

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

**ДУДОРОВ ОЛЕКСАНДР ОЛЕКСІЙОВИЧ**

УДК 343.359.2

**ПРОБЛЕМИ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ  
СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ**

12.00.08 – кримінальне право та кримінологія;  
кримінально-виконавче право

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора юридичних наук

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Луганському державному університеті внутрішніх справ.

***Науковий консультант:***

доктор юридичних наук, професор, член-кореспондент Академії правових наук України **ЯЦЕНКО Станіслав Сергійович**, Київський національний університет імені Тараса Шевченка, професор кафедри кримінального права та кримінології юридичного факультету.

***Офіційні опоненти:***

доктор юридичних наук, професор  
**НАВРОЦЬКИЙ Вячеслав Олександрович**,  
Львівський державний університет внутрішніх справ,  
декан юридичного факультету;

доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України  
**ПОПОВИЧ Володимир Михайлович**,  
Закарпатський державний університет,  
завідувач кафедри кримінології та кримінально-правових дисциплін;

доктор юридичних наук, доцент  
**ФЕСЕНКО Євгеній Володимирович**,  
Академія адвокатури України,  
завідувач кафедри кримінального та адміністративного права.

Захист відбудеться 15 жовтня 2007 року о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.05 по захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук в Київському національному університеті імені Тараса Шевченка за адресою: 01033, м. Київ, вул. Володимирська, 60.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного університеті імені Тараса Шевченка (01033, м. Київ, вул. Володимирська, 58).

Автореферат розісланий “3” липня 2007 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради

Н.П.Сиза

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Відповідно до ч. 1 ст. 29 Загальної декларації прав людини, прийнятої 10 грудня 1948 р. на третій сесії Генеральної Асамблеї ООН, кожна людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки й можливий вільний і повний розвиток її особи. Ст. 67 Конституції України передбачає обов'язок кожної особи сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом. Злочинне ухилення від сплати обов'язкових платежів, які входять у систему оподаткування, за що статтею 212 та деякими іншими нормами КК України передбачено кримінальну відповідальність, ігнорує вказаний конституційний обов'язок, в якому втілено публічний інтерес всіх членів суспільства і сумлінне виконання якого справедливо визнається однією з необхідних умов існування держави. Із додатків до законів про Державний бюджет України на відповідний рік впливає, що протягом останнього десятиліття саме податкові надходження, забезпечуючи не менше половини (а в окремі роки – понад 70 %) доходної частини, відіграють вирішальну роль у формуванні державного бюджету.

При цьому держава не спроможна забезпечити своєчасну сплату податкових внесків у повному обсязі лише за допомогою методу переконання, а система оподаткування не здатна ефективно працювати без інституту відповідальності і, зокрема, без належної кримінально-правової охорони. Пояснюється це тим, що відносини, які складаються між державою і платником з приводу сплати податків і зборів, споконвіку, за своєю природою, є конфліктними, а тому потребують правового регулювання, механізм якого в обов'язковому порядку включає і відповідні санкції.

Проблематика кримінальної відповідальності за податкові злочини належить у доктрині України до числа активно досліджуваних. Їй присвятили свої кандидатські дисертації Л.П.Брич, В.М.Вересов, П.Т.Гега, Д.І.Голосніченко, Р.Ю.Гревцова, Я.М.Кураш, М.С.Міщук, В.В.Молодик, В.О.Останін, Ю.М.Сухов. Помітним внеском у розроблення вказаної проблематики також є праці, зокрема, таких вітчизняних науковців, як П.П.Андрушко, П.С.Берзін, А.Ф.Волобуєв, А.Є.Гутник, Н.О.Гуторова, В.В.Лисенко, В.Р.Мойсик, В.О.Навроцький, О.І.Перепелиця, В.М.Попович, А.М.Ришелюк, Є.Л.Стрельцов, В.Я.Таций, Г.О.Усатий, М.І.Хавронюк.

Незважаючи на численність, теоретичну і практичну значущість праць названих авторів, багато пов'язаних із системою оподаткування кримінально-правових аспектів залишаються гостро дискусійними або розглянуті у постановочному плані. Значною мірою труднощі тлумачення, застосування і вдосконалення КК у частині відповідальності за податкові злочини обумовлені бланкетністю відповідних кримінально-правових заборон, що має своїм наслідком звернення до приписів великого за обсягом, вкрай нестабільного, суперечливого і

загалом недосконалого податкового законодавства України. Основну відмінність дисертаційного дослідження від праць своїх попередників автор якраз і вбачає у системному розкритті взаємодії приписів регулятивного законодавства із бланкетними за своїм змістом кримінально-правовими заборонами, покликаними охороняти систему оподаткування. Прагнення показати специфіку вказаної взаємодії, що неможливо зробити без глибокого аналізу норм податкового законодавства і реалій правозастосування, визначило коло тих проблем, які, на думку дослідника, потребують поглибленого наукового осмислення і які у зв'язку з цим визначили основний зміст дисертації.

Потреба вийти за межі вузькопрофесійних (галузевих) питань і зіставити положення кримінального і податкового законодавства у контексті висунення пропозицій, спрямованих на вдосконалення КК і практики його застосування, також робить логічним використання здобутків податково-правової доктрини. У зв'язку з цим одна з особливостей дисертаційного дослідження полягає у широкому зверненні до праць фахівців із фінансового права минулого і сьогодення – О.В.Бризгаліна, Д.В.Вінницького, В.Г.Гурєєва, М.П.Кучерявенка, О.А.Музики, В.А.Паригіної, С.Г.Пепеляєва, Н.Ю.Пришви, О.О.Соколова, А.М.Соколовської, І.І.Янжула та ін.

На думку автора, КК України 2001 р. у частині регламентації відповідальності за податкові злочини сподівань здебільшого не виправдав і основну частину проблем, пов'язаних із кваліфікацією таких злочинів, не вирішив. Яскравим свідченням цього є, зокрема, суперечливе тлумачення науковцями і практиками поняття “ухилення від сплати”, ключового для розуміння суті заборони, закріпленої у ст. 212 КК. У будь-якій цивілізованій державі ознаки кримінально караної поведінки учасників податкових правовідносин мають бути виписані чітко, зрозуміло (у тому числі для цих учасників як потенційних правопорушників), з урахуванням вироблених доктриною принципів криміналізації. За таких обставин наука шляхом розроблення доктринальної моделі податкових злочинів покликана створити передумови для якісного втілення у законодавство ідеї комплексної та конкретизованої кримінально-правової охорони системи оподаткування України.

Виконати це завдання проблематично без звернення до зарубіжного досвіду кримінально-правової протидії податковим деліктам, який знайшов відображення у працях, зокрема, таких фахівців, як А.К.Айкімбаєв, Б.В.Волженкін, П.М.Годме, В.М.Заріпов, Г.Кольман, І.А.Клепицький, І.І.Кучеров, Н.О.Лопашенко, Д.Г.Макаров, І.М.Соловйов, О.І.Сотов, Н.Р.Тупанчеські, В.І.Тюнін, М.В.Феоктістов, І.В.Шишко, С.С.Якімова, П.С.Яні. Пошук оптимальних шляхів вирішення проблем кримінальної відповідальності за податкові злочини спонукає вивчити і власний історичний досвід боротьби з такими злочинами й особливо у період проведення непу. Це зобов'язує дослідити відповідні публікації авторів радянської доби –

Е.А.Артем'єва, І.С.Кондурушкіна, П.Т.Некіпелова, Е.Я. Немировського, М.М.Полянського, А.Н.Трайніна.

Існує також необхідність розроблення наукових рекомендацій щодо вдосконалення змісту роз'яснень, наданих Пленумом Верховного Суду України з питань кримінально-правової оцінки порушень податкового законодавства.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Робота виконана на кафедрі кримінального права факультету підготовки слідчих Луганського державного університету внутрішніх справ відповідно до “Пріоритетних напрямків наукових і дисертаційних досліджень, які потребують першочергового розроблення і впровадження в практичну діяльність органів внутрішніх справ, на період 2004 – 2009 років”, затверджених наказом МВС від 5 липня 2004 р. № 755 (п. 2.5 “Аналіз і розроблення заходів по боротьбі зі злочинністю у сфері економіки. Боротьба з економічною злочинністю”), а також відповідно до розділу 4 Плану проведення науково-дослідницької роботи Луганського державного університету внутрішніх справ на 2006 рік, схваленого вченою радою ЛДУВС (протокол № 3 від 14 грудня 2005 р.).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає у тому, щоб з урахуванням з'ясованих проблем тлумачення і застосування КК у частині відповідальності за злочини, що посягають на систему оподаткування, власного історичного та зарубіжного досвіду кримінально-правової протидії таким злочинам розробити узгоджену з положеннями і тенденціями розвитку податкового законодавства доктринальну модель диспозицій кримінально-правових заборон, покликаних охороняти систему оподаткування України, і сформулювати на цій основі пропозиції, спрямовані на вдосконалення кримінального законодавства та практики його застосування.

Для досягнення вказаної мети були поставлені такі основні завдання:

- вивчити історичний досвід регламентації кримінальної відповідальності за податкові злочини за законодавством України і з'ясувати тенденції розвитку останнього;
- дослідити сучасний стан системи оподаткування України як об'єкта кримінально-правової охорони;
- виробити авторське розуміння злочинів, що посягають на систему оподаткування, та запропонувати їх класифікацію;
- з огляду на бланкетний характер диспозицій відповідних норм КК, розглянути найбільш проблемні у доктрині і на практиці питання врахування положень податкового законодавства при кримінально-правовій оцінці діянь учасників податкових правовідносин;
- проаналізувати дискусійні аспекти кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, у тому числі його співвідношення з іншими злочинами, що посягають на систему оподаткування,

з ухиленням від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також висвітлити особливості звільнення від кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК;

– висунути та обґрунтувати пропозиції стосовно оптимізації законодавчого опису злочинів, що посягають на систему оподаткування, зосередивши при цьому основну увагу на розробленні власних редакцій диспозицій норм КК, якими пропонується замінити статтю КК про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і які б містили формулювання основних складів відповідних злочинів;

– розробити зміни і доповнення до постанов Пленуму Верховного Суду України, в яких вирішуються питання застосування кримінального законодавства щодо податкових правопорушень.

У роботі не висвітлюються питання пеналізації, оскільки проблематика застосування та оптимізації санкцій за розглядувані у дисертації злочини цілком може претендувати на те, щоб стати темою окремого наукового дослідження.

*Об'єктом дослідження* є система оподаткування України та відносини, які складаються в процесі забезпечення її нормального функціонування кримінально-правовими засобами.

*Предмет дослідження* – теоретичні і прикладні проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України, визначені завданнями дослідження.

*Методи дослідження.* Вирішуючи поставлені завдання, автор використав у взаємозв'язку такі методи пізнання:

історичний – дозволив показати генезис кримінального законодавства України про відповідальність за податкові злочини, починаючи з 1917 р. і до моменту ухвалення у 2001 р. чинного КК;

порівняльно-правовий – використовувався для зіставлення положень КК України і приписів зарубіжного законодавства в плані висунення таких пропозицій щодо вдосконалення чинного КК, які б враховували позитивний досвід кримінально-правової охорони системи оподаткування в інших країнах;

догматичний – забезпечив дослідження змісту норм КК України як складової механізму кримінально-правової охорони системи оподаткування і розроблення пропозицій щодо оптимізації змісту їх диспозицій, у тому числі з точки зору дотримання правил законодавчої техніки;

системний – дозволив вирішувати проблеми кримінальної відповідальності за злочинні посягання на систему оподаткування через призму регулятивного законодавства, що дало змогу визначити шляхи вдосконалення не лише кримінального, а й (в окремих випадках) податкового законодавства;

статистичний – застосовувався для аналізу даних Державної судової адміністрації України про кількість осіб, засуджених за злочини у сфері господарської діяльності за вироками, що набрали законної сили;

спостереження – використовувався для вивчення матеріалів правозастосовної практики: а) узагальнень судової практики у справах про досліджувані у дисертації злочини, проведених Верховним Судом України (1995 р., 1998 р., 2003 р.), апеляційними судами Вінницької області (2003 р.) і м. Києва (2005 р.); б) понад 600 кримінальних справ, розглянутих судами України у період з 1995 р. по 2006 р.; в) понад 300 постанов про відмову у порушенні кримінальної справи.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є першим монографічним дослідженням теоретичних і прикладних проблем кримінально-правової охорони системи оподаткування України в аспекті всебічного розкриття бланкетного змісту відповідних норм КК і розв'язання проблем, пов'язаних з існуванням злочинів із змішаною протиправністю. До найбільш важливих результатів, які відображають наукову новизну дисертаційної роботи, можна віднести такі положення:

*Вперше:*

1) на підставі вивчення історичного досвіду законодавчої регламентації в Україні кримінальної відповідальності за податкові злочини доведено безпосередній вплив змін, яких зазнає соціально-економічний і політичний лад країни, на становлення, розвиток і застосування відповідних кримінально-правових заборон. Останні тісно пов'язані як з економічними потребами розвитку суспільства, так і з еволюцією системи оподаткування;

2) доведено, що легальні дефініції прямого і непрямого умислу (ст. 24 КК України), а так само категорична, без будь-яких винятків презумпція знання особою закону (ч. 2 ст. 68 Конституції України) не дозволяють враховувати специфіку психічного ставлення особи до вчиненого та його наслідків у складах злочинів, передбачених кримінально-правовими нормами з бланкетними диспозиціями. Як варіант вирішення цієї проблеми обґрунтовується пропозиція включити до КК України норму про юридичну помилку, формулювання якої враховуватиме специфіку злочинів із змішаною протиправністю і дозволить диференціювати кримінально-правові наслідки вчиненого залежно від того, чи сумлінно помилялась особа щодо протиправності конкретного діяння;

3) запропоновано замінити закріплену у ст. 212 КК України і позбавлену визначеності конструкцію “ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” складом злочину “податкове шахрайство”, що ґрунтується на положенні про введення в оману контролюючих органів держави або залишення їх у невіданні. Доведено, що завдяки такій узгодженій із принципами криміналізації заміні вдасться вирішити проблему суперечливої кваліфікації порушень податкового законодавства, обмежити дискреційну діяльність правозастосовних

органів і зосередити їх зусилля на викритті латентних діянь платників податків і зборів (інших належних суб'єктів), а також усунути небезпеку застосування кримінального закону щодо випадків податкової мінімізації;

4) з урахуванням існуючих у доктрині і на практиці проблем, пов'язаних із кваліфікацією відповідних зловживань, тенденцій розвитку податкового законодавства і зарубіжного досвіду кримінально-правової протидії податковим злочинам пропонується включити до КК України окрему норму про відповідальність податкових агентів як специфічних учасників податкових правовідносин;

5) з огляду на з'ясовану відмінність податкового обліку від бухгалтерського, а податкової звітності – від фінансової, висувається положення про необґрунтованість посилань на Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” при вирішенні питань, пов'язаних із кримінально-правовою оцінкою порушень податкового законодавства і вдосконаленням КК у частині відповідальності за податкові злочини;

6) обґрунтовується пропозиція про виключення із Закону “Про податок з доходів фізичних осіб” норми (п.п.4.2.16), присвяченої включенню окремих різновидів доходів, одержаних злочинним шляхом, до складу загального місячного оподаткованого доходу фізичної особи;

7) висувається та обґрунтовується положення про безпідставність визнання протиправним діяння учасника податкових правовідносин у разі конфлікту інтересів, а, отже, про відсутність у цій ситуації злочинного діяння як такого;

8) шляхом викладення заохочувальної норми, наразі закріпленої у ч. 4 ст. 212 КК, у новій редакції пропонується мінімізувати її роль як криміногенного чинника, а також легалізувати усталену практику погашення податкового боргу (у межах звернення до кримінально-правового компромісу) за рахунок коштів не службової особи – суб'єкта злочину, а підприємства, установи, організації – платника податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

9) з огляду на різницю у стадіях податкового адміністрування, існуючі на практиці проблеми кваліфікації незаконних дій із заставленими активами, відповідний зарубіжний досвід і встановлену суть діянь, спроможних дезорганізувати забезпечувальні інститути податкової застави та адміністративного арешту, пропонується взяти під спеціальну кримінально-правову охорону встановлений порядок, призначений забезпечувати погашення податкового боргу;

10) з урахуванням принципу презумпції невинуватості і з'ясованої природи непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань запропоновано внести до Закону “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” і проекту Податкового кодексу України зміни, які покликані унеможливити звернення до вказаних методів під час застосування



статті КК про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

11) запропоновані редакції нових роз'яснень Пленуму Верховного Суду України щодо: а) кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, поєднаного із залученням до його вчинення фіктивних керівників підприємств, установ, організацій; б) кримінально-правової оцінки вчиненого у разі: конфлікту інтересів; несплати податку з тих злочинних доходів, які завдяки прямій вказівці законодавця включаються до складу об'єкта оподаткування податком з доходів фізичних осіб; протиправного бюджетного відшкодування податків; в) кримінально-правового статусу позаштатних фахівців.

*Дістали подальший розвиток положення про:*

1) необхідність приведення у відповідність з ч. 1 ст. 58 Конституції України статті КК про зворотню дію закону в часі з тим, щоб ст. 5 КК охоплювала характерні для кримінально-правових норм із бланкетними диспозиціями випадки опосередкованої (тобто не поєднаної із зміною закону про кримінальну відповідальність) декриміналізації;

2) доцільність доповнення легального опису “посереднього” виконання злочину (ч. 2 ст. 27 КК) вказівкою на використання того, хто діє необережно;

3) неприйнятність преюдиції (зокрема, адміністративної) для конструювання кримінально-правових норм про відповідальність за податкові злочини;

4) охоплення інтелектуальним елементом умислу як обов'язкової суб'єктивної ознаки складів злочину, передбаченого ст. 212 КК, усвідомлення конкретної податкової протиправності;

5) доцільність законодавчої конкретизації зловживань із бюджетним відшкодуванням податків у вигляді повідомлення завідомо неправдивих відомостей для проведення зарахування сум бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів, погашення податкового боргу або повернення раніше сплаченого податку чи збору;

6) правомірність зменшення розміру коштів, які не надійшли до бюджетів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, на ті надміру сплачені суми, щодо яких у порядку, встановленому окремими податковими законами, до вчинення інкримінованого діяння реалізоване право платника на їх зарахування у зменшення податкових зобов'язань наступних періодів;

7) необхідність внесення до Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” змін, які виключатимуть застосування статті КК про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у разі порушень порядку поводження з активами, що перебувають у податковій заставі;

8) доречність тлумачення у кримінальних справах про злочинні порушення податкового законодавства списання податкової заборгованості як зміни обстановки, а скасування обов'язкового платежу, що входить у систему оподаткування, – як декриміналізації;

9) недоцільність в сучасних умовах: а) криміналізації несплати податків і зборів через необережність; б) виокремлення у КК норми про ухилення від сплати митних платежів; в) диференціації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залежно від виду суб'єкта цього злочину; г) запровадження інституту кримінальної відповідальності юридичної особи;

10) необхідність розширення диспозиції норми КК про фіктивне підприємництво (за рахунок вказівки на набуття статусу фізичної особи – підприємця, дії, вчинювані щодо суб'єктів некомерційного господарювання, фіктивні та удавані правочини), узгодження її тексту з вимогами господарського і цивільного законодавства та уточнення назви ст. 205 КК;

11) необхідність виключення вказівки на пільги щодо податків із норми КК про шахрайство з фінансовими ресурсами і доцільність законодавчого визнання обманного використання податкової пільги різновидом податкового шахрайства.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що вони можуть бути використані у законотворчості, правозастосуванні, науково-дослідницькій роботі і навчальному процесі. Зокрема, підготовлена за результатами дисертаційного дослідження доповідна записка із пропозиціями, спрямованими на вдосконалення КК України, інших законів, була направлена до Верховної Ради України і, як це випливає з листа Комітету з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності від 21 лютого 2007 р., використовуватиметься у законодавчій діяльності.

Дисертантом розроблені зауваження та пропозиції до постанов Пленуму Верховного Суду України “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” і “Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності”, які взяті до уваги Верховним Судом України (Лист Голови Верховного Суду України від 1 березня 2007 р.).

Результати дисертаційного дослідження використовувались автором при підготовці чотирьох видань науково-практичного коментарю Кримінального кодексу України, застосовуються у навчальному процесі у Запорізькому національному університеті, Академії управління та інформаційних технологій “АРІУ”, Дніпропетровському державному університеті внутрішніх справ, Луганському державному університеті внутрішніх справ при викладанні курсів “Кримінальне право. Особлива частина” і “Кримінологія”, спецкурсів “Злочини у сфері господарської діяльності”, “Кваліфікація злочинів” і “Актуальні проблеми

протидії злочинності” (акти впровадження від 17 січня 2007 р., 22 січня 2007 р., 23 січня 2007 р., 8 лютого 2007 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Положення, які викладені у дисертації і складають її наукову новизну, розроблені автором особисто. У навчальному посібнику “Злочини у сфері підприємництва”, опублікованому у співавторстві з М.І.Мельником і М.І.Хавронюком, глава 4 “Злочини проти порядку оподаткування” та інші структурні частини, в яких висвітлюються пов’язані з оподаткуванням кримінально-правові аспекти, написані дисертантом. В інших працях, опублікованих у співавторстві, власні теоретичні розробки дисертанта становлять 50% змісту. Наукові ідеї та розробки, що належать співавторам опублікованих робіт, у дисертації не використовуються.

**Апробація результатів дисертації.** Результати дисертаційного дослідження оприлюднювались: 1) на науково-практичних конференціях, у тому числі 9 міжнародних: “Проблеми права на зламі тисячоліть” (м. Дніпропетровськ, 2001 р.); “Нове кримінальне і кримінально-процесуальне законодавство та завдання юридичної підготовки кадрів ОВС України” (м. Луганськ, 2002 р.); “Пріоритетні напрямки діяльності органів внутрішніх справ у боротьбі зі злочинністю” (м. Дніпропетровськ, 2002 р.); “Запорізькі правові читання” (м. Запоріжжя, 2003 р., 2006 р.); “Проблеми коментування кримінального закону” (м. Львів, 2004 р.); “Теоретико-прикладні проблеми протидії організованій злочинності та злочинам терористичної спрямованості” (м. Львів, 2005 р.); “Кримінальний кодекс України 2001 року: проблеми застосування і перспективи удосконалення” (м. Львів, 2006 р., 2007 р.); 2) на семінарі “Актуальні питання кримінального права та процесу”, проведеному у рамках Щорічної конференції Асоціації правників України (м. Київ, 23 квітня 2004 р.); 3) під час роботи 4-ої сесії Саратовської літньої школи молодих вчених-юристів “Економічні злочини та економічна злочинність” (Саратовська державна академія права, м. Саратов, 14–20 травня 2006 р.).

**Публікації.** За темою дисертації опубліковано: дві одноособові монографії; два підручники; п’ять коментарів законів; один посібник; п’ятдесят три статті у наукових фахових виданнях; тридцять одна робота в інших виданнях.

**Структура дисертації.** Дисертація складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 528 сторінок, з яких основний текст – 410 сторінок, список використаних джерел (1144 найменування) – 103 сторінки, обсяг додатків – 15 сторінок.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертації, визначаються мета, завдання, об’єкт, предмет і методи дослідження, розкривається практичне значення одержаних результатів, формулюються положення, які відображають наукову новизну дисертаційної роботи і виносяться на захист.

Розділ 1 “Система оподаткування України як об’єкт кримінально-правової охорони” складається з трьох підрозділів. Підрозділ 1.1 “Історичний досвід регламентації кримінальної відповідальності за податкові злочини” містить історико-правовий екскурс розвитку вітчизняного кримінального законодавства, присвяченого податковим злочинам, починаючи з періоду відродження української національної державності (лютий 1917 р.) і закінчуючи ухваленням у 2001 р. чинного КК України. Зокрема, на підставі аналізу положень КК УСРР 1922 р. і 1927 р. доведено, що у період проведення непу кримінально-правова охорона системи оподаткування відзначалась комплексністю і конкретизованістю: застосовувалась низка заборон із досить високим рівнем деталізації ознак складів податкових злочинів, законодавчі формулювання яких враховували не лише перехід від натуральних податків до податків, сплачуваних виключно у грошовій формі, а й специфіку справляння різних видів обов’язкових платежів. Внаслідок фактичної заміни системи оподаткування у СРСР командно-адміністративним (плановим) розподілом прибутку підприємств та організацій усуспільненого сектору трансформується наукова оцінка податкових деліктів, майже всі з яких на законодавчому рівні продовжують належати до злочинів проти порядку управління: вони починають тлумачитись як посягання на конкретну сферу господарських інтересів держави, врешті-решт як різновид господарських злочинів. Показано, що на момент свого ухвалення КК УРСР 1960 р., відображаючи занепад кримінально-правового регулювання податкових відносин у період побудови у СРСР соціалізму, не містив (за винятком норми про ухилення від сплати податків у воєнний час), опису спеціальних складів податкових злочинів. Далі у роботі висвітлюються здобутки й вади неодноразово змінюваної ст. 148-2 попереднього КК, що передбачала відповідальність за ухилення від сплати податків з підприємств та організацій і сам факт появи якої у 1993 р. дисертант визнає специфічною формою законодавчого реагування на процес переходу до ринкової моделі розвитку суспільства.

При порівнянні проекту КК України, розробленого робочою групою Кабінету Міністрів України, та альтернативного проекту КК основна увага звертається на передбачений останнім механізм правової преюдиції, який пропонувалось використовувати для диференціації юридичної відповідальності і за ухилення від сплати податкових платежів. Не дивлячись на те, що вказівку на преюдицію (у тому числі адміністративну) можна розглядати як втілення принципу економії кримінально-правової репресії, обґрунтовується висновок про неприйнятність такої конструкції для вдосконалення норм КК про податкові злочини. Зокрема, вказується на те, що процесуальне значення такої преюдиції для доказування умислу прибічниками її використання у сфері кримінально-правової протидії досліджуваним злочинам явно перебільшується. Можливість вчинення різних за характером і змістом правопорушень у межах адміністрування одного і того самого

податкового платежу не дозволяє стверджувати, що повторність порушення податкового законодавства особою, факт вчинення податкового правопорушення якою раніше зафіксовано у встановленому законом порядку, свідчить про усвідомлення цією особою конкретної податкової протиправності свого діяння, а, отже, і про наявність умислу.

Підрозділ 1.2 **“Система оподаткування України: поняття, загальна характеристика, соціальна обумовленість криміналізації порушень податкового законодавства”** присвячений відповідям на питання про те, що собою із змістовної точки зору становить вітчизняна система оподаткування і чому її потрібно захищати за допомогою кримінального закону. На підставі вивчення юридичної та економічної літератури, положень чинного податкового законодавства і проекту Податкового кодексу України зроблено висновок про необхідність розкриття конституційно-правового поняття “система оподаткування” через поєднання матеріально-правових і процесуальних компонентів: податків і зборів, що справляються на території держави; порядку їх встановлення, скасування і сплати; прав та обов’язків учасників податкових правовідносин; порядку здійснення податкового контролю і притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. Враховуючи традиційний поділ принципів криміналізації на соціальні і соціально-психологічні та системно-правові, дисертант доводить, що криміналізація посягань на систему оподаткування України передусім обумовлена їх суспільною небезпекою, яка в свою чергу визначається порушенням як конституційного обов’язку кожного сплачувати податки і збори, так і функцій, виконуваних податками, – фіскальної, регулюючої (соціальної), контрольної, стимулюючої, а так само розповсюдженістю зумовлених низкою чинників порушень податкового законодавства.

Вказується, що факт порушення вимог податкового законодавства здатен породжувати охоронювальні правовідносини різної галузевої належності. При цьому механізм кримінально-правової охорони системи оподаткування охоплює, на думку автора, два традиційні аспекти: 1) загальнопревентивний вплив на учасників податкових правовідносин з боку кримінального закону; 2) здійснення кримінально-правової кваліфікації і застосування кримінально-правових заходів впливу внаслідок вчинення злочинних порушень податкового законодавства. Взаємозв’язок кримінального і податкового права полягає як у визнанні системи оподаткування об’єктом кримінально-правової охорони, так і в неможливості кваліфікації злочинних посягань на неї без звернення до положень податкового законодавства, що є результатом бланкетності відповідних кримінально-правових заборон. Відмічається, що на сьогодні гостро стоїть проблема конструювання виважених та юридично кваліфікованих диспозицій зазначених заборон. Звертається увага на те, що в деяких країнах (Греція, США, Франція, ФРН та ін.) кримінальна

відповідальність за податкові правопорушення (або принаймні за переважну їх більшість) встановлена не у КК, а в нормативних актах податкового законодавства.

У підрозділі 1.3 **“Злочини, що посягають на систему оподаткування, та їх класифікація”** дисертант як прибічник концепції видового об’єкта злочинів зосередив зусилля на виокремленні із злочинів у сфері господарської діяльності тих кримінально караних діянь, яких об’єднує спрямованість проти системи оподаткування. Докладне з’ясування податкового потенціалу кримінально-правових норм, розміщених у розділі VII Особливої частини КК України, дозволило автору стверджувати, що у чинному КК України охорона системи оподаткування передбачена у трьох відносно самостійних формах: 1) створення окремого складу злочину, в якому саме система оподаткування виступає єдиним основним безпосереднім об’єктом злочину (ст. 212 КК); 2) створення складів злочинів, в яких система оподаткування є одним з основних безпосередніх об’єктів (ст. ст. 204, 216, 222 КК); 3) створення складів злочинів, в яких система оподаткування відіграє роль не основного (єдиного або альтернативного), а лише так званого факультативного безпосереднього об’єкта (ст. ст. 201, 202, 205, 207, 211, 213, 218–221 КК). На думку дослідника, злочини, що посягають на систему оподаткування (інакше кажучи, злочини, суспільна небезпека яких включає податкову складову), є підстави поділити на два види: 1) злочини проти системи оподаткування (податкові злочини); 2) злочини, що можуть спричиняти шкоду системі оподаткування.

Включення норм про відповідальність за злочини проти системи оподаткування до розділу VII Особливої частини КК України 2001 р. “Злочини у сфері господарської діяльності” розцінюється дисертантом як загалом невдалий крок, який не враховує того, що приписи регулятивного законодавства не дозволяють визнавати відносини, пов’язані із введенням і сплатою податків і зборів, частиною господарських відносин. Показано, що обов’язок сплачувати внески, які входять у систему оподаткування, покладається на учасників не лише господарських, а й трудових і цивільно-правових відносин. Разом із тим у дисертації не знайшла підтримки доктринальна пропозиція виокремити у КК України розділ, присвячений фінансовим і навіть податковим злочинам, з приводу чого зроблені відповідні пояснення.

Обґрунтовується необхідність внесення змін до ст. ст. 201, 202, 204, 211, 216 КК (відповідні пропозиції наводяться у висновках), а також врахування закріпленої у чинному фінансовому законодавстві різниці між поняттями “страхові внески на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” і “збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” (при розмежуванні складів злочинів, передбачених ст. 212 і ст. 212-1 КК).

**Розділ 2 “Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів: проблеми тлумачення, застосування і вдосконалення кримінального законодавства”** складається із чотирьох підрозділів. У підрозділі 2.1 **“Об’єктивні**

**ознаки ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”** доводиться, що серйозною вадою об'єктивної сторони складів злочину, передбаченого ст. 212 КК, є невизначеність вжитого у цій статті звороту “ухилення від сплати”. Вказана невизначеність, на думку дисертанта, створює загрозу охоплення кримінально-правовою репресією випадків податкової мінімізації, суперечить принципу законності, не узгоджується з конституційним правом кожного знати свої обов'язки, ускладнює виконання такого завдання КК, як запобігання злочинам. Автор вважає, що уточнення меж кримінальної відповідальності за податкові правопорушення має здійснюватись у законодавчому порядку з урахуванням того, що вказані правопорушення можуть бути вчинені не лише платниками податкових внесків і заподіювати шкоду державі на різних етапах податкового адміністрування.

Запропоноване у дисертації законодавче формулювання податкового шахрайства виходить з того, що суспільно небезпечною і такою, що потребує криміналізації, має визнаватись латентна поведінка відповідного суб'єкта, яка не лише призводить до неотримання бюджетом сум належних обов'язкових платежів, а й ускладнює примусове стягнення державою не сплачених податків і зборів. Цей підхід, переконаний дисертант, узгоджується з призначенням кримінального права як знаряддя реагування на найбільш небезпечні для особи, суспільства і держави посягання, а також враховує досвід багатьох зарубіжних країн (із розвинутою ринковою економікою, постсоціалістичних), у законодавстві яких фактично втілено ідею вказаного шахрайства. Покладене в основу запропонованої кримінально-правової заборони положення про введення контролюючих органів в оману або залишення їх у невіданні, завдяки його виправданій універсальності, враховує те, що зміст пов'язаного з оподаткуванням обману може стосуватись різних елементів правового механізму податку чи збору (а не лише об'єкта оподаткування).

Висунута у дисертації пропозиція включити до КК України окрему норму про відповідальність податкових агентів ґрунтується на тому, що: у КК, з огляду на вимогу формальної визначеності права, має міститись чіткий опис кримінально караної поведінки цих специфічних учасників податкових правовідносин; кримінально-правова оцінка злочинних діянь податкових агентів не повинна ставитись у залежність від внутрішньогалузевої неузгодженості і суперечливих тенденцій розвитку вітчизняного податкового законодавства; у проекті Податкового кодексу України планується чітко закріпити статус податкових агентів як самостійних, відмінних від платників податків і зборів учасників податкових правовідносин, правомірна поведінка яких є повноцінною формою доведення податкових платежів до бюджету; законодавство багатьох зарубіжних країн (зокрема, Естонії, КНР, РФ, США, Фінляндії) містить спеціальні приписи про кримінальну відповідальність податкових агентів.

Аргументуючи свою позицію з питання про кримінально-правове значення переоплати обов'язкових платежів, які входять у систему оподаткування, дисертант звертає увагу, зокрема, на те, що погашення податкових зобов'язань шляхом проведення відповідних клірингових розрахунків регулюється не лише згаданим у постанові Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 Законом України від 21 грудня 2000 р. “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (далі – Закон від 21 грудня 2000 р.), а й іншими законодавчими актами з питань оподаткування.

Обґрунтовується недоцільність використання у КК України для вдосконалення визначення суспільно небезпечних наслідків податкових злочинів такого відносного критерію, як співвідношення між сумою несплачених обов'язкових платежів і сумою належного податкового зобов'язання. На підставі вивчення проблематики продовжуваного ухилення від сплати податкових внесків сформульовані рекомендації, спрямовані на вдосконалення судової практики. Висловлюються міркування щодо легалізації правозастосовної практики підсумовування обов'язкових платежів за всі звітні періоди, в яких встановлені порушення податкового законодавства.

У підрозділі 2.2 **“Суб'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”** показано, що законодавчі визначення прямого і непрямого умислу не беруть до уваги своєрідність психічного ставлення у разі вчинення діянь, описаних нормами КК із бланкетними диспозиціями, якщо особа не усвідомлює регулятивну наповнюваність відповідної кримінально-правової заборони. Дисертант вважає, що з точки зору застосування ст. 212 КК у особи, винної у передбаченому цією статтею умисному злочині, має бути усвідомлена можливість зіставити свою поведінку з вимогами як кримінального, так і податкового закону, тобто усвідомлення суспільної небезпеки діяння як легальна характеристика умислу є похідним (вторинним) від розуміння відповідним суб'єктом податкової протиправності своєї поведінки. Для втілення у законодавчу матерію цього доктринального підходу, який, на думку автора, є прийнятним і для інших злочинів, передбачених кримінально-правовими нормами із бланкетними диспозиціями, запропоновано включити до КК України (за прикладом кримінальних законів багатьох зарубіжних країн) норму про юридичну помилку. При цьому легальний опис такої помилки (через специфіку злочинів із змішаною протиправністю, злочинний характер яких не є очевидним) не повинен обмежуватись вказівкою лише на кримінально-правові властивості злочинного діяння.

Відзначено, що незнання податкового закону або помилкове його застосування, виключаючи умисел, за наявності до цього підстав може розглядатись як вияв необережної форми вини (злочинна недбалість) у поведінці платника податків чи його службової особи. Констатується невирішеність у чинному КК



проблеми явної невідповідності законодавчої оцінки суспільної небезпеки умисного ухилення від сплати податкових платежів та несплати їх через необережність. Обґрунтована недоцільність в сучасних умовах криміналізації необережної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з боку як фізичних осіб – не підприємців, так і службових осіб підприємств, установ, організацій і фізичних осіб – підприємців. Для того, щоб у законодавчому порядку покласти край формально доречному застосуванню ст. 367 КК щодо пов'язаних з оподаткуванням необережних діянь службових осіб і чітко зафіксувати волю законодавця, який не підтримав ідею криміналізації необережної несплати податків і зборів під час ухвалення КК України 2001 р., запропоновано доповнити останній відповідною імперативною заборонаю.

Підтримується закріплений у ст. 212 КК уніфікований підхід законодавця, який не сприйняв ідею диференціації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залежно від виду суб'єкта цього злочину. Відстоюється позиція, згідно з якою його виконавцями мають визнаватись ті працівники управлінської сфери підприємств, установ, організацій, які відповідають за фінансову діяльність юридичної особи (її відокремленого підрозділу) і які, з огляду на виконувані службові обов'язки, регламентовані нормативними актами і локальними документами, покликані здійснювати податкову дієздатність колективного утворення. Наголошується на тому, що при вирішенні питань, пов'язаних із кримінально-правовою оцінкою порушень податкового законодавства і вдосконаленням КК у частині відповідальності за аналізовані злочини, потрібно враховувати закріплену у чинному законодавстві України відмінність податкового обліку від бухгалтерського, а податкової звітності – від фінансової. Докладно аргументується висновок про те, що позаштатний фахівець, який на підставі укладеного з підприємством, установою, організацією цивільно-правового договору надає послуги з ведення податкового обліку, складання і подання податкової звітності, суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212 КК, визнаватись не повинен. Прогалиною у кримінально-правовому регулюванні податкових відносин названо і те, що особи, які у встановленому Законом “Про податок з доходів фізичних осіб” порядку заповнюють і подають декларацію за платника цього податку (уповноважена особа, опікун, піклувальник, спадкоємець, державний виконавець), як ті, хто не є його юридичним платником, суб'єктами розглядуваного злочину не визнаються. Дисертант пояснює, чому оптимальним позначенням суб'єкта податкового шахрайства він вважає формулювання “платник податків і зборів або його представник, службова особа”.

Підрозділ 2.3 “Кримінально-правовий компроміс у сфері оподаткування, передбачений частиною 4 ст. 212 КК України” присвячений з'ясуванню шляхів вдосконалення вказаної заохочувальної норми. Однією з її вад визнано те, що вона не дозволяє поліпшувати правове становище осіб, які допустили такі злочинні

порушення податкового законодавства, що не можуть кваліфікуватись за ст. 212 КК. Автор вважає, що граничний момент розрахунків з державою тим, хто бажає уникнути кримінальної відповідальності за вказані порушення, потребує конкретизації у законодавчому порядку, оскільки суть заохочувальної норми через її прагматичне і профілактичне навантаження має бути зрозумілою не лише для фахівців. У цій нормі повинна міститись заборона застосовувати її щодо того, хто на її підставі раніше вже звільнявся від кримінальної відповідальності і протягом трьох років після набрання законної сили рішенням суду про звільнення знову вчинив податковий злочин. Вдосконалена заохочувальна норма також має містити окрему вказівку на службову особу, яка вжила заходів щодо фактичної сплати підприємством, установою, організацією податків і зборів, штрафних санкцій і пені. Ще одним варіантом розв'язання проблеми джерела сплати відповідних сум і способом легалізації усталеної практики, яка, на переконання дослідника, суперечить “букві” ч. 4 ст. 212 КК, могло б стати викладення заохочувальної норми у такій редакції, яка б не конкретизувала суб'єкта внесення до бюджету сум несплачених податкових платежів, штрафних санкцій і пені. Доведено, що опис відповідної позитивної посткримінальної поведінки потребує й іншого уточнення.

У підрозділі 2.4 “**Специфіка зміни обставинки у справах про злочинні порушення податкового законодавства**” зауважується, що набрання чинності законодавчим актом про списання податкової заборгованості, яким передбачено звільнення певних категорій платників та їх службових осіб від відповідальності за ухилення від сплати не задекларованих податкових зобов'язань, як таке не вирішує проблему кримінально-правового втілення рішення про депеналізацію. Обґрунтовується положення про визнання набрання чинності законодавчим актом, який передбачає списання податкової заборгованості, об'єктивним зрушенням економічної ситуації навколо конкретного платника податків і зборів – зміною обставинки як передумовою факультативного звільнення від кримінальної відповідальності, регламентованого ст. 48 КК.

Робиться висновок про те, що скасування обов'язкового платежу, який входить у систему оподаткування, треба визнавати не зміною обставинки, а декриміналізацією: у такому випадку при незмінності описово-бланкетної диспозиції ст. 212 КК обсяг передбаченої нею кримінально караної поведінки фактично звужується. Дисертант переконаний у тому, що поліпшення правового становища порушника податкового законодавства у разі подальшого скасування обов'язкового платежу або збільшення розміру неоподатковуваного мінімуму доходів громадян має ґрунтуватись на зверненні до ч. 1 ст. 58 Конституції України як норми прямої дії універсального характеру. Остання завдяки вказівці на зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів, що скасовують відповідальність особи, охоплює і випадки опосередкованої (тобто не поєднаної із зміною безпосередньо закону про кримінальну відповідальність) декриміналізації.

При цьому ст. 5 КК, присвячену зворотній дії закону про кримінальну відповідальність в часі, запропоновано привести у відповідність з ч. 1 ст. 58 Конституції України.

Розділ 3 **“Проблемні питання врахування положень податкового законодавства при кримінально-правовій оцінці діянь учасників податкових правовідносин”** складається з п’яти підрозділів. У підрозділі 3.1 **“Вплив оподаткування доходів, одержаних злочинним шляхом, на застосування кримінально-правової норми про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів”** обстоюється теза про похідний характер кримінально-правової оцінки ухилення від сплати податків із нелегальних доходів; за своєю галузевою належністю дискусійна проблема оподаткування зазначених доходів є не стільки кримінально-правовою, скільки фінансово-правовою. Автор відзначає відсутність у постанові Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 належного обґрунтування того, чому за ст. 212 КК не повинна кваліфікуватись несплата податку з тих злочинних доходів, які завдяки прямій вказівці законодавця включаються до складу об’єкта оподаткування податком з доходів фізичних осіб. Пропонується узгодити з положеннями регулятивного законодавства відповідні роз’яснення Пленуму, вказавши, зокрема, на те, що об’єкт оподаткування у вигляді одержаного хабара, викраденого майна чи знайденого скарбу виникає у платника тільки після набрання відповідним вироком суду законної сили. Це унеможливило приховування фізичною особою такого об’єкта, що має виключати застосування ст. 212 КК.

Доведено також, що положення Закону **“Про податок з доходів фізичних осіб”** про включення певних різновидів доходів, одержаних злочинним шляхом, до складу оподаткованого доходу фізичної особи безпідставно ставить цей фіскальний показник у залежність від прийняття процесуального рішення у кримінальній справі, є невиправдано казуїстичним, не здатне досягнути прагматичної мети (усунення браку доказів), яку цей захід переслідує у деяких зарубіжних країнах (наприклад, у США), не узгоджується з вимогами КПК України щодо речових доказів і зусиллями, спрямованими на протидію легалізації **“брудних”** коштів.

У підрозділі 3.2 **“Кримінально-правове значення конфлікту інтересів і податкових роз’яснень”** розкривається значення положень Закону від 21 грудня 2000 р., присвячених конфлікту інтересів і податковим роз’ясненням, для застосування норм КК, на підставі яких здійснюється кримінально-правова оцінка злочинних порушень податкового законодавства. З’ясування правової природи конфлікту інтересів, врахування конституційного принципу презумпції невинуватості, а також обґрунтування, наведеного у рішенні Конституційного Суду України від 1 грудня 2004 р. у справі про охоронюваний законом інтерес дозволили дисертанту зробити висновок про те, що за умов конфлікту інтересів, тобто за

відсутності чітких й однозначних правил правомірної поведінки учасників податкових правовідносин, дію (бездіяльність) платника податків (податкового агента) чи його службової особи немає підстав визнавати протиправною. Таким чином, якщо стан нормативного регулювання конкретних податкових відносин є таким, що може слугувати підставою для застосування правила про конфлікт інтересів, кваліфікація вчиненого, зокрема, за ст. 212, ст. 222 або ст. 364 (365) КК має виключатись за відсутністю складу злочину.

Відмічається також, що кримінальну відповідальність не повинні тягнути порушення податкового законодавства, допущені внаслідок виконання узагальнюючого податкового роз'яснення або податкового роз'яснення, наданого контролюючим органом платнику податків (податковому агенту) у встановленому порядку (за його запитом). Показано, що у такому випадку особа керується офіційним розумінням окремих положень податкового законодавства, зафіксованим у податковому роз'ясненні (незалежно від його пріоритетності у значенні п.п.4.4.2 п.4.4 ст.4 Закону від 21 грудня 2000 р.), а це вказує на відсутність у її діях (бездіяльності) умислу, спрямованого на порушення податкового законодавства. З'ясовується вплив на кримінально-правову оцінку податкових правопорушень роз'яснень з питань застосування податкового законодавства, наданих іншими (крім контролюючих) державними органами.

У підрозділі 3.3 **“Кримінально-правові аспекти порушення порядку здійснення операцій з активами, які перебувають у податковій заставі”** зазначається, що існування п.п. 8.6.4 п.8.6 ст.8 Закону від 21 грудня 2000 р., в якому здійснення операцій із заставленими активами без попередньої згоди податкового органу розцінюється як ухилення від оподаткування, не лише здатне заплутати працівників правозастосовних органів, а й суперечить фундаментальним засадам кримінального права. З урахуванням того, що лише КК визначає, які саме суспільно небезпечні діяння є злочинами, та їх кримінально-правові наслідки, дисертант запропонував внести до Закону від 21 грудня 2000 р. такі зміни, які унеможливлять застосування статті КК про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у тих випадках, коли особи порушують встановлений законодавством порядок розпорядження активами, які перебувають у податковій заставі, подають про них неправдиві відомості або перешкоджають доступу уповноважених осіб до таких активів.

Встановлено, що, незважаючи на точність й обґрунтованість кваліфікації незаконного проведення операцій з активами, які перебувають у податковій заставі або на які накладено адміністративний арешт, за ст. 364 (365) або ст. 192 КК, така кваліфікація фактично погіршує правове становище платників податків порівняно з кваліфікацією за ст. 212 КК (неузгодженість параметрів, які характеризують суспільно небезпечні наслідки; відсутність у ст. ст. 364, 365, 192 КК заохочувальних норм, подібних до ч. 4 ст. 212 КК; більш сувора караність службових злочинів

тощо). Існуюча наразі ситуація з кваліфікацією незаконного розпорядження заставленими і заарештованим активами, на думку дисертанта, наочно і зайвий раз показує, як діяння, що за своєю суттю є посяганнями на систему оподаткування, отримують кримінально-правову оцінку за нормами КК, які не враховують специфіку податкових правовідносин. Непридатність ст. ст. 192, 364 (365) КК для адекватного кримінально-правового регулювання відносин, пов'язаних із погашенням податкового боргу, вбачається автором як у невиправданій диференціації кримінальної відповідальності, так і в неохопленні диспозиціями вказаних норм КК всього спектру можливих зловживань із заставленими і заарештованими активами. Дисертант вважає, що, формулюючи кримінально-правовий припис, присвячений ухиленню від погашення податкового боргу як окремому злочину проти системи оподаткування України, варто, зокрема, брати до уваги: досвід тих зарубіжних країн, в яких відносини, пов'язані із забезпеченням погашення податкового боргу, взяті під спеціальну кримінально-правову охорону (зокрема, Італія, КНР, РФ, США, Франція); можливість заподіяння шкоди інтересам держави на завершальному етапі адміністрування податків і зборів і нетотожність таких понять, як невиконання (несплата) податкового зобов'язання і порушення механізму погашення податкового боргу як результату вчиненого раніше податкового правопорушення; здатність приховування заставлених і заарештованих активів, відмінного від незаконного розпорядження ними, дезорганізувати забезпечувальні інститути податкової застави та адміністративного арешту і зменшувати можливість погашення податкового боргу.

У підрозділі 3.4 **“Вплив непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань на кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”** вказується на те, що передбачені п.4.3 ст.4 Закону від 21 грудня 2000 р. і розраховані на несумлінних платників податків непрямі методи визначення сум податкових зобов'язань, аналоги яких широко використовуються у зарубіжній фіскальній практиці, за умови чіткої правової регламентації мають право на існування як специфічний різновид податкового контролю. Водночас ставиться під серйозний сумнів правильність положення, яке ґрунтується на чинному податковому законодавстві і полягає у тому, що суми несплачених податків, визначені за допомогою непрямих методів, за умови ухвалення відповідного судового рішення повинні враховуватись при притягненні особи до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК. Дисертант аргументує висновок про те, що зазначене положення не узгоджується з конституційним принципом презумпції невинуватості. Аналіз фахової літератури і відповідних нормативних актів дозволив автору стверджувати, що внаслідок звернення до непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань через їх природу можна отримати лише приблизні, орієнтовні показники, результати, які не мають належного ступеню достовірності. При цьому, здійснюючи кримінально-правову

кваліфікацію порушень податкового законодавства, потрібно встановлювати точну суму несплаченого винним податкового платежу. Тому запропоновано внести до Закону від 21 грудня 2000 р. і проекту Податкового кодексу України такі зміни, завдяки яким на законодавчому рівні вдасться зафіксувати однозначну несумісність застосування ст. 212 КК із зверненням до непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань.

Поза увагою дисертанта не залишилась відсутність єдиного підходу Пленуму Верховного Суду України до використання непрямих методів оподаткування у сфері кримінально-правової протидії господарським злочинам, у зв'язку з чим висунута пропозиція виключити із п. 10 постанови Пленуму “Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності” вказівку на зазначені методи.

У підрозділі 3.5 **“Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість”** на підставі аналізу положень регулятивного законодавства і врахування особливостей кримінально-правової характеристики злочинів, передбачених ст. ст. 190, 192, 212, 222, 364 КК, робиться висновок про те, що кваліфікація незаконного бюджетного відшкодування ПДВ залежить передусім від того, повертає винна особа надміру сплачене або вилучає з бюджету кошти, які туди раніше не надходили, а також від того, у який спосіб проводиться таке відшкодування і на що при цьому був спрямований умисел винної особи. Зокрема, аргументується положення по те, що отримання незаконного бюджетного відшкодування ПДВ, не пов'язаного із заволодінням державними коштами (зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів, погашення існуючого податкового боргу з ПДВ, зменшення заборгованості із реструктуризованих та (або) відстрочених (розстрочених) сум ПДВ та інших податків, включення до складу податкового кредиту наступного податкового періоду), не може тягнути відповідальності ні за ст. 222, ні за ст. 212 КК. Дослідник вважає невиправданою відсутність у постанові Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 роз'яснення, присвяченого кваліфікації різних варіантів протиправного бюджетного відшкодування ПДВ, і висуває авторський варіант такого роз'яснення.

З урахуванням негативних наслідків, які є результатом кваліфікації злочинів проти системи оподаткування на підставі “непрофільних” кримінально-правових норм, тенденцій розвитку податкового законодавства України та відповідного зарубіжного досвіду обґрунтовується положення про доцільність конкретизації на законодавчому рівні зловживань із бюджетним відшкодуванням податкових платежів – у вигляді охоплення їх диспозицією норми КК про податкове шахрайство.

Розділ 4 **“Кримінально-правові проблеми, пов'язані із співвідношенням складів злочинів, що посягають на систему оподаткування”** складається з трьох

підрозділів. У підрозділі 4.1 **“Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів і контрабанда”** характеризуються зловживання у сфері ЗЕД, які означають ухилення від сплати митних платежів і з приводу вчинення яких потрібно вирішувати проблему співвідношення складів злочинів, передбачених ст. 201 і ст. 212 КК. Викладається авторська позиція з питання про кримінально-правову оцінку псевдотранзиту. Як прибічник кваліфікації за сукупністю злочинів, передбачених ст. 201 і ст. 212 КК, у разі вчинення контрабанди, поєднаної з несплатою тих обов’язкових платежів, які стягуються митницею, входять у систему оподаткування і безпосередньо пов’язані з переміщенням товарів через митний кордон, дисертант докладно обґрунтовує правильність такої наукової позиції. У роботі наводяться аргументи на користь безпосереднього закріплення у тексті КК ознак “документальної” контрабанди. Обґрунтовується недоцільність виокремлення у КК України норми про ухилення від сплати митних платежів.

У підрозділі 4.2 **“Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів і фіктивне підприємництво”** зазначається, що, вирішуючи питання про співвідношення складів злочинів, передбачених ст. 205 і ст. 212 КК, передусім слід виходити з особливостей легального опису об’єктивної сторони фіктивного підприємництва. У зв’язку з цим підставами для застосування не ст. 205, а ст. 212 КК можуть виступати, зокрема, ситуації, в яких: державна реєстрація суб’єкта підприємницької діяльності не відбувається, а особи для ухилення від сплати податків використовують підроблені документи, а так само штампи і печатки неіснуючих насправді комерційних юридичних осіб; підприємства, які здійснюють реальну фінансово-господарську діяльність, укладають угоди з наміром фактично їх не виконувати. Розглянувши проблему кваліфікації проведення конвертаційних і реконвертаційних операцій, автор висловлюється за включення до постанови Пленуму Верховного Суду України “Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності” відповідних роз’яснень.

Стверджується, що необхідність існування окремої кримінально-правової норми, присвяченої відповідальності за псевдопідприємництво (саме таку назву і повинна мати вдосконалена редакція ст. 205 КК), зумовлена превентивною роллю кримінального закону, покликаного забезпечити стабільність господарського обороту і унеможливити використання організаційно-правових форм легального господарювання для вчинення злочинних діянь. На думку дослідника, вдосконалена диспозиція цієї норми має охопити: організаційно-правову форму приватного підприємництва; дії з відповідною метою, вчинювані щодо тих суб’єктів господарювання, які здійснюють некомерційне господарювання і можуть й не мати статусу юридичної особи; псевдопідприємництво, яке може набувати вигляду укладання псевдоугод і опис якого у КК повинен узгоджуватись із термінологією регулятивного (цивільного) законодавства.

Вказується на необхідність включення до постанови Пленуму Верховного Суду України від 28 жовтня 2004 р. № 5 роз'яснення, в якому йшлося б про кримінально-правову оцінку злочинного ухилення від сплати податків, поєднаного із залученням фіктивних керівників підприємств, установ, організацій. Формулюючи авторський варіант такого роз'яснення, дисертант врахував, що у КК України відсутні законодавчі перешкоди для того, щоб виключати можливість “посереднього” вчинення особою, яка не має ознак спеціального суб'єкта, злочину зі спеціальним суб'єктом. Разом із тим встановлено, що законодавчий опис “посереднього” виконання злочину (ч. 2 ст. 27 КК) потребує вдосконалення з тим, щоб давати належну кримінально-правову оцінку, зокрема, поведінці фактичних управлінців підприємств у тих випадках, коли допущені фіктивним керівником порушення податкового законодавства містять ознаки необережного злочину – службової недбалості.

У підрозділі 4.3 **“Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і шахрайство з фінансовими ресурсами”** характеризуються зловживання з податковими пільгами, що призводять до повного або часткового ухилення від сплати податків і з приводу вчинення яких потрібно вирішувати питання про співвідношення складів злочинів, передбачених ст. 212 і ст. 222 КК. Дисертант переконаний у тому, що, вирішуючи питання про вказане співвідношення, слід виходити з усталеного у доктрині розуміння вказаних кримінально-правових норм як загальної та спеціальної, а також враховувати те, що точність кваліфікації не повинна ставитись у залежність від недоречностей позиції законодавця з питання про оцінку суспільної небезпеки пов'язаних з пільгами різновидів ухилення від сплати податків. Автор доводить, що втілена у чинних редакціях ст. 212 і ст. 222 КК диференціація кримінальної відповідальності за пов'язані з використанням податкових пільг зловживання платників податків (їх службових осіб) є невиправданою, викликає значні труднощі на практиці при розмежуванні відповідних складів злочинів і має бути усунена у законодавчому порядку. Відзначається і економічна некоректність визнанням пільги щодо податків різновидом фінансових ресурсів. Вирішення проблеми вбачається дисертантом у виключенні зі ст. 222 КК вказівки на пільгу щодо податків і закріпленні у КК такого формулювання податкового шахрайства, яке охоплюватиме різні варіанти обманного використання податкових пільг.

У **висновках** підбито підсумки проведеного дослідження, викладено основні його результати, сформульовані пропозиції, спрямовані на вдосконалення законодавства та практики його застосування. Зокрема, в порядку реалізації послідовно підтримуваної дисертантом ідеї конкретизованої охорони системи оподаткування висувається розроблена з урахуванням принципів криміналізації доктринальна модель диспозицій відповідних кримінально-правових заборон, а також пропонуються зміни до окремих податкових законів, які впливають з



необхідності давати податковим правопорушенням належну кримінально-правову оцінку.

I. У Кримінальному кодексі України пропонується:

1) У назві і тексті ст. 5 замість поняття “закон про кримінальну відповідальність” використати термін “закон”.

2) Включити до КК ст. 25-1 такого змісту:

#### **Стаття 25-1. Юридична помилка**

Якщо особа, сумлінно помиляючись, не усвідомлювала протиправність вчиненого нею діяння, ознаки якого як злочину визначені цим Кодексом і нормативним актом, який не є законом про кримінальну відповідальність (бланкетна диспозиція статті або частини статті Кодексу), така особа через відсутність вини кримінальній відповідальності не підлягає. У разі, коли особа могла усвідомлювати протиправність зазначеного діяння, воно вважається вчиненим через необережність.

3) Частину 2 ст. 27 після слів “не підлягають кримінальній відповідальності за скоєне” доповнити словами “або діють необережно”.

4) Частину 1 ст. 201 після слів “з приховуванням від митного контролю” доповнити словами “або поєднане з іншим обманним використанням документів або засобів митної ідентифікації”.

5) У частині 1 ст. 202 виключити слова “та яка підлягає ліцензуванню”.

6) Назву, частини 1 і 2 ст. 204 після слів “підакцизних товарів” доповнити словами “або товарів, які імітують підакцизні товари”.

7) Назву і диспозицію частини 1 ст. 205 викласти у такій редакції:

#### **Стаття 205. Псевдопідприємство**

1. Створення суб'єкта господарської діяльності або встановлення контролю над ним, набуття фізичною особою статусу підприємця, а так само вчинення службовою особою суб'єкта господарської діяльності або фізичною особою – підприємцем фіктивного або удаваного правочину, якщо це здійснено для вчинення іншого злочину або його приховування, – карається...

8) У частинах 1 і 2 ст. 211 замість поняття “бюджетні кошти” використати термін “кошти”.

9) Виключити ст. 212 і водночас включити до КК нові норми:

#### **Стаття 212. Податкове шахрайство**

1. Умисне невиконання податкового зобов'язання, вчинене у значному розмірі платником податків і зборів або його представником, службовою особою і поєднане з неподанням податкової звітності або включенням до податкової звітності завідомо неправдивих відомостей, а так само повідомлення вказаними особами завідомо неправдивих відомостей з метою проведення незаконного зарахування сум бюджетного відшкодування, що призвело до зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів, погашення податкового боргу або повернення раніше сплаченого податку чи збору у значному розмірі, – карається...

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб або у великому розмірі, – караються...

3. Діяння, передбачені частиною першою або другою цієї статті, вчинені в особливо великому розмірі, – караються...

**Примітка.** 1. Особа, яка вперше вчинила злочин, передбачений цією статтею, статтею 212-2 або статтею 212-3 Кримінального кодексу, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до пред'явлення їй обвинувачення вона внесла до бюджету належні податки і збори, штрафні санкції та пеню, а також сприяла розкриттю та (або) розслідуванню злочину. Якщо злочин вчинено службовою особою, вона звільняється від кримінальної відповідальності і в тому разі, коли вжила заходів щодо внесення підприємством, установою, організацією вказаних сум до бюджету (*варіант*: якщо до пред'явлення особі обвинувачення належні податки і збори, штрафні санкції і пеня були внесені до бюджету, а особа сприяла розкриттю та (або) розслідуванню злочину). Ця норма не підлягає застосуванню щодо особи, яка раніше на її підставі звільнялась від кримінальної відповідальності і яка знову вчинила злочин протягом трьох років після набрання законної сили рішенням суду про звільнення від кримінальної відповідальності.

2. Вчинені через необережність невиконання податкового зобов'язання, неперерахування податковим агентом податків і зборів, а так само непогашення податкового боргу кримінальної відповідальності не тягнуть.

### **Стаття 212-2. Неперерахування податковим агентом податків і зборів**

1. Умисне незаконне неперерахування до бюджету податків і зборів, вчинене податковим агентом або службовою особою у значному розмірі і поєднане з приховуванням належних відомостей або повідомленням завідомо неправдивих відомостей, – карається...

2. Те саме діяння, вчинене за попередньою змовою групою осіб або у великому розмірі, – карається...

3. Діяння, передбачені частиною першою або другою цієї статті, вчинені в особливо великому розмірі, – караються...

### **Стаття 212-3. Непогашення податкового боргу**

1. Умисне непогашення податкового боргу у значному розмірі, вчинене платником податків або службовою особою шляхом розпорядження без належного дозволу законно заставленими чи заарештованими активами, іншого незаконного використання таких активів або їх приховування, – карається....

2. Те саме діяння, вчинене за попередньою змовою групою осіб або у великому розмірі, – карається...

3. Діяння, передбачені частиною першою або другою цієї статті, вчинені в особливо великому розмірі, – караються...

10) Назву і частину 1 ст. 216 після слів “незаконне виготовлення, підроблення” доповнити словами “з метою збуту або використання”.

11) Із частини 1 ст. 222 виключити слова “чи пільги щодо податків”.

II. У Закон України від 21 грудня 2000 р. “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” пропонується внести такі зміни:

1) Із п. п. 4.3.7 п. 4. 3 ст. 4 виключити слова “до остаточного вирішення справи судом”.

2) Із п. п. 8.6.4 п.8.6. ст.8 виключити слова “за ухилення від оподаткування”

3) У п.п.10.4.3 п. 10.4 ст. 10 формулювання “за умисне ухилення від оподаткування” замінити зворотом “законодавством України”.

III. У висновках також наводяться й обґрунтовуються пропозиції дисертанта щодо внесення змін і доповнень до постанов Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” і від 25 квітня 2003 р. № 3 “Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності”.

## **ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ДИСЕРТАЦІЇ ВІДОБРАЖЕНІ У ТАКИХ ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЯХ АВТОРА**

### **1. Монографії**

1. Дудоров О.О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: Монографія. – К.: Юридична практика, 2003. – 924 с.

2. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: Монографія. – К.: Істина, 2006. – 648 с.

### **2. Підручники, коментарі законів, посібники**

1. Дудоров О.О., Мельник М.І., Хавронюк М.І. Злочини у сфері підприємництва. Навчальний посібник / За ред. Хавронюка М.І. – К.: Атіка, 2001. – 608с.

2. Дудоров О.О. Глава ІХ. Злочини у сфері господарської діяльності // Кримінальне право України. Особлива частина: Підручник. (Ю.В.Александров, О.О.Дудоров, В.А.Клименко та ін.) / За ред. М.І.Мельника, В.А.Клименка. – К.: Юридична думка, 2004. – С. 193–266.

3. Дудоров О.О. Злочини у сфері господарської діяльності (коментар до ст. ст. 201 (у співавторстві з М.І.Хавронюком), 202–205, 207–213, 215, 216, 222, 229, 233, 235) // Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України від 5 квітня 2001 року / За ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – К.: Каннон, А.С.К., 2001. – С. 508–535, с.538–569, с. 572–578, с.588–594, с.608–612, с.619–625, с.627–628.

4. Дудоров А.А. Преступления в сфере хозяйственной деятельности (комментарий к ст. ст. 201 (в соавторстве с Н.И.Хавронюком), 202–205, 207–213, 215, 216, 222, 229, 233, 235) // Научно-практический комментарий Уголовного

кодекса Украины от 5 апреля 2001 года / Под ред. Н.И. Мельника, Н.И. Хавронюка. – К.: Каннон, А.С.К., 2002. – С. 547–578, с.581–616, с. 619–626, с.637–642, с.658–662, с.669–676, с.678–680.

5. Дудоров О.О. Злочини у сфері господарської діяльності (коментар до ст. ст. 201 (у співавторстві з М.І.Хавронюком), 202–205, 207–213, 215, 216, 222, 229, 233, 235) // Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. 3-тє вид. переробл. та доповн. / За ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – К.: Атіка, 2003. – С. 468–495, с.498–533, с. 535–540, с.548–553, с.570–575, с.579–584, с.585–587.

6. Дудоров О.О. Злочини у сфері господарської діяльності (коментар до ст. ст. 201 (у співавторстві з М.І.Хавронюком), 202–205, 207–213, 215, 216, 222, 229, 233, 235) // Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. 4-тє вид. переробл. та доповн. / За ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – К.: Юридична думка, 2007. – С. 518–555, с.558–611, с. 613–620, с.628–634, с.653–659, с.664–671, с.673–675.

7. Дудоров О.О. Коментар статей 209 і 209-1 Кримінального кодексу України // Протидія відмиванню доходів, здобутих злочинним шляхом. Збірник нормативно-правових актів, міжнародних документів, коментарі. – К.: Атіка, 2003. – С. 203–244.

8. Дудоров О.О. Глава XV. Звільнення від кримінальної відповідальності // Кримінальне право України. Загальна частина: Підручник. Вид. 3-тє, переробл. та допов. / За ред. М.І.Мельника, В.А.Клименка. – К.: Юридична думка, 2004. – С. 207–229.

### **3. Статті у наукових фахових виданнях**

1. Дудоров О.О. Деякі питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків // Вісник Запорізького юридичного інституту МВС України. – 1997. – № 2. – С. 63–72.

2. Дудоров О.О., Мойсик В.Р. Порівняльно-правовий аналіз законодавства США та України про відповідальність за ухилення від сплати податків // Адвокат. – 1998. – № 2. – С. 12–17.

3. Дудоров О. Кримінальне переслідування за ухилення від сплати податків за законодавством США // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 2. – С.28–33.

4. Дудоров О. Спирні питання кваліфікації ухилення від сплати податків у судовій практиці // Вісник Академії правових наук України. – 1998. – № 2. – С. 132–140.

5. Дудоров О. Особливості відповідальності посадових осіб підприємств за кримінально карані порушення податкового законодавства // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 4. – С. 11–14.

6. Дудоров А., Дудорова Е. Сделки с недвижимостью на биржах: вопросы гражданско-правового и налогового регулирования // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 5. – С.27–29; № 6. – С.15–17.

7. Дудоров О. Встановлення суб'єктивних ознак ухилення від сплати податків у правозастосовчій практиці // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 7 – С. 18–22.

8. Дудоров А., Дудорова Е. Контроль за соответствием доходов и расходов налогоплательщиков: постановка проблемы, анализ законодательства Российской Федерации // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 1. – С.8–13.

9. Дудоров О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини) // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 2. – С. 26–30; № 3. – С. 45–51.

10. Дудоров О.О. Правова преюдиція і кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків // Юридический вестник (Одесса). — 1999. — № 2. — С. 105—110.

11. Дудоров О.О. Проблема юридичної особи як суб'єкта злочину та її вирішення у проектах КК України // Вісник Академії правових наук України. – 1999.– № 2. – С.133–141.

12. Дудоров О. Кримінальний кодекс України 1927 року про відповідальність за злочини, пов'язані з оподаткуванням // Право України. – 1999. – № 4. – С.116–120.

13. Мойсик В.Р., Дудоров О.О. Шахрайство з фінансовими ресурсами і суміжні склади злочинів: спірні питання кваліфікації // Адвокат. – 1999. – № 4. – С. 5–11.

14. Дудоров О. Відповідальність за посадові злочини у сфері оподаткування: питання кваліфікації та вдосконалення законодавства // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 12. – С. 19–24; 2000. – № 1. – С. 32–39.

15. Дудоров О., Пшеничний І. Звільнення від фінансових санкцій у податковому законодавстві і добровільна відмова від доведення податкового злочину до кінця у кримінальному законодавстві // Предпринимательство, хозяйство и право. – 2000. – № 4. – С. 47–51; № 5. – С.57–63.

16. Дудоров О. Теоретичні питання звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у зв'язку із закінченням строків давності (з погляду проекту нового КК України) // Предпринимательство, хозяйство и право. – 2000. – № 7. – С. 39–44.

17. Дудоров О. Перша монографія про кваліфікацію податкових злочинів (Рецензія) // Підприємництво, господарство і право. — 2001. — № 1. — С. 87—90.

18. Дудоров О.О. Кримінальна відповідальність за приховування валютної виручки у чинному законодавстві і проекті Кримінального кодексу України // Науковий вісник Дніпропетровського юридичного інституту МВС України. – 2001. – № 1. – С. 178–188.

19. Дудоров О. Законодавство Греції про податки та відповідальність за податкові правопорушення // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 81–84; № 4. – С. 77–82.

20. Дудоров О. Кримінально-правовий досвід Нової Зеландії у питанні протидії податковій злочинності // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 5. – С. 87–90.

21. Дудоров О., Сьомик А. Особливості вчинення податкових злочинів у сфері електроенергетики // Вісник прокуратури. – 2001. – № 6. – С. 41–49.

22. Дудоров О.О., Свириденко Т.В. До питання про співвідношення контрабанди та ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Митна справа. – 2002. – № 1. – С. 15–26.

23. Дудоров О.О. Порушення законодавства про бюджетну систему: проблеми кваліфікації злочину // Вісник Академії правових наук України. – 2002. – № 2. – С. 145–157.

24. Дудоров О. Тлумачення ознак фіктивного підприємництва у доктрині і правозастосовчій практиці // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 83–87; № 3. – С. 71–74.

25. Дудоров О.О. Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті: соціальна обумовленість кримінально-правової норми, проблемні питання визначення предмета злочину // Вісник Луганської академії внутрішніх справ МВС імені 10-річчя незалежності України. Вип. 3. – Луганськ, 2002. – С. 112–123.

26. Дудоров О. “Брудні” кошти під заборону кримінального закону (Рецензія) // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 4. – С. 120–121.

27. Дудоров О.О. Способи контрабанди: кримінально-правова характеристика // Митна справа. – 2002. – № 6. – С. 97–107.

28. Дудоров О. Співвідношення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та шахрайства з фінансовими ресурсами // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С. 101–104; № 8. – С. 103–106.

29. Дудоров О. Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті: проблемні питання визначення предмета злочину // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 1. – С. 107–112.

30. Дудоров О. Визначення підакцизних товарів як предмета злочину // Вісник прокуратури. – 2003. – № 1. – С. 28–35.

31. Дудоров О. Відповідальність за кримінально карані дії з підакцизними товарами // Вісник Луганської академії внутрішніх справ МВС імені 10-річчя незалежності України. Вип. 2. – Луганськ, 2003. – С. 57–72.

32. Дудоров О. Заохочувальна норма, передбачена частиною 4 статті 212 Кримінального кодексу України: до питання про запровадження, тлумачення і застосування // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 2. – С. 73–78.

33. Дудоров О. Система оподаткування України: необхідність кримінально-правової охорони // Право України. – 2003. – № 3. – С. 60–65.

34. Дудоров О. Поняття “зміна обстановки” у справах про кримінально карані порушення податкового законодавства // Вісник прокуратури. – 2003. – № 5. – С. 60–68.

35. Дудоров О., Каменський Д. Відповідальність за неподання податкової декларації і навмисну несплату податків за федеральним законодавством США // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 6. – С. 58–62.

36. Дудоров О. Непрямі методи оподаткування і кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 7. – С. 93–97; № 8. – С. 81–84.

37. Дудоров О. Про вплив скасування податку чи збору на відповідальність за ст. 212 КК України // Вісник прокуратури. – 2003. – № 9. – С. 29–35.

38. Дудоров О. Порушення порядку здійснення операцій з активами, які перебувають у податковій заставі. Питання кримінально-правової оцінки та вдосконалення законодавства // Вісник прокуратури. – 2003. – № 12. – С. 59–65.

39. Дудоров О., Каменський Д. Законодавство США про кримінальну відповідальність за ухилення від оподаткування // Вісник Луганської академії внутрішніх справ МВС ім. 10-річчя незалежності України. Вип.1. – Луганськ, 2004. – С. 53–60.

40. Дудоров О. Кримінально-правова оцінка зловживань податкових агентів // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 3. – С. 103–108.

41. Дудоров О. Діяння у складі злочину, передбаченому ст. 212 Кримінального кодексу України: проблеми тлумачення і вдосконалення законодавства // Життя і право. – 2004. – № 3. – С.66–72.

42. Дудоров О. Про кримінально-правовий статус позаштатного бухгалтера // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 5. – С. 106–112.

43. Дудоров О.О. Безпідставне відшкодування податку на додану вартість: проблеми кримінально-правової протидії // Проблеми пенітенціарної теорії і практики: Щорічний бюлетень Київського інституту внутрішніх справ / Редкол.: О.Ф.Штанько (голов. ред.) та ін. – К.: КІВС, 2004. – № 9. – С. 126–133.

44. Дудоров О. Проблеми застосування і вдосконалення кримінально-правового компромісу у сфері оподаткування // Прокуратура. Людина. Держава. – 2004. – № 12. – С. 64–76.

45. Дудоров О. Конфлікт інтересів, податкові роз’яснення та їх кримінально-правове значення // Прокуратура. Людина. Держава. – 2005. – № 1. – С. 84–99.

46. Дудоров О. Кримінально-правовий компроміс у сфері оподаткування: зарубіжний досвід // Право України. – 2005. – № 3. – С.139–143.

47. Дудоров О. Фіктивне управління суб'єктом господарювання у механізмі злочинного ухилення від оподаткування: проблеми кримінально-правової кваліфікації // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 5. – С. 127–132.

48. Дудоров О.О. Фіктивне підприємництво: вдосконалення кримінально-правової норми // Вісник Луганської академії внутрішніх справ МВС ім. 10-річчя незалежності України. Вип.2. – Луганськ, 2005. – С. 5–13.

49. Дудоров О. Кримінально-правове значення переплати податкових платежів // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 9. – С. 129–134.

50. Дудоров О.О., Каменський Д.В. Умисел як обов'язкова ознака злочинних посягань на систему федерального оподаткування США // Проблеми пенітенціарної теорії і практики: Щорічний бюлетень / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. А.А.Музики. – К.: КЮІ КНУВС, 2005. – № 10. – С. 168–179.

51. Дудоров О. Про інтелектуальну ознаку умислу податкового злочинця // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 1. – С. 110–115.

52. Дудоров О. Незаконне бюджетне відшкодування податків: проблеми кримінально-правової кваліфікації // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 4. – С. 129–134.

53. Дудоров О. Ухилення від сплати податків і визначення предикатного злочину. Порівняльно-правовий аспект // Вісник прокуратури. – 2006. – № 6. – С. 70–80.

#### **4. Статті, виступи, тези доповідей, які додатково відображають результати дисертації**

1. Дудоров О.О. Податкова політика. Паритет інтересів // Віче. – 1996. – № 10. – С. 21–29.

2. Дудоров А.А. Уголовно-правовая защита налоговой системы Украины. К вопросу о новеллах // Бизнес Информ. – 1997. – № 18. – С.16–18.

3. Дудоров О. Кримінально-правова характеристика порушень податкового законодавства // II науково-практична конференція, присвячена пам'яті проф. Федорова К.Г. (12–13 червня 1997 р.). Том 2. Наукові статті. Запорізький державний університет. — Запоріжжя, 1997. – С.94–100.

4. Дудоров О.О. Тенденції розвитку кримінального законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків // Проблеми інтеграції науково-освітнього потенціалу в державотворчому процесі. Матеріали доповідей I Міжнародного симпозіуму. – 20–27 травня 1997р. – Тернопіль – Севастополь – Форос. – С.262–265.

5. Дудоров О.О. Податкова злочинність і кримінальний закон: проблеми відповідальності // Економічний часопис. – 1998. – № 3. – С. 49–52.

6. Дудоров О. Оподаткування нелегальних прибутків: кримінально-правовий аспект проблеми // Економіка. Фінанси. Право. – 1998. – № 5. – С. 17–20.



7. Дудоров О. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків: питання теорії та судової практики // Юридичний вісник України. – 26 лютого – 4 березня 1998р. – № 9.
8. Дудоров О. Ухилення від сплати податків: момент закінчення злочину // Закон і бізнес. – 18 березня 1998р. – № 11.
9. Дудоров О.О. Доходи і витрати у законодавчому контексті // Віче. – 1999 – № 1 – С.41–51.
10. Дудоров О.О., Хавронюк М.І. Сьогодні і завтра валютної виручки // Віче. – 1999 – № 3 – С.52–63.
11. Дудоров О. Кримінально-правова оцінка незаконного використання податкових пільг // Вісник Запорізького державного університету (юридичні науки). – 2001. – № 1. – С. 103–107.
12. Дудоров О.О. Спірні питання кримінально-правової характеристики фіктивного підприємництва // Матеріали міжнародної наукової конференції “Проблеми права на зламі тисячоліть” (Дніпропетровський національний університет, м. Дніпропетровськ, 13–14 лютого 2001 р.). – Дніпропетровськ, 2001. – С. 201–204.
13. Дудоров О.О. Про вплив деяких положень податкового законодавства на кримінально-правову оцінку ухилення від оподаткування // Суб'єкти хозяйствования и экономическая преступность: вопросы предупреждения: Сб. материалов “Круглого стола” (Донецк, 1 ноября 2001 г.). – Донецк, 2002. – С. 67–71.
14. Дудоров О. Злочинні доходи та їх вплив на кваліфікацію ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні. Матеріали ІХ регіональної науково-практичної конференції (13–14 лютого 2003 р.). – Львів, 2003. – С. 399–403.
15. Дудоров О. Проблеми тлумачення умислу як суб'єктивної ознаки злочинного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Актуальні проблеми кримінального і кримінально-процесуального законодавства та практики його застосування. Збірник тез доповідей регіонального круглого столу (21-22 лютого 2003 р.). – Хмельницький, 2003. – С. 35–38.
16. Дудоров О. Вкрав, сплатив податки – в тюрму! Романтика... // Український юрист. – 2003. – № 12. – С.29–33.
17. Дудоров О. Законодавство про оподаткування злочинних доходів: сучасний стан і перспективи, вплив на застосування статті 212 Кримінального кодексу України // Законодавство України. Науково-практичні коментарі. – 2004. – № 3. – С.30–46.
18. Дудоров О.О. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків за законодавством України // Матеріали Щорічної конференції Асоціації правників України. – К.: Вид-во “Еліт Прінт”, 2004. – С.159–177.

19. Дудоров О.О. Шахрайство з фінансовими ресурсами як злочин проти системи оподаткування: проблеми застосування і вдосконалення ст. 222 Кримінального кодексу України // Законодавство України. Науково-практичні коментарі. – 2004. – № 11. – С.22–54.

20. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Юридична енциклопедія. 6 том. Т.–Я / Шемшученко Ю.С. (голова редколегії). – К.: Вид-во “Укр. енциклопедія імені М.П.Бажана”, 2004. – С. 239–240.

21. Дудоров О.О. Кримінально-правова характеристика фіктивного підприємництва як злочинного посягання на систему оподаткування // Законодавство України. Науково-практичні коментарі. – 2005. – № 4. – С.43–91.

22. Дудоров О.О. Доктринальне і судове тлумачення кримінально-правового поняття “зміна обстановки” (на прикладі злочинного ухилення від оподаткування) // Законодавство України. Науково-практичні коментарі. – 2005. – № 6. – С.26–61.

23. Дудоров О.О. Історичний досвід регламентації кримінальної відповідальності за злочини, пов'язані з оподаткуванням, в Україні // Законодавство України. Науково-практичні коментарі. – 2005. – № 11. – С.31–59; № 12. – С. 18–44.

24. Дудоров О.О. Злочинні доходи та кримінально-правове значення їх оподаткування // Теоретико-прикладні проблеми протидії організованій злочинності та злочинам терористичної спрямованості. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. 8–9 квітня 2005 р. Частина 1. – Львів, 2005. – С. 337–346.

25. Дудоров О.О. Проблеми кримінальної відповідальності податкових агентів // Кримінальне право України. – 2006. – № 2. – С. 24–35.

26. Дудоров О.О. Відзив офіційного опонента на дисертацію Процюка Олега Володимировича “Кримінальна відповідальність за контрабанду” // Кримінальне право України. – 2006. – № 3. – С. 62–71.

27. Дудоров О.О. Податкове застереження у статті КК України про відповідальність за легалізацію доходів, одержаних злочинним шляхом // Кримінальний кодекс України 2001 року: проблеми застосування і перспективи удосконалення. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. 7–8 квітня 2006 р. Частина 2. – Львів, 2006. – С. 47–51.

28. Дудоров О.О. Ухилення від митного оподаткування і кримінальний закон // Запорізькі правові читання. Тези доповідей щорічної Міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 18–19 травня 2006 р. – Запоріжжя, 2006. – С. 300–303.

29. Дудоров О.О. Особливості кримінальної відповідальності службовців банків як учасників податкових правовідносин // Реформування законодавства з питань протидії злочинності в контексті євроінтеграційних прагнень України: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції 25–26 травня 2006 року м. Запоріжжя: У 2 ч. – Ч. 1. – Запоріжжя: Юридичний інститут ДДУВС, 2006. – С. 25–29.

30. Дудоров О.О. Особливості кримінальної відповідальності бухгалтера за порушення податкового законодавства // Законодавство України. Науково-практичні коментарі. – 2006. – № 6. – С. 47–65; № 7. – С. 43–65.

31. Дудоров О.О. Проблеми кримінальної відповідальності за необережну несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Кримінальний кодекс України 2001 року: проблеми застосування і перспективи удосконалення. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. 13–15 квітня 2007 р. Частина 1. – Львів, 2007. – С. 27–32.

#### **Анотація**

Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право. – Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, 2007.

Дисертація присвячена дослідженню проблем тлумачення, застосування і вдосконалення кримінального законодавства, що передбачає відповідальність за злочини, які посягають на систему оподаткування. Розкривається соціальна обумовленість криміналізації порушень податкового законодавства, висувається й обґрунтовується авторське розуміння злочинів, що посягають на систему оподаткування, висвітлюється історичний досвід регламентації кримінальної відповідальності за податкові злочини. З огляду на бланкетний характер диспозицій відповідних норм КК, розглядаються найбільш дискусійні питання врахування положень податкового законодавства при кримінально-правовій оцінці діянь учасників податкових правовідносин. З урахуванням положень і тенденцій розвитку податкового законодавства України, відповідного зарубіжного досвіду сформульовані пропозиції щодо оптимізації змісту диспозицій кримінально-правових заборон, покликаних охороняти вітчизняну систему оподаткування, і, зокрема, щодо заміни ст. 212 КК України нормами про відповідальність за податкове шахрайство, неперерахування податковим агентом податків і зборів та непогашення податкового боргу.

**Ключові слова:** злочин, система оподаткування, криміналізація, податкове шахрайство, податковий агент, податковий борг.

#### **Аннотация**

Дудоров А.А. Проблемы уголовно-правовой охраны системы налогообложения Украины. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.08 – уголовное право и криминология; уголовно-

исполнительное право. – Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, 2007.

Диссертация посвящена исследованию проблем толкования, применения и совершенствования уголовного законодательства, устанавливающего ответственность за преступления, посягающие на систему налогообложения. При помощи подробного уяснения налоговой составляющей уголовно-правовых запретов, размещенных в разделе VII Особенной части УК Украины, обосновывается выделение двух видов упомянутых преступлений – преступлений против системы налогообложения (собственно налоговых преступлений) и преступлений, которые могут причинить ущерб системе налогообложения.

Раскрывается социальная обусловленность криминализации налоговых правонарушений, доказывается необходимость уголовно-правовой защиты действующей системы налогообложения. На основании изучения исторического опыта законодательной регламентации в Украине уголовной ответственности за налоговые преступления установлена тесная связь соответствующих уголовно-правовых запретов с экономическими нуждами общества и эволюцией системы налогообложения.

В связи с тем, что диспозиции норм УК об ответственности за налоговые преступления являются бланкетными, в работе анализируются наиболее спорные в доктрине и практике вопросы учета положений налогового законодательства при уголовно-правовой оценке деяний участников налоговых правоотношений. Речь идет, в частности, о квалификации злоупотреблений налоговых агентов, незаконного проведения операций с активами, находящимися в налоговом залоге, и необоснованного бюджетного возмещения налогов, об уголовно-правовом значении налогообложения преступных доходов, конфликта интересов и переплаты налогов, о влиянии на уголовное преследование за уклонение от уплаты налогов косвенных методов определения сумм налоговых обязательств.

Доказывается, что легальные дефиниции умысла и конституционная презумпция знания закона не позволяют учитывать специфику психического отношения лица к содеянному в составах преступлений, предусмотренных уголовно-правовыми нормами с бланкетными диспозициями. В качестве варианта решения данной проблемы предлагается включить в УК Украины норму о юридической ошибке, формулировка которой учитывала бы особенности преступлений со смешанной противоправностью.

Исследуются дискуссионные аспекты уголовно-правовой характеристики уклонения от уплаты налогов, сборов, иных обязательных платежей, в том числе его соотношение с некоторыми другими преступлениями, посягающими на систему налогообложения, – контрабандой, фиктивным предпринимательством, мошенничеством с финансовыми ресурсами. Обосновывается нецелесообразность в современных условиях криминализации неосторожной неуплаты налогов,

включения в УК Украины отдельной нормы об уклонении от уплаты таможенных платежей, введения института уголовной ответственности юридических лиц.

С учетом положений и тенденций развития налогового законодательства, зарубежного опыта противодействия налоговым преступлениям сформулированы предложения по оптимизации содержания уголовно-правовых запретов, призванных защищать отечественную систему налогообложения. В частности, выдвинуты и обоснованы авторские редакции норм об ответственности за налоговое мошенничество, перечисление налоговым агентам налогов и сборов и непогашение налогового долга, которыми предлагается заменить лишенную конкретности и не позволяющую разграничивать преступные нарушения налогового законодательства и правомерную налоговую минимизацию статью УК об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, иных обязательных платежей.

**Ключевые слова:** преступление, система налогообложения, криминализация, налоговое мошенничество, налоговый агент, налоговый долг.

### **Annotation**

Dudorov O. O. Problems of criminal law protection of Ukrainian taxation system. – Manuscript.

Dissertation for the academic degree of the Doctor of legal sciences. Specialization 12.00.08. – Criminal Law and Criminology; Criminal Law Enforcement. – Kyiv National Taras Shevchenko University, Kyiv, 2007.

The dissertation is dedicated to research of problems of interpretation, application and improvement of criminal law in the part of liability for offenses against taxation system. Social conditions of tax law offenses criminalization are discovered, author's understanding of offenses against taxation system is proposed and substantiated, historical experience of regulation of criminal liability for such offenses is interpreted. Taking into consideration the referring nature of dispositions of corresponding statutes of the Criminal Code, the most debatable questions of taking tax law regulations into consideration during criminal law valuation of activities of tax law relations participants are examined. Taking into consideration the principles and tendencies of the development of Ukrainian tax law, appropriate foreign experience proposals for optimization of content of criminal law prohibitions that are called to protect domestic taxation system and, in particular, concerning replacement of article 212 of Criminal Code of Ukraine with articles for tax fraud responsibility, no transferring of taxes and duties and no repayment of tax debt by tax agent, are formulated.

**Key words:** offense, taxation system, criminalization, tax fraud, tax agent, tax debt.