

**В. М. Шевчук**, ст. викладач

Одеський національний університет імені І. І. Мечникова,  
кафедра кримінального права, кримінального процесу і криміналістики,  
Французький бульвар, 24/26, Одеса, 65058, Україна

## **МОДЕЛЬ ЗАКОНОДАВЧОГО СПІВВІДНОШЕННЯ ШКОДИ ТА ШТРАФУ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ**

У статті досліджено законодавчу модель співвідношення кваліфікації та покарання за вчинення економічних злочинів в сфері оподаткування. Здійснено розрахунки та моделювання розмірів завданої шкоди як кваліфікуючої ознаки та покарання у виді штрафу щодо складу злочину, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України (надалі — КК), розглянуто динаміку зміни принципу відповідності покарання вчиненому злочину.

**Ключові слова:** кваліфікація економічних злочинів в сфері оподаткування, кваліфікуючі ознаки, диспозиція статті, шкода, значна шкода, шкода у великих розмірах, шкода в особливо великих розмірах, санкція статті, штраф, неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Захист економічних інтересів держави шляхом законодавчого забезпечення економічної діяльності суб'єктів господарювання потребує використання досконалої системи юридичних моделей регулювання системи пропорційного співвідношення завданої шкоди та відшкодованих збитків.

Шкода, завдана охоронюваним інтересам, в системі деяких категорій злочинів може розглядатися як кваліфікуюча ознака, наприклад, в системі злочинів проти власності, економічних злочинів тощо. Саме в цих випадках законодавець пов'язує настання негативних наслідків для суб'єкту злочину із фактичним розміром заподіяної шкоди.

Розглядаючи питання визначення розміру шкоди, заподіяної вчиненням злочином, слід звернути увагу не лише на загальний порядок розрахунків цієї кваліфікуючої ознаки, а й на інші відмінні чинники, що обумовлюють настання кримінальної відповідальності. До таких чинників слід віднести конструкцію диспозиції та санкції правової норми, їх співвідношення в частині визначення розміру завданої шкоди та застосування покарання в вигляді штрафу тощо.

Найбільш докладно зазначені чинники можна дослідити в правових нормах, які встановлюють кримінальну відповідальність за злочини в сфері економічної діяльності і, зокрема, в системі податкових злочинів.

На прикладі податкових злочинів вочевидь вбачається, як дисбаланс диспозиції та санкції правової норми статті КК створює передумови для вчинення злочинів в економічній сфері діяльності у надвеликих розмірах.

Зважаючи на це, не можна погодитися з думкою проф. О. О. Дудорова, що спроба обґрунтувати певну наукову позицію лише з урахуванням санкцій кримінально-правових норм — справа невдячна і безперспективна, а також з тим, що у чинному КК нібито спостерігається відсутність наукового підходу до їх побудови [1, 103].

На мою думку, існує методологічно обґрунтована пряма залежність між юридичним формулюванням окремих положень диспозиції/санкції статті, юридичним моделюванням правовідносин, схематичністю та пропорційністю правових норм,

наявністю системності та врахуванням міжгалузевих зв'язків норм права, і реальним забезпеченням стабільного функціонування економічної системи держави.

Існуючі недоліки та протиріччя між окремими правовими нормами, між окремими положеннями диспозиції та санкції статті деяких норм кримінального права створюють підстави для економічних зловживань з боку конкретних осіб, що врешті респіт призводить до руйнації економічної системи держави, певних її складових, отже і до руйнації самої держави.

Згадані чинники зумовлюють необхідність дослідження санкцій та диспозицій статей чинного КК, зокрема в частині співвідношення шкоди та штрафів за вчинений податковий злочин.

Як визначає проф. Є. Л. Стрельцов, шкода — це злочинні наслідки, яких завдає злочин особі, суспільству, державі [2, 88-89]. Шкода може набувати різного змісту і відповідно різного тлумачення, проте, шкода саме в правовому тлумаченні являє собою ненастання або настання певних юридичних фактів, відображених в диспозиції конкретної статті Особливої частини КК.

Саме з цією обставиною законодавець в багатьох випадках пов'язує наявність в діяннях особи складу злочину. За таких умов шкоду можна розглядати як кваліфікуючу ознаку певних видів складів злочину.

Згідно норм чинного КК однією з кваліфікуючих ознак ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів є шкода, яка визначається у значному розмірі [3, ст. 212 ч. 1], крупному розмірі [3, ст. 212 ч. 2] та особливо крупному розмірі [3, ст. 212 ч. 3].

Відомо, що як умовну одиницю для визначення шкоди як кваліфікуючої ознаки складу злочину чинний КК використовує поняття “неоподатковуваний мінімум доходів громадян” (надалі — н. м. д. г.). Дане поняття не можна розглядати як суто криміналістичний термін, оскільки його тлумачення відображається в іншому нормативно-правовому акті, встановлюється на рівні податкової соціальної пільги і визначається, за змістом цього законодавчого акту, як сума грошових коштів, яка не оподатковується жодним податком.

Проблемою застосування цієї умовної одиниці є співвідношення розміру шкоди та покарання у вигляді штрафу, та їх розрахунок згідно норм чинного кримінального, податкового та бюджетного законодавства при кваліфікації податкових злочинів.

Штраф як один з основних видів покарання є грошовим стягненням, що накладається судом у випадках і межах, встановлених в Особливій частині КК, і як кримінальне покарання повинен відповідати основним ознакам, принципам та цілям такого виду покарання [4, 121-122].

Законодавча модель співвідносить значну шкоду, заподіяну вчиненням злочину передбаченого ч. 1 ст. 212 КК, з урахуванням положень ч. 2 ст. 212 КК, в розмірі від 1000 до 3000 н. м. д. г. з покаранням у вигляді штрафу, встановлюючи його на рівні від 300 до 500 н. м. д. г.; крупну шкоду, з урахуванням положень ч. 3 ст. 212 КК — в розмірі від 3000 до 5000 н. м. д. г. зі штрафом — на рівні від 500 до 2000 н. м. д. г.

Станом на момент ухвалення чинного КК до грошових розрахунків зазначених вище шаблонів застосовувався розмір н. м. д. г. в сумі 17 грн. [5], що становило: за ч. 1 ст. 212 КК — значну шкоду у розмірі від 17 000 до 51 000 грн, штраф — у розмірі від 51 00 до 8 500 грн; за ч. 2 ст. 212 КК — крупну шкоду у розмірі від 51 000 до 85 000 грн, штраф — у розмірі від 8 500 до 34 000 грн.

Дослідити більш докладно цю законодавчу модель можна визначивши процентне співвідношення шкоди і штрафу за наступними критеріями: 1) мінімального розміру штрафу до мінімального розміру шкоди; 2) мінімального розміру штрафу до максимального розміру шкоди; 3) максимального розміру штрафу до мінімального розміру шкоди; 4) максимального розміру штрафу до максимального розміру шкоди. Розрахунки за первинною законодавчою моделлю, схваленою в 2001 році з прийняттям нового КК, наведені в таблиці 1.

**Співвідношення розмірів шкоди та штрафів станом на 2001 рік**

| Критерій співвідношення                | Ч. 1 ст. 212 КК |             |    | Ч. 2 ст. 212 КК |             |    |
|----------------------------------------|-----------------|-------------|----|-----------------|-------------|----|
|                                        | Санк-ція        | Диспо-зиція | %  | Санк-ція        | Диспо-зиція | %  |
|                                        | Штраф           | Шкода       |    | Штраф           | Шкода       |    |
| мін. розмір штрафу / мін. розмір шкоди | 5100            | 17000       | 30 | 8500            | 51000       | 16 |
| мін. розмір штрафу / max. розмір шкоди | 5100            | 51000       | 10 | 8500            | 85000       | 10 |
| max. розмір штрафу / мін. розмір шкоди | 8500            | 17000       | 50 | 34000           | 51000       | 66 |
| max. розмір штрафу / max. розмір шкоди | 8500            | 51000       | 16 | 34000           | 85000       | 40 |

У зв'язку із запровадженням з 2004 року нової схеми розрахунку н. м. д. г. окремо для кваліфікації злочинів, та окремо для санкції, змінилося і співвідношення розмірів завданої шкоди і покарання у вигляді штрафу, що, на мою думку, дисбалансувало диспозицію та санкцію ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК, порушило принцип відповідності покарання вчиненому злочині.

Так, із набранням чинності Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889-ГУ, тобто з 1 січня 2004 року, сума одного н. м. д. г., потрібного для розрахунку шкоди в частині кваліфікації злочинів, встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної пп. 6.1.1. п. 6.1. ст. 6 вищезазначеного Закону [6, ст. 22, п. 22. 5].

*Податкова соціальна пільга* — це сума грошових коштів, на яку може бути зменшений загальний місячний оподатковуваний дохід, отримуваний платником податку з доходів фізичних осіб з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга встановлюється для різних категорій фізичних осіб — платників податку з доходів фізичних осіб у різних розмірах. Найменшим розміром податкової соціальної пільги є сума грошових коштів, яка дорівнює 50 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої законом станом на 1 січня звітного податкового року, для будь-якого платника податку з доходів фізичних осіб [6, ст. 6, п. 6. 1., пп. 6. 1. 1.]. Саме до цієї суми податкове законодавство прирівнює один н. м. д. г. в частині кваліфікації злочинів та адміністративних правопорушень.

*Мінімальна заробітна плата* — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт) [7, ст. 95; 8, ст. 3]. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється і переглядається відповідно до статей 9 і 10 Закону України “Про оплату праці” [7, ст. 95 ч. 3].

Безпосередній розмір мінімальної заробітної плати на поточний рік встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік у законі України про Державний бюджет України з урахуванням пропозицій, вироблених шляхом переговорів, представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди, та переглядається залежно від зміни розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб [8, ст. 10 ч. 1].

Згідно ч. 1 ст. 55 Закону України “Про Державний бюджет України на 2009 рік” від 26.12.2008 р. № 835-УГ, мінімальна заробітна плата станом на 1 січня 2009 року встановлюється в розмірі 605 гривень.

Отже, 1 н. м. д. г., потрібний для розрахунку розміру завданої шкоди в частині кваліфікації злочину, визначається як добуток суми мінімальної заробітної плати в розмірі 605 грн та ставки податкової соціальної пільги у розмірі 50 %, що дорівнює 302,5 грн.

Для узагальнення розглянутої проблеми розрахунки розмірів шкоди та штрафів станом на 1 січня 2009 року наводяться в таблиці 2.

Таблиця 2

**Співвідношення розмірів шкоди та штрафів станом на 1 січня 2009 року**

| Критерій співвідношення                | Ч. 1 ст. 212 КК |              |      | Ч. 2 ст. 212 КК |             |      |
|----------------------------------------|-----------------|--------------|------|-----------------|-------------|------|
|                                        | Санк-ція        | Дис-по-зиція | %    | Санк-ція        | Диспо-зиція | %    |
|                                        | Штраф           | Шкода        |      | Штраф           | Шкода       |      |
|                                        |                 |              |      |                 |             |      |
| min. розмір штрафу / min. розмір шкоди | 5100            | 302500       | 1,69 | 8500            | 907500      | 0,94 |
| min. розмір штрафу / max. розмір шкоди | 5100            | 907500       | 0,56 | 8500            | 1512500     | 0,56 |
| max. розмір штрафу / min. розмір шкоди | 8500            | 302500       | 2,81 | 34000           | 907500      | 3,75 |
| max. розмір штрафу / max. розмір шкоди | 8500            | 907500       | 0,94 | 34000           | 1512500     | 2,25 |

З наведених розрахунків вбачається наступне: 1) при кваліфікації податкових злочинів за ч. 1 ст. 212 КК станом на 2001 рік штраф співвідносився в розмірі 10—50 % загальної суми заподіяної шкоди, а станом на 01.01.09 р. — в розмірі 0,56—2,81 % цієї суми; 2) при кваліфікації податкового злочину за ч. 2 ст. 212 КК станом на 2001 рік штраф співвідносився в розмірі 10—66 % загальної суми заподіяної шкоди, а станом на 01.01.09 р. — в розмірі 0,56—3,75 % цієї суми.

Запроваджуючи динамічну модель розрахунку заподіяної злочином шкоди і при цьому залишаючи сталою модель розрахунку покарання у вигляді штрафу за вчинений податковий злочин, законодавець використовує норми чинного законодавства для створення юридичного підґрунтя ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Умовно ілюструвати таку ситуацію можна наступним чином: припустимо, гр. А за звітний податковий період І кварталу 2009 року не перерахував до Державного бюджету України 500 000 гривень податку на додану вартість, чим вчинив діяння, які підпадають під ознаки складу злочину передбаченого ч. 1 ст. 212 КК. Одержану суму грошових коштів гр. А інвестував у придбання житлового будинку, титульне володіння щодо якого було зареєстровано за гр. Б, який є рідним дядьком гр. А. Згодом гр. Б. подарував зазначений житловий будинок своїй доньці — гр. В., зареєструвавши за нею право власності у встановленому законом порядку.

Отже, на момент порушення кримінальної справи, за умови своєчасного виявлення ознак цього складу злочину, сума несплаченого податку, в даному випадку — податку на додану вартість, у розмірі 500 000 гривень фактично відсутня; відшкодувати її гр. А. не в змозі, оскільки трудовою чи то підприємницькою діяльністю не займається, майном, що належить йому на праві приватної власності, — не володіє.

Призначаючи покарання за такий злочин у вигляді штрафу, суд, в свою чергу, не має права виходити за межі, встановлені санкцією відповідної частини статті КК. Ці межі відповідно до санкції ч. 1 ст. 212 КК визначаються грошовим еквівалентом суми у розмірі від 300 до 500 н. м. д. г., тобто, від 5 100 до 8 500 гривень.

Сплативши, припустимо, максимальний розмір штрафу в розмірі 8 500 гривень, гр. А. має “чистого прибутку” в сумі 491 500 гривень і судимість, яка протягом однорічного строку з дня відбуття покарання у вигляді штрафу, тобто його сплати, погашається (п. 5 ч. 1 ст. 89 КК).

Приведення у відповідність окремих елементів законодавчо визначеної структури співвідношення кваліфікаційного розміру шкоди та штрафу за податковий злочин можна здійснити на підставі математичного методу шляхом співвіднесення кваліфікаційного розміру завданої податковим злочином шкоди, розрахованого станом на 01.01.2009 р., та відсоткових співвідношень законодавчої моделі диспо-

зиції та санкції ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК станом на момент запровадження (див. таблиця 1); одержані суми штрафів, згідно положень п. 22. 5 ст. 22 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889-ГУ, розділити на 1 н. м. д. г. в розмірі 17 грн і визначити кількість н. м. д. г., необхідних для запровадження в санкції відповідної частини ст. 212 КК. Здійснені розрахунки наведені в таблиці 3.

Таблиця 3

**Співвідношення математично обґрунтованих розмірів шкоди та штрафів станом на 1 січня 2009 року**

| Критерій співвідношення | Ч. 1 ст. 212 КК |    |            |                       | Ч. 2 ст. 212 КК |    |            |                       |
|-------------------------|-----------------|----|------------|-----------------------|-----------------|----|------------|-----------------------|
|                         | Диспозиція      | %  | Санкція    |                       | Диспозиція      | %  | Санкція    |                       |
|                         | Шкода, грн      |    | Штраф, грн | Кількість н. м. д. г. | Шкода           |    | Штраф, грн | Кількість н. м. д. г. |
| мін. розмір шкоди × %   | 302500          | 30 | 90750      | 5338                  | 907500          | 16 | 145200     | 8541                  |
| макс. розмір шкоди × %  | 907500          | 10 | 90750      | 5338                  | 1512500         | 10 | 151250     | 8897                  |
| мін. розмір шкоди × %   | 302500          | 50 | 151250     | 8897                  | 907500          | 66 | 598950     | 35232                 |
| макс. розмір шкоди × %  | 907500          | 16 | 145200     | 8541                  | 1512500         | 40 | 605000     | 35588                 |

Таким чином, з урахуванням округлення одержаних розрахунків до десятих одиниць, розмір штрафів за податкові злочини, передбачені ч. 1 ст. 212 КК, повинен бути визначений в межах від 5340 до 8900 н. м. д. г., а за податкові злочини, передбачені ч. 2 ст. 212 КК, — в межах від 8900 н. м. д. г. до 35590 н. м. д. г.

Розглянуті чинники обумовлюють необхідність переосмислення окремих положень чинного законодавства, внесення змін та доповнень. Можливі шляхи вирішення цієї проблеми можна узагальнити за наступними напрямками: 1) збільшення кількості н. м. д. г. у санкціях відповідних частин ст. 212 КК; 2) зміна податкового законодавства в частині розрахунків н. м. д. г. при сплаті штрафу як покарання, призначеного за вчинений злочин.

1. З урахуванням необхідності посилення відповідальності за вчинення окремих видів економічних злочинів, зокрема, податкових, на мою думку, було б доцільним округлити одержані в таблиці 3 результати розрахунків штрафів у виді певної кількості н. м. д. г. до сотих одиниць і *запропонувати внести наступні зміни до ст. 212 чинного КК*:

1) абзац другий частини першої статті 212 КК, в частині визначення розміру штрафу, викласти у такій редакції:

*“карається штрафом від шести тисяч до дев’яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян...”*;

2) абзац другий частини другої статті 212 КК, в частині визначення розміру штрафу, викласти у такій редакції:

*“караються штрафом від дев’яти тисяч до тридцяти шести тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян...”*

2. З іншого боку, зважаючи на ту обставину, що н. м. д. г. за своєю правовою природою не є суто кримінально-правовим поняттям, а формується на підґрунті бюджетно-податково-трудоного законодавства, можна було б *внести зміни до Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889—IV*, доповнивши пункт 22. 5. статті 22, після слів “...у частині кваліфікації злочинів або правопорушень...” реченням наступного змісту:

*“...і норм кримінального законодавства в частині призначення покарання у виді штрафу за вчинення злочинів, відповідальність за які передбачена статтями 199—235 Особливої частини Кримінального кодексу України...”*

За таких умов розрахунок розміру штрафів за вчинений податковий злочин буде повністю відповідати законодавчій моделі співвідношення диспозиції та санкції

статті 212 КК, що, в свою чергу, збалансує розмір завданої злочином шкоди та міру призначеного за цей злочин покарання у виді штрафу.

Слід також зазначити, що окремого дослідження в подальшому потребує питання щодо запровадження покарання у виді виправних робіт або покарання у виді обмеження волі за податкові злочини, що за своїми ознаками підпадають під кваліфікацію за ч. 1 ст. 212 КК.

Таким чином, існуючим проблемам кваліфікації та покарання за економічні злочини слід приділяти достатньо уваги, завчасно вирішуючи їх на законодавчому рівні та забезпечуючи передумови стабільності економічної системи країни.

#### *Література*

1. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: Монографія. – К.: Істина, 2006. – 648 с.
2. Кримінальне право України. Загальна частина: Підручник/Відп. ред. засл. діяч науки і техніки України, д. ю. н, проф. Є. Л. Стрельцов. – Х.: Одиссей, 2009. – 328 с.
3. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341—03 // ВВР. – 2001. – № 25—26. – 184 с.
4. Уголовный кодекс Украины: Научно-практический комментарий. Издание шестое, перераб. и доп. /Отв. ред. Е. Л. Стрельцов. – Х.: ООО “Одиссей”, 2009. – 888 с.
5. Указ Президента України “Про грошову реформу в Україні” від 25.08.1996р. № 762/ 96// Голос України. – 28.08.1996р. – № 159. – 184 с.
6. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889 —IV// ВВР. – 2003. — № 37. — 154 с.
7. Кодекс законів про працю України, затверджений Законом від 10.12.1971 р. № 322—ПШ// ВВР УРСР. — 1971. — Додаток до № 50. — 166с.
8. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.1995р. № 108/95—ВР//ВВР. – 1995. – № 17. – 166 с.
9. Закон України “Про Державний бюджет України на 2009рік” від 26.12.2008р. № 835—Щ// Офіційний вісник України. – 2009. – № 100. – 184 с.

***В. Н. Шевчук***

Одесский национальный университет имени И. И. Мечникова,

кафедра уголовного права, уголовного процесса и криминалистики,

Французский бульвар, 24/26, Одесса, 65058, Украина

**МОДЕЛЬ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОГО СООТНОШЕНИЯ  
ВРЕДА И ШТРАФА В СИСТЕМЕ  
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

***РЕЗЮМЕ***

В статье проведен анализ проблем соотношения вреда и наказания в виде штрафа в системе налоговых преступлений. Предлагается авторская модель построения диспозиции и санкции части 1 и части 2 статьи 212 УК в отношении причинённого вреда и установленного наказания в виде штрафа.

**Ключевые слова:** квалификация экономических преступлений в сфере налогообложения, квалифицирующие признаки, диспозиция статьи, вред, вред в значительных размерах, вред в крупных размерах, вред в особо крупных размерах, санкция статьи, штраф, необлагаемый налогом минимум доходов граждан.