



лиз и управление»] / В.Н. Волкова, А.А. Денисов. – СПб. : Изд-во СПбГТУ, 2001. – 512 с.

6. Бастрыкина О.А. Системообразующие связи внутреннего содержания права : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Бастрыкина Ольга Александровна. – Коломна – 2006. – 197 с.

7. Садовский В.Н. Основания общей теории систем / В.Н. Садовский. – М. : «Наука», 1974. – 280 с.

8. Сагатовский В.Н. Опыт построения категориального аппарата системного подхода / В.Н. Сагатовский // Философские науки. – 1976. – № 3. – С. 67–78.

9. Аверьянов А.Н. Системное познание мира: Методологические проблемы / А.Н. Аверьянов. – М. : Политиздат, 1985. – 263 с.

10. Зеленецкий В.С. Уголовно-процессуальные функции следователя / В.С. Зеленецкий // Вісник Луганського інституту внутр. справ МВС України. – Луганськ, 2001. – № 2. – С. 69–78.

11. Рахунов Р.Д. Участники уголовно-процессуальной деятельности по советскому праву / Р.Д. Рахунов. – М. : Госюриздат, 1961. – 277 с.

12. Штелик С.П. Інстанційна організація системи судів загальної юрисдикції України: окремі проблеми теорії і практики / С.П. Штелик // Вісник Академії адвокатури України. – 2011. – № 3 (22). – С. 167–175.

13. Фойницький І.Я. Курс уголовного судопроизводства / І.Я. Фойницький. – СПб. : Типография М.М. Стасюлевича, 1996. – 606 с.

14. Элькинд, П.С. Цели и средства их достижения в советском уголовно-процессуальном праве / П.С. Элькинд. – Л. : Изд-во Ленинградского ун-та, 1976. – 144 с.

15. Мотовиловкер Я.О. Основной вопрос уголовного дела и его компоненты (вопросы факта и права) / Я.О. Мотовиловкер. – Воронеж : Воронеж, ун-т, 1984. – 152 с.

16. Кустовська О.В. Методологія системного підходу та наукових досліджень: [курс лекцій] / О.В. Кустовська. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – 124 с.

УДК 343.2

**М. Кікалішвілі,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри кримінального права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**Н. Ульянова,**

студентка юридичного факультету  
Інституту післядипломної освіти  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ОБ'ЄКТ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ

10 грудня 1948 р. у Парижі на третій сесії Генеральної Асамблеї ООН було прийнято Загальну декларацію прав людини, яка істотно поповнила скарбницю людської цивілізації, звеличила собою людство й певною мірою захистила його. Згідно з ч. 1 ст. 29 Загальної декларації прав людини кожна людина має обов'язки перед суспільством. Одним із таких обов'язків є передбачений ст. 67 Конституції України обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у встанов-

леному порядку. Злочинне ухилення від сплати податків ігнорує вказаний конституційний обов'язок, сумлінне виконання якого справедливо визнається однією з необхідних умов існування держави.

Ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування. Застосування засобів кримінально-правової репресії у протидії податковій зло-



чинності може бути ефективним лише за умови вдосконалення регулятивного законодавства. Для боротьби з ухиленням від сплати податків та зборів вагомого значення набуває сукупність заходів, спрямованих на створення сприятливого клімату і прозорого механізму суспільного фінансування у стосунках між державою та платником податків. У сучасних суспільно-політичних та економічних умовах для України створення працездатної системи оподаткування і зменшення масштабів ухилення від сплати податків є надзвичайно актуальною проблемою. Глибокий, об'єктивний, повний аналіз умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, неможливо провести без вивчення такого елемента складу злочину як об'єкт злочинного посягання.

Дослідженню проблем кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та зборів державі присвятили свої дослідження такі науковці, як П.П. Андрушко, Л.П. Брич, П.Т. Гега, Н.О. Гуророва, Р.Ю. Гревцова, О.О. Дудоров, Ю.М. Сухов, Я.М. Кураш, В.В. Лисенко, П.В. Мельник, В.Р. Мойсик, В.О. Останін та інші. Однак більшість наукових праць з аналізованої тематики стосується ухилення від сплати всіх обов'язкових платежів без усебічного аналізу об'єкта злочинного посягання, що потребує кримінально-правової охорони за ст. 212 КК України.

Мета публікації полягає у висвітленні характеристики системи оподаткування як об'єкта кримінально-правової охорони за ст. 212 Кримінального кодексу України на сучасному етапі, в аналізі співвідношення понять «система оподаткування» та «податкова система», в дослідженні диспозиції ст. 212 Кримінального кодексу України.

Зарубіжний і власний історичний досвід переконливо засвідчує, що будь-яка система оподаткування не здатна ефективно працювати без інституту відповідальності та належної кримінально-правової охорони, примушування до виконання положень податкового зако-

нодавства саме під впливом кримінальної відповідальності є досить вагомим стимулом для платників податків, їх належної поведінки і дотримання вимог фіскальної дисципліни.

Конституція України 1996 року визначає основоположні засади правового регулювання системи оподаткування в нашій державі. Так, відповідно до ст. 67 кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом, усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларацію про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. Проведення референдумів щодо законопроектів із питань податків заборонене згідно зі ст. 74 Основного Закону. Відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України [1].

Податки як явище з'явилися разом із виникненням держави та стягувалися ще у стародавні часи, і на сьогодні існування переважної більшості сучасних країн світу нерозривно пов'язане з податками. У стародавні часи та часи середньовіччя пріоритет натуральних повинностей і недосконалість грошового господарства визначали другорядну роль податкових механізмів. У Київській Русі податки з'являються вже в перші роки виникнення цієї держави, тому що сильна влада князя здатна була забезпечити примусову сплату податків як безвідплатних платежів. Протягом свого історичного розвитку людство акумулювало грошові кошти та формувало доходи держави у вигляді казенних земель, лісів, нерухомого майна, певних галузей виробництва, що вилучалися з вільного обороту й переходили зі сфери застосування приватної ініціативи у виключне або переважне володіння казни. Особливості формування доходів держави відображалися й у кримінальному законодавстві. Виникнення податків пов'язується в літературі з відокремленням скарбниці держави від скарбниці монарха і, як наслідок, формуванням та використанням державних фондів грошових



коштів, а також із розвитком товарно-грошових відносин [2, с. 95].

Разом із набуттям Україною незалежності в 1991 році почала створюватися й інтенсивно розвиватися нова податкова система, яка з одного боку, сягала своїм корінням до системи доходів державного бюджету колишнього СРСР, з іншого – потребувала змін і реформ, що відповідали б вимогам становлення у країні ринкової економіки. З 1 січня 2011 року в Україні набрав чинності новий Податковий кодекс, який значно змінив систему оподаткування в нашій державі. Із прийняттям нового кодексу втратили чинність ряд Законів України, зокрема, «Про акцизний збір», «Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів», «Про систему оподаткування», «Про податок на додану вартість», «Про фіксований сільськогосподарський податок», «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби», «Про податок із доходів фізичних осіб», «Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів», «Про оподаткування прибутку підприємств» тощо. Сферою дії Податкового кодексу України згідно зі ст. 1 ПК України є регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначення вичерпного переліку податків і зборів, що справляються в Україні, та порядку їх адміністрування, визначення платників податків і зборів, їх права й обов'язки, компетенції контролюючих органів, повноважень та обов'язків їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальності за порушення податкового законодавства.

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників податку відповідно до Податкового кодексу України. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, в тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами,

органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами й особами юридично значимих дій. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку, становлять податкову систему України.

У новому кодексі змінено кількість і склад загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Згідно з Податковим кодексом в Україні нині діють 22 податки та збори, з них 17 загальнодержавних і 5 місцевих.

До загальнодержавних податків і зборів належать наступні: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок, збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України; плата за користування надрами; плата за землю; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; мито; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

З 1 січня 2011 року до місцевих податків та зборів належать такі: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір [3, с. 7].

Із моменту прийняття Податкового кодексу України було прийнято 44 закони, якими було внесено зміни до нього, що, з одного боку, забезпечує гнучкість



правового регулювання податкових відносин, а з іншого – порушує такі принципи побудови і призначення системи оподаткування, як стабільність та доступність. Особливо гостро дисбаланс податкової системи почав проявлятися з початком фінансово-економічної та політичної кризи. Зменшення попиту на цільових ринках, неконтрольоване збільшення вартості базових ресурсів, хаос на валютному ринку поставили на межу виживання цілі галузі, які є бюджетоутворюючими.

Охоронювані кримінально-правовими нормами суспільні відносини й соціальні блага, на які посягає злочин, в юридичній літературі прийнято вважати об'єктом злочину. Відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України виходить, що система оподаткування не зводиться до сукупності податків і зборів. Безпосереднім об'єктом злочину за ст. 212 КК України є система оподаткування.

Сучасні науковці по-різному оцінюють співвідношення понять «система оподаткування» та «податкова система». Дослідник С.Г. Пепеляєв визначає податкову систему як взаємопов'язану сукупність встановлених на певний момент у конкретній державі істотних умов оподаткування. До таких умов належать наступні: принципи оподаткування; порядок встановлення і введення податків; система податків; порядок розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів; права й обов'язки учасників податкових відносин; форми й методи податкового контролю; відповідальність учасників податкових відносин; способи захисту прав та інтересів учасників цих відносин. Якщо поняття «податкова система» позначає податковий правопорядок у цілому, то система податків як сукупність окремих податків, що характеризується організаційно-правовою й економічною єдністю, є лише одним з елементів податкової системи [4, с. 584].

Прибічником іншого погляду на співвідношення понять «система оподаткування» і «податкова система» є науковець Я.В. Литвиненко, який зазначає, що сучасна система оподаткування являє

собою поєднання податкової теорії, створення податкової системи, різних форм податків, методів їх стягнення, контролю за їх використанням тощо [5, с. 126].

Однак, на нашу думку, слід погодитися з думками вченого О.О. Дудорова, який також зазначає, що систему оподаткування країни не варто зводити до сукупності податкових платежів, проте вважає помилковим включення до системи оподаткування податкової теорії й контролю за використанням податків. На його думку, податкова теорія пронизує, «обслуговує» всі матеріальні і процесуальні аспекти оподаткування, а тому позбавлена характеру самостійного компонента чинної системи оподаткування; контроль за використанням коштів, зібраних як податки, взагалі виходить за межі податкових правовідносин [6, с. 727].

Аналізуючи твердження О.О. Дудорова, можна дійти висновку, що визначаючи певну цінність як об'єкт кримінально-правової охорони на прикладі ст. 212 КК України, слід виходити не з фінансово-правового терміна «податкова система», а з конституційно-правового поняття «система оподаткування», яка становить собою закріплену чинним законодавством сукупність таких взаємопов'язаних компонентів, як податки і збори, що справляються на території держави, порядок їх установаження, скасування і сплати, облік, права й обов'язки учасників податкових правовідносин, порядок здійснення податкового контролю і притягнення до відповідальності за податкові правопорушення.

Однією зі складових кримінально-правової охорони дослідник В.Д. Філімонов визнає попередження несприятливого впливу на об'єкт охорони шляхом примушування осіб до законслухняної поведінки. Юридичним фактом, що породжує загальнопревентивні кримінально-правові відносини, науковець вважає ухвалення й набрання чинності законом, що встановлює кримінальну відповідальність за вчинення злочину [7, с. 60].





На нашу думку, слід погодитися з науковцем В.В. Мальцевим, який в єдиному механізмі кримінально-правової охорони вбачає, по-перше, охоронне завдання кримінального права, пов'язане з утриманням осіб від вчинення злочинів, а по-друге, зміст кримінально-правового відношення відповідальності після вчинення злочину, до якої притягується той, хто заподіяв шкоду об'єкту кримінально-правової охорони [8, с. 297].

У ст. 212 Кримінального кодексу України законодавець веде мову про податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять до системи оподаткування та введені у встановленому законом порядку. Однак використання словосполучення «інші обов'язкові платежі», на нашу думку, не відповідає засадам чіткості, зрозумілості і стислості, може трактуватися по-різному, вносити плутанину, двоякість у тлумачення даної норми кримінального законодавства, таким чином, знижуючи якість закону як правового акта, а головне – може негативно впливати на механізм правозастосування в юридичній практиці.

Відповідно до Податкового кодексу як загальнодержавні, так і місцеві податки і збори зараховуються лише до відповідних бюджетів, у зв'язку з чим збереження у ст. 212 КК України вказівки на ненадходження коштів не лише до бюджетів, а й до державних цільових фондів свідчить про неузгодженість кримінального й регулятивного законодавства. Податки і збори, справляння яких не передбачене ПК, сплаті не підлягають. Ухилення від сплати обов'язкових платежів, які не входять до системи оподаткування, не тягнуть за собою відповідальності за ст. 212 КК України. Це стосується, зокрема, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [9, с. 636].

Кримінальний закон забезпечує виконання податкового обов'язку як конституційно встановленої міри належної поведінки зі сплати податків і зборів, однак враховуючи описово-бланкетний характер диспозиції ст. 212 КК України,

на нашу думку, неможливо кваліфікувати ухилення від сплати податкових платежів без звернення до Податкового кодексу для з'ясування змісту всіх елементів оподаткування.

У деяких країнах спостерігається більш тісна взаємодія податкового законодавства і кримінального закону, покликаною забезпечити захист податкових відносин від найбільш суспільно небезпечних посягань. Внаслідок такої взаємодії формуються специфічні правові інститути. Наприклад, у Німеччині, Італії, Греції, Нідерландах, Польщі, США, Франції кримінальна відповідальність за податкові правопорушення встановлена не у Кримінальному кодексі, а в нормативних актах податкового законодавства.

За даними Світового банку за підсумками 2011 року Україна посіла перше місце у світі за кількістю податків і зборів: український бізнес у тій чи іншій формі сплачує 135 різних податків. Друге місце в цьому рейтингу посіла Румунія (113 податків), третє – Ямайка (72 види податків). У Гонконзі стягуються всього 3 податки, у Грузії, Швеції, Норвегії – 4 податки, у Сінгапурі – 5 податків. У Франції всього 7 податків, у Великобританії, Чехії, Нідерландах, Португалії, Іспанії, Фінляндії – 8 податків. У США – 11 податків. У середньому на податкову звітність та сплату податків українські підприємці витрачають 657 годин на рік [10].

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновки, що будь-яка система оподаткування не здатна ефективно працювати без інституту відповідальності й належної кримінально-правової охорони. Система оподаткування України як об'єкт кримінально-правової охорони – це закріплена чинним законодавством сукупність податків і зборів, порядку їх встановлення, скасування і сплати до бюджетів, прав та обов'язків учасників податкових правовідносин, порядку здійснення податкового контролю і притягнення до відповідальності за порушення вимог податкового законодавства.

Податковий кодекс України хоча

й є на сьогодні визначальним нормативним документом, що регламентує процес оподаткування, та звів воедино низку правових актів, однак не усунув протиріччя в економічних відносинах, а подекуди навіть загострив їх. Даний документ потребує подальшого вдосконалення з метою внесення ряду змін задля забезпечення оптимізації системи оподаткування України.

У сфері оподаткування кримінальний закон, який передбачає можливість призначення покарання (це не лише ст. 212 КК України), самим своїм існуванням застерігає осіб від злочинних порушень податкового законодавства, чинить попереджувальний вплив на учасників податкових правовідносин і в такий спосіб захищає систему оподаткування.

Кримінальна відповідальність за невиконання обов'язку, закріпленого у ст. 67 Конституції України, покликана стимулювати правомірну поведінку платників податків. У свою чергу податкове законодавство повинно бути чітким, стабільним, справедливим, прозорим і зрозумілим для платників податків. У разі ж учинення податкового злочину охоронна місія Кримінального кодексу полягає в тому, що на підставі його норм здійснюється кримінально-правова кваліфікація скоєного і застосування щодо винної особи кримінально-правових заходів впливу.

Слід зазначити, що лише найбільш небезпечні посягання на систему оподаткування мають бути передбачені у Кримінальному кодексі України як злочини та тягнути за собою кримінальну відповідальність, у зв'язку з чим важливе значення має конструювання виважених і досконалих норм КК як ключового елемента механізму кримінально-правової охорони. У зв'язку із цим пропонуємо виключити з тексту диспозиції ст. 212 Кримінального Кодексу України словосполучення «інші обов'язкові платежі» та «чи державних цільових фондів коштів» із метою уникнення неправильного тлумачення та правозастосування цієї норми.

Перспективи подальшого дослідження системи оподаткування як об'єкта кримінально-правової охорони вбачаємо у глибокому вивченні європейського законотворчого досвіду, зокрема дослідженні європейських механізмів удосконалення податкового законодавства, вивченні методики узгодженості податкового і кримінального законодавства.

**Ключові слова:** податки і збори, система оподаткування, кримінально-правова охорона, ухилення від сплати податків та зборів, кримінальна відповідальність.

*Статтю присвячено дослідженню характеристики системи оподаткування як об'єкта кримінально-правової охорони за ст. 212 Кримінального кодексу України на сучасному етапі. У статті проведено аналіз співвідношення понять «система оподаткування» та «податкова система». Визначено систему оподаткування України як закріплену чинним законодавством сукупність таких взаємопов'язаних компонентів: податків і зборів; порядку їх встановлення, скасування і сплати до бюджетів; прав та обов'язків учасників податкових правовідносин; порядку здійснення податкового контролю і притягнення до відповідальності за порушення вимог податкового законодавства. Зазначено, що кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків і зборів відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу перш за все виконує попереджувальну функцію для учасників податкових правовідносин і в такий спосіб захищає систему оподаткування, стимулює правомірну поведінку платників податків.*

*Стаття посвящена исследованию характеристики системы налогообложения как объекта криминально-правовой защиты согласно ст. 212 Уголовного кодекса Украины на современном этапе. В статье проведён анализ соотношения понятий*



«система налогообложения» и «налоговая система». Дано определение системы налогообложения как закрепленной действующим законодательством совокупности таких взаимосвязанных компонентов: налогов и сборов; порядка их определения, отмены и уплаты в бюджет; прав и обязанностей участников налоговых правоотношений; порядка осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за нарушение требований налогового законодательства. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов согласно ст. 212 Уголовного кодекса прежде всего выполняет предупредительную функцию для участников налоговых правоотношений и таким образом защищает систему налогообложения, стимулирует правомерное поведение плательщиков налогов.

The article deals with the analysis of system of taxation characteristics as a subject matter of criminal protection within Article 212 of Criminal Code of Ukraine. It examines the correlation of the following notions «the system of taxation» and «fiscal system». It also defines the system of taxation of Ukraine as a range of such interconnected components that are stipulated in current legal system: taxes and levies; the way they are defined, their abolition and payment to budgets; rights and liabilities of participants of tax relations; the procedure for exercising of tax control and the way of holding liable for violation of tax legislation requirements. Criminal responsibility for taxes and levies evasion in accordance with Article 212 of Criminal Code first of all performs a warning function for participants of tax relations and this way it protects the

system of taxation and also it stimulates law-abiding behavior of tax-payers. In case of committing tax crime, the protective mission of the criminal law lies in conducting criminal classification of the committed crime based on the provisions of it as well as applying legal actions towards those found responsible.

#### Література

1. Конституція України : Закон України зі змінами та доповненнями станом на 1 вересня 2013 р. – К. : Паливода А.В., 2013. – 64 с. – (Законо України).
2. Царгуш Р.В. История возникновения и некоторые особенности подоходного налогообложения в зарубежных странах // Государство и право. – 2004. – № 8. – С. 95.
3. Податковий кодекс України : нормативні документи з урахуванням останніх змін в редакції станом на 17.09.2013 року. – К. : Вид-во ТОВ «ВВП Нотіс», 2013 – 354 с.
4. Философский энциклопедический словарь / редкол.: С.С. Аверинцев, Э.А. Араб-Оглы, Л.Ф. Ильичев и др. – 2-е изд. – М. : Советская энциклопедия, 1989. – С. 584–585.
5. Литвиненко Я.В. Податкова політика : навч. посібник. – К. : МАУП, 2003. – С. 126.
6. Дудоров О.О. Вибрані праці з кримінального права / МВС України, Луган. держ. ун-т внутр. справ ім. Е.О. Дідоренка. – Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка, 2010. – 952 с.
7. Филимонов В.Д. Охранительная функция уголовного права. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – С. 56, 60, 81.
8. Мальцев В.В. Принципы уголовного права и их реализация в правоприменительной деятельности. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. – С. 297–298.
9. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – К. : Юридична думка, 2012. – 1316 с.
10. «Украина установила рекорд по количеству налогов» // Український аналітичний центр. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://podrobnosti.ua/economy/2012/03/05/824311.html>.

