. Мандибура. До питання визначення величини неоподатковуваного мінімуму та законодавчого забезпечення механізму його індексації (аналітична довідка).— лютий 1997 р.— С. 5.

<sup>2</sup> Тому важко погодитись із твердженням Є. Л. Стрельцова, відстоюваним ним в 1997 р. про те, що «мінімальний розмір заробітної плати» як критерій оцінки розміру матеріальної шкоди при розкраданнях «не прив'язує» кримінальне право до економічних проблем і складностей».— Стрельцов Е. Л. Экономическая преступность в Украине. Курс лекций. Одесса: АО Бахва.— 1997.— С. 170.

<sup>3</sup> Мандибура В. Вказана робота.— С. 3.

<sup>4</sup> Стрельцов Е. Л. Вказана робота.— С. 170.

Серед можливих варіантів розглядуваних критеріїв найбільше заслуговують на увагу такі:

1. Частка несплаченої суми належних до сплати платежів у всій сумі, що підлягає сплаті.

2. Визначення розміру шкоди через мінімальний розмір штрафу.

Такий спосіб вираження у КК грошових величин та кримінально-правових критеріїв, які мають майновий характер, видається найдоцільнішим в умовах нестабільної економіки та державної грошової одиниці<sup>1</sup>.

Перший із названих критеріїв має свої як переваги, так і недоліки. Переваги вбачаються в тому, що розмір оподаткованого обороту, масштаби підприємств не впливають на вирішення питань кримінальної відповідальності. Недоліки ж полягають у тому, що відповідні працівники підприємств з великим оборотом потрапляють у гірше становище стосовно кримінальної відповідальності, ніж малих підприємств, та інші платники обов'язкових платежів. При застосуванні лише цього критерію ухилення працівників малих підприємств від оподаткування, навіть у повному розмірі, може не охоплюватись складом злочину – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, у зв'язку з порівняно невеликими масштабами господарської діяльності, і, відповідно, сумами податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягають до сплати. Користуючись даною обставиною, як засобом ухилення від відповідальності за несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів, юридичні особи реєструють масу дочірніх малих підприємств (благо, така процедура є максимально спрощеною), несплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів кожним з яких, не тягнучи кримінальної відповідальності, разом може становити значну суму.

Один із можливих виходів із цієї ситуації вбачається в тому, щоб ухилення від оподаткування на суму не менше половини належних до сплати обов'язкових внесків, вважати суспільно-небезпечним і, відповідно, кримінально-караним.

---

<sup>1</sup> Див.: *Ришелюк А.* Кілька слів про проблему грошових величин у новому кримінальному кодексі України // Стан кодифікаційного процесу в Україні: системність, пріоритети, уніфікація. Тези. III Всеукраїнська конференція. – Київ. – 1995. – С. 101–102.

Недолік розглядуваного критерію, перш за все, полягає в тому, що кримінальна відповідальність може наставати і при відносно невеликому абсолютному розмірі несплачених платежів. При тому, що ухилення на більші суми може залишитися безкарним, якщо сплаті підлягає податок великого розміру. В даному випадку, на противагу попередній ситуації, в гірше становище потрапляють платники з низькими доходами. Несплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів такими платниками, навіть у порівняно невеликому розмірі, при застосуванні тільки останнього з розглянутих критеріїв, – буде вважатись суспільно-небезпечною і кримінально-караною.

Тому видається, що визначаючи розмір несплачених податкових сум, достатній для притягнення особи до кримінальної відповідальності необхідно враховувати не один, а кілька критеріїв.

Оскільки, як уже зазначалося, неоподатковуваний мінімум, як і мінімальний розмір заробітної плати, втратив своє колишнє значення, то пропонується другим критерієм встановлення розміру несплачених сум обов'язкових внесків державі, як обов'язкової ознаки складу злочину про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів вважати співвідношення несплачених податкових платежів і мінімального розміру штрафу.

Якщо взяти до уваги запропонований у кримінально-правовій літературі спосіб вираження у КК «кримінально-правових критеріїв, які мають майновий характер» через мінімальний розмір штрафу, встановивши такий розмір штрафу у окремій статті Загальної частини КК<sup>1</sup>, це дозволить уникнути недоліків попередніх способів вираження, які застосовувались у законотворчій практиці. Мінімальний розмір штрафу – величина, не пов'язана з іншими галузями права, а тому нейтральна до різноманітних соціальних чи економічних «ривків». В силу чого, наявність цього критерію робить незалежним застосування кримінального закону в аспекті, що розглядається, від різноманітних суспільних стихій. Крім того, при потребі внесення змін до КК (інфляція, інші причини), така процедура буде мінімально простою. Тому застосування

---

<sup>1</sup> Рижелюк А. Кілька слів про проблему грошових величин у новому кримінальному кодексі України // Стан кодифікаційного процесу в Україні: системність, пріоритети, уніфікація. Тези. III Всеукраїнська конференція. – Київ. – 1995. – С. 101–102.



мінімального розміру штрафу, як відповідного критерію, найбільше сприятиме забезпеченню як стабільності КК, так і не стане на заваді його динамічності – відповідності соціально-економічним реаліям.

Звичайно, використання мінімального розміру штрафу, як критерію визначення відповідних оціночних понять, не застосовне в аспекті *de lege lata*. Він є прийнятним для нового Кримінального кодексу України, оскільки його введення потребує значних змін у законі.

На жаль, законопроектна практика не сприйняла цю раціональну пропозицію, Примітки до ст. 196 «Ухилення від сплати податків» та ст. 197 «Ухилення фізичної особи від сплати податків» проекту КК України, редакції 1997 р.,<sup>1</sup> поняття «великий розмір шкоди» пов'язують із неоподатковуваним мінімумом доходів громадян. Значний, великий та особливо великий розміри коштів у ст. 195 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» проекту, розробленого робочою групою Кабінету Міністрів України, редакції 1997 р., опублікованому в журналі «Українське право»<sup>2</sup>. Ст. 275 «Ухилення громадянина від сплати податку» проекту, Кримінального кодексу України, розробленого робочою групою Верховної Ради України, редакції 1996 р.<sup>3</sup> визначення «великого розміру ухилення» ставить в залежність від мінімального розміру заробітної плати. Стаття 274 даного проекту «Ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів із підприємств та організацій» взагалі не дає роз'яснення поняття «великого розміру».

Отже вважаю, що великим розміром несплачених податків, достатнім для притягнення винної особи до кримінальної відповідальності, повинна бути сума, не менша 50% належних до сплати обов'язкових внесків державі; або кратна мінімальному розміру штрафу, встановленому в КК. Названі критерії пропонується ввести в

---

<sup>1</sup> Кримінальний кодекс України. Проект, підготовлений робочою групою Кабінету Міністрів України, та пояснювальна записка до нього.– 1997. (без місця видання).

<sup>2</sup> Проект Кримінального кодексу України // Українське право.– 1997.– № 2(7).

<sup>3</sup> Кримінальний кодекс України. Проект, внесений на розгляд Верховної Ради народним депутатом Матковським О. Б., реєстраційний № 0041/1 від 04.11.96.

новий Кримінальний кодекс України для визначення відповідного оціночного поняття.

З проведеного аналізу випливають такі висновки:

1. В усіх нормах нині діючого законодавства, які передбачають відповідальність за ухилення від оподаткування, зміст суспільно-небезпечних наслідків як обов'язкової ознаки всіх складів цих злочинів повинен бути однаковим.

2. Шкода, заподіяна ухиленням від оподаткування, має характер матеріальної шкоди, проявляється у наслідках майнового характеру.

3. Наслідки аналізованого злочину мають майновий характер і виражаються у формі «неотримання належного». Така форма шкоди відрізняється за способом заподіяння від, так званої, прямої дійсної і за природою від «втраченої вигоди».

4. В новому КК України суспільно-небезпечні наслідки ухилення від оподаткування повинні відображатися поняттям «суми несплачених внесків», замість «заподіяння шкоди державі, чи «ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів».

5. Кримінальна відповідальність повинна наставати при несплаті податків не в будь-якому, а тільки в достатньо великому розмірі – який свідчить про наявність суспільної небезпеки ухилення.

6. Для визначення розміру шкоди пропонується використовувати не один, як за діючим законодавством, а кілька критеріїв. Таке поєднання дозволить об'єднати їх переваги і подолати недоліки кожного взятого зокрема.

7. Критеріями визначення розміру шкоди пропонується прийняти, по-перше, співвідношення несплачених сум податків обов'язкових внесків державі до сум таких платежів, які підлягають сплаті і, по-друге, співвідношення несплачених сум з існуючим на момент ухилення від оподаткування мінімальним розміром штрафу, який встановити в абсолютному розмірі у нормі Загальної частини нового КК.

8. Розміром шкоди, при наявності якого повинна наставати кримінальна відповідальність, може бути визнана несплачена сума обов'язкових внесків державі, що становить не менше половини платежів, що підлягають сплаті, або кратна мініимальному розміру штрафу, встановленому в КК.

### 3.3. Суб'єкт ухилення від оподаткування

**Суб'єкт ухилення від оподаткування за чинним кримінальним законодавством**

У кримінально-правовій літературі радянських і пострадянських часів одностайною є думка, що суб'єктом злочину є особа, що вчинила передбачене кримінальним законом суспільно-небезпечне діяння, і яка підлягає кримінальній відповідальності.

Ознаками такого суб'єкта є:

1. Наявність статусу фізичної особи.

2. Досягнення встановленого законом віку кримінальної відповідальності.

3. Осудність<sup>1</sup>.

Крім того, суб'єкти деяких злочинів характеризуються ще й додатковими спеціальними ознаками. В залежності від їх наявності чи відсутності суб'єкти поділяються на, так звані, загальні і спеціальні.

Вивчення норм чинного кримінального законодавства про відповідальність за ухилення від оподаткування дозволяє зробити висновок, що більшість видів ухилення від сплати названих платежів відноситься до злочинів із спеціальним суб'єктом. Суб'єкт же злочину, передбаченого ст. 153<sup>1</sup> КК, – загальний.

Розглянемо детальніше ознаки суб'єкта ухилення від оподаткування.

Перша, з названих ознак, означає, що суб'єктом ухилення від сплати названих платежів може бути тільки людина. Поняття фізична особа використовується для відмежування фізичних осіб як суб'єктів злочину і юридичних осіб, які такими суб'єктами, за діючим законодавством, виступати не можуть. Це означає, що за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів суб'єктами підприємницької діяльності, кримінальній відповідальності підлягають їх працівники, уповноважені здійснювати сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) і контролювати цей процес, а ніяк не організації в цілому. Разом з тим в теорії кримінального права давно дебатуються питання про встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб. Зокрема,

<sup>1</sup> Орлов В. С. Суб'єкт преступления по советскому уголовному праву. М: Госуд. издат. юрид. литературы: 1958.– С. 6–30.

стосовно ухилення від сплати обов'язкових внесків державі відповідні положення є в проектах кримінальних кодексів, які зараз розробляються і обговорюються<sup>1</sup>. Оскільки ця проблема, відносно самостійна, заслуговує окремого аналізу, то вона буде розглянута спеціально.

Наступною ознакою суб'єкта будь-якого злочину, включаючи й аналізований, є досягнення віку кримінальної відповідальності. За загальним правилом, закріпленим в ч. 1 ст. 10 КК України, «кримінальній відповідальності підлягають особи, яким до вчинення злочину минуло шістнадцять років». В загальному – це положення поширюється і на ухилення від оподаткування. Не викликає сумніву, що особи, винні в ухиленнях від оподаткування, які охоплюються ст.ст. 87, 153<sup>1</sup> КК України, можуть притягатися до кримінальної відповідальності за загальним правилом, тобто по досягненні ними шістнадцятирічного віку.

Разом з тим, аналіз питань, пов'язаних з віком кримінальної відповідальності, приводить до висновку, що в ряді випадків суб'єктом ухилення від оподаткування може бути тільки повнолітня особа. Серед усіх вивчених матеріалів, кримінальних справ про ухилення від сплати податків не виявилось жодної неповнолітньої особи, притягнутої до відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. А вивчення судової статистики в обласних судах Західного регіону показало, що за останні десять років серед осіб, засуджених за вчинення господарських злочинів, немає жодної, якій би на момент вчинення злочину не виповнилось би 18 років.

За даними Іллі Кучерова, який вивчав кримінальні справи, пов'язані з податковими правопорушеннями, «ні одного такого правопорушника, молодшого 20 років, не проходить по кримінальних справах»<sup>2</sup>.

В обґрунтування позиції, відповідно якої суб'єктом злочинів, передбачених ст.ст. 148<sup>2</sup>, 148<sup>5</sup> і 165 КК можуть бути лише особи, які досягли 18-річного віку, покладені такі міркування:

---

<sup>1</sup> Кваліфікуючою ознакою ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів із підприємств та організацій, передбаченого ст. 274 проекту Кримінального кодексу України, підготовленого робочою групою Верховної Ради України, редакції 1996 р., є вчинення його юридичною особою.

<sup>2</sup> 40 лет и все в бегах // 24 часа.– 1995.– № 46.

По-перше, особи, які не досягли вісімнадцяти років, не можуть виступати суб'єктами законної підприємницької діяльності, а значить отримувати законний дохід, який би підлягав оподаткуванню. Хоч в Законі України «Про підприємництво» прямих обмежень з приводу віку суб'єктів підприємництва немає, але це впливає з положень цивільного законодавства про дієздатність. Як вказано в ст.ст. 13 і 14 ЦК України «неповнолітні віком до п'ятнадцяти років вправі учиняти лише дрібні побутові угоди і самостійно розпоряджатися своїм заробітком (стипендією)...», «неповнолітні віком до п'ятнадцяти років вправі учиняти лише дрібні побутові угоди». В той же час, підприємницька діяльність пов'язана із здійсненням угод, які явно виходять за межі дрібних побутових.

Висновок про те, що суб'єктами посадових злочинів (в тому числі ухилення від оподаткування шляхом зловживання владою або посадовим становищем – ст. 165 КК України) повинні визнаватись лише повнолітні особи, найбільш повно в літературі обґрунтовано О. Я. Светловим<sup>1</sup>. Аргументи автора видаються слушними, однак їх можна і слід розвинути.

Перш за все, у визначенні посадової особи, даному в законі (ч. 1 ст. 164 КК України) нічого не говориться про мінімальний вік такої особи. Це дає формальні підстави припускати, що суб'єктом посадових злочинів може бути особа, яка досягла загального віку кримінальної відповідальності. Разом з тим, закон вказує, що посадовою визнається особа, яка є представником влади, або займає посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконує такі функції за спеціальним повноваженням.

Відповідно до чинного законодавства неповнолітній не може бути представником влади<sup>2</sup>. Разом із тим не існує якихось формальних перепон для того, щоб особи у віці до вісімнадцяти років займали посади, пов'язані з виконанням адміністративно-господарських та організаційно-розпорядчих функцій.

<sup>1</sup> Светлов А. Я. Ответственность за должностные преступления. – С. 129–130.

<sup>2</sup> Див., наприклад, ст. 103, ст. 7 Закону України «Про статус суддів» від 15 грудня 1992 р.; ст. 16 Закону України «Про Конституційний суд України» від 16 жовтня 1996 р.; ст. 22 Закону України «Про арбітражний суд» від 4 червня 1991 р.; ст. 46 Закону України «Про прокуратуру» від 5 листопада 1991 р.

Однак О. Я. Светлов у зв'язку з цим справедливо підкреслює, що крім формального заняття будь-якої посади, яка дає підстави вважати особу службовою, така особа повинна мати певний рівень інтелекту, життєвий досвід, відповідну освіту<sup>1</sup>. Саме такі якості дозволяють особі усвідомлювати протиправність дій, які виходять за межі таких простих моральних максим: «Не убий», «Не вкради». Оцінка дій, що входять в об'єктивну сторону посадових злочинів як протиправних і кримінально-караних не завжди доступна розумінню неповнолітньої особи. Тому, видається несправедливим притягати до кримінальної відповідальності за посадові злочини неповнолітніх осіб. Крім того, такі особи можуть бути просто використані, як знаряддя злочину, дорослими повнолітніми злочинцями.

Але найвагомішим аргументом на користь того, що посадовою особою може бути лише повнолітній, є те, що виконання відповідних обов'язків полягає у здійсненні функцій представника. Адже організаційно-розпорядча чи адміністративно-господарська діяльність здійснюється від імені і за дорученням власника підприємства, установи, організації. Цивільне ж законодавство передбачає, що представником може бути тільки повнолітня особа.

Тому видається слушною пропозиція О. Я. Светлова по вдосконаленню законодавства: звузити поняття «службових осіб» і визнавати такими тільки повнолітніх осіб, що виконують відповідні функції<sup>2</sup>.

Якщо ж розглядати посадових осіб підприємства, установи, організації, як можливих суб'єктів аналізованого злочину, то на них в повній мірі поширюються вимоги цивільного законодавства про дієздатність і про представництво. Крім того, виконання такими особами своїх функцій часто пов'язане з укладенням з особою договору про повну матеріальну відповідальність. Такий договір, відповідно до норм трудового законодавства, може бути укладений тільки з особою, яка досягла вісімнадцятирічного віку.

Наступною обов'язковою ознакою суб'єкта злочину є осудність. Поняття осудності суб'єктів ухилення від оподаткування не має будь-яких специфічних рис. Ця кримінально-правова проблема достатньо висвітлена в

---

<sup>1</sup> Светлов А. Я. Ответственность за должностные преступления.— С. 129—130.

<sup>2</sup> Там само.— С. 129—130.

літературі<sup>1</sup>. Тому видається не можливим і не доцільним додатково аналізувати проблему осудності суб'єктів ухилення від оподаткування.

Як уже відзначалося, суб'єктів злочину прийнято поділяти на так званих, загальних і спеціальних. При цьому загальний суб'єкт наділений лише трьома вказаними вище ознаками. Спеціальними ж суб'єктами злочину в теорії кримінального права називаються суб'єкти, які наділені не тільки загальними властивостями всіх суб'єктів злочину, але і характеризуються додатково особливими, лише їм властивими якостями<sup>2</sup>. Наявність таких ознак означає, що кримінальній відповідальності підлягає більш вузьке, конкретизоване коло осіб. В літературі даються цілком доречні уточнення щодо поняття спеціального суб'єкта. Так, В. А. Владимиров і Г. А. Левицький визнають спеціальним суб'єктом злочину «фізичну, осудну особу, винну у вчиненні такого суспільно-небезпечного діяння, склад якого як обов'язковий елемент включає ті чи інші ознаки, які характеризують його виконавця»<sup>3</sup>. Важливою в запропонованому понятті є вказівка на те, що при визначенні спеціального суб'єкта злочину мається на увазі його виконавець. Такий підхід залишає можливість притягнення до кримінальної відповідальності співучасників, які не наділені ознаками спеціального суб'єкта. На відміну від вищенаведеного досить широке коло авторів визначають спеціального суб'єкта як особу, яка, крім необхідних ознак суб'єкта (осудність і досягнення певного віку), повинна бути наділена ще особливими додатковими ознаками, які обмежують можливість притягнення інших осіб до кримінальної відповідальності за вчинення даного злочину<sup>4</sup>.

Разом з тим, закон передбачає можливість притягну-

<sup>1</sup> Див. напр.: Трахтеров В. С. Вменяемость как условие уголовной ответственности // Ученые записки Харьковского юридического института.— 1957.— вып. 9; Трахтеров В. С. Вменяемость по советскому уголовному праву (конспект лекций).— Харьков.— 1966.; Курс советского уголовного права (Часть общая) Т. 1.— Л.: Издательство Ленинградского университета.— 1968.— С. 369—379.

<sup>2</sup> Орлов В. С. Вказана робота.— С. 138; Курс советского уголовного права. Часть общая.— М.: «Наука».— 1970.— Т. 2.— С. 208.

<sup>3</sup> Владимиров В. А., Левицкий Г. А. Субъект преступления по советскому уголовному праву. М.: «Высшая школа» МООП РСФСР.— 1964.— С. 8.

<sup>4</sup> Див.: Советское уголовное право. Часть общая.— М.— 1972.— С. 202; Советское уголовное право. Часть общая.— М.: Изд-во Моск. ун-та. 1974.— С. 110. Орымбаев Р. Специальный субъект преступления. — Алма-Ата: Наука.— 1977.— С. 50.

ти до кримінальної відповідальності осіб, винних у вчиненні злочину із спеціальним суб'єктом, які не наділені властивостями суб'єкта такого злочину. Такі особи можуть притягатися до кримінальної відповідальності за наявності інших необхідних ознак складу злочину як співучасники цього злочину.

Видається, що обов'язкова наявність додаткових особливих ознак, які характеризують спеціального суб'єкта, робить неможливим притягнення інших осіб до кримінальної відповідальності за даний злочин як виконавців. Тому при наявності усіх інших ознак складу конкретного злочину, якщо немає спеціального суб'єкта злочину — виконавця, то не можна говорити про наявність злочину.

Ознаки спеціального суб'єкта ухилення від сплати обов'язкових внесків державі прямо впливають з диспозицій статей Кримінального кодексу, які передбачають кримінальну відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Кожен із суб'єктів злочинів, передбачених нормами про ухилення від оподаткування (ст.ст. 87, 148<sup>2</sup>, 165 КК), характеризується своїми специфічними ознаками. Разом з тим, всім суб'єктам ухилення від сплати обов'язкових внесків державі притаманні спільні риси.

Суб'єктом ухилення від оподаткування, передбаченого ст. 87 КК, є особа, на яку покладений спеціальний обов'язок по сплаті обов'язкових внесків державі. Такий обов'язок зумовлений наявністю у особи об'єкта оподаткування, передбаченого для певних видів податків, інших обов'язкових платежів. Це особа, яка отримує заробітну плату за місцем основної чи неосновної роботи та інші види доходів, які підлягають оподаткуванню відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян». Крім того, суб'єктом ухилення від оподаткування, вчиненого шляхом обману або зловживанням довір'ям, може бути тільки приватна особа. Посадова особа не може бути визнана суб'єктом аналізованого злочину<sup>1</sup>. Аргументуючи це положення,

---

<sup>1</sup> Див. *Матышевский П. С.* Ответственность за преступления против социалистической собственности. Киев: «Вища школа». — 1983. — С. 131; Курс советского уголовного права. Т. 4. — Москва. — 1970. — С. 400; *Сирота С. И.* Преступления против социалистической собственности и борьба с ними. Изд-во Воронежского университета. — С. 149–150.; *Панов Н. И.* Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Харьков: «Вища школа». — 1977. — С. 75



М. І. Панов вказував, що в даному випадку особа «не наділена ні одним із повноважень службової особи, на ній лежить тільки обов'язок передати своє особисте майно в фонд соціалістичної власності»<sup>1</sup>.

За ст. 87 КК України повинно кваліфікуватися і ухилення від оподаткування особою, яка взагалі-то наділена повноваженнями посадової особи, але даний злочин вчиняє без використання свого посадового становища.

Таким чином, суб'єкт злочину – ухилення від оподаткування, передбаченого ст. 87 КК України, характеризується такими спеціальними ознаками:

1) на особу покладений спеціальний обов'язок по сплаті відповідних платежів;

2) така особа не є посадовою або не використовує для вчинення злочину повноважень посадової особи.

Якщо ж ухилення від сплати особистих податків, зборів (обов'язкових платежів) вчиняється особою шляхом зловживання своїм посадовим становищем, то її дії повинні кваліфікуватися за ст. 165 КК України, тобто має місце посадовий злочин.

Суб'єктом посадового злочину є посадова особа, поняття і ознаки якої витлумачені в Постанові Пленуму Верховного Суду України від 7 жовтня 1994 р. «Про судову Практику в справах про хабарництво»<sup>2</sup> і достатньо висвітлені в літературі<sup>3</sup>. Разом з тим, посадові злочини можуть вчинятися у співучасті з іншими особами, не наділеними ознаками посадової особи<sup>4</sup>. В теорії кримінального права одностайною є думка про те, що виконавцем будь-якого посадового злочину є тільки спеціальний суб'єкт – посадова особа. Трайнін А. Н. з цього приводу відзначає, що єдині скоювачі службових дій – службові особи, є єдиними виконавцями службових злочинів»<sup>5</sup>. Сахаров А. Б. справедливо вказував, що особли-

<sup>1</sup> Панов Н. И. Вказана работа.– С. 75.

<sup>2</sup> Постанова Пленуму Верховного Суду України від 7 жовтня 1994 р. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України.– 1995.– № 1.– С. 149–158.

<sup>3</sup> Див. Лысов М. Д. Ответственность должностных лиц по советскому уголовному праву. Казань: Изд-во Казанского университета.– 1972.– С. 28–41; Светлов А. Я. Ответственность за должностные преступления.– С. 96–104. Див.: Бантышев А. Ф. Должностные преступления (вопросы квалификации). Учебное пособие, Киев.– 1996.– С. 13–21.

<sup>4</sup> Див. Трайнин А. Н. Общее учение о составе преступления.– 1957.– С. 290–291; Светлов А. Я. Вказана работа.– С. 136.

<sup>5</sup> Трайнин А. Н. Вказана работа.– С. 292.

вістю співучасті у всіх службових злочинах є та обставина, що виконавцем їх може бути тільки службова особа<sup>1</sup>. Такий висновок логічно випливає із аналізу об'єкта посадових злочинів. Приватна ж особа може бути організатором, підмовником чи пособником посадового злочину. У літературі доцільно відзначається, що при вчиненні «службового злочину» роль виконавця – «службової особи» – може бути своєрідною<sup>2</sup>. Як писав А. Б. Сахаров «...всякий службовий злочин можливий не тільки шляхом безпосереднього вчинення певних незаконних дій, але і в результаті злочинного використання службовою особою свого службового стану з тим, щоб вказані дії були виконані іншими, приватними особами»<sup>3</sup>. В аналізованому злочині неправдиві відомості в документи, що виступають знаряддями (засобами) ухилення від оподаткування, подання цих документів компетентним органам, не стягнення податків з посадової особи можуть бути вчинені за її вказівкою підлеглими – не посадовими особами. Такі особи в даному випадку виступають знаряддями вчинення злочину, якщо відсутня вина в будь-якій формі. При наявності вини їх дії слід кваліфікувати за ч. 5 ст. 19 – 165 КК, як пособника ухилення від оподаткування вчиненого посадовою особою шляхом зловживання своїм посадовим становищем.

Слід зазначити, що суб'єктом ухилення від сплати обов'язкових внесків державі є не будь-яка посадова особа, а така, яка володіє повноваженнями в галузі визначення розміру суми, яка підлягає оподаткуванню, застосування ставок податків, надання пільг тощо. Такі дії посадова особа може вчинити як сама особисто, так і через підлеглих їй працівників.

**Описання суб'єкта злочину в ст. 148<sup>2</sup> КК (в її різних редакціях)**

У ст. 148<sup>2</sup> КК описання суб'єкта мінялося із кожною зміною редакції цієї норми. Видається, що аналізу слід піддавати не лише останню – нині діючу редакцію аналізованої кримінально-правової норми, в частині вказівки на суб'єкта посягання, а й попередні формулювання закону. З цього приводу М. С. Таганцев вказував, що, якщо вста-

<sup>1</sup> Сахаров А. Б. Ответственность за должностные преступления по советскому уголовному праву. – М. – 1956. – С. 104. (Потрібно відзначити, що це положення не поширюється на дачу хабара і посередництво в хабарництві).

<sup>2</sup> Сахаров А. Б. Вказана робота. – С. 106.

<sup>3</sup> Див.: Светлов А. Я. Вказана робота. – С. 136.

новлена законом норма не відноситься до числа тих, які знову виникли, якщо з'ясуванню змісту нового закону істотну допомогу може надати співставлення нового і старого тексту, вказівка на ознаки їх подібності і відмінності, таке протиставлення дуже часто може вияснити, що хотів сказати законодавець новим текстом, чому, і відповідно в чому, він змінив попередній<sup>1</sup>.

Так, у першій редакції статті 148<sup>2</sup> КК, затвердженій Законом України від 26 січня 1993 р., суб'єктом злочину названі «службові особи суб'єкта господарювання». Звідси випливає, що дальше встановлення суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК України (в редакції Закону України від 26 січня 1993 р.), пов'язане з визначенням поняття «службова особа». Діюча на той час ч. 2 ст. 164 «службовими особами» визнавала лише працівників, які виконують відповідні функції на державних або громадських підприємствах, установах, організаціях. Підприємства, засновані на приватній та колективній власності, не можуть бути віднесені до громадських. Останніми слід вважати лише ті, де власність не персоніфікована, де не виділена частка, що належить кожному зокрема. Громадською власністю на сьогодні є лише власність політичних партій, інших об'єднань громадян. Таке розуміння засноване на семантичному значенні слова «громадський». Його правильність підтверджується й аналізом законодавчого процесу в цій частині. Так, Законом України від 17 червня 1992 р. були внесені зміни в норми КК України, відповідно з якими термін «громадське майно» в статтях про злочини проти власності замінений поняттям «колективне майно», а відповідні зміни в назву виду підприємств в ст. 164 КК внесені не були. Отже, на той час, підприємство засноване на колективній формі власності законодавцем громадським не вважалось, а відповідні його працівники не виступали «службовими особами». Таким чином, суб'єктом злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 26 січня 1993 р. не виступали особи, які виконували організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції на підприємствах, заснованих на приватній та колективній власності. Останні, за ухилення від сплати податків,

---

<sup>1</sup> Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Лекции. Часть общая. В 2 т. Т. 1. – М: «Наука». – 1994. – С. 92.

зборів, інших обов'язкових платежів при наявності необхідних обставин, могли притягатись до відповідальності за ст. 87 КК України.

Суб'єкт злочину, відповідальність за який передбачалась ст.148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 28 січня 1994 р., в законі називався як «службова особа суб'єкта підприємницької діяльності». Відповідно, суб'єктом аналізованого злочину виступали особи, які виконують організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції у суб'єктах підприємництва незалежно від форм власності (оскільки, згідно із змінами, внесеними Законом України від 28 січня 1994 р. поняття «службові особи» поширено на осіб, які здійснюють відповідні функції на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форм власності).

**Вказівка на суб'єкта злочину в диспозиції чинної ст. 148<sup>2</sup> КК**

Ст. 148<sup>2</sup> КК в нині чинній редакції передбачає два види суб'єкта злочину і називає такими «посадову особу підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності» і «фізичну особу». Віднесення «фізичних осіб» до складу суб'єктів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, є законодавчою новелою, запровадженою Законом України від 5 лютого 1997 року.

Законодавче визначення суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК України, видається невдалим з наступних причин:

Насамперед, важко погодитися, що посадовою особою повинна визнаватися особа, яка виконує відповідні функції «на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності». З часу виникнення цього поняття службова особа була невід'ємним елементом службових злочинів. Загальноновизнаним в теорії кримінального права стало дане в 1939 р. А. Н. Трайніним визначення родового об'єкта службових злочинів як «правильної, такої, яка відповідає інтересам радянського будівництва, роботи державного і громадського апарату»<sup>1</sup>. Не вдаючись у суперечки, що точаться в літературі з приводу уточнення поняття родового об'єкта службових

<sup>1</sup> Уголовное право. Особенная часть. М.— 1939.— С. 302.

злочинів, можна сказати, що наведене визначення з врахуванням поправок на час і ситуацію в державі, в цілому зберегло свою актуальність. Із сказаного випливає, що посадова особа – це представник державного апарату, особа, яка в тих чи інших відносинах наділена правом виступати від імені держави<sup>1</sup>. Але власник приватного підприємства, засновники господарських товариств, чи особи, які виконують відповідні функції у таких юридичних особах, не мають повноважень представляти державу чи її органи у відносинах, пов'язаних з їх діяльністю. Визнання таких осіб посадовими суперечить юридичній природі посадових злочинів, як їй суперечить сьогоднішнє законодавче визначення поняття посадової особи.

В кримінально-правовій літературі пояснюється, що визнання посадової особи, яка виконує відповідні функції на підприємствах, установах, організаціях, незалежно від форм власності зумовлене проголошенням Законом України від 1 лютого 1991 р. «Про власність» рівності всіх форм власності. І такий підхід до визначення поняття посадової особи викликаний «необхідністю зрівняти у обов'язках перед суспільством посадових осіб підприємств, установ, організацій, незалежно від форм власності, тобто як державних, так і громадських і приватних, оскільки при вчиненні цими особами злочинів в однаковій мірі можуть страждати інтереси окремих фізичних і юридичних осіб, суспільства і держави»<sup>2</sup>.

Така позиція видається недостатньо обґрунтованою, оскільки рівність правового статусу форм власності абсолютно не визначає однакових можливостей осіб, які виконують відповідні функції в господарюючих суб'єктах для впливу на юридично значимі події. Крім того,

---

<sup>1</sup> Таке ж розуміння поняття «посадова особа» впливає із змісту Закону України «Про державну службу» від 16 грудня 1993 р. Поняття «посадова особа» в тому значенні, якого йому надає Кримінальний закон, суперечить поняттю «посадова особа» за Законом України «Про державну службу». Так, ст. 2 цього закону визначає посадовими особами керівників та заступників керівників державних органів та їх апарату, інших державних службовців, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій.

Становище ж, коли один і той самий термін має різне значення в різних галузях права, в літературі цілком справедливо вважається ненормальним – Див.: Васильєв А. С., Стрельцов С. Л. До питання про поняття, ознаки і функції службової особи // Вісник Академії правових наук України. – 1995. – № 3. – С. 125–136.

<sup>2</sup> Бантышев А. Ф. Вказана робота. – С. 16.

підвищена суспільна небезпека злочинів, що вчиняються посадовими особами, зумовлена їх вищими, порівняно з іншими громадянами, можливостями в силу наданих повноважень впливати на події. В цьому аспекті можливості публічних посадових осіб є вищими. Особливо очевидно це стосовно представників влади. Відповідно й шкода при вчиненні ними злочинів є тяжчою.

Визнання посадовою особою недержавних службовців вважають принципово невірним автори Модельного Кримінального кодексу для держав – учасниць СНД, виходячи із розмежування публічної (державної і муніципальної) служби і служби в комерційних організаціях і інших недержавних структурах<sup>1</sup>.

У новому КК Росії 1996 р. (ст. 285) посадовими визнаються тільки особи, які виконують відповідні функції в державних органах, органах місцевого самоврядування, державних і муніципальних установах, а також у Збройних Силах Російської Федерації, інших військах і військових формуваннях Російської Федерації.

Знані українські вчені-криміналісти також відстоюють позицію, згідно з якою посадовою слід вважати тільки ту особу, яку сама держава наділила певними владними повноваженнями. Така особа, вчиняючи протиправні діяння з використанням свого посадового становища, заподіює шкоду не лише юридичним особам і громадянам, а й підриває тим самим авторитет і престиж Держави<sup>2</sup>.

Звертає на себе увагу і те, що, власник приватного підприємства, який хоч і не виконує функцій по керівництву своїм підприємством, має право розпоряджатись ним на свій розсуд як своєю приватною власністю. Визнати його посадовою особою видається неможливим через відсутність усіх обов'язкових ознак складів відповідних злочинів, що пов'язано з особливим правовим статусом власника (наприклад, майнова шкода заподіюється, по суті, самому собі).

Ще одним істотним недоліком формулювання суб'єкта в диспозиції чинної ст. 148<sup>2</sup> КК є відсутність дифере-

<sup>1</sup> Волженкин Б. В. Модельный Уголовный кодекс для государств – участников содружества независимых государств // Государство и право. – 1996. – № 5. – С. 76.

<sup>2</sup> Стрельцов Е. Л. Экономическая преступность в Украине. Курс лекций. Одесса. – 1997. – С. 367.

нціації кримінальної відповідальності в залежності від статусу суб'єкта. В законі встановлені однакові критерії відповідальності посадових осіб, які мають вищі повноваження і, логічно, повинні нести вищу відповідальність за свої діяння, в тому числі і кримінальну, і осіб, які не є посадовими. Що в принципі є невірним.

Нечітка редакція ст. 148<sup>2</sup> КК призводить до неможливості однозначно визначити суб'єкта, передбаченого нею злочину: чи це посадова особа підприємства, установи, організації, яка ухилилася від сплати «корпоративних» внесків лише від діяльності підприємства, установи, організації, чи це особа, яка, використовуючи своє посадове становище, ухилилася від сплати внесків, належних державі з неї особисто.

Очевидним недоліком диспозиції ст.148<sup>2</sup> КК є використання, не властивого для Особливої частини кримінального права терміну «фізична особа» для позначення одного із суб'єктів передбаченого нею злочину. Термін «фізична особа» застосовується в кримінальному праві лише для вказівки на загальну ознаку суб'єкта злочину. В такому ж загальновизнаному в кримінальному праві значенні – поняття фізичної особи включає в себе й поняття посадової особи підприємства, установи, організації. Вказана ознака не може служити якоюсь особливою, відмежувальною ознакою між суб'єктами складу злочину, як це зроблено в диспозиції ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК. Тому незрозуміло, чи законодавець, вживаючи термін «фізична особа», хотів підкреслити, що це працівник підприємства, установи, організації – особа якісно протилежна посадовій – не наділена її функціями. Чи законодавець мав на увазі осіб, які ухиляються від сплати особистих податків.

Таким чином, визначення суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК недосконале за формою і сумнівне за суттю. Наявна в цій нормі вказівка на суб'єкта злочину не дозволяє чітко визначити ознаки осіб, які підлягають кримінальній відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів необґрунтовано, як видається, звужуючи коло таких суб'єктів, дає підстави для досить вільного тлумачення відповідних питань, ускладнює кваліфікацію дій не посадових осіб, поведінка яких призвела до несплати чи недосплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів «підприєм-

ствами, установами, організаціями, незалежно від форм власності».

Проте наявність відповідного законодавчого формулювання, хоча б воно й видавалося недосконалим, передбачає його аналіз, з'ясування поняття суб'єкта, яке міститься в диспозиції ст. 148<sup>2</sup> КК.

**Посадова особа як суб'єкт злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК** З'ясуємо спочатку поняття посадової особи підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності як суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК. В цілому воно не викликає дискусій в літературі та труднощів із встановленням його змісту в правозастосовчій практиці, хоча окремі аспекти визначення цього поняття потребують спеціального дослідження.

Із закріпленого в ст. 164 КК загального поняття посадової особи випливає, що суб'єктами аналізованого посягання є особи, які «займають постійно чи тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форм власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням». Аналіз чинного законодавства, теоретичних положень, судової практики дозволяє прийти до висновку, що до суб'єктів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК України звичайно відносять:

- а) керівників підприємств, установ, організацій;
- б) головних, старших бухгалтерів чи інших працівників, які виконують їх функції.

Таким чином, суб'єктом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які повинні сплачувати юридичні особи, можуть виступати не будь-які їх працівники, навіть не будь-які «посадові особи суб'єкта підприємницької діяльності», а лише керівник, головний бухгалтер. В кримінально-правовій літературі вказується, що саме такий підхід не викликає сумніву<sup>1</sup>.

Керівник і головний бухгалтер виступають основними «діючими особами» в процедурі злочинної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Саме во-

<sup>1</sup> Ларичев В. Уклонение от уплаты налогов с организаций: квалификация составов. // Российская юстиция. — 1997. — № 6. — С. 7–9.



ни, відповідно до положень нормативних актів, які регулюють порядок розрахунків по грошових операціях, в тому числі і сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів, наділені правом підпису платіжних документів, які подаються банківським установам. Надходження цих, належно оформлених документів, і є підставою для перерахування заявлених у документах сум названих платежів з рахунку платника обов'язкових внесків державі. Без підпису зазначених осіб, а також без печатки юридичної особи, яка знаходиться у керівника, такий документ не матиме юридичної сили. Звідси виходить, що без участі цих осіб ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів неможливе. Саме вони виконують об'єктивну сторону злочину. Тому керівник і головний бухгалтер повинні визнаватися суб'єктами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з суб'єктів підприємництва – юридичних осіб. Тільки вони можуть виступати виконавцями, коли такий злочин вчинено у співучасті. Рядові ж працівники, які за вказівкою керівництва виконали підготовчу роботу (зробили підрахунки, заповнили документи) виступають пособниками злочину.

Слід підкреслити особливу роль головних бухгалтерів при здійсненні аналізованого злочину. О. Я. Светлов справедливо відзначав, що головний (старший) бухгалтер, навіть, якщо він єдиний на підприємстві чи в організації, є службовою особою, так як відповідає за облік і контроль на даному підприємстві<sup>1</sup>. За матеріалами вивченої судової практики за три останніх роки серед засуджених за різними частинами ст. 148<sup>2</sup> КК керівники становлять всього 12%, решта – головні бухгалтери.

В зв'язку з викладеним важко повністю погодитися з твердженням П. П. Андрушка, який до посадових осіб як суб'єктів аналізованого злочину відносить тих, на яких покладено обов'язки по веденню бухгалтерського обліку, поданню податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів (керівники підприємств і організацій, їхні заступники, головні бухгал-

---

<sup>1</sup> Светлов А. Я. Ответственность за должностные преступления. Киев: «Наукова думка». – 1978. – С. 101.

тери і посадові особи бухгалтерії).<sup>1</sup> Принаймні заступники керівників, «посадові особи бухгалтерії», можуть бути визнані суб'єктами злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК лише за умови, що на них в установленому порядку покладені функції відповідних перших осіб – керівника та головного бухгалтера. Викладене зауваження стосується і вказівки на суб'єкта аналізованого злочину, яке міститься в п. 7 постанови Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Верховний Суд, як видається, розширено тлумачить поняття суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, вказуючи, що таким суб'єктом можуть визнаватися «посадові особи підприємств, установ, організацій усіх форм власності, на яких покладена відповідальність за правильність обчислення і своєчасність сплати цих платежів, ведення бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, подання бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків, платіжних доручень та інших відповідних документів. До таких осіб належать, зокрема, керівники, головні (старші) бухгалтери та їх заступники, особи, що фактично виконують їх обов'язки, а також інші посадові особи, що мають право підпису фінансово-господарських документів». Таке визначення суб'єкта веде до розмивання його поняття, дозволяє притягати до відповідальності за ст. 148<sup>2</sup> КК працівників, які виконують по суті лише підготовчі функції, не дозволяє виділити керівних осіб, які мають спеціальні повноваження. Воно суперечить і чинному законодавству. Адже мова повинна йти не про будь-яких посадових осіб, які мають право підпису фінансово-господарських документів, а лише про тих, які підписують документи, що засвідчують розмір об'єкта оподаткування, обґрунтовують розмір обов'язкових внесків державі, є підставою для перерахування відповідних сум до бюджету чи цільових фондів.

Окремо слід зупинитися на питанні про можливість визнання посадовими особами власників приватних під-

---

<sup>1</sup> Андрушко П. П. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей / Всё о бухгалтерском учёте. – 1998. – 9 мая.; Уголовный кодекс Украины: научно-практический комментарий. – К.: Правові джерела, 1998. – С. 563.

приємств. Видається, що таких осіб немає підстав визна-ти посадовими, навіть якщо вони виконують функції ди-ректора на власному підприємстві. Наявність повнова-жень посадової особи пов'язується з виконанням органі-заційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків. Такі обов'язки повинні здійснюватися стосо-вно *інших* осіб чи *чужого* майна. Із змісту відповідних повноважень випливає висновок, що функціями посадо-вої особи не може охоплюватись керівництво самим со-бою чи своїм власним майном.

Наведена позиція в літературі була піддана сумніву. Заперечуючи її, О. Дудоров спробував обґрунтувати, що керівник-власник приватного підприємства керує не самим собою, а працівниками, які перебувають у його службовій підлеглості, отже виконує організаційно-роз-порядчі обов'язки, а майно приватного підприємства ві-докремлене від майна його власника<sup>1</sup>. Однак, аргументи відповідно з якими власник приватного підприємства здійснює управлінські рішення щодо самостійного су-б'єкта права – юридичної особи, з погляду кримінально-го права знецінюються, якщо ми спробуємо кваліфікува-ти дії цього ж власника, які виразилися в безгосподарно-сті і заподіяння майнової шкоди, розтраті майна, закріп-леного за підприємством тощо. Певно, ні в пересічного громадянина, ні в кваліфікованого криміналіста не вини-кне й думки оцінити їх як халатність чи викрадення май-на. Принаймні, нам не відома жодна кримінальна справа такого роду. І саме тому, що шкода заподіяна самому собі, своїм власним інтересам, або здійснене розпоряд-ження все ж таки не чужим, а своїм власним майном, скоєне не оцінюється як посадовий злочин чи злочин проти власності. Тоді чому ж у відносинах в сфері опо-даткування така особа повинна визнаватися посадовою?

До того ж, посадова особа – це особа, яка займає пев-ну посаду. А це передбачає наділення відповідною ком-петенцією «ззовні». На посаду, відповідно до закону і згідно з етимологічним значенням цього слова, може по-садити – призначити, обрати хтось сторонній, зовнішній стосовно особи. Посадова особа – це працівник, який

---

<sup>1</sup> Дудоров О. Відповідальність за посадові злочини у сфері оподаткуван-ня: питання кваліфікації та вдосконалення законодавства (закінчення). // Предпринимательство, хозяйство и право. – 2000. – № 1. – С. 35–37.

займає певне місце в суспільній ієрархії, в якого є не лише підлеглі, але й вищестоящі одноособові чи колегіальні керівники, які й визначають статус такої особи. І аж ніяк не можна призначити посадовою особою самого себе, наділити себе тими чи іншими повноваженнями. Власник же приватного підприємства, хоча б він і призначив сам себе керівником цього ж підприємства, визначив собі функції тощо, посади не займає. І його повноваження визначаються тим, що впливає із статусу власника.

Із сказаного впливає висновок про те, що власника приватного підприємства не можна визнавати посадовою особою – суб'єктом злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК. В ст. 148<sup>2</sup> КК є пряма вказівка на суб'єкта: названо дві категорії таких суб'єктів – посадові особи підприємства, установи, організації і фізичні особи. Це означає, що суб'єкт аналізованого злочину – спеціальний.

Таким чином, можна зробити висновок, що одного з видів суб'єкта ухилення від сплати обов'язкових внесків державі в злочині, передбаченому ст. 148<sup>2</sup> КК, характеризують такі ознаки:

- 1) це є посадова особа;
- 2) свої функції він виконує на підприємстві, установі, в організації, які виступають платниками відповідних внесків;
- 3) на таку особу покладені спеціальні обов'язки по сплаті обов'язкових внесків державі.

**«Фізична особа» як суб'єкт злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК** Інша категорія суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, в диспозиції цієї статті вказана як «фізична особа». В кримінально-правовій літературі відносно поширеності набула думка про те, що під фізичною особою як суб'єктом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів слід розуміти громадян, що здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, власників приватних підприємств, окремих осіб, які зобов'язані сплачувати податки та інші обов'язкові внески державі з особистих доходів або майна.

Так, О. Дудоров вважає, що громадяни які одержують доходи від здійснення підприємницької діяльності без створення юридичної особи, виступають суб'єктами складу злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, підпадаючи

під категорію «фізичної особи». На користь своєї позиції автор наводить той аргумент, що таке розуміння суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також вжитого законодавцем терміну «фізична особа» відповідає «важливому з точки зору криміналізації принципу точності та єдності термінології, відповідно до якого диспозиції кримінально-правових норм повинні по можливості узгоджуватися з термінологією регулюючого законодавства»<sup>1</sup>. А що таке узгодження має місце, автор пробує довести посиланнями на законодавчі акти та законопроекти податкового законодавства. Але видається, що запропоноване цим вченим розуміння суб'єкта аналізованого посягання якраз і суперечить названому вище принципу точності та єдності термінології, як йому суперечить і формулювання кола суб'єктів злочину, яке наведене в чинній редакції ст. 148<sup>2</sup> КК. Адже за вітчизняним кримінальним правом взагалі не існує суб'єкта, який не був би фізичною особою. Крім того, аналіз відповідних нормативних актів податкового законодавства свідчить, що в них поняття «фізична особа» вживається на протигагу поняттю «юридична особа» для позначення суб'єкта оподаткування відмінного від юридичної особи. В кримінально-правовій же нормі мова йде не про суб'єкта оподаткування, а про суб'єкт злочину, що не одне й те ж саме. Якщо букви закону в нормативних актах податкового законодавства і диспозиції кримінально-правової норми співпадають, то дух – змістовне наповнення цього поняття у різних випадках – різне. Очевидно, що в ідеалі, виходячи із принципу системності права одне і те ж поняття повинно мати однаковий зміст незалежно від галузі права, в якій воно застосовується. Але оскільки ідеалу не досягнуто, пріоритет повинен віддаватися термінології «рідної» для тієї чи іншої норми галузі. Тому аргументи О. Дудорова на користь визнання окремих громадян суб'єктами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів видаються непереконливими.

П. П. Андрушко також серед суб'єктів злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup>, називає «будь-яких громадян, в тому

---

<sup>1</sup> Дудоров О. Спирні питання кваліфікації ухилення від сплати податків у судовій практиці. // Вісник Академії правових наук України. – 1998. – № 1. – С. 134.

числі і громадян – підприємців, які зобов'язані подавати до податкових адміністрацій декларації про прибутки чи сплачувати обов'язкові платежі, збори»<sup>1</sup>. Така ж позиція виражена і у Постанові Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства, про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 26 березня 1999 р. У п. 6 цієї постанови вказано, що «Під фізичними особами, слід розуміти приватних осіб – платників обов'язкових платежів, встановлених для них законодавством України, а також громадян, що здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи». Видається, що такий підхід до визначення суб'єкта розглядуваного злочину суперечить загальноприйнятим положенням теорії кримінального права, на чому зупинимось далі.

Неоднозначність підходів у кримінально-правовій літературі до визначення суб'єкта аналізованого злочину зумовлена недоліками формулювання диспозиції ст. 148<sup>2</sup> КК в цій частині. Не вважаючи за можливе погодитись з авторами, які схвально ставляться до саме такого, як у чинній ст. 148<sup>2</sup> КК «розширення кола суб'єктів кримінального ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів»<sup>2</sup>, введеного Законом України від 5 лютого 1997 р., ми вважаємо законодавче визначення суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, невдалим, про що вже писалось автором<sup>3</sup>.

Таким чином, визначення суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, недосконале за формою і сумнівне за суттю. Наявна в цій нормі вказівка на суб'єкта злочину не дозволяє чітко визначити ознаки осіб, які підлягають кримінальній відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, дає підстави для досить вільного тлумачення відповідних пи-

<sup>1</sup> Андрушко П. П. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей / Всё о бухгалтерском учёте. – 1998. – 9 мая; Уголовный кодекс Украины: научно-практический комментарий. – К.: Правові джерела, 1998. – С. 563.

<sup>2</sup> Дудоров О. Спірні питання кваліфікації ухилення від сплати податків у судовій практиці. // Вісник Академії правових наук України. – 1998. – № 1. – С. 134.

<sup>3</sup> Див.: Брич Л. Кваліфікація ухилення від оподаткування. Львів: юридичний факультет Львівського державного університету ім. І. Франка. – С. 61–62.

тань, ускладнює кваліфікацію дій посадових осіб, поведінка яких призвела до несплати чи недосплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів «підприємствами, установами, організаціями, незалежно від форм власності».

В такому варіанті, як воно визначене у діючій редакції ст. 148<sup>2</sup> КК, поняття суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, не повинно потрапити в новий КК, як недосконале з позицій теорії та не прийнятне для правозастосовчої практики. А така загроза існує. Бо саме так, як у диспозиції чинної ст. 148<sup>2</sup> КК сформульоване поняття суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у відповідній нормі проекту КК, прийнятого Верховною Радою України в першому читанні.

Які ж аргументи можуть бути висловлені стосовно того, що громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, власники приватних підприємств, окремі особи, які зобов'язані сплачувати податки та інші обов'язкові внески державі з особистих доходів або майна, не можуть визнаватися суб'єктами злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК? Іншими словами, чому вказані особи не охоплюються поняттям «фізична особа», яке використане в диспозиції цієї статті для вказівки на суб'єкта аналізованого злочину?

По-перше, вказівка в диспозиції ст. 148<sup>2</sup> КК на те, що нею передбачена відповідальність за ухилення, вчинене *фізичною особою*, аж ніяк не свідчить про те, що нею може бути будь-який платник податків. Адже *фізична особа* – це загальна ознака суб'єкта злочину, посадові особи – це теж фізичні особи. Тому повне описання суб'єкта злочину в ст. 148<sup>2</sup> КК має такий вигляд: «*Фізична особа, яка досягла 18-річного віку, є осудною, виконує на підприємстві, установі, організації незалежно від форм власності організаційно-розпорядчі обов'язки, пов'язані із сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів або фізична особа*». Звідси випливає, що відповідальність за ст. 148<sup>2</sup> КК можуть нести не будь-які фізичні особи, інакше наявна в її диспозиції вказівка на суб'єкта злочину втрачає будь-який зміст.

По-друге, наявна в диспозиції ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК вказівка на іншу категорію суб'єктів – посадових осіб *підприємства, установи, організації незалежно від форм влас-*

ності є свідченням того, що цією статтею передбачається відповідальність за ухилення від оподаткування такими підприємствами, установами, організаціями, тобто внесків з доходів чи майна юридичних осіб.

По-третє, в нормах податкового законодавства диференціюються підстави та порядок сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з юридичних осіб та фізичних осіб, що сплачують відповідні внески з особистих доходів чи майна. Відповідно, є підстави вважати, що і в КК така відповідальність диференційована, а не передбачена лише в ст. 148<sup>2</sup> КК.

По-четверте, формально-догматичне тлумачення не лише диспозиції, а й санкції ст. 148<sup>2</sup> КК дає підстави не визнавати суб'єктом цього посягання окремих громадян. Обов'язкове додаткове покарання у вигляді позбавлення права займати певні посади чи займатися певною діяльністю відповідно до ст. 31 КК та роз'яснень, які містяться в п. 10 постанови Пленуму Верховного Суду України від 22 грудня 1995 р. «Про практику призначення судами кримінального покарання» може бути призначене лише у випадках, коли вчинення злочину було пов'язано з посадовим становищем винного або із зайняттям ним певною діяльністю. Стосовно злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, це означає, що з посадовим становищем винного або із зайняттям ним певною діяльністю пов'язане саме ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а не отримання доходу, майна, що виступають об'єктом оподаткування. А звідси, в свою чергу, випливає, що відповідні дії можуть вчинити лише керівні особи підприємств, установ, організацій, на яких законом покладений обов'язок по сплаті податків, та рядові працівники цих же юридичних осіб, функції яких полягають у забезпеченні сплати податків. Для всіх же інших фізичних осіб – платників податків – сплата відповідних сум не є якоюсь специфічною діяльністю, на зайняття якою можна накласти заборону.

Щоб ще раз переконатися у правомірності викладеного тлумачення закону, спробуємо на мить погодитися з іншим підходом – ніби-то суб'єктом посягання, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, може бути будь-яка фізична особа, й визначити, яке ж обов'язкове додаткове покарання може в такому випадку бути їй призначене. Певно, що для вчителя, який подав фіктивну довідку про наявність



трьох малолітніх дітей й незаконно отримав пільгу по сплаті податку – це позбавлення права займатися викладацькою діяльністю, для ринкового торговця – позбавлення права зайняття торгівельною діяльністю і так далі. Але при цьому ми позбавимо як винного в ухиленні від сплати податків, так і його утриманців засобів до існування, приречемо на голодну смерть, а мети додаткового покарання не досягнемо. Бо ухилення від сплати податків в такому випадку ніяк не пов'язане з характером діяльності винного, в ході якої від отримав об'єкт оподаткування. Крім того, заборона займатися певним видом діяльності не усуває того, що особа займеться іншою діяльністю і знову ухилитиметься від сплати податків. Заборонити ж рядовому платнику податків займатися діяльністю, пов'язаною з сплатою податків – абсурд.

Водночас не викликає сумніву, що обов'язкове додаткове покарання має бути призначене будь-якій особі, яка виступає суб'єктом певного злочину. А звідси випливає, що коли певні категорії платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів не надаються для покарання, передбаченого санкцією статті, то вони й не можуть бути суб'єктом злочину, за який передбачене таке покарання. Їх дії слід кваліфікувати за іншими нормами Особливої частини (звісно, при наявності всіх обов'язкових ознак складу злочину).

Таким чином, формально-догматичне тлумачення чинної редакції ст. 148<sup>2</sup> КК лежить в основі висновку про те, що суб'єктом передбаченої нею злочину не може виступати будь-яка фізична особа. Це підтверджується і іншими видами тлумачення даної норми.

Так, запропоноване розуміння суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів випливає з філологічного тлумачення формулювання диспозиції кримінально-правової норми. Фраза «посадовою особою підприємства, установи, організації,... або фізичною особою» в контексті ч. 1 ст. 148<sup>2</sup> КК означає – фізичною особою, яка має певне відношення до підприємства, установи, організації.

Якби законодавець вважав за потрібне, щоб термін «фізична особа» охоплював і громадян, які ухиляються від сплати обов'язкових внесків державі з особистих доходів чи майна, то в законі мало би бути сформульовано – фізичною особою з особистих доходів. А якщо немає

такого уточнення, то це дає підстави вважати, що зазначені в законі особи належать до одного ряду – працівників підприємства, установи, організації, з доходів чи майна яких сплачуються обов'язкові платежі.

Крім того, ст. 148<sup>2</sup> КК знаходиться в главі VI Особливої частини КК «Господарські злочини». Господарські злочини, – виходячи з сучасної соціально-економічної ситуації, – це злочини в сфері підприємництва. Отже, напрошується висновок, що даною нормою охоплюється ухилення від сплати податків з суб'єктів підприємництва – підприємств, установ, організацій, які названі в диспозиції цієї статті. До речі, вказівка на підприємства, установи, організації в цій статті – це вказівка на юридичну особу як платника податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а не елемент позначення посадової особи як суб'єкта злочину. Відповідно до ч. 1 ст. 164 КК посадова особа й так має бути найманим працівником, займати посаду на підприємстві, установі, організації. А отже, ст. 148<sup>2</sup> КК не охоплюється ухилення від сплати, податків, зборів, інших обов'язкових внесків державі з фізичних осіб. В цій нормі немає жодного слова, яке б давало підставу вважати, що нею передбачене ухилення від сплати обов'язкових платежів з «індивідуальних доходів». Жодною мірою про це не говорить вказівка на фізичних осіб, як на суб'єктів цього злочину. Адже поняття «фізична особа» та «фізична особа як платник податків з індивідуальних доходів» далеко не тотожні. Поняття «фізична особа» є загальною ознакою суб'єкта злочину, посадова особа підприємства, установи, організації, як суб'єкт злочину також є фізичною особою.

Всі ці міркування дозволяють, на наш погляд, говорити, що ст. 148<sup>2</sup> КК не охоплюються ухилення будь-яких фізичних осіб від сплати обов'язкових внесків державі. Так чи інакше при тлумаченні кримінально-правової норми слід виходити не з того, що хотів виразити у ній законодавець, а з того, що він фактично зміг, зумів виразити, виходячи з використаних термінів і термінологічних зворотів, юридичних конструкцій тощо.

Проведений аналіз дозволяє перейти до з'ясування питання про кримінально-правову кваліфікацію дій окремих категорій суб'єктів. Розпочнемо з оцінки діянь рядових працівників підприємств, установ, організацій. Оцінюючи дії рядових працівників, які вносять в пер-

винні документи неправильні відомості, що служать підставою для нарахування належних до сплати сум податків, зборів (обов'язкових платежів) потрібно виділяти такі ситуації:

а) рядовий працівник виконує розпорядження, вказівку, прохання керівника або головного бухгалтера;

б) відповідні дії вчиняються з власної ініціативи без відома і попередніх вказівок керівника чи головного бухгалтера;

в) дії, спрямовані на ухилення від оподаткування, вчиняються рядовими працівниками за вказівкою власника, який не є посадовою особою.

Аналізуючи першу ситуацію, слід оцінити її, перш за все, з точки зору діючого законодавства. Відповідно до чинного КК України дії рядових працівників, які, здійснюючи підготовчу роботу, вносять неправильні відомості в документи з метою ухилення юридичної особи від сплати відповідних платежів, виконуючи розпорядження, вказівку, прохання керівника або головного бухгалтера, кваліфікуються як пособництво у вчиненні злочину за ч. 4 ст. 19 – ч. 1 (2 чи 3) ст. 148<sup>2</sup> КК. Така кваліфікація відповідає положенням кримінального закону і теорії кримінального права про співучасть, точно відображає роль усіх учасників злочину у його вчиненні. Тому у новому КК розглядувана ситуація повинна знайти аналогічне відображення.

Рядові працівники юридичної особи можуть самостійно вчиняти ухилення від оподаткування з юридичної особи. Відповідно до чинного законодавства рядові працівники, які вчинили дії з метою ухилення від оподаткування юридичної особи без відома і попередніх вказівок відповідних службових осіб, виступають виконавцями злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК України. Керівник же і головний бухгалтер, в такому випадку, за умисне ухилення від сплати податків відповідальності нести не можуть. В літературі справедливо відзначається, що керівник організації, підписавши звіт, в якому приховані об'єкти оподаткування, не стає суб'єктом злочину «автоматично», так як ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може бути вчинене лише умисно. Сам факт підписання керівником в силу своїх посадових обов'язків того чи іншого звіту не презюмує його вину. Більшість керівників не мають достатніх спе-

ціальних знань, щоб виявитися здатними детально проконтролювати ступінь достовірності наведених даних<sup>1</sup>. Разом із тим, відповідні діяння керівників можуть стати собою посадову халатність.

Дії рядових працівників, спрямовані на ухилення від оподаткування в розглядуваній ситуації не можуть кваліфікуватись за ст. 87 КК як заподіяння майнової шкоди державі, хоч такі особи і підпадають під ознаки суб'єкта цього злочину. Способом вчинення ухилення від оподаткування, передбаченого ст. 87 КК України, – обов'язковою ознакою його складу – є обман. Аналіз об'єктивної сторони цього злочину приводить до висновку, що кримінально-караний обман має певну обов'язкову структуру. Для наявності обману як способу ухилення від сплати податків, крім іншого, повинні бути наявні суб'єкти обману (обманююча і обманювана сторона). Обманюючою стороною в обмані виступають особи, на яких законом покладений обов'язок повідомляти достовірну інформацію. Але в силу наявних повноважень і покладених функцій саме такими особами виступають керівник і головний бухгалтер юридичної особи, а не рядові працівники. Суб'єктом обману з другого боку (стороною, на яку спрямований обман) виступає держава в особі її уповноважених органів. В аналізованому ж випадку недостовірна інформація спрямовується рядовими працівниками керівнику і головному бухгалтеру юридичної особи. Але саме ці особи відповідальні перед державою за облік і контроль на підприємстві і достовірність документів, що подаються. Тому вони не можуть бути визнані суб'єктами обману (обманюваною стороною) – характерного способу вчинення ухилення від оподаткування, передбаченого ст. 87 КК України.

Інші працівники суб'єктів підприємницької діяльності, не наділені ознаками посадової особи, виступають як суб'єкти злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, якщо вони вчиняють дії, спрямовані на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Вказані працівники підпадають під категорію суб'єктів, названу в законі терміном «фізична особа». Вони підлягають кримінальній відповідальності за умови, що на вказаних

---

<sup>1</sup> Куприянов А., Бабаев Б. Уклонение от уплаты налогов // Российская юстиция. – 1996. – № 12. – С. 15–17.

осіб у встановленому порядку (посадовими інструкціями, розпорядженнями керівника) покладені обов'язки по виконанню функцій по підготовці документів, пов'язаних з оподаткуванням, веденням поточного обліку, звітності для цілей оподаткування і, якщо вони вчиняють злочин самостійно, не під керівництвом посадових осіб.

Далі зупинимося на характеристиці власників приватних підприємств, осіб, які займаються індивідуальним підприємництвом без створення юридичної особи під кутом зору можливості їх визнання суб'єктом злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК. Власник приватного підприємства, індивідуальний підприємець не може бути визнаний не лише посадовою особою, але і «фізичною особою» в тому розумінні, в якому це поняття вжито в ст. 148<sup>2</sup> КК. Якщо припустити, що «фізична особа» як суб'єкт злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, — це платник податків з громадян, то власник ухиляється від сплати податків з підприємства, індивідуальний підприємець — від податку з підприємництва. Якщо ж «фізична особа» — це особа протилежна посадовій, яка не має ніяких повноважень по керівництву господарюючим суб'єктом, наділена лише виконавськими функціями, то це тим більше не той, кого ми називаємо власником. Тому їх дії не можуть охоплюватися ст. 148<sup>2</sup> КК. Ухилення від оподаткування, яке не підпадає під дію спеціальних норм, повинно кваліфікуватися за загальною нормою, якою охоплюється це посягання, тобто нормою, закріпленою в ст. 87 КК.

Нарешті, зупинимося на питанні про те, чому посадова особа, яка ухилилася від обов'язкових платежів, які вона зобов'язана сплачувати індивідуально, не повинна визнаватися суб'єктом злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК. В диспозиції цієї норми як суб'єкт названа «посадова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності». Зі змісту норми випливає, що мова йде про посадову особу, яка ухиляється від сплати обов'язкових платежів з доходів чи майна відповідної юридичної особи, а не індивідуальних платежів.

Отже, ознаками «фізичної особи» як суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, є такі:

- це особа не наділена повноваженнями посадової особи;
- ця особа виконує свої функції на підприємстві, в установі, організації;

– на неї у встановленому порядку покладені обов'язки, пов'язані з цілями оподаткування.

Очевидно, що диспозиція кримінально-правової норми повинна бути досить точною, щоб не викликати тлумачень, відмінних між собою по суті. Наявна в літературі широка амплітуда підходів до розуміння суб'єкта злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, є достатнім свідченням недосконалості цієї кримінальної норми, а отже, і необхідності її зміни, хоча б у новому Кримінальному кодексі України.

### **Проблема формулювання суб'єкта ухилення від оподаткування в новому КК України**

Багатьох труднощів і недоліків можна було б уникнути, сформулювавши поняття суб'єкта аналізованого злочину за принципом так званого спеціально-конкретного суб'єкта. В літературі спеціально-конкретний суб'єкт (А. Н. Трайнін використав термін «конкретний суб'єкт») розглядається як різновид спеціального суб'єкта, який характеризується додатковими порівняно із спеціальним суб'єктом ознаками, наявність яких дозволяє ще більше обмежити, конкретизувати коло відповідальних осіб<sup>1</sup>.

Якщо вести мову про вдосконалення редакції нині діючої статті 148<sup>2</sup> КК, то більш прийнятною була б вказівка на суб'єкт шляхом переліку посад, в зв'язку із зайняттям яких можливе вчинення відповідних дій і настає кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування, що стягуються з юридичних осіб. При визначенні кола суб'єктів важливими видаються такі міркування.

При аналізі об'єктивної сторони відзначалося, що ухилення від оподаткування суб'єктами підприємницької діяльності полягає в неподанні банківських платіжних документів про сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) чи поданні банківських платіжних документів на занижену суму, у неправомірних діях з іншими документами, які мають значення для цілей оподаткування. Відповідно до вимог нормативних актів<sup>2</sup> та затвердже-

<sup>1</sup>Трайнін А. Н. – Вказана робота.– С. 191–194. Орлов В. С. Вказана робота.– С. 178–186; Устименко В. В. Специальный субъект преступления (понятие и виды).– Харьков.– 1986.– С. 11–12.

<sup>2</sup>Відповідно до Закону України від 16 липня 1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку... несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством...». Відповідно

них форм таких документів їх підписує керівник підприємства, установи, організації і головний бухгалтер. При цьому не має значення назва посади керівника – директор, начальник, керуючий, управляючий, голова, президент... Поняттям же головний бухгалтер охоплюється як працівник, який займає посаду з такою назвою, так і такий, який іменується інакше (старший бухгалтер, бухгалтер – який взагалі є єдиним на підприємстві, але виконує функції головного бухгалтера, заступник керівника по економічній роботі, контролер). При цьому не має значення чи така особа займає одну з вказаних посад, чи виконує відповідні функції постійно, тимчасово чи за спеціальним повноваженням<sup>1</sup>.

Таким чином, суб'єктом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які повинні сплачувати юридичні особи, можуть виступати не будь-які їх працівники, навіть не будь-які «посадові особи суб'єкта підприємницької діяльності», а лише керівник, головний бухгалтер<sup>2</sup>.

Саме такі особи, відповідно до положень нормативних актів, які регулюють порядок розрахунків по грошових операціях, в тому числі і сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів наділені правом підпису платіжних документів, які подаються банківським установам. Надходження цих, належно оформлених документів, і є підставою для перерахування заявлених у документах сум названих платежів з рахунку платника обов'язкових внесків державі, як уже про це говорилося вище. Без підпису зазначених осіб, а також без печатки

---

до ст. 23 «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р., головний бухгалтер підписує разом з керівником підприємства, установи документацію. Вказані документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються.

<sup>1</sup> «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» передбачає можливість підписання документів замість головного бухгалтера іншими особами. Право підпису може бути надано керівником підприємства, установи уповноваженим на це особам письмовим розпорядженням. При відсутності у штаті головного бухгалтера керівник призначає контролера, якому надає право другого підпису на документах. // Зібрання постанов уряду України.– 1993.– № 9.– Ст. 186.

<sup>2</sup> У кримінально-правовій літературі вказується, що такий підхід не викликає сумніву. (Див., наприклад: Ларичев В. Уклонение от уплаты налогов с организаций: квалификация составов//Российская юстиция.– 1997.– № 6.– С. 7–9.

юридичної особи, яка знаходиться у керівника, такий документ не матиме юридичної сили. Звідси виходить, що без участі цих осіб ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів неможливе. Саме вони виконують об'єктивну сторону злочину. Тому керівник і головний бухгалтер повинні визнаватися суб'єктами ухилення від сплати податків суб'єктами підприємництва – юридичними особами. Тільки вони можуть виступати виконавцями, коли такий злочин вчинено у співучасті. Рядові ж працівники, які за вказівкою керівництва виконали підготовчу роботу (зробили підрахунки, заповнили документи), виступають пособниками злочину.

Вирішивши питання про суб'єкт злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, по суті потрібно визначити й форму, в якій має бути дана вказівка на суб'єкт в диспозиції кримінально-правової норми.

Найбільш придатними видаються два варіанти визначення суб'єкта:

Перший – це визначення шляхом переліку назв посад: керівник і головний бухгалтер.

Другий – шляхом вказівки на функції, які виконує суб'єкт аналізованого злочину: «особи, які уповноважені підписувати банківські платіжні документи, на підставі яких сплачуються податки та документи бухгалтерської звітності».

Кожен із названих варіантів має як свої переваги, так і недоліки, по суті, охоплює одне і те ж коло осіб.

Переваги першого варіанту вбачаються в його лаконічності, недоліки ж у тому, що воно потребує додаткового тлумачення для визначення того, кого вважати керівником, а кого – головним бухгалтером.

Другий варіант також зводиться до того, що суб'єктом визнається керівник або головний бухгалтер. Однак він громіздкий за формою, потребує додаткового тлумачення, вимагає звернення до нормативних актів, які регламентують порядок оформлення банківських платіжних документів та інших документів, які можуть виступати знаряддями (засобами) ухилення від сплати податків.

Вибираючи із запропонованих варіантів визначення суб'єкта аналізованого злочину, перевагу слід віддати першому, як суб'єкта назвати керівника або головного бухгалтера.



Викладене вище стосується визначення суб'єкта ухилення від оподаткування на основі норм нині діючого кримінального законодавства України та його часткового вдосконалення. Разом із тим, в зв'язку з кодифікацією кримінального законодавства України виникає потреба вирішити це питання не з позицій *de lege lata*, а стосовно ідеальної моделі відповідальності за ухилення від оподаткування. Зрозуміло, що питання про суб'єкт аналізованого посягання має вирішуватися в комплексі з іншими елементами складу злочину. Тому інтерес становлять проекти кримінальних кодексів України в частині вирішення ними питання про суб'єкт аналізованого посягання.

Позитивними рисами проекту Кримінального кодексу України, підготовленого робочою групою Верховної Ради України в цій частині є такі:

По-перше, відповідальність за ухилення від сплати податків громадянами та ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів із підприємств та організацій публічною посадовою особою чи функціонером суб'єкта господарювання передбачена в різних статтях КК<sup>1</sup>.

По-друге, ці статті містяться в одній главі Особливої частини КК.

По-третє, встановлення адміністративної преюдиції, попереднього застосування заходів дисциплінарного впливу як самостійних умов притягнення до кримінальної відповідальності публічних посадових осіб та функціонерів суб'єкта господарювання спростить доказування умислу на вчинення злочину.

Недоліками ж регламентації суб'єкта розглядуваних деліктів у вказаному проекті є, по-перше, те, що відповідальність різних за статусом осіб: публічної посадової особи та функціонера суб'єкта господарювання передбачена однією кримінально-правовою нормою і настає за однакових умов.

По-друге, відповідальність посадових осіб за ухилення ними від сплати особистих податків не охоплюється жодною із спеціальних норм, якими встановлюється відповідальність за ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів.

---

<sup>1</sup> Такого підходу притримується КК Росії 1996 р. та Модельний КК. Разом із тим, в російській літературі висловлюється й думка про необхідність уніфікації відповідальності за ухилення від сплати податків з громадян і організацій – див.: *Соловєв І. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов.* – М.: Главбух, 2000. – С. 15.

По-третє, термінологічно неточною є вказівка на громадянина як суб'єкта ухилення від сплати податку.

По-четверте, при регламентації відповідальності громадян не враховуються дані про особу винного, не враховані можливості такого інституту як адміністративна преюдиція, яка значно спростила б доказування умислу на вчинення злочину.

Проект Кримінального кодексу України, розроблений робочою групою Кабінету Міністрів України, редакції 1997 р., опублікований у журналі «Українське право»<sup>1</sup> в частині визначення суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів зробив крок назад порівняно із попереднім варіантом цього ж проекту, редакції 1997 р.<sup>2</sup> Він повністю відтворює ст. 148<sup>2</sup> чинного КК в ст. 195 проекту «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.» Відповідно зберігає всі недоліки діючої регламентації проблеми суб'єкта аналізованого злочину, відзначені вище.

У попередньому варіанті даного проекту, редакції 1997 р., відповідальність за ухилення від сплати податків службовими особами суб'єкта підприємницької діяльності та відповідальність за ухилення від сплати податків фізичною особою настає за різними статтями, але незважаючи на це за однакових умов. Це, як уже неодноразово говорилося, є принципово невірним. Причому ця диференціація проявляється в тому, що відповідальність передбачена в статтях КК, які віднесені до різних глав Особливої частини. Отже, визнається, що однорідні дії різних суб'єктів заподіюють шкоду і різним родовим об'єктам. Сумнівність такого підходу – очевидна.

Є підстави вважати, що раціональне зерно в диференціації кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування в залежності від суб'єкта посягання існує. Громадяни, які ухиляються від оподаткування з особистих доходів, посадові особи, які зловживають посадовим становищем для цього, працівники «суб'єктів підприємницької діяльності», дії яких спрямовані на несплату податків з підприємницького доходу, вчиняють для цього

---

<sup>1</sup> Проект кримінального кодексу України // Українське право.– 1997.– № 2 (7).

<sup>2</sup> Кримінальний кодекс України. Проект, підготовлений робочою групою Кабінету Міністрів України, та пояснювальна записка до нього.– 1997 (без місяця видання).

різні дії, заподіюють не однакову за розміром шкоду, не тотожні фактори визначають характер суспільної небезпеки їх особи. Суспільна небезпека посягань, вчинених окремими особами визначається, головним чином, даними, які свідчать про злісність ухилення (тривалість ухилення, адміністративна преюдиція тощо). Небезпека посягань, вчинюваних посадовими особами полягає у зловживанні своїм посадовим становищем всупереч інтересам служби, використанні наданих в зв'язку із займаною посадою повноважень для цілей особистого збагачення.

Суспільна небезпека посягань, вчинюваних працівниками юридичної особи, виражається, в основному, в заподіяній матеріальній шкоді, розмір суми якої незрівнянно вищий, ніж той, який може бути заподіяний іншими видами ухилення від сплати обов'язкових внесків державі.

При конструюванні норм про відповідальність за ухилення від оподаткування в новому кримінальному законодавстві України важливими є такі положення, які стосуються суб'єкта цього посягання:

1) всі такі посягання, незалежно від їх суб'єкта, мають бути передбачені в одній і тій же главі Особливої частини;

2) відповідальність за ухилення від оподаткування окремими громадянами і працівниками господарюючих суб'єктів має бути передбачена в різних статтях цієї глави. Це дозволить відобразити різний ступінь суспільної небезпеки таких посягань, врахувати специфічні конститутивні ознаки відповідних складів злочинів, характерні для кожного із них, кваліфікуючі ознаки складів. Водночас це дозволить уникнути становища, коли в одній статті передбачається два чи більше основних склади злочину;

3) вказівка на суб'єкта кожного з таких посягань повинна міститися в диспозиції статті Особливої частини;

4) кримінальну відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі з громадян доцільно встановити за наявності адміністративної преюдиції або ж з врахуванням розміру несплаченої суми.

В кримінально-правовій літературі обґрунтовано відзначається, що склади злочинів з адміністративною преюдицією доцільно формулювати тоді, коли посягання відносно поширені, кожне окреме з них не досягає ступеня суспільної небезпеки, характерної для злочину, за-

стосовувані заходи адміністративного впливу виявляються неефективними. Останнє проявляється у неодноразовому вчиненні неправомірних дій особами, на яких вже накладалися адміністративні стягнення, що свідчить про підвищену суспільну небезпеку особи винного<sup>2</sup>, оскільки при повторному вчиненні правопорушення суб'єкт усвідомлює, що до нього вже застосовувалися заходи державного примусу. Крім того, саме носить злісний характер, виражає більш негативне відношення до встановленої правовою нормою заборони<sup>3</sup>.

В кримінально-правовій літературі існують різні точки зору на адміністративну преюдицію як ознаку складу злочину. Одні автори вважають її ознакою, яка відноситься до об'єктивної сторони, мотивуючи це тим, що повторне, після накладення адміністративного стягнення, вчинення забороненого законом діяння, збільшує шкоду, яка заподіюється суспільним відносинам, відповідно піднімаючи суспільну небезпеку скоєного. «Тому законодавець вправі передбачити в кількісній зміні поведінки винного – в сукупності адміністративних деліктів – нову якість – злочин»<sup>4</sup>.

Видається доречним заперечення цієї позиції тим аргументом, що при такому підході нехтується один із основоположних принципів кримінального права «non bis in idem». Це визнають і самі прихильники віднесення адміністративної преюдиції до ознак об'єктивної сторо-

---

<sup>1</sup> Див., наприклад: *Гришанин П. Ф.* Ответственность преступников-рецидивистов по советскому уголовному праву. М.– 1974.– С. 72.; *Кафаров Т. М.* Преюдиционные условия в уголовном законодательстве и основания криминализации деяний // Известия Академии Наук Азербайджанской ССР. Серия истории, философии и права. Вып. 4.– 1981.– С. 115–123; *Кузнецова Н. Ф.* Преступление и преступность. М.– 1969.– С. 66–68; *Малков В. П.* Повторность проступка и уголовная ответственность. Казань: Издательство Казанского университета.– 1968.– С. 22; *Симиненко А. Н.* Юридическая природа злостного нарушения паспортных правил // Актуальные проблемы криминализации и декриминализации общественно-опасных деяний. Омск.– 1980.– С. 88; *Сташис В. В.* Уголовно-правовая охрана социалистического хозяйства. Харьков.– 1973.– С. 37, 101, 150; *Перепелица О.* Адміністративна преюдиція та склад злочину // Радянське право.– 1984.– № 5.– С. 52–55; *Яковлев А. М.* Борьба с рецидивной преступностью: – М.– 1964.– С. 32.

<sup>2</sup> *Кафаров Т. М.* Преюдиционные условия в уголовном законодательстве и основания криминализации деяний // Известия Академии Наук Азербайджанской ССР. Серия истории, философии и права. Вып. 4.– 1981.– С. 115–123.

<sup>3</sup> Там само.– С. 120.

<sup>4</sup> *Гришанин П. Ф.* Вказана робота.– С. 72.

ни злочину<sup>1</sup>. Крім того, в даному випадку мова йде не про повторність взагалі, а про «повторність, обтяжену адміністративним стягненням»<sup>2</sup>. Часто така повторність може заподіювати кількісно меншу шкоду об'єкту посягання, ніж звичайна повторність правопорушень. І останнє, те саме діяння, за яке особа уже понесла юридичну відповідальність, не може враховуватися при притягненні особи до кримінальної відповідальності і охоплюватися об'єктивною стороною злочину. Попередня неправомірна діяльність, за виразом Т. М. Кафарова, «відсікається» від злочину застосуванням адміністративної відповідальності, не може бути його складовою частиною<sup>3</sup>.

Інші автори вважають, що адміністративна преюдиція не може виступати ні ознакою об'єктивної сторони, ні ознакою суб'єкта злочину. Вказується, що «адміністративна преюдиція перебуває за межами складу злочину і є необхідною передумовою (умовою) кримінальної відповідальності, яка свідчить про підвищену небезпечність особи винного»<sup>4</sup>. Даний підхід не може бути підтриманий однозначно хоча б через те, що адміністративна преюдиція може виступати не єдиною умовою кримінальної відповідальності особи за дане правопорушення.

Найбільш прийнятною видається позиція тих вчених, котрі вважають адміністративну преюдицію ознакою, яка характеризує суб'єкта злочину<sup>5</sup>. Такий висновок випливає із аналізу диспозицій кримінально-правових норм, які передбачають умовою застосування кримінальної відповідальності адміністративну преюдицію. Адже мова йде не про більший розмір шкоди, заподіяної повторним правопорушенням, а про особу, до якої застосовувалися адміністративно-правові заходи. Порушення правової заборони особою, яка уже притягалася за це до адміністративної відповідальності, свідчить,

<sup>1</sup> Гришанин П. Ф. Вказана робота.— С. 72.

<sup>2</sup> Перепелиця О. Вказана робота.— С. 52–55.

<sup>3</sup> Кафаров Т. М. Вказана робота.— С. 115–123;

<sup>4</sup> Перепелиця О. Вказана робота.— С. 54; Дудоров О. Правова преюдиція і кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків. // Юридический вестник.— 1999.— № 2.— С. 108.

<sup>5</sup> Див., наприклад: Кафаров Т. М. Вказана робота.— С. 119; Орымбаев Р. Специальный субъект преступления.— Алма-Ата.— 1977.— С. 46.

як уже зазначалося вище, про її підвищену суспільну небезпеку<sup>1</sup>.

Встановлення адміністративної преюдиції, як умови притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, сприятиме реалізації принципу економії кари, спростить застосування кримінально-правової норми, дозволить з інших засад виходити при встановленні поняття «великий розмір ухилення», як ще однієї умови притягнення до кримінальної відповідальності.

Положення про зв'язок адміністративної преюдиції і визначення розміру заподіяної шкоди, достатнього для притягнення особи до кримінальної відповідальності, потребує додаткової аргументації. При аналізі об'єктивної сторони обґрунтовано, що розмір шкоди, заподіяної ухиленням від сплати обов'язкових внесків державі повинен бути однаковий, незалежно від того, хто її спричинив – громадянин чи підприємство, установа, організація. Крім того, вказувалося, що заподіяна шкода повинна бути досить великою. В той же час використання тільки одного показника – притягнення до кримінальної відповідальності лише за ухилення... у великому розмірі або ж врахування лише наявності суспільно-небезпечних наслідків як визначальної умови настання кримінальної відповідальності означатиме виведення з-під кримінально-правового впливу більшості неплатників податків – окремих громадян та суб'єктів малих форм підприємництва з невеликим грошовим оборотом. Адже в практиці рідко зустрічаються випадки, коли б несплачена громадянами сума податків у результаті разового ухилення сягнула розміру, який би становив велику шкоду державі.

Разом з тим, застосування адміністративної преюдиції як умови кримінальної відповідальності при ухиленні від оподаткування посадовими особами з використанням посадового становища, видається неприйнятним. Такі особи наділені особливими повноваженнями. Вчинення ними злочину свідчить про вищу, порівняно з іншими, суспільну небезпеку особи винного. Тому їх відповідальність не повинна залежати від попереднього накладення адміністративного стягнення;

---

<sup>1</sup> Див.: Гришанин П. Ф. Ответственность преступников-рецидивистов по советскому уголовному праву. М.– 1974.– С. 72; Малков В. П. Вказана робота. С. 22; Яковлев А. М. Вказана робота.– С. 32.

5) несплату обов'язкових внесків державі з використанням посадового становища доцільно враховувати як кваліфікуючу ознаку такого злочину.

Така конструкція відповідальності уже апробована в законодавстві (наприклад, стаття 155<sup>3</sup>, ч. 2 ст. 66, ст. 130 КК). Її застосування зніме проблему співвідношення ухилення від оподаткування, вчиненого з використанням посадового становища, і самостійного складу злочину – зловживання посадовим становищем;

6) ухилення від оподаткування з доходів, одержаних внаслідок заняття підприємницькою діяльністю повинно тягнути кримінальну відповідальність при наявності адміністративної преюдиції або великого розміру.

Якщо ухилення від сплати обов'язкових внесків державі з громадян в кожному окремому випадку, як правило, не досягає великого розміру, то для несплати відповідних платежів підприємницькими структурами великий розмір є типовим.

### **Проблема кримінальної відповідальності юридичних осіб за ухилення від оподаткування**

У зв'язку з переходом до ринкової економіки та зумовленою цим потребою зміни кримінального законодавства і пристосування його до нових соціально-політичних і економічних потреб в кримінально-правовій літературі відродився давній спір про встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб. Це питання викликає інтерес у широких верств населення і у практичних працівників. Так, 45% опитаних мною в ході анкетування осіб, які займаються підприємницькою діяльністю, назвали введення кримінальної відповідальності юридичних осіб за цей делікт поряд з відповідальністю фізичних осіб – одним із найоптимальніших способів вдосконалення норми про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Ця проблема активно обговорюється щодо екологічних злочинів, особливо в сфері екологічної безпеки<sup>1</sup>. На користь введення кримінальної відповідальності юридичних осіб автори наводять багато аргу-

<sup>1</sup> Див. Жевлаков Е. Н. Экологические преступления: понятие, виды, проблемы ответственности. – Автореферат диссертации на соискание ученой степени. докт. юрид. наук. – М. – 1991. – С. 35–36; Повелицина П. Ф. Уголовно-правовая охрана природы в СССР. Автореферат диссертации на соискание ученой степени докт. юрид. наук. М. – 1991. – С. 28–29.

ментів: «загострену... екологічну ситуацію, безвідповідальну діяльність міністерств і відомств, ... наплив у країну міжнародних підприємців...»<sup>1</sup>, неефективність цивільно-правових заходів щодо юридичних осіб<sup>2</sup>, можливість призначати високі штрафи, можливість великого суспільного резонансу від судових процесів у справах про кримінальну відповідальність юридичних осіб з участю прокурора (останні з названих доводів були висловлені А. В. Наумовим на конференції, присвяченій обговоренню проекту КК Російської Федерації).<sup>3</sup> Але прихильники розглядуваного нововведення не доводять правової обумовленості відповідальності юридичних осіб і не показують перспектив її реалізації в сучасних соціально-політичних умовах<sup>4</sup>. Деякі інші доводи прихильників введення інституту кримінальної відповідальності юридичних осіб, зокрема той, що виявленням протиправних діянь, які не є злочинами, майже ніхто не займається<sup>5</sup>, заслуговують на увагу, але це проблема не кримінального права. Вона може і повинна бути подолана іншими методами.

Як відомо, проблема кримінальної відповідальності юридичних осіб в правовій науці далеко не нова. Вона поставала в юридичній доктрині та законодавчій практиці в періоди змін в економіці та суспільному житті. Так, як вказував Н. С. Таганцев, принцип кримінальної відповідальності осіб юридичних, тобто «всього того, що не будучи особою фізичною здатне знаходитися в юридичних відносинах, мати права і обов'язки», а також міст і общин був загальноновизнаний в середньовіковій літературі і законодавстві Німеччини, Італії, Франції. Багато знаних німецьких, італійських, французьких криміналістів вважали це положення безспірним<sup>6</sup>. Але, починаючи з праць Савіньї і Фейєрбаха, починається поворот в теоре-

<sup>1</sup> Жевлаков Е. Н. Вказана робота.— С. 35–36; Повелицина П. Ф. Вказана робота.— С. 28–29.

<sup>2</sup> Устинов В. С. Отзыв на проект Уголовного кодекса России // Государство и право.— 1992.— № 6.— С. 89.

<sup>3</sup> Кузнецова Н. Ф., Цзян Хуейлин. Реформа уголовного законодательства Китая // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право.— 1998.— № 4.— С. 69.

<sup>4</sup> Гаєриш С. Б. Уголовно-правовая охрана природной среды Украины. Проблемы теории и развитие законодательства. Харьков.— 1994.— С. 518.

<sup>5</sup> Устинов В. С. Вказана робота.— С. 89.

<sup>6</sup> Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Лекции Н. С. Таганцева. Ч. 1. Т. 1. С.-Петербург: Государственная типография.— 1902.— С. 369–370.



тичних поглядах, і з середини ХІХ ст. принцип «кримінальної безвідповідальності» юридичних осіб стає пануючим. У кінці ХІХ ст., незважаючи на остаточне негативне вирішення питання про притягнення до кримінальної відповідальності юридичних осіб, спір про доцільність останнього був відроджений німецькими цивілістами і підтриманий та розвинений представниками науки кримінального права. Такі позиції обґрунтовувались тим, що вчинення злочинів юридичними особами в межах їх дієздатності можливе, і до них, як до носіїв правових благ, кримінальне покарання може бути застосоване. Вважалося, що юридичні особи можуть вчиняти такі злочини, як : обман за зобов'язаннями, лихварство, розповсюдження заборонених творів, зловживання по виборах. З можливих кримінальних покарань, які можуть бути застосовані до юридичних осіб, називались: смертна кара – у вигляді розпуску чи закриття юридичної особи; позбавлення волі – у вигляді вигнання, вислання, заборони знаходитися у визначеному місці; позбавлення різних прав; майнові стягнення; опублікування вироку<sup>1</sup>.

В російському кримінальному праві питання про відповідальність юридичних осіб було принципово поставлене тільки при виданні Уложення 1845 р. В матеріалах по складанню Уложення ідея відповідальності юридичних осіб заперечувалась. Можна сказати, що в російському кримінальному законодавстві юридичні особи не визнавались суб'єктами злочину, за деякими винятками дискримінаційного характеру. Так, у виданні Уложення 1885 р. встановлювалась відповідальність єврейських общин за переховування військових втікачів з євреїв<sup>2</sup>.

У сучасному праві зарубіжних країн встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб досить поширене. Юридичні особи визнаються суб'єктами злочину за кримінальним законодавством США<sup>3</sup>, ФРН<sup>4</sup>, Пор-

<sup>1</sup> Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Лекции Н. С. Таганцева. Ч. 1. Т. 1. С.-Петербург: Государственная типография.– 1902.– С. 370.

<sup>2</sup> Таганцев Н. С. Лекции по русскому уголовному праву. читанные Н. С. Таганцевым. Часть общая. Вып. II.– С.-Петербург: Государственная типография.– 1898.– С. 391–392.

<sup>3</sup> Примерный Уголовный кодекс (США). М.– 1969 (ст. 2.07. Ответственность корпораций, некорпорированных объединений и лиц действующих или обязанных действовать в их интересах).

<sup>4</sup> КК ФРН від 15 травня 1871 р. в ред. від 1 січня 1975 р. (зараз діє в ред. від 10 березня 1987 р.), § 14. «Действие за другого».

тугалії, Фінляндії, Данії, Люксембургу та деяких інших країн. В результаті нової кодифікації інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб введено у Франції<sup>1</sup>, Голландії<sup>2</sup>, Китаї<sup>3</sup>. Можливість юридичної особи виступати суб'єктом певного кола злочинів: екологічних, злочинів, які посягають на безпеку здоров'я населення, передбачена проектом КК Литовської республіки<sup>4</sup>. Пропонується і підтримується в теорії введення цього інституту в Японії<sup>5</sup>.

Питання про встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб піднімалося в зв'язку з обговоренням проекту Кримінального кодексу Російської Федерації<sup>6</sup>, а також проекту КК України, підготовленого комісією Верховної Ради України<sup>7</sup>.

Видається, що встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб взагалі за будь-які злочини, в тому числі і за ухилення від оподаткування, а отже, визнання їх можливими суб'єктами злочину, є неприйнятним для законодавства України.

Як вказував ще Н. С. Таганцев, визнання принципу відповідальності юридичних осіб внесло б безладдя в теорію кримінального права, оскільки неможливо визначити об'єм і умови такої відповідальності суб'єктів злочину – юридичних осіб. Кримінальну відповідальність юридичних осіб можна припустити тільки щодо обмеженої кількості діянь. Інтерпретуючи висловлювання Н. С. Таганцева до сьогоденної ситуації, це могли б бути злочини, які вчиняються в зв'язку з економічною діяльністю юридичних осіб (екологічні злочини, господарські злочини).

---

<sup>1</sup> Крылова Н. Е. Уголовная ответственность юридических лиц во Франции: предпосылки возникновения и основные черты // Вестник Московского университета. Серия 11. Право.– 1998.– № 3.– С. 69–80.

<sup>2</sup> Кузнецова Н. Ф., Цзян Хуейлинь. Вказана робота.– С. 68.

<sup>3</sup> Кузнецова Н. Ф., Цзян Хуейлинь. Вказана робота.– С. 68.

<sup>4</sup> Див. Матвеева А. А. Основные тенденции развития уголовного законодательства Литовской республики // Вестник Московского университета. Сер. 11. Право.– 1999.– № 4.– С. 42–54.

<sup>5</sup> Такехико Соне. Теория и практика хозяйственного уголовного права в условиях рыночной экономики Японии // Вестн. Моск. Ун-та. Сер. 11. Право. 1998.– № 4.– С. 83.

<sup>6</sup> Кузнецова Н. Ф. Вказана робота.– С. 82; Кузнецова Н. Ф., Такехико Соне. Вказана робота.– С. 68–69; Устинов В. С. Вказана робота.– С. 89.

<sup>7</sup> Кримінальний кодекс України (Проект): проблеми теорії та практики. Науково-практична конференція (Львів 16–17 грудня 1993 року). Доповіді та виступи. Львів.– 1994.

Крім того, умовні обмеження слід було б допускати і при застосуванні покарань до таких «суб'єктів злочину». Існуюча система покарань не надається для застосування їх до юридичних осіб. За висловом того ж таки Н. С. Таганцева, як можна посадити в тюрму, відправити в заслання чи на каторгу акціонерне товариство, земство<sup>1</sup>.

Введення кримінальної відповідальності юридичних осіб могло б викликати незручності при застосуванні права. Як вказує Н. Ф. Кузнецова, такі незручності уже виникли у Голландії та Франції, нові КК яких містять положення про кримінальну відповідальність юридичних осіб. Зокрема, у Голландії, за весь час існування інституту кримінальної відповідальності юридичних осіб, такому суб'єкту був винесений лише один вирок – за забруднення водойм. На думку Н. Ф. Кузнецової труднощі в правозастосуванні виникають через те, що правопорушення юридичних осіб не узгоджуються з поняттям злочину як дії або бездіяльності; неможливо встановити причинний зв'язок між заподіяною шкодою і конкретним діянням юридичної особи, не дотримується принцип заборони подвійної відповідальності за один і той же злочин і юридичної особи, і її керівників, неможливо визначити вину в формі умислу або необережності, так як психічне відношення до наслідків у юридичної особи встановити не вдається<sup>2</sup>. Крім того, це видається юридично неможливим здійснити і у нашому правовому полі.

Так, юридичні особи виступаючи суб'єктами цивільних правовідносин, наділені певною правоздатністю. Причому така правоздатність обмежена. Її обсяг залежить від задекларованих цілей діяльності юридичної особи. І «тільки ті дії юридичної особи, які вчинені у відведеній їй державою правовій сфері, мають юридичне значення». Інші дії – юридично нікчемні. Але неможливо припустити, як вказував Н. С. Таганцев, щоб держава визнала спеціальну правоздатність юридичних осіб і в сфері злочинних діянь<sup>3</sup>. Відзначимо, що самі юридичні особи не вчиняють ніяких юридично значущих дій.

---

<sup>1</sup> Таганцев Н. С. Лекции по русскому уголовному праву, читанные Н. С. Таганцевым. Часть общая. Вып. II. – С.-Петербургъ: Государственная типография. – 1898. – С. 388.

<sup>2</sup> Кузнецова Н. Ф., *Таксико Соне*. Вказана робота. – С. 68–69.

<sup>3</sup> Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Лекции Н. С. Таганцева. Ч. I. Т. I. С.-Петербургъ: Государственная типография. – 1902. – С. 372.

У всіх правовідносинах від імені юридичної особи завжди виступають її уповноважені представники, які і вчиняють дії, що можуть бути визнані злочинними.

Наступне. В основі кримінальної відповідальності лежить принцип індивідуальної вини суб'єкта. Це означає, що кожний суб'єкт може притягатися до кримінальної відповідальності лише за вчинені ним діяння, які охоплювалися його умислом або необережністю. Неможливо конкретизувати вину стосовно такого колективного утворення як юридична особа. Як зазначав С. В. Познишев, змішати винність всіх членів колективу і вивести з цього якимсь визначене ціле неможливо, вина кожного має свій особливий відтінок. Якщо ж визнати, що фізичні особи, які входять до складу юридичної особи повинні відповідати кожний відповідно до своєї вини, то втрачається сенс відповідальності юридичних осіб<sup>1</sup>.

Крім того, притягнення юридичної особи до кримінальної відповідальності суперечить принципу індивідуалізації покарання, бо в результаті накладення кримінально-правових санкцій на такого суб'єкта, постраждають інтереси як винних в тій чи іншій мірі, так і працівників, можливо, і не винних.

Таким чином, можна констатувати, що встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб, зокрема за ухилення від оподаткування суперечить основоположним засадам кримінального права: принципам персональної відповідальності, відповідальності за вину, недопустимості подвійного вмінення.

Слід також відзначити, що застосування фінансово-штрафних санкцій до юридичних осіб за ухилення їхніми посадовими особами від оподаткування, а також заходів заохочувального характеру (наприклад, надання пільг добросовісним платникам податків) було б більш доречним і ефективним впливом на юридичних осіб в напрямку боротьби з несплатою належних з них податків, зборів (обов'язкових платежів).

Вищенаведене дозволяє стверджувати, що введення кримінальної відповідальності юридичних осіб за ухилення від оподаткування є недоцільним, неприйнятним і нездійсненним.

---

<sup>1</sup> Познишев С. В. Учебник уголовного права. Общая часть.— М.— 1923.— С. 52.

Питання про кримінальну відповідальність юридичних осіб може бути поставлене в іншому (й, наскільки мені відомо, ще не досліджуваному) аспекті. А саме, про відповідальність керівників підприємств за їх неналежну діяльність, в т. ч. й несплату обов'язкових внесків державі керованими ними юридичними особами.

Така постановка питання, як видається, дозволяє обійти, чи, щонайменше, згладити недоліки притягнення до відповідальності лише фізичних осіб за порушення, допущені в зв'язку з роботою на підприємстві (де порушення пов'язані, викликані ще й неправильною діяльністю інших працівників).

Якщо застосовувати таку конструкцію відповідальності, наприклад, за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, то при цьому керівнику вміняється у вину не тільки і не стільки конкретні дії по ухиленню від сплати обов'язкових внесків державі (які важко довести, а, особливо, умисел на їх вчинення), а й загальне неналежне керівництво. Погана робота керівника може полягати у його некомпетентності (злочинному невігластві), відсутності контролю за підлеглими, їх підбору не за діловими якостями, а зовсім за іншими критеріями.

Разом із тим, відповідальність керівника має бути диференційована на відповідальність за власні дії, спрямовані на ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, і відповідальність за відсутність контролю за діями підлеглих працівників щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Мова, по суті, йде про різновид халатності. Тому інститут відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі повинен містити ще й норму про відповідальність керівника суб'єкта господарювання, який в результаті халатності допустив порушення податкової дисципліни.

Викладене дає підставу для висновку про те, що є альтернатива введенню кримінальної відповідальності юридичних осіб, шлях, який згладивши недоліки притягнення до кримінальної відповідальності лише фізичних осіб, не примушує істотно переглядати ряд положень теорії кримінального права, як це було б у разі визнання юридичних осіб суб'єктами злочину. До речі, це лише один із можливих шляхів застосування кримінальної відповідальності за шкоду, заподіяну податковим відно-

сидам діяльністю юридичних осіб. Стосовно інших господарських злочинів також можуть бути розроблені і обґрунтовані відповідні пропозиції.

### 3.4 Суб'єктивна сторона ухилення від оподаткування

**Вина при ухиленні від оподаткування** Суб'єктивна сторона злочину – це внутрішня сторона суспільно-небезпечного посягання, яка характеризує психічну діяльність особи, пов'язану з вчиненням злочину<sup>1</sup>. Вона виражається у вині в формі умислу або необережності, а також в мотиві і цілі, які в сукупності відображають зв'язок волі і свідомості особи з вчинюваним нею суспільно-небезпечним діянням і його наслідками<sup>2</sup>.

Ознаки, які утворюють суб'єктивну сторону, як відомо, мають неоднакове значення. Так, вина є основною і обов'язковою ознакою складу будь-якого злочину. Теорія кримінального права розглядає вину особи, як факт об'єктивної дійсності, який підлягає встановленню і доказуванню судом в кожній кримінальній справі<sup>3</sup>. Мотив, мета (ціль) – факультативні ознаки суб'єктивної сторони складу злочину. Обов'язковими вони виступають у тих конкретних складах злочинів, де передбачені як конститутивні у диспозиції кримінально-правової норми<sup>4</sup>.

В ст. ст. 87, 148<sup>5</sup>, 153<sup>1</sup> 165 КК України, за якими може наставати відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, відсутні будь-які вказівки стосовно форм вини при вчиненні розглядуваних злочинів. Виняток становить ст. 148<sup>2</sup> КК, в диспозиції ч. 1 якої

<sup>1</sup> Браїнин Я. М. Уголовная ответственность и ее основание в советском уголовном праве.– С. 227–228.

<sup>2</sup> Детальніше див.: Траїнин А. Н. Общее учение о составе преступления.– С. 195; Волков Б. С. Проблема воли и уголовная ответственность.– Казань: Изд-во Казанского ун-та.– 1965; Дагель П. С. Проблемы вины в советском уголовном праве // Уч. записки ДвГУ. Вып. 21, ч. 1. Владивосток.– 1968; Злобин Г. А., Никифоров Б. С. Умысел и его формы. М: Юрид. лит.– 1972; Дагель П. С., Котов Д. П. Субъективная сторона преступления и ее установление.– Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та.– 1974; Угрхелидзе М. Проблема неосторожной вины в уголовном праве.– Тбилиси: Мецниереба.– 1976.

<sup>3</sup> Курс советского уголовного права. Т. 2. М.– 1970.– С. 758–759.

<sup>4</sup> Див.: Курс советского уголовного права (Часть Общая). Т. 1.– Л.: Изд-во Ленинградского ун-та.– 1968.– С. 404.

є пряма вказівка на умисел як форму вини, з якою може вчинитися даний злочин.

У теорії кримінального права поширеною є думка, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі у всіх його проявах може вчинитися лише з прямим умислом<sup>1</sup>. Ця позиція знайшла відображення в Постанові Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». У п. 3 цієї постанови зазначено, що «відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, передбачена статтями 148<sup>2</sup> і 148<sup>5</sup> КК, настає лише в разі, коли воно вчинене з прямим умислом».

Відповідно до ст. 8 КК України прямий умисел має місце тоді, коли особа, яка вчинила злочин, усвідомлювала суспільно-небезпечний характер своєї дії або бездіяльності, передбачала її суспільно-небезпечні наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. Таким чином, прямий умисел характеризується трьома ознаками: 1) усвідомленням суспільної небезпеки діяння; 2) передбаченням суспільно-небезпечних наслідків цього діяння; 3) бажанням настання передбачуваних наслідків. Дві перших ознаки, як відомо, становлять інтелектуальний момент умислу, остання – вольовий<sup>2</sup>.

Зміст інтелектуального моменту умислу при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі полягає в усвідомленні особою фактичної сторони вчинюваного, а також передбаченні нею настання суспільно-небезпечних наслідків своєї дії або бездіяльності. Усвідомлення фактичної сторони вчинюваного полягає в тому, що особа, яка ухиляється від сплати обов'язкових внесків державі, розуміє, що вона має доход або майно, які виступають об'єктами оподаткування податків, зборів, інших обо-

<sup>1</sup> Див. *Панов Н. И.* Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. – С. 62–68; Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. Київ: «Юрінком» – 1997. – С. 494; Методичні рекомендації щодо розслідування кримінальних справ, затв. наказом ГСУ МВС України і УБК ППО України № 1685/Шт від 4 квітня 1995: *Гега П. Т.* Вказана робота. – С. 55; *Андрушко П. П.* Господарські злочини. // Кримінальне право України. Особлива частина. – Київ: Юрінком Інтер. – 1999. – С. 468; *Сухов Ю.* Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (проблемні питання) // *Предпринимательство, хозяйство и право.* – 1999. – № 12. – С. 27.

<sup>2</sup> Див.: *Курс советского уголовного права.* Л. – 1968. – С. 412.

в'язкових платежів, встановлених чинними законами України. В зв'язку з чим, на цій особі лежить обов'язок передати частину свого майна (як правило у грошовому вигляді) у власність держави. Усвідомлюючи фактичну сторону вчинюваного, суб'єкт усвідомлює і соціальне значення своїх дій або бездіяльності, їх характер і суспільну небезпеку. В кримінально-правовій літературі переважає думка, що в інтелектуальний момент умислу, крім усвідомлення суспільної небезпеки, входить і усвідомлення протиправності вчинюваного діяння<sup>1</sup>. Отже, усвідомлюючи свої дії (бездіяльність) як суспільно-небезпечні, суб'єкт не може не усвідомлювати їх кримінальної протиправності. Оскільки, як вказував А. А. Піонтковський, на-вряд чи можливо усвідомлювати зміст – суспільну небезпеку діяння в її кримінально-правовому смислі, і не розуміти правового виразу цього змісту – протиправності діяння в розумінні кримінального права<sup>2</sup>. Причому виною суб'єкта охоплюється розуміння своїх дій як протиправних також і з точки зору податкового права. Це положення має принципово важливе значення для практики застосування кримінального закону, зокрема в частині кваліфікації ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Як уже говорилося, обов'язковою ознакою такого ухилення є умисел. Нерідко особи, винні у вчиненні цього правопорушення, як показує судова практика, посилаються на незнання законів, інструкцій, які діють у сфері оподаткування через їх мінливість, швидкоплинність, недоступність. Такі пояснення винних зустрічаються повсюдно і повсякчасно. Зокрема, у кожному із 524 вивчених матеріалів, направлених за результатами перевірок для порушення кримінальних справ про ухилення від сплати податків, винні особи (директор і головний бухгалтер) вчинені правопорушення пояснювали незнанням нових нормативних актів з оподаткування та бухгалтерського обліку.

На жаль, органи внутрішніх справ і податкової служби не критично ставляться до цих аргументів. Сприймаючи такі аргументи як достатній доказ відсутності умислу на ухилення від сплати податків у відповідальних осіб, орга-

<sup>1</sup> Див.: Маньковский Б. С. Проблемы ответственности в уголовном праве. М.-Л.– 1949.– С. 106–111; Кириченко В. Ф. Значение ошибки по советскому уголовному праву. М.– 1952.– С. 24; Волков Б. С. Проблема воли и уголовная ответственность.– Казань.– 1965.– С. 25–27.

<sup>2</sup> Див.: Пионтковский А. А. Учение о преступлении. М.– 1961.– С. 355.



нами розслідування було відмовлено в порушенні кримінальних справ по 473 матеріалах на підставі п. 2 ст. 6 КПК України. Причому, у переважній більшості випадків безпідставно, при очевидних ознаках об'єктивної сторони ухилення від сплати податків, й наявності, на наш погляд, всіх суб'єктивних ознак посягання.

Разом з тим, відомо, що незнання закону не звільняє від кримінальної відповідальності, а зайняття посад директора та головного бухгалтера ставиться в залежність від певного рівня професійної підготовки, що в свою чергу передбачає знання нормативних актів про оподаткування. Так, головний бухгалтер підприємства О., з вини якої не була сплачена значна сума податків, була обвинувачена у вчиненні злочину, передбаченого ч. 2 ст. 167 КК України. Безглузде пояснення головного бухгалтера стосовно власного ставлення до вчинюваного стало достатньою підставою для органів слідства для того, щоб встановити в її діях необережну форму вини. За наявності усіх об'єктивних підстав для того, щоб бути кваліфікованими за ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> КК, її дії були кваліфіковані за ч. 2 ст. 167 КК. Вирішальним при цьому стало наступне пояснення обвинуваченої: «Я постійно працювала бухгалтером в бюджетних організаціях і прийшовши на роботу в комерційну фірму зустрілась з іншими вимогами». Причому, діюче на той час «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні», затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.1993 р. (Зібрання постанов уряду України.— 1993.— № 9.— Ст. 186.) та інші нормативні акти не передбачали різного порядку ведення бухгалтерського обліку в залежності від форми власності підприємства<sup>1</sup>.

Крім того, нормативні акти з оподаткування та бухгалтерського обліку широко публікуються в пресі, податкові інспекції всіх регіонів регулярно проводять заняття по вивченню податкового законодавства. Керівники податкових служб різних рівнів неодноразово повідомляли в пресі про вживані їхніми службами заходи по підвищенню податкової культури платників податків. Так, перший заступник Голови ДПА України Федір Ярошенко повідомив, що в кожній області щотижня на податкову

<sup>1</sup> Архів Яворівського районного суду Львівської області. Справа № 2 168/1997 р.

тематику публікуються в газетах у середньому 11 матеріалів, на телебаченні виходить 3 сюжети, по радіо звучить 5 виступів і повідомлень<sup>1</sup>. Не погоджуючись з тим, що причиною більшості податкових правопорушень є незнання законодавства і нормативних актів з оподаткування чи безграмотність фінансових працівників, О. І. Воссін – Голова ДПА в Автономній Республіці Крим, вказує, що існуючий ринок інформаційно-консультативних послуг, маса спеціалізованих періодичних видань, служба по роботі з платниками податків у кожній податковій інспекції дають можливість оперативно одержувати практично будь-яку інформацію про податки. Податкові служби проводять значну масово-роз'яснювальну роботу з платниками податків. Тільки в 1999 році їм надано близько 50 тис. консультацій, проведено 240 семінарів з бухгалтерами, керівниками підприємств і організацій<sup>2</sup>. Як повідомляє перший заступник голови ДПА у Львівській області А. Данилишин, в цьому регіоні ще з 1994 р. запроваджено проведення щомісячних семінарів для платників податків. У 1998 р. в області проведено 978 таких семінарів, а станом на перше вересня цього року – 387<sup>3</sup>.

А відповідальні особи в той же час посилаються на незнання нормативних актів, які діють більше року. Так, за матеріалами податкової інспекції Франківським райвідділом внутрішніх справ м. Львова було відмовлено у порушенні кримінальної справи на підставі п. 2 ст. 6 в зв'язку з тим, що головний бухгалтер кожне з виявлених порушень пояснювала недостатнім знанням конкретних нормативних актів, зокрема, Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість від 26.12.1992 р., «Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України» від 19.09.1993 р. Причому, пояснення дані 16.03.95 р.<sup>4</sup> Або, тим же Франківським райвідділом внутрішніх справ м. Львова відмовлено у порушенні

<sup>1</sup> Див.: Ярошенко Ф. Розвиток та необхідність модернізації ДПА України // Вісник податкової служби України.– 1999.– № 40.– вступна стаття, сторінки не вказані.

<sup>2</sup> Див.: Воссін О. І. Податки: емоції та реальність // Вісник податкової служби України.– 1999.– № 46.– С. 7–9.

<sup>3</sup> Данилишин А. Податкова інформація – з перших рук // Вісник податкової служби України.– 1999.– № 42.– С. 40–42.

<sup>4</sup> Франківський районний відділ внутрішніх справ м. Львова. Матеріали про відмову в порушенні кримінальної справи № 71/473 від 8.08.1995.

кримінальної справи по матеріалах податкової перевірки податковою інспекцією підприємства, не взявши до уваги пояснення головного бухгалтера про те, що він не знає положень законодавства<sup>1</sup>. Декрет Кабінету Міністрів України, на незнання якого посилалась головний бухгалтер, прийнятий 9.12.92 р., а відповідна господарська операція мала місце 27.12.93 р.

Пояснення посадових осіб про те, що заниження об'єкта оподаткування сталося внаслідок неправильного розуміння вимог нормативно-правових актів, можуть бути спростовані і тим, що вони дані стосовно порушень, аналогічних виявленим в ході попередніх перевірок і зафіксованих відповідними документами.

Наприклад, Актом перевірки ДПІ по м. Львову № 16 від 13.03.1995 р. одного з підприємств м. Львова виявлено заниження податку на дохід за рахунок безпідставного віднесення на витрати обігу ряду витрат, зокрема, на проектні роботи, проценти по прострочених короткострокових кредитах і проценти по довготермінових позичках. Це є прямим порушенням п. 9 «Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 19.09.1993 р. Відповідно до вимог даного нормативного акту вказані витрати повинні проводитись за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Таке саме порушення, що призвело до заниження податку на дохід на суму 666,8 тис. куп. було виявлене попередньою документальною перевіркою і зафіксоване в Акті ДПІ.

Цим же підприємством витрати на різні проектні роботи одному й тому ж одержувачеві в одних випадках відносилися на собівартість, щоб зменшити податок на дохід, а в іншому випадку безпідставно віднесені на відшкодування з бюджету ПДВ, хоч, відповідно до вимог «Основних положень...» від 19.09.1993 повинні проводитись за рахунок прибутку.

Головний бухгалтер в цій ситуації пояснив, що помилки зроблені ненавмисно. Дане пояснення було взято до уваги органами розслідування як таке, що свідчить про

---

<sup>1</sup> Франківський районний відділ внутрішніх справ м. Львова. Матеріали про відмову в порушенні кримінальної справи № 71/4735 від 8.08.95.

відсутність прямого умислу у посадових осіб, «За відсутністю ознак злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК України» у порушенні кримінальної справи було відмовлено.

Крім того, винні в ухиленні від сплати податків, які стверджували про незнання ними своїх обов'язків, встановлених законом чи підзаконними нормативно-правовими актами, водночас, як свідчать матеріали справ, добре обізнані з пільгами, які існують в сфері оподаткування і, які, як правило, встановлені цими ж нормативними актами. Так, тільки у двох із усіх вивчених матеріалів, (а чи не щоразу винні посадові особи зроблені помилки пояснювали незнанням законодавства), були виявлені помилки, які призвели до переплат належних сум податків. У решті матеріалів всі «ненавмисно» зроблені помилки чомусь призводили до заниження податкових сум.

Умислом особи при ухиленні від оподаткування також охоплюються і способи його вчинення: обман як генеральний спосіб так і конкретні способи. Причому, усвідомлення конкретних способів ухилення є обов'язковим. Якщо ж особа не усвідомлює такий спосіб то, як видається, умисел стосовно ухилення від оподаткування відсутній. Показовою в цьому аспекті є справа М., визнаного винним в ухиленні від сплати податків, передбаченого ч. 2 ст. 148<sup>2</sup> КК України і засудженого 7 вересня 1995 р. Тернопільським обласним судом. Хоч постановою судової колегії в кримінальних справах Верховного Суду України обвинувальний вирок залишено без змін, видається, що прийняте в цій справі рішення є сумнівним. Засудженому М. інкриміновано ухилення від сплати податків на підставі факту несвоєчасної сплати податків. Видається, що він не може бути визнаний винним у вчиненні аналізованого злочину, оскільки проведені операції були достовірно відображені у документах бухгалтерської звітності. Це означає, що, по-перше, М. не мав умислу на приховування чи заниження об'єкта оподаткування, як обов'язкової ознаки складу ухилення від сплати податків. По-друге, мало місце визнання суб'єктом свого обов'язку по сплаті податків.

Належні до сплати податкові суми були заплачені в повному розмірі із порушенням строків сплати ПДВ<sup>2</sup>. Як од-

<sup>1</sup> Лист № 16/17-381 від 2.11.95 Львівського міського управління УМВС України у Львівській області ВБК ППО ЛМУ.

<sup>2</sup> Архів Тернопільського обласного суду. Справа № 2-50 / 1995 р.

нозначно впливає із змісту ст. 148<sup>2</sup> КК, в редакції Закону України від 28 січня 1994 р., несвоєчасна сплата податків, якій не передувало приховування або заниження об'єкта оподаткування, кримінальної відповідальності не тягне.

Вчиняючи розглядуваний злочин шляхом обману суб'єкт розуміє, що він вносить неправдиві відомості у офіційні документи, подає документи з недостовірною інформацією уповноваженим державним органам, або не передає їх, при усвідомленні обов'язку вчинити певні дії. Особа також усвідомлює, що вчиняє неправомірні дії з офіційними документами, щодо заповнення і подання яких держава встановила певні вимоги. А також, що саме на підставі цих документів уповноваженими органами держави здійснюється контроль за правильною сплатою обов'язкових внесків державі відповідним суб'єктом оподаткування.

Інтелектуальний момент прямого умислу характеризується також тим, що винний передбачає настання суспільно-небезпечних наслідків свого діяння. Тобто, що в результаті несплати (недоплати) ним належних платежів держава недоотримає певні грошові суми, які за законом повинні належати державі з моменту спливу строків, встановлених для сплати тих чи інших податків чи обов'язкових платежів. Таким чином, суб'єкт передбачає настання майнової шкоди державі, яка заподіюється в результаті його протиправних дій.

Інтелектуальним моментом умислу охоплюється також усвідомлення особою, що вона наділена ознаками суб'єкта ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, тобто є такою, на якій лежить обов'язок по правильному обчисленню і повній сплаті обов'язкових внесків. При ухиленні від оподаткування, яке кваліфікується за ст. 87 КК України, таке розуміння впливає з усвідомлення особою свого обов'язку по сплаті таких платежів. При ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з юридичних осіб, яке кваліфікується за ст. 148<sup>2</sup> КК, крім усвідомлення названого обов'язку, який лежить на суб'єкті оподаткування, винний також розуміє, що саме на неї, в силу займаного посадового становища, покладено функції по виконанню суб'єктом оподаткування обов'язку перед державою. Ухиляючись від сплати особистих податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом зловживання посадовим становищем (ст. 165 КК України), особа розуміє, що використовує надані їй повноваження всупереч інтересам держави.

Для встановлення умислу на вчинення ухилення від сплати обов'язкових внесків державі необхідно також виявити зміст вольового моменту умислу, тобто вольового відношення винного до наслідків. При прямому умислі особа бажає, щоб в результаті її дій була заподіяна майнова шкода державі, причому в певних розмірах. Таке бажання, звичайно, виражає мету дій винного, їх результат. Видається, що в розглядуваному злочині це не зовсім так. При ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі і зверненні на особисту користь матеріальних благ, які повинні були поступити державі, як вказував ще М. І. Панов, винний, передусім, прагне одержати майнову вигоду для себе<sup>2</sup>. При цьому він передбачає невідворотність заподіяння майнової шкоди державі у формі ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів належних до сплати.

В кримінально-правовій літературі досить поширеною є думка про те, що особа не може не бажати тих наслідків, невідворотність яких передбачає<sup>3</sup>. Видається, що це твердження не безспірне. По-перше, така позиція небезпечна тим, що штовхає до об'єктивного вмінення. По-друге, ухиляючись від сплати обов'язкових внесків державі, переслідуючи при цьому цілі власного збагачення за рахунок «злочинної економії» особа навряд чи вважає метою своєї злочинної діяльності ненадходження відповідних коштів до бюджетів чи державних цільових фондів. Так само особа не переслідуює мету заподіяти шкоду державі, яка була названа як наслідок у ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 28 січня 1994 р., проекті кримінального кодексу України, розробленому робочою групою Кабінету Міністрів 1997 р. Скоріше, вона байдуже відноситься до цього, що є вже ознакою вольової сторони непрямого умислу. Таким чином, немає безперечних підстав говори-

---

<sup>1</sup> Див: Кримінальне право України. Загальна частина. Київ: Юрінком Інтер.- 1997.- С. 173; Кримінальне право України. Загальна частина. Харків: Основа.- 1997: Уголовное право. Общая часть. Курс лекций. Лекция 15.- Москва: Инфра М-Норма.- 1997.- С. 33.

<sup>2</sup> Панов Н. И. Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием.- С. 68.

<sup>3</sup> Положення про те, що усвідомлюючи невідворотність настання наслідків, особа діє з прямим умислом вперше обґрунтував А. Н. Трайнін. Пізніше цю точку зору підтримали інші криміналісти – див., наприклад: *Никифоров Б. С.* Об умысле по действующему уголовному законодательству // Сов. госуд. и право.- 1965.- № 6.- С. 33; *Макашвили В. Т.* Волевой и интеллектуальный элементы умысла // Сов. госуд. и право.- 1966.- № 7.- С. 106-107.

ти, що ухилення від сплати податків може вчинятися лише з прямим умислом. Вольове ставлення до суспільно-небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі виражається як їх бажанням (прямий умисел), так і свідомим допущенням (непрямий умисел).

Прагнучи утримати в себе суму несплаченого платежу й протиправно збагатитися за рахунок цього, винний бажає настання суспільно-небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі й, отже, діє з прямим умислом. При непрямому умислі винний байдуже ставиться до факту ненадходження коштів в бюджети чи державні цільові фонди або заподіяння шкоди державі, переслідуючи при цьому інші цілі (використати несплачені суми на розвиток виробництва, збільшення оплати праці тощо).

Таким чином, незважаючи на поширену думку, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі може вчинятися лише з прямим умислом, теоретичний аналіз приводить до висновку, що відповідальність за це посягання повинна наставати при наявності ознак як прямого так і непрямого умислу.

Такої ж думки дотримується і О. Дудоров, який, наприклад, вказує, що «не можна виключити можливість скоєння злочину, передбаченого ст. 148<sup>2</sup> КК, з непрямим умислом»<sup>1</sup>. А автори роботи «Боротьба з господарськими злочинами» вказуючи, що умисел при ухиленні від сплати податків переважно буває прямим, не виключають можливість вчинення цього злочину і з непрямим умислом<sup>2</sup>.

Не можна не зауважити, що навіть автори, які категоричні в своєму переконанні, що розглядуваний злочин може бути вчинений лише з прямим умислом, в ході аналізу змушені прийти до висновку про можливість вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з непрямим умислом, хоч не хочуть прямо визнати цього. Так, Ю. Сухов стверджує, що з висновком Верховного Суду про те, що злочин, передбачений ст. 148<sup>2</sup> КК може бути вчинений лише з прямим умислом, слід погодитись. Далі ж цей автор приходять до висновку, що

---

<sup>1</sup> Дудоров О. Встановлення суб'єктивних ознак ухилення від сплати податків у правозастосовчій практиці // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 7. – С. 19.

<sup>2</sup> Боротьба з господарськими злочинами. / Колектив авторів. – Донецьк: НАН України. Ін-т. держ. і права ім. В. М. Корецького. Донецький ін-т. внутр. справ МВС України. – 1997. – С. 40–41.

«відношення особи до наслідків діяння є дещо специфічним... До наслідків, зазначених у диспозиції статті, її психічне відношення характеризується свідомим допущенням їх настання». Але свідоме допущення настання наслідків при наявності ознак інтелектуального моменту умислу є ознакою не «специфічного відношення особи до наслідків», а, якщо слідувати закону і називати речі своїми іменами, то – ознакою непрямого умислу.

Слід відзначити, що визнання того, що аналізовані посягання можуть вчинятися лише з прямим умислом, не лише теоретично сумнівне, але й істотно утруднює можливості боротьби з ухиленням від оподаткування на практиці. Перш за все, на це вказують проанкетовані практичні працівники. 80% з них вказують, що при вдосконаленні кримінального законодавства про ухилення від сплати податків, норму належить сформулювати таким чином, щоб не викликало сумнівів можливієть її застосування, як при бажанні, так і при свідомому допущенні наслідків. Справді, прямий умисел в даному матеріальному складі, зокрема, бажання настання суспільно-небезпечних наслідків, передбачених ст. 148<sup>2</sup> КК в редакції Закону України від 28 січня 1994 р. довести було практично неможливо. Видається, що не легше піддаватиметься доказуванню бажання особою ненадходження до бюджетів та державних цільових фондів сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Але недосконалість норм про ухилення від сплати обов'язкових внесків державі полягає не в обов'язковості прямого умислу, а в формулюванні суспільно-небезпечних наслідків, бажання настання яких неможливо довести на практиці.

Як було продемонстровано вище, незалежно від аргументів, які наводять особи, винні в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, проаналізувавши їх дії, можливо встановити бажання таких осіб несплачувати відповідні суми. Тому вважаю, якщо суспільно-небезпечні наслідки розглядуваного посягання будуть відображатись поняттям «несплачені суми внесків» замість «ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів» чи «заподіяння шкоди державі», зв'я-

---

<sup>1</sup> Сухов Ю. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (проблемні питання) // Предпринимательство, хозяйство и право.– 1999.– № 12.– С. 27.



зок вольового моменту прямого умислу і суспільно-небезпечних наслідків злочину буде більш очевидний. У такому випадку ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів буде злочином, який може вчинятись лише з прямим умислом. Але ця обставина не утруднить для практики застосування даної норми. Крім того, запропоноване вище введення адміністративної прерюдиції як умови кримінальної відповідальності суб'єкта за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі ліквідує проблему доказування наявності прямого умислу у винного. Будучи перший раз притягнутою до адміністративної відповідальності і попередженою про можливі наслідки у випадку вчинення в подальшому таких дій, особі надалі буде досить складно пояснювати вчинене нею незнанням законодавства, а судово-слідчі органи будуть впевнені, що в даному випадку має місце умисна вина<sup>1</sup>.

### **Мотив і мета ухилення від оподаткування**

Для кваліфікації ухилення від сплати обов'язкових внесків державі важливо вияснити значення мотиву і мети аналізованого посягання. В теорії кримінального права і на практиці існує позиція, згідно з якою таке ухилення – це злочин, який вчиняється з корисливим мотивом<sup>2</sup>. Така точка зору виражена, зокрема, в Методичних рекомендаціях по розслідуванню ухилення від сплати податків, підготовлених по лінії МВС України та в науково-практичному коментарі до Кримінального кодексу<sup>3</sup>. Некритичне слідування цим джерелам призвело до того, що на практиці не притягали до кримінальної відповідальності, якщо не було виявлено і не доказано наявності корисливого мотиву.

При цьому за результатами опитування 80% респондентів – працівників правоохоронних органів поряд з прямим умислом вказали на корисливий мотив, як на перешкоду ефективному застосуванню ст. 148<sup>2</sup> КК.

<sup>1</sup> Стрельцов Е. Л. Экономическая преступность в Украине. Курс лекций.– С. 269.

<sup>2</sup> Див., наприклад: Гега П. Т. Вказана робота.– С. 55; Йоффе М. А. Розслідування кримінальних справ про ухилення від сплати податків. Методичні рекомендації для студентів юридичного факультету.– Львів: юридичний факультет Львівського державного університету ім. Івана Франка. 1996.– С. 4; Андрушко П. П. Господарські злочини. // Кримінальне право України. Особлива частина.– Київ.– 1999.– С. 468.

<sup>3</sup> Науково-практичний коментар кримінального кодексу України. Київ: – «Юрінком».– 1997.– С. 494.

Поширеними на практиці є випадки, коли виносячи постанови про відмову в порушенні кримінальної справи своє рішення працівники правоохоронних органів мотивують саме відсутністю корисливого мотиву ухилення від оподаткування – тобто, відсутністю ознаки, яка не є обов'язковою для відповідного складу злочину. Так, головним бухгалтером підприємства безпідставно віднесено на збитки витрати по сплаті внесків до пенсійного фонду та фонду соціального страхування, що стало причиною заниження податку на прибуток за відповідний період, так як фінансування даних витрат слід було провести за рахунок вільних коштів підприємства; побудовані об'єкти господарського призначення не оподатковувались податком на добавлену вартість. У постанові про відмову в порушенні кримінальної справи по описаних вище фактах вказано: «Так як підприємство штрафні санкції сплатило і враховуючи те, що в діях головного бухгалтера відсутні прямий умисел і корисливий мотив, а в зв'язку з цим немає суб'єктивної сторони злочину, та керуючись п. 2 ст. 6 КПК України...»<sup>1</sup>.

Позиція, відповідно з якою корисливий мотив є обов'язковою ознакою ухилення від оподаткування, видається спірною. Принциповим є те, що вона не заснована на законі. Загальновідомо, що мотив відноситься до факультативних ознак складу злочину. Він виступає обов'язковою ознакою і, відповідно, має значення для кваліфікації лише в тих випадках, коли він прямо названий в диспозиції кримінально-правової норми. З усіх же статей, за якими кваліфікується ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, корисливий мотив як ознака складу злочину передбачений лише в ст. 165 КК, та й то альтернативно з іншими мотивами.

Теоретично необґрунтованим в зв'язку з цим вважаємо твердження О. Дудорова про те, що «корисливий мотив як факультативна ознака суб'єктивної сторони цього складу злочину (*ідеться про злочин, передбачений ст. 148<sup>2</sup> КК – Л. Б.*) посилює кримінальну відповідальність згідно п. 4 ст. 41»<sup>2</sup>. По-перше, неправильно називати корисливий мо-

<sup>1</sup> Матеріали про відмову в порушенні кримінальної справи № 241-2875 1995 р. Галицького РВ УМВС України у Львівській області; № 570 1995 р. Залізничного РВ УМВС України у Львівській області.

<sup>2</sup> Дудоров О. Встановлення суб'єктивних ознак ухилення від сплати податків у правозастосовчій практиці // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 7. – С. 22

тив факультативною ознакою ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів чи будь-якого іншого конкретного складу злочину. В теорії кримінального права загальноновизнано, що поділ ознак на обов'язкові та факультативні стосується загального поняття складу злочину. Стосовно ж конкретного складу злочину – всі його ознаки є обов'язковими. Так, в навчальній літературі як аксіоматичні викладаються такі положення: загальне поняття складу злочину включає обов'язкові і факультативні ознаки<sup>1</sup>; якщо щодо загального вчення про склад злочину... ознаки є факультативними, то щодо складу конкретного злочину, до якого вони додатково включені законодавцем, їх слід розглядати як необхідні<sup>2</sup>. По-друге, вищенаведене твердження О. Дудорова є суперечливим. Тому що, ніяка ознака складу злочину: ні конституююча, ні кваліфікуюча, ні пом'якшуюча не може враховуватись судом при призначенні покарання. Це положення також загальноновизнане в теорії кримінального права. Воно відображене і в Постанові Пленуму Верховного Суду України «Про практику призначення судами кримінального покарання» від 22 грудня 1995 р. з наступними змінами і доповненнями, де в ч. 5 п. 2 сказано: «Якщо ту чи іншу обставину, передбачену в ст. 40, чи ст. 41 КК, вказано в диспозиції статті Особливої частини кримінального закону як ознаку злочину, вона не повинна додатково враховуватись як пом'якшуюча чи обтяжуюча обставина при призначенні покарання за такий злочин». У випадку ж ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів наявність корисливого мотиву може враховуватись при призначенні покарання як обставина, що обтяжує відповідальність, але його не можна називати ознакою складу злочину – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, навіть в іпостасі факультативної.

Продовжуючи аналіз позиції, відповідно з якою кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування настає лише при наявності корисливого мотиву, зауважимо, що в житті поширеними є випадки ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, при вчиненні яких корисливі мотиви, як прагнення збагатитися особисто чи зба-

<sup>1</sup> Уголовное право Российской Федерации. Общая часть.– Москва: Юристъ.– 1997.– С. 96.

<sup>2</sup> Кримінальне право України. Загальна частина.– Харків: Право.– 1997.– С. 71.

гатити інших осіб за своїм вибором, відсутнє. Це має місце тоді, коли «зеконотворені суми» використовуються на розвиток виробництва, погашення непередбачених витрат...

Нарешті, корисливий мотив кореспондує меті збагачення, а це, в свою чергу, передбачає можливість вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за чинним КК лише з прямим умислом, що не відповідає дійсному стану речей, як було доведено вище.

Тому викладені вище аргументи стосовно можливості ухилення від сплати обов'язкових внесків державі як з прямим, так і непрямим умислом також свідчать про те, що корисливий мотив (і корислива мета) не є обов'язковими ознаками ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Однозначну позицію з цього питання зайняв Верховний Суд України. «Мотив для кваліфікації дій значення не має», – сказано у п. 3 Постанови Пленуму Верховного Суду від 26 березня 1999 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків».

Тому є підстави стверджувати, що кримінальна відповідальність за таке ухилення повинна наставати при наявності як корисливих так і інших мотивів, зокрема таких як невірно сприйняті інтереси підприємства, інша особиста зацікавленість і т. д.

Аналізуючи касаційну і наглядну практику Дагель П. С. і Михеев Р. І. зробили висновок, що питома вага судових помилок пов'язана з неправильним встановленням суб'єктивної сторони злочину становить більше ніж 1/3 від всієї маси судових помилок, що потягли відміну чи зміну вироків (ухвал) судів першої інстанції. Однією з причин автори називають «прояви поширених раніше псевдонаукових поглядів, які виражаються в переоцінці доказового значення визнання звинуваченим своєї вини»<sup>1</sup>. В нашому ж випадку має місце ситуація – «якраз навпаки». Заяви неплатників податків про те, що вони не бажали наслідків у вигляді непоступлення податкових сум у державний бюджет ставали достатньою і єдиною підставою для встановлення правоохоронними органами відсутності у вказаних осіб умислу на ухилення від сплати податків.

<sup>1</sup> Дагель П. С. Михеев Р. И. Теоретические основы установления вины. Владивосток: Дальневосточный госуд. ун-т. – 1975. – С. 16. 25.

## ВИСНОВКИ

Проведений аналіз показує, що значна частина труднощів, з якими зустрічаються слідчі, прокурори й судді при вирішенні питань кваліфікації ухилення від оподаткування викликана недоліками чинного законодавства, відсутністю чітких і теоретично беззаперечних роз'яснень з питань застосування норм чинного законодавства. З врахуванням положень, які обгрунтовані в цій роботі, вважали б за можливе запропонувати такі шляхи вдосконалення законодавства в частині регламентації кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування. Звісно, що масштабні зміни можна зробити лише в ході нової кодифікації кримінального законодавства. Та, з врахуванням невизначеності щодо строків прийняття нового КК України, вважаємо за потрібне проводити вдосконалення в цій частині і чинного КК України.

Вдосконалення кримінального законодавства про відповідальність за ухилення від оподаткування доцільно здійснювати, перш за все, шляхом внесення змін і доповнень до норм нині чинного Кримінального кодексу. Пропонується два варіанти такого вдосконалення.

Перший з них: диспозицію ст. 87 КК України викласти в такій редакції:

*«Самовільне використання державного або колективного майна, ухилення від сплати податків, мита та інших обов'язкових платежів, що стягаються з громадян, або інше спричинення майнової шкоди державі або суб'єкту права колективної власності шляхом обману, або зловживання довір'ям при відсутності ознак розкрадання, — карається...*

Ст. 148<sup>2</sup> чинного КК викласти під такою назвою і в такій редакції:

**Стаття 148<sup>2</sup>. Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, що входять в податкову систему України.**

*Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі шляхом умисного неподання податкових декларацій та розрахунків, укладення фіктивних угод, інше приховування чи заниження об'єкта оподаткування, що виразилося у несплаті обов'язкових внесків у сумі, що дорівнює 100 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або становить не менше 50 % належних до сплати платежів, або ж вчинення такого правопорушення після накладення адміністративного стягнення директором, головним бухгалтером юридичної особи, —*

*карається...*

*Такі ж дії рядових працівників юридичної особи, — караються...*

Якщо вдосконалювати законодавство в частині відповідальності за ухилення від оподаткування в такий спосіб, то збережеться ситуація, коли відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів буде диференційована в залежності від суб'єкта посягання і передбачена в чинному законодавстві одразу кількома кримінально-правовими нормами, розміщеними в різних главах Особливої частини.

Другий шлях полягає у внесенні змін лише в ст. 148<sup>2</sup> КК. Тоді, норми, які вона міститиме, будуть виступати спеціальними в частині

кваліфікації відповідних посягань по відношенню до норм, які містяться в ст.ст. 87 чи 165 КК.

Отже, можливо викласти диспозицію ст. 148<sup>2</sup> КК в такій редакції:

**Стаття 148<sup>2</sup>. Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, що входять в систему оподаткування України.**

Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі шляхом умисного неподання податкових декларацій та розрахунків, а також іншого приховування чи заниження об'єкта оподаткування громадянами-платниками податків з фізичних осіб, що виразилося у несплаті сум у розмірі, що дорівнює 100 і більше неоподатковуваних мінімумів, або ж незалежно від розміру такими особами, які притягалися до адміністративної відповідальності за ухилення від сплати таких платежів протягом одного року вчинили таке ж правопорушення, –

карається...

Такі ж дії, вчинені посадовою особою з використанням посадового становища, –

караються...

Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі шляхом умисного неподання податкових декларацій та розрахунків, укладення фіктивних угод, іншого приховування чи заниження об'єкта оподаткування, що потягло несплату обов'язкових внесків у розмірі, що дорівнює 100 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або становить не менше 50% належних до сплати платежів, або ж вчинення такого правопорушення після накладення адміністративного стягнення директором, головним бухгалтером суб'єкта підприємницької діяльності – юридичної особи, –

карається...

Такі ж дії рядових працівників суб'єкта підприємницької діяльності, –

караються...

В ході кодифікації кримінального законодавства України пропонується запровадити ряд нових підходів до регламентації кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування. Зокрема, видається необхідним норми, які утворюють інститут кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування, об'єднати в межах однієї глави Особливої частини, досягти єдності термінології і витлумачити зміст основних понять в самому Кримінальному законі; диференціювати відповідальність з врахуванням виду суб'єкта та розміру несплачених сум; деталізувати вказівку на предмет злочину та ряд інших ознак його складу; суспільно-небезпечні наслідки визначити не як шкоду державі, а як суми несплачених платежів.

Відповідні норми могли б бути поміщені в самостійній главі «Злочини проти фінансових інтересів держави». Така глава в системі Особливої частини повинна зайняти місце в блоці глав, які передбачають посягання на інтереси держави після блоків глав про посягання на інтереси особи, та посягання на інтереси суспільства.

Норми про відповідальність за ухилення від оподаткування в новому кримінальному законодавстві України пропонується викласти в такій редакції:

**Стаття... Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі з фізичних осіб**

Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, що входять в систему оподаткування України, шляхом умисного неподання пода-

ткових декларацій та розрахунків, а також іншого приховування чи заниження об'єкта оподаткування громадянами – платниками обов'язкових внесків державі, що виразилося у несплаті сум, кратних (...) мінімальним розмірам штрафу, або незалежно від розміру несплачених сум, якщо воно вчинене особами, які притягались до адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування і протягом одного року вчинили таке ж правопорушення, –

карається...

Такі ж дії вчинені службовою особою з використанням службового становища, –

караються...

Звільняються від кримінальної відповідальності особи, вказані у ч. 1 і 2 цієї статті, якщо вони після вчинення дій, передбачених ч. 1 цієї статті, але до моменту порушення кримінальної справи внесли суми несплачених обов'язкових внесків держав, а також штрафних санкцій.

**Стаття... Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі з суб'єктів підприємництва.**

Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, що входять в систему оподаткування України шляхом умисного неподання податкових декларацій та розрахунків, укладення фіктивних угод, інше приховування чи заниження об'єкта оподаткування, що виразилося у несплаті обов'язкових внесків у сумі, кратній (...) мінімальним розмірам штрафу або становить не менше 50 % належних до сплати платежів, або ж незалежно від розміру несплачених сум вчинення такого правопорушення після накладення адміністративного стягнення власником; особами, які займаються індивідуальним підприємництвом, директором, головним бухгалтером суб'єкта підприємницької діяльності.

Такі ж дії рядових працівників суб'єкта підприємницької діяльності, –

караються...

Звільняються від кримінальної відповідальності особи, вказані у ч. 1 і 2 цієї статті, якщо вони після вчинення дій, передбачених ч. 1 цієї статті, але до моменту порушення кримінальної справи, внесли суми несплачених обов'язкових внесків держав, а також штрафних санкцій.

**Стаття ... Керівництво суб'єктом оподаткування, який не сплатив обов'язкових внесків державі.**

Неналежне виконання своїх обов'язків керівником підприємства, установи, організації, в результаті якого було несплачено обов'язкові внески державі, що входять в систему оподаткування України у розмірі передбаченому ч. 1 статті..., –

карається...

Викладені пропозиції і запропоновані формулювання не претендують на завершеність. Вони можуть бути уточнені, розвинуті чи відхилені. Але їх критичний аналіз сприятиме вибору шляхів кримінально-правової боротьби з ухиленням від оподаткування, оптимальних на існуючому етапі розвитку правової системи нашої держави. Очевидно, що ті чи інші рішення щодо регламентації в кримінальному законі відповідальності за ухилення від оподаткування, застосування правових норм на практиці мають прийматися виходячи з сучасних можливостей і потреб, а також завдань, які стоять перед кримінальним правом, з врахуванням вирішення цілого ряду більш загальних правових і соціальних проблем.

# З М І С Т

<i>Ultima ratio</i> в подоланні ухилення від оподаткування: Слово до читача Голови Державної податкової адміністрації України М. Азарова .....	3
<i>ПЕРЕДНЕ СЛОВО</i> .....	8
<b>1. СОЦІАЛЬНА ОБУМОВЛЕНІСТЬ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ</b> .....	13
1.1. Підстави, які зумовлюють встановлення кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування .....	13
1.2. Регламентация відповідальності за ухилення від оподаткування в чинному кримінальному законодавстві України .....	27
<b>2. ПОНЯТТЯ, ПІДСТАВИ ТА ПРИНЦИПИ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ КВАЛІФІКАЦІЇ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИ ПРАВОВІЙ ОЦІНЦІ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ</b> .....	39
2.1. Поняття кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування в Україні та значення правильної кваліфікації таких діянь .....	39
2.2. Підстави кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування .....	59
2.3. Принципи кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування .....	94
<b>3. ЕЛЕМЕНТИ ТА ОЗНАКИ СКЛАДУ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ</b> .....	149
3.1. Об'єкт та предмет ухилення від оподаткування .....	149
3.2. Об'єктивна сторона ухилення від оподаткування .....	179
3.3. Суб'єкт ухилення від оподаткування .....	227
3.4. Суб'єктивна сторона ухилення від оподаткування .....	270
<i>ВИСНОВКИ</i> .....	285

**Брич Лариса Павлівна**  
**Навроцький Вячеслав Олександрович**  
**КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА КВАЛІФІКАЦІЯ**  
**УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

Головний редактор *Гайдук Н. М.*  
Редактор *Дубенко Д. О.*  
Художнє оформлення *Ковальчук М. А.*  
Комп'ютерна верстка *Конопльова Л. І.*

Здано до набору 03.02.2000 р. Підписано до друку 16.05.2000 р. Формат 84×108/32.  
Папір офсетний. Гарнітура Тип Таймс. Друк високий. Умовн. друк. арк. 15,12.  
Тираж 2000 пр. Зам. № 0—173.

Оригінал-макет виготовлений у ТОВ «Атіка», Київ-34, вул. Ярославів Вал 36-Е  
Свідоцтво № 30577569 від 07.12.99.

Надруковано на АТ «Київська книжкова фабрика», 01054, Київ-54, вул. Воровського, 24.