

УДК 343.3

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.62>

О. Л. Пришедько

аспірант кафедри кримінального процесу
Національного університету «Одеська юридична академія»

АНАЛІЗ ПЕРЕЛІКУ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЯКІ ПІДСЛІДНІ БЕБ УКРАЇНИ

В статті автор формулює перелік податкових кримінальних правопорушень, використовуючи в якості основного критерію положення щодо визначення підслідності Бюро економічної безпеки України. Автор зазначає, що відповідно до ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» (який втратив чинність 05.07.2012 року), у складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (далі - податкова міліція). Автор звертає увагу на те, що власне ще в цьому законі на офіційному рівні було закріплено термін «податкові правопорушення». І якщо ознайомитись з його положеннями, то можна помітити досить цікавий факт – законодавець не надає прямого визначення поняття «податкові правопорушення», однак він неодноразово використовує формулювання «правопорушення, розслідування яких віднесено до компетенції податкової міліції». Саме в цьому законі законодавець фактично погодився з позицією, що перелік податкових злочинів має формулюватися в ч. 3 ст. 216 КПК України.

Також автор звертає увагу на тісний зв'язок, який власне існував між податковою міліцією та податковими кримінальними правопорушеннями. З урахуванням тих формулювань, які пропонувались в ЗУ «Про державну податкову службу в Україні», можна було з досить високою долею вірогідності стверджувати, що перелік податкових кримінальних правопорушень був чіткий та містився в ч. 3 ст. 216 КПК України, де і було передбачено, які саме злочинні діяння будуть розслідуватися податковою міліцією. Відповідно, станом на 2012 рік, до таких кримінальних правопорушень відносились ст.ст. 204, 209, 212, 212-1, 216, 219 КК України.

Прийнявши за основну позицію те, що податковій міліції були підслідні саме податкові кримінальні правопорушення, та порівнявши ч. 3 ст. 216 КПК України чинної редакції та редакції тих часів, коли існувала податкова міліція, автор робить висновок, що БЕБ підслідні такі податкові кримінальні правопорушення: ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»; ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»; ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»; ст. 219 «Доведення до банкрутства».

Ключові слова: кримінальний процес, кримінальне провадження, процесуальна діяльність, податкові кримінальні правопорушення, підслідність, БЕБ.

Постановка проблеми. На даний момент ні в правовій доктрині, ні серед практиків немає єдиного розуміння сутності поняття податкових кримінальних правопорушень. Так, Л.П. Брич зазначає, що відносини у сфері оподаткування виходять за рамки суто господарських, адже ухилення від сплати податків завдає шкоди не лише податковій системі, але й таким важливим сферам, як оборо-

ноздатність, соціальне забезпечення та наука. Науковець пропонує розглядати фінансові відносини як окремий об'єкт кримінально-правової охорони та наголошує на доцільності введення в Особливу частину КК України окремої глави під назвою «Кримінальні правопорушення проти фінансових інтересів держави» [1, с. 13-16]. П.П. Андрушко зазначав, що не всі господарські кримінальні правопорушення (згідно з розділом VII Кримінального кодексу України) пов'язані виключно

з порушенням умов і порядку ведення підприємницької діяльності, адже обов'язок сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів виникає не лише в межах підприємницької діяльності. Ухилення від їх сплати порушує фінансову діяльність держави, спрямовану на формування доходної частини бюджету, а також встановлений порядок виконання платниками своїх зобов'язань перед бюджетами, встановлених державою [2, с. 18]. Об'єднати ці дві позиції спробувала Р.Ю. Гревцова, яка зазначила, що поняття податкових кримінальних правопорушень можна розглядати у вузькому та широкому значеннях. У вузькому розумінні це діяння, які порушують право держави на отримання податків, зборів та інших обов'язкових платежів, за які передбачена відповідальність відповідно до ст.ст. 212 і 212-1 КК України. У широкому розумінні це правопорушення, які не лише пов'язані з оподаткуванням, але й безпосередньо посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування, які є їхнім основним об'єктом (зокрема, ст.ст. 192, 211, 222, 364, 365, 367 КК України) [3, с. 179].

В цілому можна продовжувати перераховувати підходи вчених до визначення даного поняття, проте ми вважаємо, що в даному випадку аналіз переліку податкових кримінальних правопорушень краще робити через призму ст. 216 КПК України, адже не дарма було створено БЕБ – спеціальний орган досудового розслідування, який має здійснювати досудове розслідування економічних кримінальних правопорушень.

Аналіз останніх публікацій досліджень і публікацій. Проблематикою податкових кримінальних правопорушень та специфікою їх розслідування займалися такі вчені як П. Андрушко, Л.П. Брич, Р.Ю. Гревцова, О.М. Резнік, Т.В. Сараскіна та інші. В той же час, навіть не дивлячись на відносно високий рівень розробленості даної теми, на даний момент досі немає єдиного переліку тих кримінальних правопорушень, які відносяться до податкових.

Мета статті – шляхом порівняння підслідності органів, що здійснювали контроль за дотриманням податкового законодавства, та Бюро економічної безпеки

сформулювати перелік податкових кримінальних правопорушень

Виклад основного матеріалу. Розпочати наш аналіз доцільно з ретроспективного дослідження положень кримінального процесуального законодавства, які стосуються підслідності. Так, ч. 3 ст. 216 КПК України в самій першій редакції мала такий вигляд «3. Слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, здійснюють досудове розслідування злочинів, передбачених статтями 204, 209, 212, 212-1, 216, 219 Кримінального кодексу України. Якщо під час розслідування зазначених злочинів будуть встановлені злочини, передбачені статтями 192, 200, 205, 222, 222-1, 358 Кримінального кодексу України, вчинені особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, або іншою особою, якщо вони пов'язані зі злочинами, вчиненими особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, вони розслідуються слідчими органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» [4]. В даному випадку очевидну увагу привертає той факт, що законодавець напряму застосовує формулювання «орган, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства». Ми вважаємо, що якщо прослідкувати еволюцію даного правового положення, то можна встановити специфіку не лише підслідності податкових кримінальних правопорушень, а і саму логіку приналежності тих чи інших правопорушень до переліку податкових.

В цілому теоретики та практики завжди досить одностайно підтримували позицію, що ч. 3 ст. 216 КПК України в першу чергу стосується діяльності податкової міліції. Відповідно до ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» (який втратив чинність 05.07.2012 року), у складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (далі - податкова міліція). В даному випадку одразу слід звернути увагу на те, що власне ще в цьому законі на офіційному рівні було закріплено термін «податковий правопорушення». І якщо ознайомитись з його положеннями, то можна

помітити досить цікавий факт – законодавець не надає прямого визначення поняття «податкові правопорушення», однак він неодноразово використовує формулювання «правопорушення, розслідування яких віднесено до компетенції податкової міліції». Саме в цьому законі законодавець фактично погодився з позицією, що перелік податкових злочинів має формулюватися в ч. 3 ст. 216 КПК України. Власне підстави їх потрапляння до даної частини (об'єкт посягання, специфіка завданої шкоди тощо) очевидно будуть встановлюватися окремо, однак саме перелік таких кримінальних правопорушень визначається положенням про підслідність КПК України. Ми не можемо сказати, що така позиція є вкрай вдалою, адже підслідність – це сукупність правил, які визначають орган, що буде здійснювати досудове розслідування, а не сукупність ознак, які будуть відносити кримінальні правопорушення до тієї чи іншої групи. Не підслідність впливає на класифікацію кримінальних правопорушень, а класифікація кримінальних правопорушень (наприклад, в залежності від об'єкту злочинного посягання) впливає на підслідність.

Поряд з цим з точки зору гнучкості правового регулювання такий підхід можна вважати вдалим. Правозастосувачів не цікавить, за якими саме ознаками ті чи інші правопорушення будуть віднесені до податкових, адже вони будуть працювати не з групами, а з конкретними складами. Відповідно, зміна та доповнення ч. 3 ст. 216 КПК України дозволяє оперативно визначити, які саме кримінальні правопорушення завдають шкоди сфері оподаткування та за вчинення яких особу може бути притягнуто до кримінальної відповідальності.

В ст. 19 ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» зазначалось, що податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів державної податкової служби, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції. Завданнями податкової міліції були запобігання злочинам та іншим правопорушенням

у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів; запобігання, виявлення та припинення корупційних правопорушень в органах державної податкової служби; забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [5].

Вчені зазначали, що податкова міліція, створена як державний правоохоронний орган, за час свого існування утвердилась як дієва складова системи державного управління. Виконуючи свої функції, вона регулювала правові відносини та створювала умови для стабільного розвитку суспільства. Її діяльність була спрямована на нормативний вплив, що регулює поведінку платників податків, функціонування економічних зв'язків і правових норм у податковій сфері. Оскільки податкові відносини значною мірою визначають стан податкової дисципліни в державі, податкова міліція виконувала роль інструмента, який забезпечує стабільність у важливій сфері соціально-економічного життя [6, с. 48]. Цілком очевидно, що податкову міліцію розглядали без відриву від органів державної податкової служби. «Залежно від забезпечення виконання функцій держави органи державної податкової служби належать до загальної системи правоохоронних органів та до системи спеціальних органів фінансового контролю» [7, с. 163].

Необхідно звернути увагу на тісний зв'язок, який власне існував між податковою міліцією та податковими кримінальними правопорушеннями. З урахуванням тих формулювань, які пропонувались в ЗУ «Про державну податкову службу в Україні», можна було з досить високою долею вірогідності стверджувати, що перелік податкових кримінальних правопорушень був чіткий та містився в ч. 3 ст. 216 КПК України, де і було передбачено, які саме злочинні діяння будуть розслідуватися податковою міліцією. Відповідно, станом на 2012 рік, до таких кримінальних правопорушень відносились ст.ст. 204, 209, 212, 212-1, 216, 219 КК України.

Крім того, абз. 2 ч. 3 ст. 216 КПК України в редакції 2012 року також містив перелік кримінальних правопорушень, відносно яких застосовується так звана підслідність за зв'язком проваджень – якщо під час розслідування злочинів, які були перераховані вище, будуть встановлено, що особа також вчинила кримінальні правопорушення, передбачені статтями 192, 200, 205, 222, 222-1, 358 КК України і якщо такі кримінальні правопорушення будуть нерозривно пов'язані з кримінальними правопорушеннями, які були передбачені абз. 1 ч. 3 ст. 216 КПК України, то вони теж мали розслідуватися податковою міліцією.

Відповідно, якщо не враховувати підслідність за зв'язком кримінальних проваджень, то можна зробити висновок, що в абз. 1 ч. 3 ст. 216 КПК України містився вичерпний перелік податкових кримінальних правопорушень, до яких відносились наступні статті КК України: 204, 209, 212, 212-1, 216, 219. Дійсно, дане формулювання, можливо, надто спрощує проблему розмежування податкових кримінальних правопорушень з-поміж інших кримінально-караних діянь, в той же час сам законодавець надає змогу нам робити такий висновок. В чинному на той час ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» було чітко продемонстровано зв'язок між податковим кримінальним правопорушенням та податковою міліцією. А з урахуванням того, що податкова міліція могла розслідувати лише ті кримінальні правопорушення, які були передбачені ч. 3 ст. 216 КПК України, то такий висновок виглядає єдино можливим.

В той же час правовідносини, які виникали у сфері оподаткування, постійно змінювалися, що також змушувало змінювати і саму систему органів, які реалізують державну політику в сфері оподаткування. Перед законодавцем постало завдання утворити єдиний орган в сфері фінансового контролю, який, крім іншого, допоміг би подолати проблему дублювання однакових функцій серед різних державних інституцій. На думку О.Ю. Ніпіліді, аналіз чинного законодавства та практичної діяльності показує, що функції протидії злочинам у фінансовій сфері розподілені

між різними відомствами та службами нераціонально. Завдання боротьби з тіньою економікою покладені на Службу безпеки України, Національну поліцію, Національне антикорупційне бюро України, що призводить до труднощів у визначенні меж компетенції, дублювання функцій, проблем з координацією взаємодії та встановленням сфер відповідальності [8, с. 165].

Як зазначають Ю.Ю. Козар та Я.В. Попенко, пріоритетною вимогою Міжнародного валютного фонду, який надає Україні кредити для розвитку економіки за умови реалізації успішних реформ, є створення нової цивільної служби при Міністерстві фінансів України. Ця служба має замінити податкову міліцію та об'єднати всі повноваження щодо боротьби з фінансовими злочинами в одному агентстві, уникаючи дублювання функцій. Вивчаючи законодавчі ініціативи з 2013 року, спрямовані на заснування органу, відповідального за протидію фінансовим правопорушенням, можна відзначити, що створення Бюро економічної безпеки України (БЕБ) та подібних структур часто блокувалося владою. Це пов'язано з тим, що особи, відповідальні за реформу, прагнули не стільки створити правоохоронний орган для суспільства, скільки отримати інструмент впливу на економічних та політичних опонентів. Таким чином, діяльність БЕБ, яке має розпочати функціонування до 25 вересня 2021 року, повинна бути орієнтована на задоволення інтересів суспільства [9, с. 88]. «Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» розроблено для ліквідації податкової міліції, оптимізації структури та чисельності органів, які ведуть боротьбу зі злочинами у сфері економіки, усунення дублювання їх функцій та з метою запобігання, попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до їх підслідності» [9, с. 89].

Власне ми не будемо досліджувати весь шлях створення БЕБ, проте в даному випадку необхідно розуміти, що цей правоохоронний орган створювався як орган фінансового контролю та моніторингу. В деякій мірі, звичайно, можна стверджувати, що БЕБ замінив собою податкову

міліцію, проте таке положення значно звужує реальний обсяг діяльності даного органу. Відповідно до ст. 4 ЗУ «Про Бюро економічної безпеки України», основними завданнями даного правоохоронного органу є:

«1) виявлення зон ризиків у сфері економіки шляхом аналізу структурованих і неструктурованих даних;

2) оцінювання ризиків і загроз економічній безпеці держави, напрацювання способів їх мінімізації та усунення;

3) надання пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань усунення передумов створення схем протиправної діяльності у сфері економіки;

4) забезпечення економічної безпеки держави шляхом запобігання, виявлення, припинення, розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на функціонування економіки держави;

5) збирання та аналіз інформації про правопорушення, що впливають на економічну безпеку держави, та визначення способів запобігання їх виникненню в майбутньому;

6) планування заходів у сфері протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним законом до його підслідності;

7) виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з отриманням та використанням міжнародної технічної допомоги;

8) складання аналітичних висновків і рекомендацій для державних органів з метою підвищення ефективності прийняття ними управлінських рішень щодо регулювання відносин у сфері економіки» [10].

Можна помітити, що в даному випадку законодавець в значній мірі акцентує увагу на діяльності БЕБ в сфері економіки (що навіть відображається в самій назві відносно нового правоохоронного органу). В даному випадку законодавець використовує термін «кримінальні правопорушення, що посягають на функціонування економіки держави». При цьому в ЗУ «Про Бюро економічної безпеки України» майже не згадується слово «податки» у будь-яких формах, що також підкреслює розширення сфери діяльності БЕБ.

Відповідно, розширився і перелік кримінальних правопорушень, які підслідні

БЕБ відповідно до ч. 3 ст. 216 КПК України. Так, до підслідності БЕБ відносяться кримінальні правопорушення, перебачені статтями 199, 200, 201-1, 201-3, 201-4, 203-2, 204, 205-1, 206, 212, 212-1, 218-1, 219, 220-1, 220-2, 222, 222-1, 223-1, 224, 229, 231, 232 та іншими статтями КК України. Навіть поверхневого аналізу тих кримінальних правопорушень, які віднесені до підслідності БЕБ, достатньо для того, щоб побачити, що в КПК України не з'явилися нові «суто» податкові кримінальні правопорушення, які існували до цього.

Висновки і пропозиції. Приймавши за основну позицію те, що податковій міліції були підслідні саме податкові кримінальні правопорушення, та порівнявши ч. 3 ст. 216 КПК України чинної редакції та редакції тих часів, коли існувала податкова міліція, можна дійти висновку, що БЕБ підслідні такі податкові кримінальні правопорушення: ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»; ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»; ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»; ст. 219 «Доведення до банкрутства».

Список використаної літератури:

1. Брич Л.П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Львів: Юридичний фак-т Львівського державного ун-ту ім. Івана Франка, 1998. 76 с.
2. Андрушко П. Злочини у сфері господарської діяльності за чинним Кримінальним кодексом та проектом КК: проблеми систематизації, криміналізації та декриміналізації. *Предпринимательство, хозяйство и право*. 1998. № 12. С. 13–18.
3. Гревцова Р.Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2003. 224 с.
4. Кримінальний процесуальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2013, № 9-10, № 11-12, № 13, ст.88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
5. Закон України «Про державну податкову службу України». Відомості Вер-

- ховної Ради УРСР (ВВР), 1991, N 6, ст. 37. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text>
6. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія / О.М. Резнік, Д.Г.Мулявка, С.К. Гречанюк. Ірпінь: НУДПС України, 2013. 156 с.
 7. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дисертація ... кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право». Університет внутрішніх справ МВС України. Харків, 2000. 190 с.
 8. Ніпіаліді О. Ю. Перспективи створення Служби фінансових розслідувань: українські реалії та зарубіжний досвід. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Випуск 3 (11). С. 165-170.
 9. Козар Ю.Ю., Попенко Я.В. Бюро економічної безпеки: завдання та проблеми утворення. *Українська поліцейстика: теорія, законодавство, практика*. № 2 (2) 2021. С. 87-93.
 10. Закон України «Про Бюро економічної безпеки України». Відомості Верховної Ради (ВВР), 2021, № 23, ст.197. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

Pryshedko O. L. Analysis of the list of tax criminal offenses under investigation by the BES of Ukraine

In the article, the author formulates a list of tax criminal offenses, using as the main criterion the provisions on determining the jurisdiction of the Bureau of Economic Security of Ukraine. The author notes that in accordance with the Law of Ukraine "On the State Tax Service of Ukraine" (which expired on July 5, 2012), the state tax service bodies include relevant special units for combating tax offenses (hereinafter referred to as the tax police). The author draws attention to the fact that it was in this law that the term "tax offenses" was officially enshrined. And if you read its provisions, you can notice a rather interesting fact - the legislator does not provide a direct definition of the concept of "tax offenses", but he repeatedly uses the wording "offenses, the investigation of which is attributed to the competence of the tax police". It was in this law that the legislator actually agreed with the position that the list of tax crimes should be formulated in Part 3 of Article 216 of the Criminal Procedure Code of Ukraine.

The author also draws attention to the close connection that actually existed between the tax police and tax criminal offenses. Taking into account the formulations that were proposed in the Law of Ukraine "On the State Tax Service in Ukraine", it was possible to assert with a fairly high degree of probability that the list of tax criminal offenses was clear and contained in Part 3 of Art. 216 of the Criminal Procedure Code of Ukraine, where it was stipulated which criminal acts would be investigated by the tax police. Accordingly, as of 2012, such criminal offenses included Articles 204, 209, 212, 212-1, 216, 219 of the Criminal Code of Ukraine.

Taking as the main position that the tax police were subject to investigation of tax criminal offenses, and comparing Part 3 of Art. 216 of the Criminal Procedure Code of Ukraine in its current version and the version from the time when the tax police existed, the author concludes that the following tax criminal offenses are subject to investigation by BES: Art. 204 "Illegal manufacture, storage, sale or transportation for the purpose of sale of excisable goods"; Art. 212 "Evasion of taxes, fees (mandatory payments)"; Art. 212-1 "Evasion of payment of a single contribution to mandatory state social insurance and insurance contributions to mandatory state pension insurance"; Art. 219 "Bringing about bankruptcy".

Key words: *criminal process, criminal proceedings, procedural activities, tax criminal offenses, investigation, BES.*