

DOI: 10.36695/2219-5521.3.2023.32

УДК 343.359.2

**В. Г. АНДРУСІВ, С. С. ГИЗИМЧУК**

*Валерій Григорович Андрусів, кандидат юридичних наук, завідувач кафедри кримінального права та процесу Київського університету права НАН України\**

ORCID: 0009-0004-9464-2094

*Сергій Сергійович Гизимчук, аспірант Київського університету права НАН України\*\**

ORCID: 0009-0000-8377-8915

## КРИМІНАЛЬНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЯКІ ПОСЯГАЮТЬ НА СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ: ПРО ДОЦІЛЬНІСТЬ ВИДІЛЕННЯ ВИДОВОГО ОБ'ЄКТА

**Постановка проблеми.** У розділі VII Кримінального кодексу України (далі – КК) передбачено відповідальність за кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності. Усього розділ містить 35 статей, у яких закріплено ознаки різних за об'єктами та проявами об'єктивної сторони кримінальних правопорушень, що зумовлює питання про їх класифікацію та дослідження окремих видів кримінальних правопорушень у межах родового об'єкта, яким є господарська діяльність. Одним із таких видів кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності є кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування, а саме кримінальні правопорушення, передбачені статтями 204 і 212 КК: 1) незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів; 2) ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування, неодноразово становили предмет досліджень науковців, зокрема, П. Андрушка, Р. Волинця, П. Геги, Н. Гуторової, Р. Гревцової, О. Дудорова, В. Киричка, Я. Кураша, В. Кошевського, О. Перепелиці, Д. Степаненка, В. Тація та ін. Проте питання про доцільність виділення видового об'єкта кримінальних правопорушень, які посягають на систему оподаткування, у межах господарської діяльності як родового об'єкта, переважно залишалось поза увагою дослідників, що певною мірою можна пояснити дискусійністю питання про його виділення.

**Формулювання мети статті.** Мету цієї статті становить висвітлення питання про доцільність виділення видового об'єкта кримінальних правопорушень, які посягають на систему оподаткування за законодавством України.

**Викладення основного матеріалу.** У кримінально-правовій літературі сформувалась усталена позиція про триступеневу класифікацію об'єктів кримінального правопорушення «по вертикалі»: 1) загальний об'єкт – усі суспільні відносини, поставлені під охорону кримінального законодавства; 2) родовий об'єкт – групи однорідних, тотожних за своїми характеристиками об'єктів, які охороняються єдиною групою кримінально-правових норм і перебувають між собою у визначеному взаємозв'язку; 3) безпосередній об'єкт – конкретні суспільні відносини, які поставлено законодавцем під охорону певної статті Особливої частини КК і яким завдається шкода кримінальним правопорушенням, яке підпадає під ознаки конкретного складу кримінального правопорушення<sup>1</sup>. Проектуючи цю класифікацію об'єктів на кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування, слід констатувати, що загальний об'єкт у цьому разі не зміниться,

---

© В. Г. Андрусів, С. С. Гизимчук, 2023

\* *Valerii Andrusiv, Candidate of Juridical Sciences, Head of the Department of Criminal Law and Procedure, Kyiv University of Law of the NASU*

\*\* *Serhii Huzymchuk, postgraduate student of Kyiv University of Law of the NAS of Ukraine*

а становитиме усю сукупність суспільних відносин, поставлених під охорону кримінального законодавства, зокрема, це охорона прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та громадської безпеки, довкілля, конституційного устрою України від кримінально-протиправних посягань, забезпечення миру і безпеки людства, а також запобігання кримінальним правопорушенням (ст. 1 КК).

Родовий об'єкт становитимуть суспільні відносини у сфері господарської діяльності, нормативне визначення якої закріплено у ст. 3 Господарського кодексу України, відповідно до якого господарська діяльність – діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінну визначеність, а сферу господарських відносин становлять господарсько-виробничі, організаційно-господарські та внутрішньогосподарські відносини<sup>2</sup>. Проте, як зазначено у ст. 3 Господарського кодексу України, це визначення призначене лише для цілей цього кодексу, що дає підстави для висновку про розгляд господарської діяльності у двох розуміннях: як предмета регулювання Господарського кодексу (суто «господарське» розуміння) та у «кримінально-правовому» розумінні – як родового об'єкта кримінальних правопорушень, передбачених розділом VII КК України. Виходячи з «господарського розуміння», господарська діяльність охоплює господарсько-виробничі, організаційно-господарські та внутрішньогосподарські відносини, тоді як групи відносин, які охоплюються господарською діяльністю у розумінні КК, є численнішими.

Зокрема, за різними галузями економіки Е. Кисилук і О. Процюк поділяють кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності на: 1) кримінальні правопорушення у сфері державних фінансів; 2) кримінальні правопорушення у сфері кредитно-посередницької та банківської діяльності; 3) кримінальні правопорушення у зовнішньоекономічній діяльності; 4) кримінальні правопорушення у сфері підприємницької діяльності; 5) злочини у сфері споживчого ринку; 6) злочини у сфері приватизації<sup>3</sup>. З огляду на таку різноманітність груп суспільних відносин у наукових працях неодноразово висловлювалась позиція про те, що в межах розділу VII КК потрібно виділяти два родові об'єкти – суспільні відносини у сфері господарювання та фінансові відносини (Л. Брич, Н. Гуророва, В. Кошевський)<sup>4</sup>. На нашу думку, виділення двох родових об'єктів у розділі VII КК не сприятиме класифікації та систематизації кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності ефективніше, ніж виділення видових об'єктів.

Виділення видового об'єкта узгоджується з триступеневою класифікацією об'єктів кримінальних правопорушень і займаючи проміжне місце між родовим і безпосереднім об'єктом, точніше вказує на групу суспільних відносин, на яку здійснюється злочинне посягання<sup>5</sup>. Виділення видового об'єкта також показує схожість або ж тотожність кримінальних правопорушень, окремих ознак їх складів, що є передумовою обґрунтування того, що відповідні ознаки складів кримінальних правопорушень, які характеризуються однаковим видовим об'єктом, мають однаковий зміст<sup>6</sup>. За таких обставин видовий об'єкт, який у межах родового об'єкта – господарської діяльності, об'єднує групу близьких між собою суспільних відносин у частині її певного виду. У літературі наведено значну кількість прикладів класифікації кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності за видовим об'єктом з огляду на різноманітність її видів.

У класифікації, запропонованій О. Дудоровим, кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування, віднесені до кримінальних правопорушень проти системи оподаткування і системи загальнообов'язкового державного соціального страхування<sup>7</sup>. В. Кириченко, О. Перепелиця, В. Тацій відносять незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту піддакцизних товарів (ст. 204 КК) до кримінальних правопорушень у сфері підприємництва, конкурентних відносин та іншої діяльності господарюючих суб'єктів, а ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК) – до кримінальних правопорушень у сфері кредитно-фінансової, банківської і бюджетної систем України<sup>8</sup>. Д. Виговський і К. Голдзіцький відносять кримінальні правопорушення, передбачені статтями 204 і 212 КК, до кримінальних правопорушень у сфері фінансової, банківської та бюджетної систем<sup>9</sup>. Зауважимо, що зазначені класифікації фактично розгрупувають кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, причому кожна група охоплює кримінальні правопорушення з різними видовими об'єктами.

Розглянемо незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту піддакцизних товарів та ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (статті 204, 212 КК) під кутом зору виділення видового об'єкта, що передбачає дослідження їх безпосередніх об'єктів.

Безпосереднім об'єктом складу кримінального правопорушення незаконного виготовлення, зберігання, збуту або транспортування з метою збуту піддакцизних товарів є суспільні відносини у сфері господарської діяльності з піддакцизними товарами, тобто з тими товарами, на які відповідно до ст. 14.1.145 Податкового кодексу України за кодами згідно з УКТ ЗЕД встановлено ставки акцизного податку – непрямого податку на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як піддакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) (ст. 14.1.4 Податкового кодексу). Платники податку з піддакцизних товарів визначені у ст. 212 Податкового кодексу, спільною ознакою яких є ведення діяльності з виробництва, ввезення та реалізації піддакцизних товарів<sup>10</sup>.

Отже, здійснюючи виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту піддакцизних товарів без сплати акцизного податку, що підтверджується акцизною маркою, тобто спеціальним знаком маркування, наявність якого підтверджує легальність ввезення та права реалізації цих виробів на території держави, особа здійснює посягання на систему оподаткування. Своєю чергою система оподаткування становить взаємопов'язану організаційно-правову та економічну сукупність установлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також складових правового механізму їх

справляння, що включає її різновиди – загальну та спрощену системи оподаткування<sup>11</sup>. У цьому аспекті розуміння системи оподаткування збіжне з вузьким розумінням податкової системи.

Кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК, також посягає на систему оподаткування. Зокрема, у ст. 212 КК чітко вказана ознака системи оподаткування: це діяння охоплює умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, службовими особами або іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах.

Проте, незважаючи на наявність подібних за метою та механізмом вчинення кримінального правопорушення ознак, на нашу думку, цього є недостатньо для висновку про безумовну доцільність виділення спільного видового об'єкта цих злочинів, оскільки двох кримінальних правопорушень явно недостатньо, щоб вести мову про наявність виду. З огляду на це «система оподаткування» поглинається іншим видовим об'єктом, зокрема, бюджетною системою, яка включає стан розрахунків з бюджетом, а тому може розглядатись як видовий об'єкт не лише кримінальних правопорушень, передбачених статтями 204, 212, а й ст. 210 (нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без установлених бюджетних призначень або з їх перевищенням), ст. 211 (видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону), ст. 112-1 (ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування) КК.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене, можна констатувати, що незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК) та ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК) посягають на систему оподаткування, яку можна визначити як організаційно-правову та економічну сукупність установлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також складових правового механізму їх справляння. Проте, поділяючи думку про доцільність виділення видових об'єктів кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності в цілому, вважаємо, що для виділення видового об'єкта потрібен певний кількісний показник кримінальних правопорушень, які посягають на один вид суспільних відносин. Виходячи з цього, виділення видового об'єкта кримінальних правопорушень, які посягають на систему оподаткування, в межах господарської діяльності як родового об'єкта видається недоцільним.

<sup>1</sup> Бандурка І. О. Об'єкт злочину як кримінально-правова категорія. *Право.ua*. 2015. № 2. С. 61–62. URL: <https://core.ac.uk/reader/187223750>

<sup>2</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

<sup>3</sup> Кисилук Е. М., Процюк О. В. Загальні засади кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 2. С. 171. URL: [https://vkslaw.knu.ua/images/verstka/2\\_2015\\_Kisiluk\\_Procuk.pdf](https://vkslaw.knu.ua/images/verstka/2_2015_Kisiluk_Procuk.pdf)

<sup>4</sup> Степаненко Д. Ю. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: дис. ... канд. юрид. наук. спец.: 12.00.08. Луганськ, 2014. С. 36.

<sup>5</sup> Заліско О. І. Правосуддя в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2015. 219 с. С. 110.

<sup>6</sup> Українське кримінальне право. Загальна частина: підручник / за ред. В. О. Навроцького. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 712 с. С. 165.

<sup>7</sup> Дудоров О. О., Хавронюк М. І. Кримінальне право: навчальний посібник. Київ: ВАПЕ, 2014. 944 с. С. 606.

<sup>8</sup> Кримінальне право України. Особлива частина: підручник / за ред. О. М. Литвинова. Харків: Вид-во ХНУВС, 2011. 572 с. С. 187.

<sup>9</sup> Кримінальне право України. Особлива частина: навчальний посібник / за ред. В. К. Грищука, О. М. Омельчука. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2016. 642 с. С. 205.

<sup>10</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

<sup>11</sup> Система оподаткування. *Юридична енциклопедія*: у 6 т. / ред. кол.: Ю. С. Шемшученко. Київ: Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана, 2003. Т. 5: П–С. 736 с. С. 487.

### Резюме

**Андрусів В. Г., Гизимчук С. С. Кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування за законодавством України: про доцільність виділення видового об'єкта.**

У статті досліджено доцільність виділення видового об'єкта кримінальних правопорушень, які посягають на систему оподаткування, у межах родового об'єкта кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. Констатовано, що кримінальні правопорушення, передбачені статтями 204 КК і 212 КК, посягають на один вид суспільних відносин – систему оподаткування. Визначено, що для виділення видового об'єкта потрібен кількісний показник кримінальних правопорушень, які посягають на один вид суспільних відносин, а тому виділення видового об'єкта в цьому разі є недоцільним.

**Ключові слова:** господарська злочинність, класифікація об'єктів, видовий об'єкт, система оподаткування, підакцизні товари, ухилення від сплати податків та зборів.

## Summary

**Valerii Andrusiv, Serhii Hyzymchuk. Criminal offenses that encroach on the taxation system under the legislation of Ukraine: on the expediency of distinguishing a type object.**

The article examines the feasibility of distinguishing of the type object of criminal offenses that encroach on the taxation system, within the scope of the generic object of criminal offenses in the sphere of economic activity. It is established that the illegal manufacture, storage, sale or transportation for the purpose of sale of excise goods (Article 204 of the Criminal Code of Ukraine) and evasion of taxes and fees (compulsory payments) (Article 212 of the Criminal Code of Ukraine) encroach on the taxation system. It was determined that the taxation system is an organizational, legal and economic set of established taxes, fees, other mandatory payments to budgets and state trust funds, as well as components of the legal mechanism for their enforcement. It was concluded that a specific quantitative indicator of criminal offenses that encroach on one type of social relations – the taxation system – is required to distinguish a type object, and therefore the selection of a type object of criminal offenses that encroach on the taxation system within economic activity as a generic object of the object, it seems impractical. Also in view of this, the «taxation system» is absorbed by another type object, in particular, the budget system, which includes the state of settlements with the budget, and therefore can be considered as a type object not only of criminal offenses provided for by articles 204, 212, but also by articles 210 (inappropriate use of budget funds, implementation of budget expenditures or provision of loans from the budget without the established budget allocations or exceeding them), 211 (issuance of legal acts that reduce budget revenues or increase budget expenditures contrary to the law), 112-1 (evasion of the payment of a single contribution to mandatory state social insurance and insurance contributions to mandatory state pension insurance) of the Criminal Code of Ukraine.

**Key words:** economic crime, object classification, type object, taxation system, excise goods, evasion of taxes and fees.

DOI: 10.36695/2219-5521.3.2023.33

УДК [340.15:344.13](477)“1917/1918”

## П. Т. ЕДЕР

*Павло Тадейович Едер, кандидат юридичних наук, суддя Шевченківського районного суду м. Львова, викладач кафедри управління повсякденною діяльністю військ та тилового забезпечення Національної академії сухопутних військ імені гетьмана Петра Сагайдачного, докторант кафедри історії держави, права та політико-правових учень Львівського національного університету імені Івана Франка\**

ORCID: 0009-0007-8727-4432

## ПОНЯТТЯ І ВИДИ КРИМІНАЛЬНИХ ПОКАРАНЬ ЗА ВІЙСЬКОВІ ЗЛОЧИНИ В УКРАЇНІ У ПЕРІОД ЦЕНТРАЛЬНОЇ РАДИ

**Постановка проблеми.** У сучасних одним з найважливіших завдань, що стоять перед наукою кримінального права України, є вдосконалення системи кримінальних покарань, приведення її у відповідність до європейських стандартів. Важливо, що система кримінальних покарань в Україні повинна бути ефективною, відображати національний правовий досвід, враховувати позитивний досвід високорозвинутих держав світу, адже вона дає можливість робити висновки про рівень розвитку Української держави, її державну політику, про забезпечення прав людини і громадянина, про законність і правопорядок в суспільстві.

Сьогодні значний науковий інтерес викликає ґрунтовне й комплексне історико-правове дослідження поняття і види кримінальних покарань в Україні за військові злочини у період Центральної Ради. Історико-правові аспекти характеристики поняття і видів кримінальних покарань в Україні за Центральної Ради має, безперечно, пізнавальне, історико-теоретичне та практичне значення. Дослідження в історико-правовому контексті дає змогу, насамперед, заповнити прогалини в історико-юридичному знанні про еволюцію кримінальних покарань за військові злочини і на цій основі досягти головної мети – створення неупередженої об'єктивної концепції розвитку військової юстиції в сучасній Україні.

**Формулювання мети статті.** Метою статті є історико-правовий аналіз поняття і види кримінальних покарань в Україні за військові злочини у період Центральної Ради.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У процесі відновлення національної державності Центральна Рада прагнула протидіяти злочинній діяльності. Криміногенна ситуація в Україні залишалася складною. Особливо зростала кількість вчинення військових злочинів. Адже, понад 90% розглянутих справ

© П. Т. Едер, 2023

\* *Pavlo Eder, Doctor of Law, judge of the Shevchenkiv District Court of Lviv, teacher of the Department of Management of Daily Activities of Troops and Rear Support National Academy of Ground Forces named after Hetman Pyotr Sagaidachny, Doctoral student of the Department of State History, Law and Political and Legal Studies Ivan Franko National University of Lviv*