

СОЦІАЛЬНІ ДЕТЕРМІНАНТИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

SOCIAL DETERMINANTS OF PAYMENT OF TAXES AND CHARGES

Лугіна Н.А., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри кримінального права та кримінології
Університет державної фіскальної служби України

Полейко І.Ю., студент II курсу магістратури
юридичного факультету
Університет державної фіскальної служби України

Стаття присвячена дослідженню детермінантів ухилення від сплати податків і зборів в Україні. Надано характеристику соціальних детермінантів цих злочинів, що сприяє формуванню науково обґрунтованої системи заходів щодо ефективного попередження злочинності в податковій сфері.

Визначено, що основними детермінантами податкових злочинів є причини й умови. Зазначеним питання приділено особливу увагу, адже саме причини й умови наділені значним потенціалом і чинять найбільший детерміністичний вплив на злочинність. Установлено, що причинність є генетичним зв'язком, тобто таким, що визначає факт породження, виникнення або припинення якого-небудь явища та процесу. Доведено, що вчення про причинність оперує парними діалектичними категоріями: «причина» і «наслідок». Автором зазначено, що особливості причинно-наслідкових зв'язків полягають в такому: причина впливає та, за наявності необхідних і достатніх умов, спричиняє наслідок або декілька наслідків; існує послідовність у часі та черговість між дією причини та настанням наслідку, хоча «після цього не завжди значить унаслідок цього» ("post hoc non est propter hoc"); дія тієї самої причини за тих же умов завжди призводить до того самого наслідку; не завжди наявний наслідок є результатом дії саме цієї причини; наслідок причини за певних умов може бути причиною інших явищ; причина не зводиться до наслідку, наслідок не повторює причину, а є результатом змін і перетворень явища чи процесу; причина не є тотожною приводу – події, яка безпосередньо передує іншій події, уможливорює її, проте не породжує та не визначає, а лише прокує якісь зміни.

Зроблено висновок, що сьогодні ухилення від сплати податків і зборів – актуальна проблема для України, яка зумовлює виникнення цілої низки негативних соціально-економічних наслідків.

Ключові слова: податки, збори, інші обов'язкові платежі, ухилення від сплати податків, причини, умови, детермінанти, кримінальна відповідальність.

Compliance with tax laws is a prerequisite for the financial development of any state. Tax evasion, fees and other mandatory payments imply criminal prosecution, because it is primarily a problem of filling the country's budgets, so the study of this work is very relevant.

The article is devoted to the research of social determinants of tax evasion and fees. It has been established that the causes of tax crimes can be socially positive, negative and mixed in nature, which accordingly affects their criminality. The causes become effective and really determine the crimes only in the presence of the necessary and sufficient conditions, and therefore closely linked to them, and accordingly the fight against them should also include measures of different direction and be carried out at the national level.

Addressing criminal liability for tax violations will help better enforce the laws of all parties in tax relations and ensure timely receipt of budgets and government trust funds.

It is marked, by the main determinants of the fatherly crimes the very reason. We give food special respect, and also cause you to think of significant potential and repair the most determinate impact on crime. It has been established that causality is due to a genetic link, so that, as a result, the fact itself is related, winnings, or even the prickly, unclear apparition and that process. It has been brought up about the cause of operation by the paired dialectical categories: "reason" and "heir". The author has analyzed the specific features of the cause-and-for-all sound of the "fault" in the offensive: the reason, the reason for that is due to the manifestations of the necessary and sufficient minds for the purpose of the legal decree; isn't the last hour and the day of the last month and the last year, I want to "do not wait for the reason for the final reason" ("post hoc non est propter hoc"); one and two reasons for one and quiet minds, wait to bring up one and the same thing; Do not wait for the apparent insult e as a result of the cause itself; the heir to the cause for singing minds may be the cause of the unseen clowns; the reason is not to be filled up before the investigation, I will not repeat the reason, the reason, but m the result of the fasting warrants and the reappearance of the apparition in the process; the reason is not the same drive – it's due to the fact that it is ahead of time the introduction of the drive, I please, the reason is that I don't have to sign it, but it's more than provocative song.

Key words: taxes, fees, other obligatory payments, tax evasion, causes, conditions, determinants, criminal liability.

Стійкість і потужність держави прямо залежать від ефективності функціонування її податкової системи. Однією з ознак дієвості податкової системи є масштаби використання схем ухилення від сплати податків. Отже, чим більші обсяги ухилення від оподаткування, тим слабкіша держава внаслідок недофінансованості державного бюджету, що проявляється, зокрема, у дефіциті фінансування соціальної сфери, отже, низькому рівні соціального захисту населення. Тому з метою забезпечення стійкого розвитку держави необхідне розв'язання проблеми ухилення від сплати податків.

Актуальність дослідження детермінантів злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу (далі – КК), обґрунтовується необхідністю пошуків шляхів удосконалення цієї норми.

Злочин, передбачений у ст. 212 КК, був предметом дослідження в наукових працях таких учених, як: Ю.М. Антонян, А.М. Бойко, В.І. Борисов, В.М. Вересов,

В.В. Голіна, Б.М. Головкін, Д.І. Голосніченко, А.Є. Гутник, Н.О. Гуророва, І.М. Даньшин, О.М. Джужа, В.М. Дрьомін, О.О. Дудоров, А.П. Закалюк, А.Ф. Зелінський, О.Г. Кальман, О.М. Костенко, О.Г. Кулик, І.І. Кучеров, В.В. Лисенко, О.М. Литвинов, С.С. Мірошніченко, В.В. Молодик, М.І. Панов, В.В. Пивоваров, В.М. Попович, І.М. Соловійов, Є.Л. Стельцов, В.Я. Тацій, В.О. Туляков, В.І. Шакурн, О.Ю. Шостко й ін.

Мета статті – дослідження соціальних детермінантів умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), злочинність та караність якого встановлена у ст. 212 КК.

Основними детермінантами податкових злочинів є причини й умови. Вказаним питання приділено особливу увагу, адже саме причини й умови наділені значним потенціалом і чинять найбільший детерміністичний вплив на злочинність. Причинність є генетичним зв'язком, тобто таким, що визначає саме факт породження, виникнення

або припинення якого-небудь явища та процесу. Учення про причинність оперує парними діалектичними категоріями: «причина» і «наслідок». Особливості причинно-наслідкових зв'язків полягають у такому: причина впливає та, за наявності необхідних і достатніх умов, спричиняє наслідок або декілька наслідків; існує послідовність у часі та черговість між дією причини та настанням наслідку, хоча «після цього не завжди значить унаслідок цього» (“post hoc non est propter hoc”); дія тієї самої причини за тих же умов завжди призводить до того самого наслідку; не завжди наявний наслідок є результатом дії саме цієї причини; наслідок причини за певних умов може бути причиною інших явищ; причина не зводиться до наслідку, наслідок не повторює причину, а є результатом змін і перетворень явища чи процесу; причина не є тотожною приводу – події, яка безпосередньо передує іншій події, уможливує її, проте не породжує та не визначає, а лише провокує деякі зміни [1, с. 342].

Не вдаючись до аналізу всіх позицій і наукових підходів щодо розуміння причин і умов, яких сьогодні у кримінології чимало [2, с. 88–99], зауважимо, що ці категорії будуть уживатися в такому сенсі: причина – це явище або сукупність пов'язаних явищ, які породжують інші явища, які є їхнім прямим наслідком; умови – це обставини, які самі собою безпосередньо не породжують та не продукують інших явищ, але, супроводжуючи причини, забезпечують їхній розвиток, що призводить до настання наслідку [2, с. 93]. Умови виступають прискорювачами дії причини, її посилювачами, відіграють функції каталізаторів. Як бачимо, причина й умова не ізольовані одна від одної, вони взаємодіють та перебувають у тісному зв'язку, який визначається як діалектичний. Причина перетворюється на таку та може здійснювати детерміністичний вплив саме у взаємодії з умовою або їх сукупністю. За влучним виразом І.М. Даньшина, «причина зумовлена, а умова причинна» [3, с. 139].

Водночас спостерігається змінюваність функцій, адже окреме явище в одній взаємодії може відігравати роль причини, а в інших бути умовою або однією з умов. До сучасних кримінологічних словників навіть включають поняття «дифузії причин і умов злочинності», під яким розуміють, з одного боку, взаємодію та взаємопроникнення причин в умови та навпаки, подібно до фізичного явища, проникнення молекул одного явища в інше; з іншого боку – це складний об'єктивний і закономірний процес постійного переходу, розподілу та розпорошення причин і умов у багатьох суспільних явищах і процесах [4, с. 32]. З урахуванням зазначеного поділяємо думку тих кримінологів, які вказують на складність чіткого виокремлення «у чистому вигляді» причин і умов, розглядають їх у сукупності в умовному значенні як «причино-умовні комплекси» та, з огляду на їхнє провідне значення, позначають загальним терміном «детермінанти».

Детермінанти ухилення від сплати податків і зборів, як і загалом процес їхнього зумовлення та породження, являють собою взаємодію як об'єктивних, так і суб'єктивних складових частин. Навколишня дійсність через власні особливості впливає на свідомість особи, аналізується та пропускається нею, приломлюється кризь сформовані й установлені суб'єктивні антисоціальні якості особи, морального і психологічного характеру, її інтереси та потреби, що в результаті призводить до формування протиправної мотивації та виникнення конкретного наміру вчинити злочин. Спостерігається поєднання внутрішньої та зовнішньої детермінації, які становлять основу механізму вчинення податкових злочинів.

У деяких профільних дослідженнях сьогодні можна знайти твердження, що детермінанти злочинності загалом і податкової злочинності зокрема – це завжди по суті соціально негативні явища. Така позиція висловлена О.А. Абакумовою у праці «Кримінологічні аспекти подат-

кової злочинності». На думку вченої, «причини й умови – це система негативних явищ, які детермінують у певному суспільстві і в певний час наявність злочинів» [5, с. 80]. На нашу думку, ці висновки є суперечливими та не зовсім точними. Детермінанти податкових злочинів не завжди є соціально негативними. Наведемо декілька прикладів. Так, проведення податкової реформи з метою модернізації саме собою навряд чи можна вважати соціально негативним явищем, адже в її результаті планується вдосконалити податкову систему, оптимізувати податковий тиск, скоротити кількість податків тощо. Але непродуманість і непослідовність у реалізації податкової реформи, несистемність здійснюваних урядом дій, ігнорування громадської участі під час її обговорення спричиняє негативну реакцію суспільства, має негативні економічні, морально-психологічні й інші наслідки. Інший приклад, сучасний бурхливий розвиток інформаційних технологій, з одного боку, є важливим засобом удосконалення державного апарату, податкових органів, запровадження «електронного урядування» як якісно нової моделі спілкування податкової та платників податків, більш відкритої, оперативної та дешевшої, створюються інформаційні сайти податкового відомства та його територіальних управлінь тощо. З іншого боку, інтернет і його можливості адаптуються та використовуються податковими злочинцями для власних протиправних цілей, вони винаходяться все нові способи та схеми ухилення від оподаткування. Зокрема, інтернет є сприятливим та надійним місцем для здійснення незареєстрованої підприємницької діяльності, що сьогодні стрімко прогресує, укладення договорів (купівлі-продажу, надання різноманітних послуг тощо), їх виконання та реалізації, проведення фінансових та інших операцій тощо [6, с. 74].

Отже, на підставі зазначеного доходимо висновку, що детермінанти ухилення від сплати податків і зборів можуть бути як явно однополюсними – соціально негативними або позитивними, так і комплексними, що трапляється досить часто. Водночас детермінувати ухилення від сплати податків і зборів можуть і позитивні соціальні явища. Це повною мірою відбивається на криміногенному потенціалі детермінант. Одні з них розглядаються як суто криміногенні (несуть протиправні можливості, зумовлюють злочинність) або антикриміногенні (ускладнюють учинення злочинів, стимулюють правомірну поведінку), інші ж є змішаними (комплексними), що відображається на детермінації ними злочинів.

За власною природою ухилення від оподаткування є інтелектуальним та ресурсомістким злочином, який неможливо вчинити випадково, під впливом емоцій, імпульсивно. Продумування складної та зазвичай багаторівневої схеми податкового злочину, підготовка до його скоєння та приховування потребують від особи свідомого вибору варіанта поведінки. Цей вибір є не стихійним, а завчасно зваженим і обдуманим. Не кожний через свої розумові здібності, наявні ресурси й інші обставини здатен стати та реально стає податковим злочинцем. Необхідні формуючі особистість несприятливі чинники. До останніх відносимо соціально-економічну кризу, що триває в державі, її прояви та наслідки, низький рівень життя населення, офіційне безробіття та значний обсяг неформальної зайнятості, широкомасштабну тінізацію економічних відносин, значну поляризацію населення на відверто бідних і відверто багатих, наявність малої групи середнього класу, недоліки правового виховання та низький рівень правової освіченості громадян, культури загалом, правової та податкової культури зокрема, широку культивування та пропаганду в суспільстві антисоціальних цінностей тощо.

Тісно пов'язані з формуючими чинники, які провокують, беруть активну участь у формуванні антисоціальних настроїв особи, збуджують і розвивають їх, формують антисоціальні настанови й у взаємодії з іншими

чинниками провокують скоєння податкового злочину. До таких чинників можна віднести корисливу мотивацію та бажання наживи; корупцію податкових органів України, особливо ті її форми, що поєднуються з вимаганням; масовість учинення податкових злочинів і одночасну їх безкарність; м'якість санкцій, передбачених КК України, та загалом наявності судової практики із призначення покарань («м'якість репресії»); розвиненість ринку послуг «злочинної інфраструктури»: послуг із реєстрації підприємств в офшорах, переведення активів, консалтингових послуг щодо «правильного» ведення бізнесу, навчання мінімізації податкових зобов'язань, ухилення від оподаткування тощо; наявність законної можливості звільнення від кримінальної відповідальності на підставі ч. 4 ст. 212 КК України в разі безпосереднього виявлення вчиненого податкового злочину, а також інші.

Емпіричні дані та результати досліджень експертів країн Європейського Союзу показують, що наявний взаємозв'язок між дотриманням податкового законодавства, соціальними нормами та ефективністю інститутів (органів оподаткування), які відповідають за збір податків і перерозподіл суспільних благ [7, с. 275]. Цей взаємозв'язок формує рівень податкової свідомості громадянина європейської спільноти. Даному рівню податкової свідомості відповідають соціальні норми, які є правилами регулювання податкової поведінки людей з урахуванням їхніх потреб, прагнень і суспільних меж. Соціальні норми в рамках дотримання податкового законодавства формуються колективною поведінкою платників податків, яка визначається взаємодією окремих платників податків. Якщо досліджувати соціальні норми окремо, то вони виступають детермінантами рівня відповідальності в дотриманні податкової дисципліни суспільством, який характеризується мірою ухилення від сплати податків.

Тобто формування відповідних соціальних норм є стратегічним завданням у системі боротьби з порушеннями податкового законодавства. Прикладом дотримання відповідних норм виступають інститути, відповідальні за збір податків та надання суспільних послуг, що контролюють дотримання податкового законодавства, отже, зростання рівня доходів від податкових надходжень завдяки

впровадженню інституційних обмежень можливостей для ухилення від сплати податків.

Досвід країн Європейського Союзу доводить, що в контексті податкової поведінки більш дієвим виступає податковий орган, а поступливішим є платник податків. Водночас ефективні управління та розподіл суспільних благ і послуг стимулюють розвиток формування свідомої схильності до дотримання податкової дисципліни, оскільки платники мають прозоре підтвердження справедливого та цільового використання своїх податкових платежів.

Формування прямого зв'язку «знизу догори» і «згори донизу» між соціальними нормами та соціально-податковими інститутами сприяє розвитку позитивного зворотного зв'язку, заснованого на довірі та партнерстві, між платниками податків, податковими органами та владою. Європейськими фахівцями відстежено залежність, яка підтверджує, що за умов достатнього рівня свідомості населення у країні високий рівень дотримання податкової дисципліни водночас приводить до підвищення ефективності забезпечення суспільними благами та зниження податкового навантаження, а більш відповідне забезпечення суспільними благами, у свою чергу, позитивно впливає на дотримання податкової дисципліни [7, с. 277].

Отже, європейська практика показує, що найбільш ефективно надання суспільних благ досягається тоді, коли діяльність уряду і податкове адміністрування ефективні. Якщо податкове адміністрування є абсолютно ефективним, соціальні норми не мають значення під час визначення податкової дисципліни як ефективного методу збору податків, що може цілком усунути факти ухилення від сплати податків.

Отже, натепер ухилення від сплати податків і зборів є актуальною проблемою для України, яка зумовлює появу низки негативних соціально-економічних наслідків. Причини податкових злочинів можуть мати соціально позитивний, негативний і змішаний характер, що відповідно позначається на їхній криміногенності. Причини стають дієвими та реально детермінують злочини лише за наявності необхідних і достатніх умов, тому тісно з ними пов'язуються, отже, боротьба з ним також має передбачати заходи різного спрямування та здійснюватися на загальнодержавному рівні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Цимбал П. В. Причини податкової злочинності. Роль та місце ОВС у розбудові демократичної правової держави. Одеса, 2009. С. 342–343.
2. Кримінологія : підручник / за ред. В.В. Голіни, Б.М. Головіна. Харків : Право, 2014. 440 с.
3. Даньшин Н.И. Общетеоретические проблемы криминологии. Харьков : Прапор, 2005. 224 с.
4. Ларичев В.Д. Преступность экономической направленности. Москва : Юрлитинформ, 2011. 160 с.
5. Абакумова О.А. Криминологические аспекты налоговой преступности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Сургут, 2012. 234 с.
6. Иванов А.В. Специально-криминологическое предупреждение налоговых преступлений. *Актуальные проблемы расследования преступлений* : материалы Международной научно-практической конференции, 23 мая 2013 г., г. Москва : в 2-х ч. Следств. комитет РФ. Москва : Буки Веди, 2013. Ч. 1. С. 72–77.
7. Закордонний досвід стратегічного розвитку податкової свідомості громадян європейської спільноти. Управління економікою: теорія та практика : збірник наукових праць. Київ : ІЕП НАНУ, 2015. С. 271–280.
8. Потомська Н.А., Грицюк І.В., Мілевський О.О. Збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 160 с.