

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

**Кошевський В.С., Воробей П.А.,
Савченко А.В., Семенюк О.О., Колб О.Г.**

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ОХОРОНА СОЦІАЛЬНОГО ТА ПЕНСІЙНОГО СТРАХУВАННЯ



Київ – 2017

Рекомендовано до друку Вченою радою
Національної академії внутрішніх справ
(від 23 червня 2016 р., протокол № 14)

Рецензенти:

Панов Микола Іванович – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, академік Національної академії правових наук України;

Стрельцов Євген Львович – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, член-кореспондент Національної академії правових наук України;

Дудоров Олександр Олексійович – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України

Автори:

Кошевський Віталій Станіславович – кандидат юридичних наук;

Воробей Петро Адамович – доктор юридичних наук, професор, професор кафедри кримінально-правових дисциплін факультету № 2 Національної академії внутрішніх справ, академік Академії наук вищої освіти України;

Савченко Андрій Володимирович – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри кримінального права Національної академії внутрішніх справ, академік Академії наук вищої освіти України;

Семенюк Олександр Олександрович – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри кримінального права Національної академії внутрішніх справ;

Колб Олександр Григорович – доктор юридичних наук, професор, професор кафедри кримінології та кримінально-виконавчого права Національної академії внутрішніх справ, академік Академії наук вищої освіти України

Кримінально-правова охорона соціального та пенсійного страхування
Х93 / **В. С. Кошевський, П. А. Воробей, А. В. Савченко, О. О. Семенюк, О. Г. Колб:** монографія. – Київ: Юрінком Інтер, 2017. – ... с.

ISBN

Монографія присвячена комплексному та системному дослідженню питань кримінально-правової охорони сфери соціального та пенсійного страхування. У роботі розглянуто генезис і зарубіжний досвід кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також проаналізовано елементи складу цього діяння (ст. 212¹ Кримінального кодексу України). Проаналізовано кваліфікуючі ознаки складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також проведено його відмежування від суміжних складів злочинів. За результатами дослідження вироблено низку пропозицій щодо удосконалення кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212¹ Кримінального кодексу України.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
--------------------	----------

РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ТА СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ	8
--	----------

1.1. Генезис законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	9
--	---

1.2. Кримінальне законодавство зарубіжних країн про відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування	22
--	----

РОЗДІЛ 2. ОБ'ЄКТИВНІ ТА СУБ'ЄКТИВНІ ОЗНАКИ СКЛАДУ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ТА СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ	38
---	-----------

2.1. Об'єктивні ознаки складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	39
--	----

2.2. Суб'єктивні ознаки складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	86
---	----

РОЗДІЛ 3. КВАЛІФІКУЮЧІ ОЗНАКИ СКЛАДУ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ЧИ СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ ТА ВІДМЕЖУВАННЯ ВІД СУМІЖНИХ СКЛАДІВ ЗЛОЧИНІВ.....	108
---	------------

3.1. Кваліфікуючі ознаки складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.....	109
---	-----

3.2. Відмежування складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування від суміжних складів злочинів	120
---	-----

ВИСНОВКИ	126
-----------------------	------------

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	133
---	------------

ВСТУП

Конституція України визначає людину, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпеку найвищою соціальною цінністю та передбачає створення умов для досягнення високого матеріального добробуту громадян, упровадження активної системи їх соціального захисту, вільного і всебічного розвитку всіх членів суспільства. За таких умов важливе значення має кримінально-правовий захист державних механізмів соціального захисту населення, оскільки посягання на їх функціонування може призвести до погіршення соціальної захищеності громадян.

Реформування системи загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування, яке триває і сьогодні, виокремлення пенсійного та соціального страхування із системи оподаткування зумовило низку змін як у податковому законодавстві, законодавстві про загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, так і в законодавстві про кримінальну відповідальність. Згідно із Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 17.11.2005 р. № 3108 КК України було доповнено ст. 212¹, якою встановлювалася кримінальна відповідальність за порушення законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. За останні роки положення ст. 212¹ КК України змінювалися законами України від 08.07.2010 р. № 2464-VI, від 15.11.2011 р. № 4025-VI та від 28.12.2014 р. № 77-VIII. Наразі ст. 212¹ КК України має змінену назву («Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування») та зміст.

Поряд із цим, останнім часом викликають певну дискусію деякі законопроекти, спрямовані, з одного боку, на поліпшення кримінально-правового становища особи, яка вчиняє злочин, передбачений ст. 212¹ КК України, а з іншого — на його погіршення. Зокрема, у проекті Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запровадження кримінальних проступків» від 19.06.2015 р. № 2897 запропоновано в абзацах других усіх частин ст. 212¹ КК України, де йдеться про

санкції, пом'якшити штрафи (максимальний встановити на рівні 2000 штрафних ставок, при цьому розмір штрафної ставки при визначенні штрафу буде становити дві розрахункові одиниці, а одна розрахункова одиниця дорівнюватиме 30 грн) та взагалі відмовитися від таких покарань як позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та конфіскація майна¹. В іншому проекті Закону України («Про внесення змін до Кримінального кодексу України (щодо незастосування давності в разі ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування)» від 02.06.2016 р. № 4765) запропоновано у ч. 5 ст. 49 КК України вказати на статті 212 та 212¹ цього Кодексу, тим самим запровадити положення про незастосування давності в разі вчинення особами злочинів, передбачених цими статтями². Все це є свідченням складності та спірності кримінально-правової політики держави з огляду на питання про загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування.

Статистичні дані Державної судової адміністрації України, Державної фіскальної служби України та Генеральної прокуратури України за останні кілька років свідчать про збільшення кількості вчинюваних злочинів щодо ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, що призводить до погіршення функціонування системи соціального та пенсійного забезпечення, проте, на жаль, далеко не всі кримінальні провадження потрапляють на розгляд в судовому порядку. Зазначене обумовлює необхідність проведення комплексного наукового дослідження для вироблення за його результатами обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення законодавства про кримінальну відповідальність у зазначеній сфері.

Деякі аспекти злочинів щодо ухилення від сплати обов'язкових внесків державі досліджувались у працях П. П. Андрушка,

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запровадження кримінальних проступків: проект Закону України від 19.06.2015 р. № 2897. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=55214.

² Про внесення змін до Кримінального кодексу України (щодо незастосування давності в разі ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: проект Закону України від від 02.06.2016 р. № 4765. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=59300.

Л. П. Брич, В. М. Вересова, Р. Ю. Гревцової, Н. О. Гуторової, О. О. Дудорова, О. С. Задорожнього, Я. М. Кураш, В. В. Лисенка, М. І. Мельника, В. Р. Мойсика, В. О. Навроцького, В. О. Останіна, О. І. Перепелиці, Ю. М. Сухова, Є. Л. Стрельцова, М. І. Хавронюка та інших вчених. Кримінологічним аспектам протидії податковій злочинності присвятили свої праці, зокрема, такі науковці, як П. Т. Гега, А. Є. Гутник, В. В. Молодик. Однак питанням кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до останнього часу належна увага не приділялась, що породжувало дискусійність і неоднозначність при кваліфікації злочинів даної категорії та вирішенні низки інших важливих питань кримінально-правової охорони у сфері соціального та пенсійного страхування.

Наведені вище положення обумовлюють необхідність проведення на монографічному рівні комплексного та системного дослідження питань кримінально-правової охорони сфери соціального та пенсійного страхування, що передусім стосується розробки кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.



ІСТОРИЧНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ТА СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ

1.1. Генезис законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

Загальновідомо, що історія розвитку будь-якої галузі законодавства є закономірним, поступальним і взаємопов'язаним процесом. Законодавство про кримінальну відповідальність не є виключенням. Розвиток законодавства про кримінальну відповідальність України охоплює досить тривалий історичний період – від часів виникнення Київської Русі до сьогодення. На думку М. Й. Коржанського, розвиток нашого національного законодавства про кримінальну відповідальність пов'язаний зі створенням та дією різних нормативно-правових актів: Руської Правди, Статутів князівства Литовського, Прав та установ Малоросії, КК УРСР 1922, 1927 і 1960 рр. тощо¹. З ним важко не погодитись, адже саме у вказаних нормативно-правових актах були прописані норми права, що регулювали різні суспільні відносини тих часів, у т.ч. і кримінально-правові. Дослідивши їх, можна буде сформулювати уявлення про те, як врегульовувались суспільні відносини, що становлять предмет нашого дослідження, в різні часові проміжки, а також відслід-

¹ Коржанський М. Й. Кримінальне право. Загальна частина: курс лекцій. – Київ: Атіка, 2001. – С. 52–58.

кувати зміни, які відбувались з ними в процесі історичного розвитку.

На початку варто наголосити ось на чому: в юридичній літературі історія розвитку кримінально-правових явищ досліджується крізь призму поділу її на певну кількість основних історичних етапів. Проте дослідники генезису кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування не поділяють її на певну кількість історичних етапів, зважаючи на те, що фактично кримінально-правова відповідальність за вказане діяння виникла лише у 2005 р., після початку реалізації пенсійної реформи в Україні.

Немає сумніву, що одним із перших джерел різних галузей вітчизняного права, кримінального в тому числі, є збірник законів Ярослава Мудрого Руська Правда, чинність дії якого датується IX–XIII століттями. Руська Правда мала три редакції – Коротку, Просторову та Скорочену. Дослідження всіх редакцій Руської Правди¹ показало, що в даному нормативно-правовому акті не міститься жодної норми, яка б стосувалась кримінальної відповідальності за порушення вимог соціального та пенсійного страхування.

Серед пам'яток писаного права XVII ст. першочергове місце посідають Статути Великого князівства Литовського в редакції 1529, 1566 та 1588 рр.² – джерела правової культури литовського, українського і білоруського народів. На формування правової системи Великого князівства Литовського впливала західна традиція права, але визначальною тут завжди була східна традиція, яку репрезентувала багата правова спадщина Київської Русі. Із самого початку свого існування Велике князівство Литовське формувалося як багатонаціональна держава, як Литовсько-Руська держава. Просвітництво і культура українського і білоруського народів не могли не вплинути на загальний хід кодифікаційних робіт у Великому князівстві Литовському. Завдяки цьому тут сформувалася правова система, яка суттєво відрізнялася від класичної системи римського права і в підвалини якої були вмуровані такі демо-

¹ Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. / под ред. О. И. Чистякова, В. Л. Янина. – М.: Юрид. лит., 1984. – Т.1: Законодательство Древней Руси. – 1984. – 432 с.

² Статути Великого князівства Литовського: у 3 т. / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – О.: Юрид. літ., 2002. – Т. I: Статут Великого князівства Литовського 1529 року. – 2002. – 464 с.; Статути Великого князівства Литовського: у 3 т. / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – О.: Юрид. літ., 2003. – Т. II: Статут Великого князівства Литовського 1566 року. – 2002. – 560 с.; Статути Великого князівства Литовського: у 3 т. / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – 2002. – Т. III: Статут Великого князівства Литовського 1588 року: у 2 кн. – Кн. 2. – 2002. – 568 с.

кратичні принципи як суверенітет держави, єдність права, пріоритет писаного права. Свого часу на цих основних принципах трималася державно-правова система Візантії.

Вивчення Статутів Великого князівства Литовського в редакціях 1529, 1566 та 1588 рр. показало, що вони не містили положень кримінально-правового характеру, які б передбачали відповідальність за ухилення від сплати загальнообов'язкових платежів на соціальне та пенсійне страхування. В період перебування українських земель в складі Російської імперії на їх території діяло російське законодавство. Норми кримінального права на той час були представлені в різних нормативно-правових документах, таких як: Соборне Уложення 1649 р.¹, Положення о наказаниях уголовных и исправительных 1845 р.², Уголовне уложення 1903 р.³ та ін. Проте їх аналіз вказав на відсутність заборон, які б передбачали кримінальну відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування.

Слід зазначити, що на початку ХХ ст. на території України, що входила до складу Російської імперії, система соціального та пенсійного забезпечення функціонувала згідно з Уставами о Пенсиях и Единовременных Пособиях⁴. У цей час у Російській імперії, було прийнято низку законів щодо соціального та пенсійного забезпечення, серед яких можна виділити «Про пенсії робітникам державних гірничих заводів та рудників за рахунок роботодавців, винних у шкоді, завданій здоров'ю» (1901 р.) та «Про винагороду потерпілим робітникам державних заводів внаслідок нещасних випадків» (1903 р.)⁵, а також інші, які були початком зародження сучасної системи соціального та пенсійного забезпечення. Основним матеріальним джерелом тогочасної системи соціального та пенсійного забезпечення була державна скарбниця (казна), яка наповнювалась за рахунок податків, зборів та інших матеріальних повинностей. За ухилення від сплати останніх передбачалася

¹ Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. / под ред. О. И. Чистякова, А. Г. Манькова. – М.: Юрид. лит., 1985. – Т. 3: Акты Земских соборов. – 1985. – 512 с.

² Полный Свод Законов Российской империи: в 2 кн. / под ред. А. А. Добровольского. – СПб.: Законоведение, 1911. – Кн. 2: Томы IX – XVI. – 1911. – 4680 с.

³ Уголовное уложение от 22 марта 1903 г. / под ред. Н. С. Таганцева. – СПб.: Типография М. Меркушева, 1911. – 628 с.

⁴ Полный Свод Законов Российской империи: в 2 кн. / под ред. А. А. Добровольского. – СПб.: Законоведение, 1911. – Кн. 2: Т. IX – XVI. – 1911. – 4680 с.

⁵ Губар О. Є. Соціальне страхування у забезпеченні суспільного добробуту // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 130–136.

кримінальна відповідальність згідно з Податковим статутом¹.

Аналіз історичних джерел свідчить, що на території України в період українського державотворення 1917–1921 рр. широко застосовувалися норми кримінального законодавства Російської імперії. По-перше, в такий короткий строк і в умовах воєнного часу та громадянської війни відразу створити нове кримінальне законодавство було практично неможливо. По-друге, 25.11.1917 р. Українська Центральна Рада ухвалила закон, який передбачав, що всі закони і постанови, які мали силу на території УНР до 27.10.1917 р., мають силу і надалі як закони і постанови УНР, оскільки їх не змінено і не скасовано Універсалами, законами і постановами Української Центральної Ради. Фактично цей закон надавав право застосовувати на території України усі закони, в т.ч. й кримінальні, Російської імперії, які не суперечили проголошеним Універсалами Української Центральної Ради принципам, не були скасовані або змінені діючою в Україні владою. Тобто кримінальне законодавство Російської імперії на території України застосовувалося не повністю, а лише та його частина, яка не була змінена або скасована українською владою і не суперечила демократичним правовим принципам. В Україні приймалися власні кримінальні закони, які були спрямовані на врегулювання питань, які виникали в процесі державотворення 1917–1921 рр. Внаслідок цього відбувалася поступова ліквідація кримінального законодавства Російської імперії, яка проходила у двох основних формах: шляхом прямого скасування або шляхом поступового обмеження сфери застосування певних кримінальних законів².

Цікавим уявляється такий історичний факт: згідно з Постановою Генерального Секретаріату УНР «Про виручку і податки» від 20.12.1917 р. в Україні передбачалась кримінальна відповідальність за ухилення від оподаткування, за що наставало покарання у виді тюремного ув'язнення строком до 6 місяців, або арешту строком до 3 місяців, чи грошового стягнення у розмірі до 300 карбованців щодо установ та осіб, котрі не сплатили прибуткового та інших державних податків³.

У період українського державотворення 1917–1921 рр. єдиної системи

¹ Попов А. А. Аналитическая записка Института Соединенных Штатов Америки и Канады (ИСКРАН). Частные пенсионные системы в США. – Российская Академия Наук. URL: http://NepfiNesp2.Nearod.ru/Nsew/ISKRA№_401k.htm.

² Кісілюк Є. М. Кримінальне законодавство в період державотворення (1917–1921 рр.): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 4.

³ Михайленко П. П., Кондратьєв Я. Ю. Історія міліції у документах і матеріалах: у 3 т. – Київ: Генеза, 1997. – Т. 1: 1917–1925. – 1997. – С. 27.

господарських злочинів ще не було. Кримінальна відповідальність за посягання такого роду наставляла на підставі застосування кримінально-правових норм, які знаходилися не тільки у кримінальних кодексах, кримінально-правових актах, а й у статутах, які регулювали митні, податкові та акцизні правовідносини. Аналіз усіх зазначених правових актів дозволяє виділити такі основні види господарських злочинів: підроблення грошей та державних цінних паперів, контрабанда, спекуляція, порушення правил торгівлі, порушення правил виготовлення і продажу спиртних напоїв та злочини у галузі податкової системи¹. Системи соціального страхування як єдиної відокремленої структури на той час не було, вона була складовою частиною податкової системи, яка також на той час не мала чітких контурів. Усі соціальні виплати здійснювались за рахунок зібраних податків з державного бюджету.

У СРСР, до якого Україна входила в 1921–1991 рр., нарахуванням і виплатою пенсій та інших соціальних платежів займалися установи соціального захисту населення. Гарантом права на матеріальне забезпечення у старості, у разі хвороби, повної або часткової непрацездатності, а також втрати годувальника для громадян СРСР була Конституція (Основний Закон)². У союзних республіках гарантом права на соціальний захист були не тільки загальносоюзна Конституція, а й Конституції відповідних соціалістичних республік. Так, згідно зі ст. 100 Конституції УРСР від 30.01.1937 р. громадяни УРСР мали право на матеріальне забезпечення в старості, а також – у разі хвороби і втрати працездатності. Як і раніше, соціальні виплати здійснювались з держбюджету, який наповнювався за рахунок податків. Податки були гарантом нормального функціонування соціального страхування.

У ч. 1 ст. 121 КК УРСР в редакції 1927 р. було зазначено про таке: «Нарушение нанимателем законов или правил, регулирующих применение труда, в частности законов об охране труда и социальном страховании ..., – принудительные работы на срок до шести месяцев или штраф до трехсот рублей»³. Як бачимо, вказана кримінально-правова норма пе-

¹ Кісілюк Є. М. Кримінальне законодавство в період державотворення (1917–1921 рр.): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 19.

² Конституція (Основний Закон) Союзу Радянських Соціалістичних Республік 1977 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/№0001400-77/prilNet1320326193600408>.

³ Кримінальний кодекс УСРР 1927 р. // Збірник узаконень та розпоряджень робітничо-селянського уряду України за 1927 рік. – Х.: Юрид. вид-во НКЮ УСРР, 1927. – С. 469–470.

редбачала відповідальність за правопорушення в сфері соціального страхування. Однак дана норма передбачала відповідальність не за ухилення від сплати страхових внесків до централізованих фондів, а за порушення норм охорони праці та соціального страхування. Зазначимо, що в умовах панування сформованої командно-адміністративної системи ухилитися від сплати обов'язкових платежів до держбюджету та фонду державного соціального страхування було практично неможливо. Саме тому КК УРСР 1960 р. не містив спеціальної норми, яка б передбачала відповідальність за ухилення від сплати податків, а також внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування. Чинне на той час національне законодавство про кримінальну відповідальність встановлювало відповідальність щодо осіб, які одержували неконтрольовані державою прибутки (об'єкти оподаткування), займаючись приватнопідприємницькою діяльністю (ст. 150), комерційним посередництвом (ст. 151), незаконною передачею житлового приміщення в найм за винагороду (ст. 152), спекуляцією (ст. 154), незаконною торговельною діяльністю (ст. 155⁶). При цьому тогочасна кримінально-правова наука об'єктами цих злочинів вважала інші суспільні відносини. За суттю такі діяння можна було б вважати податковими, оскільки кримінально-правові норми, що їх передбачали, фактично створювали умови для нормального функціонування податкової системи¹, яка б мала на меті наповнення держбюджету для забезпечення функціонування держави та гарантувала належне соціальне та пенсійне страхування.

Прийняття Декларації про державний суверенітет України та Акта проголошення незалежності України породили корінні зміни, що стосувалися всіх сфер життя суспільства. Як незалежна держава Україна самостійно почала визначати свій політичний, державно-правовий і економічний статус, формувати стратегію і тактику свого розвитку, розробляти в інтересах народу України державні програми соціального і економічного розвитку, вибирати ті чи інші засоби їх практичного вирішення. Вихідними в науковому розумінні і практичній оцінці змін, що відбуваються в нашому суспільстві, є осмисленням концептуальних ідей соціально-економічного розвитку, складовою і досить важливою частиною якого є перехід до ринкових економічних відносин².

В умовах ринкової економіки важливого значення набув соціальний захист населення, а саме матеріальне забезпечення у разі настання не-

¹ Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – С. 9.

² Воробей П. А. Кримінальна відповідальність за незаконну торговельну діяльність: монографія – Київ: Українська академія внутрішніх справ, 1996. – С. 3.

щасного випадку на виробництві, професійного захворювання, безробіття, досягнення пенсійного віку, тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання, вагітності і пологів, смерті годувальника тощо. Не випадково в ст. 46 Конституції України вказано, що громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом. Це право гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними. Пенсії, інші види соціальних виплат та допомоги, що є основним джерелом існування, мають забезпечувати рівень життя, не нижчий від прожиткового мінімуму, встановленого законом¹. Дане положення покладає на державу обов'язок забезпечити правомірне функціонування державних механізмів для соціального захисту населення.

З дня проголошення незалежності України з 1991 р. і до 2001 р. була сформована законодавча база функціонування системи соціального та пенсійного страхування нової незалежної держави, основу якої склали Конституція України (1996 р.), закони України «Про пенсійне забезпечення» (1991 р.), «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (1998 р.), «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» (1999 р.), «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» (2000 р.), «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» (2001 р.) та ряд інших нормативно-правових документів.

Стаття 2 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. внеском у державний цільовий фонд визначала обов'язковий внесок у державний цільовий фонд, здійснюваний платниками в порядку і на умовах, передбачених законодавчими актами України². Збори на пенсій-

¹ Конституція України від 28 червня 1996 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

² «Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування»: Закон України від 02.02.1994 р. № 3904-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1994. – № 21. – Ст. 130. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3904-12>.

не страхування згідно зі ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. відносилися до загальнодержавних обов'язкових платежів. Відповідно до ч. 4 ст. 2 вищевказаного Закону сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справлялися в установленому законами України порядку, становили систему оподаткування.

З огляду на вищевказане можна зробити висновок, що внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування на етапі формування системи соціального та пенсійного страхування були невід'ємною складовою системи оподаткування України. Відповідно, кримінально-правова охорона правомірного функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування забезпечувалася нормою законодавства України про кримінальну відповідальність, яка охороняла функціонування системи оподаткування¹. Так, Законом України від 26.01.1993 р. КК України був доповнений ст. 148² «Ухилення від сплати податків з підприємств і організацій», яка передбачала відповідальність за ухилення від сплати податків з підприємств і організацій шляхом приховування (заниження) прибутку (доходу) або приховування (необчислення) інших об'єктів оподаткування, вчинені посадовою особою суб'єкта господарювання, якщо ці дії завдали шкоди державі у великих чи особливо великих розмірах².

Також норми щодо кримінально-правової охорони системи оподаткування містилися в двох проектах КК України: перший був запропонований у 1994 р. робочою групою Кабінету Міністрів України, а інший – Комісією ВРУ з питань правопорядку та боротьби зі злочинністю. Зокрема, в проекті КК України, що був розроблений робочою групою Кабінету Міністрів України, пропонувалася ст. 195 «Ухилення від сплати податків з підприємств, організацій та установ», згідно з якою відповідальність мала наставати в разі умисного приховування (заниження) прибутку (доходу) або приховування (необчислення) інших об'єктів оподаткування, а так само іншого ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчиненого службовою особою господарюючого суб'єкта, якщо ці дії завдали державі великої шкоди³. Слід за-

¹ Кошевський В. С. Генезис законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Митна справа. – 2010. – № 5. – Ч. 2. – С. 48–53.

² Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України: Закон України від 26.01.1993 р. № 2936-XII. URL: http://search.ligazako№.ua/l_doc2.Nesf/liNek1/ed_1993_01_26/a№/6/T293600.html#6.

³ Кримінальний кодекс України: проект / підготов. робочою групою Кабінету Міністрів України. – КИЇВ: Українська правнича фундація, 1994. – С. 79.

значити, що під великою шкодою пропонувалося розуміти завдану державі шкоду, яка в сто і більше разів перевищувала мінімальний розмір заробітної плати, встановлений законодавством України.

Другий проект КК України, внесений Комісією ВРУ з питань правопорядку та боротьби зі злочинністю, пропонував у межах ст. 261 «Ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів з підприємств та організацій» визнати злочином ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів з підприємств і організацій шляхом приховування (заниження) прибутку (доходу) чи приховування (неопублікування) інших об'єктів оподаткування, вчинене публічною посадовою особою чи функціонером суб'єкта господарювання протягом року після застосування за такі самі дії цивільно-правових заходів, заходів дисциплінарного впливу чи адміністративного стягнення. Суб'єктом злочину частиною третьою даної статті було визначено як фізичну особу, так і юридичну¹.

Однак жоден із вищевказаних проектів КК України законодавчого закріплення не отримав. Проте на підставі Закону України від 28.01.1994 р. зазнала змін редакція ст. 148² КК України². Змінилася і сама назва статті, яка після редагування отримала назву «Ухилення від сплати податків».

Третя редакція ст. 148² КК України була прийнята Законом України від 05.02.1997 р. – «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»³. Аналогічна редакція кримінально-правової норми щодо захисту податкової системи пропонувалась проектом КК України (ст. 195 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»), що був підготовлений робочою групою Кабінету Міністрів України⁴.

Дещо іншу редакцію кримінально-правової норми щодо захисту податкової системи України було запропоновано І. М. Пилипчуком. Для забезпечення належної кримінально-правової охорони податкової сис-

¹ Кримінальний кодекс України: проект / внесений Комісією Верховної Ради України з питань правопорядку та боротьби зі злочинністю. – Київ: Українська правнича фундація, 1994. – С. 98.

² Про внесення змін до Кримінального кодексу України: Закон України від 28.01.1994 р. № 3889-ІІІ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3889-12>.

³ Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків: Закон України від 05.02.1997 р. № 44/97-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/44/97-%D0%B2%D1%80>.

⁴ Кримінальний кодекс України: проект / підготов. робочою групою Кабінету Міністрів України // Українське право. – 1997. – № 2 (7). – С. 138–152.

теми пропонувалося запровадити ст. 274 «Ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів із підприємств та організацій», частина третя якої передбачала таку новелу як притягнення до кримінальної відповідальності юридичної особи з накладенням покарання у виді штрафу від 15 до 30% її річного доходу, заборобою здійснювати певну діяльність терміном до трьох років, оголошенням юридичної особи злочинною організацією з конфіскацією майна. Дана стаття є удосконаленим варіантом ст. 261 проекту КК України 1994 р., запропонованого Комісією ВРУ з питань правопорядку та боротьби зі злочинністю. Окрім запропонованих видів покарань для юридичної особи як суб'єкта злочину, частину другу у редакції 1998 р. було доповнено такою кваліфікуючою ознакою як вчинення злочину повторно та у великому розмірі¹. Аналогічна позиція була викладена в проекті КК України, розробленого авторським колективом на чолі з В. М. Смітєнком².

Отже, з часу проголошення незалежності України в 1991 р. до прийняття нового КК України в 2001 р. система соціального та пенсійного страхування формувалась у межах податкової системи. Кримінально-правова норма, що забезпечувала функціонування податкової системи, змінювалась кілька разів. Також було кілька проектів даної норми, жоден з яких законодавчого закріплення не знайшов. Таку кількість змін кримінально-правової норми, а також пропозицій щодо її редакції можна пояснити нестабільністю податкової системи того часу. Новий КК України 2001 р. встановив відповідальність за ухилення від оподаткування ст. 212 КК «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». У свою чергу, прийняття законів України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» і «Про недержавне пенсійне забезпечення» в 2003 р. розпочало впровадження пенсійної реформи.

Зокрема, відповідно до п. 4 ст. 18 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. страхові внески не включалися до складу податків, інших обов'язкових платежів, які становили систему оподаткування, і на ці внески податкове законодавство не поширювалося (проте з часом, на підставі Закону України

¹ Кримінальний кодекс України: проект / внесений на розгляд Верховної Ради України 15.05.1998 р. народним депутатом України І. М. Пилипчуком. URL: <http://www.rada.gov.ua/zako№/PR1/TXT1/1000/p1029-1.htm>.

² Кримінальний кодекс: проект / підготов. за завданням Комісії Верховної Ради України з питань правопорядку і законності авторським колективом на чолі з проф. В. М. Смітєнком; внесений народним депутатом О. Б. Маяковським на розгляд Верховної Ради України в першому читанні // Іменем Закону. – 16 травня 1997. – № 20 (4946). – С. 16.

від 08.07.2010 р., цю статтю було виключено). Спочатку, на підставі ст. 1 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р., під страховими внесками розумілися кошти відрахувань на соціальне страхування та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені згідно із законодавством; кошти, сплачені на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Також раніше у диспозиції ст. 212 КК України «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» фігурували лише ті обов'язкові платежі, що належали до системи оподаткування, а отже, ця кримінально-правова норма, починаючи з 01.01.2004 р. (моменту набрання чинності більшістю положень Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р.), вже не забезпечувала правомірне функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування (за винятком справляння збору на обов'язкове державне пенсійне страхування). Звернення до ст. 212 КК України у такому випадку було безпідставним з огляду на положення ч. 4 ст. 3 КК України, яка забороняє застосування закону про кримінальну відповідальність за аналогією. Залежно від особи страхувальника – платника страхових внесків до солідарної системи державного пенсійного страхування – кримінально-правова оцінка його поведінки могла на той час даватись із зверненням до положень ст. 364 або ст. 192 КК України.

На відміну від податків, соціальні платежі, різновидом яких були страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, мали не стільки фіскальну, скільки компенсаційну природу і розглядалися як відкладена частина оплати праці для матеріального забезпечення у разі настання страхового випадку – нещасного випадку на виробництві, професійного захворювання, безробіття, досягнення пенсійного віку, тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання, вагітності і пологів, смерті годувальника тощо.

Для забезпечення нормального функціонування відносин у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»» від 17.11.2005 р. чинний КК України був доповнений ст. 212¹ «Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», в якій встановлено, що «умисне ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від

форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до Пенсійного фонду України коштів у значних розмірах, – карається ...»¹. Максимальне покарання за вчинення цього злочину в особливо кваліфікованому складі (ч. 3 ст. 212¹ КК України) становило позбавлення волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

У подальшому пенсійна реформа розпочала процес виділення з системи оподаткування відносин щодо пенсійного страхування з метою створення окремого незалежного від системи податків механізму соціального захисту населення. Виведення ПФУ із системи оподаткування було першим кроком реформування системи пенсійного страхування.

Наступним кроком вказаного процесу слід визнати прийняття 08.07.2010 р. Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який усунув дублювання функцій чотирьох фондів соціального страхування, які пов'язані зі сплатою обов'язкових страхових внесків до цих фондів, шляхом запровадження єдиного соціального внеску, та сформував єдину систему соціального страхування, яка є відокремленою від системи оподаткування (ст. 8 Закону)².

Поряд з цим, у зв'язку із проведеними змінами в механізмі функціонування соціального страхування, було прийнято нову редакцію ст. 212¹ КК України, назва якої була сформульована наступним чином: «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». Суттєвих змін у структурі вищевказаної статті не відбулося. На відміну від попередньої редакції, в диспозиції статті, окрім ухилення від страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, з'явилася вказівка на те, що відповідальність за даною статтею настає також і при ухиленні від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Пункт 2 ст. 1. Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»: Закон України від 17.11.2005 р. № 3108-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3108-15>.

² Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. визначає єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) як консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування¹.

Згідно з новою редакцією Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р., із змінами та доповненнями станом на 01.05.2016 р., страхові внески – це кошти відрахувань на соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені (які підлягають сплаті) згідно із законодавством, що діяло раніше; надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування².

Як бачимо, проведеними реформами відносини щодо соціального та пенсійного страхування були повністю виведені зі складу податкової системи і отримали кримінально-правовий захист окремою нормою законодавства України про кримінальну відповідальність.

У подальшому (2011 р.) законодавець, у зв'язку з гуманізацією відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності, абзац другий ч. 1, абзац другий ч. 2 та абзац другий ч. 3 ст. 212¹ КК України виклав у такій редакції: «...карається штрафом від п'ятисот до тисячі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на трок до трьох років»; «...караються штрафом від тисячі п'ятисот до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років»; «...караються штрафом від десяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до

¹ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

² Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>.

трьох років з конфіскацією майна»¹.

У 2014 р., зважаючи на реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізацію фонду оплати праці (2014 р.), ст. 212¹ КК України зазнала додаткових змін: в абзаці другому ч. 1 ст. 212¹ КК України слова «від п'ятисот до тисячі п'ятисот» були замінені словами «від однієї тисячі до двох тисяч»; в абзаці другому ч. 2 цієї статті слова «від тисячі п'ятисот» були замінені словами «від двох тисяч»; в абзаці другому ч. 3 цієї статті слова «від десяти тисяч» були замінені словами «від п'ятнадцяти тисяч»².

1.2. Кримінальне законодавство зарубіжних країн про відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування

Розпочинаючи розгляд питань про відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування у кримінальному законодавстві зарубіжних країн, слід зазначити, що таке законодавство індивідуальне, хоча є деякі спільні ознаки, які характерні для тих чи інших типів правових систем, що обумовлено їх історичним, суспільним, економічним розвитком тощо.

Закони європейських держав, що передбачають відповідальність за злочини у сфері господарської діяльності і злочини проти фінансової системи, аналізувалися переважно у контексті відповідних спеціальних досліджень, авторами яких були відомі вітчизняні науковці (А. Беніцький, П. Гега, Р. Гревцова, Б. Грек, Н. Гудорова, О. Дудоров, П. Коваленко, О. Котovenko, М. Мельник, В. Сасенко, Л. Скоря та ін.)³, однак ґрунтовні розробки законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування крізь призму зару-

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.

² Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/77-19/page>.

³ Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації: монографія. – Київ: Юрисконсульт, 2006. – С. 560.

біжних кримінальних законодавств не проводилися.

Процес реформування національних пенсійних реформ успішно пройшов у більшості країн Європейського Союзу (Німеччина, Польща, Італія, Латвія, Швеція та ін.)⁴. При зміні способу організації функціонування системи пенсійного страхування важливого значення набули питання кримінально-правової охорони таких суспільних відносин. Необхідно було передбачити і запобігти новим способам і методам посягань на систему пенсійного страхування.

Саме тому, на сучасному етапі розвитку і реформування нашої держави та її правової системи, необхідно дослідити питання щодо ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування крізь призму відповідних положень законодавств деяких зарубіжних держав (нами пропонується група пострадянських країн, країн колишньої соціалістичної системи, держав романо-германської, англосаксонської правової системи та деяких інших держав), які вже реалізували реформи чи перебувають на стадії реформування своїх національних пенсійних систем та норм, що здійснюють їх кримінально-правову охорону. При цьому, беручи до уваги європейський вибір України, на нашу думку, слід акцентувати увагу на кримінальному законодавстві держав романо-германської правової сім'ї.

Наразі до романо-германського типу правової системи включаються країни континентальної Європи (Італія, Франція, Німеччина, Іспанія, Австрія, Швейцарія та ін.). Саме з кримінальних законодавств цих країн пропонується розпочати дослідження зарубіжного кримінального законодавства з метою виявлення в ньому норм, що передбачають відповідальність за посягання на державне соціальне та пенсійне страхування, а також вивчення і порівняння таких норм із нормою законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Дослідження кримінальних законів Італії, Франції, Бельгії, Болгарії, Естонії, Нідерландів, Литви, Румунії показало відсутність у них норм, що передбачають відповідальність за ухилення від сплати загальнообов'язкових страхових внесків на соціальне та пенсійне страхування.

Кримінально-правову охорону функціонування системи соціального та пенсійного страхування у Федеративній Республіці Німеччина забезпечує §266а «Приховування та розтрата заробітної плати» КК цієї

⁴ Марек Г. Пенсійна реформа: виклик для України. – Київ: Аналітично-дорадчий центр Блакитної стрічки ПРООН, 2008. – С. 68.

держави. В абзаці 1 §266а цього Кодексу вказано: «...хто, будучи роботодавцем, приховує внески працівників на соціальне забезпечення або Федерального міністерства праці від інкасації, карається позбавленням волі на строк до п'яти років або грошовим штрафом». Абзац 2 §266а цього КК вказує, що так само карається той, хто, будучи роботодавцем, іншим способом приховує від працівника частини його заробітної плати, які він повинен сплатити за працівника іншій особі, проте ці частини не платить і нічого не робить для того, щоб інформувати працівника не пізніше, ніж під час терміну платежу або після нього про невиконання виплат іншій особі. Пропозиція 1 не застосовується щодо тих частин заробітної плати, які утримуються в якості податку. Абзацом 3 §266а КК Федеративної Республіки Німеччина передбачено відповідальність членів ерзацкаси, за приховування від інкасації внесків на соціальне забезпечення або внесків до Федерального Міністерства праці¹.

В Іспанії захист системи пенсійного страхування здійснюється ст. 307 КК Іспанії. Згідно із вказаною статтею цього Кодексу той, хто дією або бездіяльністю завдасть шкоди соціальній безпеці шляхом ухилення від сплати внесків, спільних зборів, отримає їх необґрунтоване повернення чи використає нарахування витрат неприпустимим способом та з метою обману, якщо сума несплачених внесків або необґрунтованих повернень або відрахувань перевищує п'ятнадцять мільйонів песет, карається тюремним ув'язненням на термін від одного року до чотирьох років і штрафом у розмірі шестиразової вартості зазначених сум².

У статтях 153с і 153d КК Австрії передбачає покарання за утримання та несплату страхових внесків на соціальне страхування у виді позбавлення волі на строк до двох років, а також за шахрайські дії, пов'язані із незаконним утриманням з працівників страхових внесків на соціальне страхування, у виді позбавлення волі на строк до трьох років³.

Стаття 159 КК Швейцарії «Зловживання з утриманнями із заробітної плати» встановлює, що роботодавець, який порушує обов'язок використовувати утримання із заробітної плати, пов'язані з податками, виплатами, преміями та внесками зі страхування, або іншим чином по-

¹ Уголовный кодекс Федеративной Республики Германия / пер. с нем. М. С. Рачкова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 524.

² Уголовный кодекс Испании / под ред. и с предисл. д-ра юрид. наук, проф. Н. Ф. Кузнецовой и д-ра юрид. наук, проф. Ф. М. Решетникова. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1998. – С. 99.

³ Уголовный кодекс Австрии, в ред. от 19.04.2012 г. URL: <http://www.ris.bka.gv.at/GelteNdeFassuNg.wxe?Abfrage=BuNdesNoormeN&GesetzesNummer=10002296>.

рушує обов'язки щодо здійснення розрахунків з працівниками і тим самим завдає шкоди їх майну, карається тюремним ув'язненням або штрафом¹.

У Латвії відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на соціальне та пенсійне страхування передбачається ст. 218 «Ухилення від сплати податків або прирівняних до них платежів», яка розміщена в главі 19 «Злочинні діяння в народному господарстві» КК Латвії. Згідно з даною статтею кримінальна відповідальність настає за ухилення від сплати податків або прирівняних до них платежів або за зменшення об'єктів, які обкладаються податком чи податком на прибуток чи інших об'єктів, що підлягають оподаткуванню, якщо такі дії вчинені повторно протягом року².

Система соціального страхування Польщі діє таким самим чином, як у країнах, де функціонує ринкова економіка³. Кримінально-правова охорона її правомірного функціонування забезпечується ст.ст. 218 та 219 КК Польщі. Так, §1 статтями 218 КК Республіки Польща встановлює: «Хто, здійснюючи дії, що відносяться до сфери трудового права та соціального страхування, злісно або наполегливо порушує права працівника, що впливають з трудових відносин або з приписів права про соціальне страхування, підлягає штрафу, покаранню обмеженням волі або позбавленням волі на строк до 2 років». У ст. 219 КК Польщі встановлено, що особа, яка порушує приписи права про соціальне страхування, не пред'являючи, навіть за згодою зацікавленого, потрібних даних або пред'являє неправдиві дані, що може вплинути на здійснення права на отримання виплат або на їх розмір, підлягає штрафу, покаранню обмеженням волі або позбавленням волі на строк до 2 років. Дані статті розміщені в главі 28 «Злочини проти трудових прав»⁴.

Зробивши порівняння ст. 212-1 КК України з нормами, які передбачають кримінальну відповідальність за порушення в сфері соціального страхування, в окремих країнах романо-германського типу правової системи, можна побачити наступні як спільні так і відмінні ознаки. Як пра-

¹ Уголовный кодекс Швейцарии / науч. ред., предисл. и пер. с нем. канд. юрид. наук А. В. Серебrenниковой. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2002. – С. 184.

² Уголовный кодекс Латвийской Республики, по состоянию на 16.06.2009 г. URL: <http://www.alex-lawyer.lv/kual.htm>.

³ Перепелица О. И. Уголовная ответственность за хозяйственные преступления в сфере предпринимательской деятельности: ком. к действующему законодательству. – Х.: Рубикон, 1997. – С. 104.

⁴ Уголовный кодекс Республики Польша / пер. с польск. Д. А. Барилевич. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 26.

вило, спільними є такі ознаки: а) відповідальність за порушення в сфері соціального страхування, як у країнах романо-германського типу правової системи, так і в Україні, настає за несплату страхових внесків на соціальне страхування; б) базою нарахування страхових внесків є заробітна плата працівників; в) відповідальність розповсюджується лише на тих осіб, які уповноважені здійснювати нарахування та сплату страхових внесків на соціальне страхування. Відмінності прослідковуються у: а) формулюванні диспозиції кримінально-правових норм різних країн; б) визначенні ознак спеціального суб'єкта досліджуваного злочину. У КК Федеративної Республіки Німеччина диспозиція норми сформульована як «приховування внесків працівників на соціальне забезпечення», а коло спеціальних суб'єктів звужено виключно до роботодавців. В Іспанії ухилення від сплати страхових внесків є злочинним способом заподіяння шкоди соціальній безпеці, при цьому конкретизація суб'єкта вчинення таких діянь у нормі закону про кримінальну відповідальність відсутня. В Австрії та Швеції об'єктивна сторона кримінально-правової норми, що забезпечує функціонування системи загальнообов'язкового соціального страхування, сформульована як утримання та порушення обов'язку щодо сплати утриманих із заробітної плати працівників коштів на соціальне страхування. Аналізований нами злочин, що описаний у КК Латвії, має формальний склад, у диспозиції статті відсутні вказівки на спеціальні ознаки суб'єкта злочину, на форму вини тощо. У КК Польщі виділено дві кримінально-правові норми, одна з яких передбачає відповідальність за дії, що порушують законодавство про соціальне страхування, а інша – за бездіяльність, яка порушує вимоги законодавства про соціальний захист. Також слід зазначити, що одна з норм є формальною, інша ж – формально-матеріальною, оскільки містить вказівку на можливість настання наслідків від винної бездіяльності («... що може вплинути на здійснення права на отримання виплат або на їх розмір...»).

Також зазначимо, що ухилення від сплати страхових внесків, задеклароване ст. 212¹ КК України, є схожим з одним із способів заподіяння шкоди соціальній безпеці Іспанії, відповідальність за заподіяння якої передбачена ст. 307 КК Іспанії. Крім того, для притягнення до відповідальності як за ст. 212¹ КК України, так і за ст. 307 КК Іспанії необхідно ухилитись від сплати страхових внесків на визначену законодавством суму. Серед досліджених нами країн романо-германського типу правової системи тільки в Іспанії та в Україні необхідною умовою для притягнення до кримінальної відповідальності за посягання на систему соціального страхування є заподіяння шкоди на встановлену суму коштів. В усіх інших країнах для притягнення до відповідальності достатньо вчинити діяння, описане в кримінально-правовій нормі. Також по-різ-

ному трактуються законодавцями західних країн відносини загальнообов'язкового соціального (пенсійного) страхування. Якщо в Польщі кримінально карані посягання на систему соціального страхування законодавцем віднесені до злочинів проти трудових прав, то латвійський законодавець аналогічні посягання відносить до злочинів проти народного господарства.

Далі проведемо порівняння законодавства про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування України із відповідними положеннями кримінальних законодавств пострадянських держав. Це буде логічним кроком, оскільки до 1991 р. Україна була однією із радянських соціалістичних республік, які входили до складу СРСР. Відтак кримінальне законодавство України, як і всіх інших союзних республік, було побудоване у точній відповідності із загальносоюзними основами кримінального законодавства. Однак після розпаду СРСР і появи окремих незалежних держав розвиток їх кримінальних законодавств відбувався індивідуально.

Найбільшою країною, яка утворилася після розпаду СРСР, стала Російська Федерація (далі – РФ). У КК РФ немає спеціальної норми, яка б передбачала відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Однак, хочемо зауважити, що система пенсійного забезпечення (страхування) РФ, як і України, на даний час перебуває в процесі реформування. Так, до 01.01.2010 р. пенсійне забезпечення РФ було включено в систему оподаткування і регламентувалося главою 24 «Єдиний соціальний податок» Податкового кодексу цієї держави¹. Кримінально-правова охорона системи пенсійного забезпечення за таких умов здійснювалася ст. 198 «Ухилення громадянина від сплати податку» та ст. 199 «Ухилення від сплати податків з організацій» КК РФ². Проте, з набранням 01.01.2010 р. чинності Федеральним законом від 24.07.2009 р. № 212-ФЗ «Щодо обчислення і сплати страхових внесків до Пенсійного фонду РФ, Фонду соціального страхування РФ, Федерального фонду обов'язкового медичного страхування і територіальних фондів обов'язкового медичного страхування»³ гла-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – С. 3340. URL: <http://base.garaNet.ru/10900200/>.

² Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (по состоянию на 24.02.2010 г.). // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25. – С. 2954. URL: <http://base.garaNet.ru/10108000/>.

³ Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Фе-

ва 24 Податкового кодексу цієї держави втратила чинність. Як наслідок, унеможлиблюється звернення до статей 198, 199 КК РФ при вирішенні питання про притягнення до відповідальності за ухилення від сплати страхових внесків до Пенсійного фонду РФ, Фонду соціального страхування РФ, Федерального фонду обов'язкового медичного страхування і територіальних фондів обов'язкового медичного страхування. Наразі така відповідальність передбачена главою 6 «Порушення законодавства РФ про страхові внески та відповідальність за їх вчинення» вищевказаного Федерального закону. Ця сама глава ухилення від сплати страхових внесків визначає як правопорушення, відповідальність за яке настає у виді сплати пені і штрафів. Крім того, в главі 6 вказано можливість притягнення до адміністративної відповідальності за вказане правопорушення¹. Як бачимо, РФ при проведенні пенсійної реформи декриміналізувала норми, що передбачали відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків до Пенсійного фонду РФ, Фонду соціального страхування РФ, Федерального фонду обов'язкового медичного страхування і територіальних фондів обов'язкового медичного страхування.

КК Республіки Білорусь² та Республіки Молдова³ не містять спеціальних норм, що передбачають відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування. КК Азербайджану⁴, Вірменії⁵, Казахстану⁶,

дерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. – № 30. – С. 3738. URL: <http://base.garaNet.ru/12168559/>.

¹ Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // Собрание законодательства Российской Федерации, 2009. – № 30. – С. 3738. URL: <http://base.garaNet.ru/12168559/>.

² Уголовный кодекс Республики Беларусь, по состоянию на 01.12.2011 г. URL: <http://www.tamby.i№fo/kodeks/yk.htm>.

³ Уголовный кодекс Республики Молдова, по состоянию на 26.11.2011 г. URL: <http://ugolov№ykodeks.ru/2011/11/ugolov№yj-kodeks-respubliki-moldova/>.

⁴ Уголовный кодекс Азербайджанской Республики / науч. ред., предисл. д-ра юрид. наук, проф. И. М. Рагимова; пер. с азерб. Б. Э. Аббасова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 325.

⁵ Уголовный кодекс Республики Армения от 29.04.2003 г. № 3Р-528 / принят Национальным Собранием Республики Армения 18.04.2003 г. URL: <http://www.crime.vl.ru/i№dex.php?p=1319&more=1&c=1&tb=1&pb=1#more1319>.

⁶ Уголовный кодекс Республики Казахстан от 16.07.1997 г. № 167-1 // Ведомости Парламента Республики Казахстан. – СПС «ЮРИСТ» (ЮрИнфо – Казахстан). – 1997. – № 15–16. – С. 211.

Таджикистану¹, Узбекистану² також не мають спеціальних норм, які б забезпечували правомірне функціонування системи пенсійного забезпечення. Пенсійні системи більшості з названих вище держав є складовими частинами систем оподаткування, та їх кримінально-правова охорона здійснюється в сукупності з охороною податкових систем.

Так, КК Азербайджанської Республіки не містить окремої норми, яка б передбачала відповідальність за порушення законодавства в сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування. За умов, передбачених законом Азербайджанської Республіки «Про соціальне страхування» від 18.02.1997 р.³, при ухиленні від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за наявності рішення суду, яке набрало чинності, примусове стягнення заборгованості по сплаті внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, кримінально-правову охорону системи соціального (пенсійного) страхування забезпечує ст. 196 національного КК, в диспозиції якої вказано, що умисне ухилення керівника організації або громадянина від погашення кредиторської заборгованості після вступу в законну силу відповідного судового рішення, що завдало значної шкоди⁴.

Стаття 205 КК Республіки Вірменія визнає злочином ухилення від сплати податків, мит чи інших обов'язкових платежів шляхом включення до бухгалтерських книг чи інших документів, що вважаються підставою для оподаткування, завідомо перекручених даних, вчинене у великих розмірах⁵. Як бачимо, кримінально-правовий захист системи соціального страхування та податкової системи у Республіці Вірменія здійснюється однією і тією ж нормою Особливої частини КК даної держави. Вказану кримінально-правову норму законодавець цієї держави розмістив у розділі 8 «Злочини проти власності, економіки та еко-

¹ Уголовный кодекс Республики Таджикистан / предисл. А. В. Федорова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 410.

² Уголовный кодекс Республики Узбекистан (с изменениями и дополнениями на 15.07.2001 г.) / вступ. статья М. Х. Рустамбаева, А. С. Якубова, З. Х. Гулямова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 338.

³ О социальном страховании: Закон Азербайджанской Республики от 18.02.1997 г. № 250-IQ. URL: http://www.legal.az/compoNeeNet/optio№_com_docma№/task_cat_view/gid,96/Itemid,36/.

⁴ Уголовный кодекс Азербайджанской Республики / науч. ред., предисл. д-ра юрид. наук, проф. И. М. Рагимова; пер. с азерб. Б. Э. Аббасова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – 325 с

⁵ Уголовный кодекс Республики Армения от 29.04.2003 г. № 3Р-528 / принят Национальным Собранием Республики Армения 18.04.2003 г. URL: <http://www.crime.vl.ru/i№dex.php?p=1319&more=1&c=1&tb=1&pb=1#more1319>.

номічної діяльності». Закон цієї держави «Про державні пенсії» від 19.11.2002 р.¹ визначає страхові внески на соціальне та пенсійне страхування як обов'язкові платежі.

Згідно із законодавством Республіки Казахстан контроль за сплатою обов'язкових внесків на пенсійне та соціальне забезпечення здійснюється податковими органами². Стаття 222 КК Республіки Казахстан визначає кримінально караним ухилення від сплати податків чи інших обов'язкових платежів з організацій шляхом неподання декларації про сукупний річний дохід у випадках, коли подання декларації є обов'язковим, або включення до декларації чи бухгалтерських документів явно перекручених даних про доходи або витрати, або шляхом приховування інших об'єктів оподаткування або інших обов'язкових платежів, якщо це діяння спричинило несплату податку або інших обов'язкових платежів у великому розмірі³. Розміщення даної статті в главі 7 «Злочини в сфері економічної діяльності» свідчить про розуміння охоронюваних відносин саме як економічних. Кримінально-правовий захист пенсійної системи Республіки Казахстан здійснюється тією самою нормою, що й кримінально-правовий захист податкової системи.

Стаття 292 КК Республіки Таджикистан встановлює відповідальність за ухилення від сплати податків чи інших обов'язкових платежів, передбачених законом, з організацій, незалежно від форм власності, шляхом включення до бухгалтерських документів явно перекручених даних про доходи та витрати або шляхом приховування інших об'єктів оподаткування, вчинене у великих розмірах⁴. Система пенсійного страхування Республіки Таджикистан є складовою частиною податкової системи і тлумачиться законодавцем як економічні відносини (ст. 292 КК Республіки Таджикистан розташо-

¹ О государственных пенсиях: Закон Республики Армения от 30.12.2010 г. № ЗР-243. URL: <http://www.parliameNet.am/legislation№.php?sel=show&ID=4008>; Закон Республики Армения «О государственных пенсиях» от 31.03.2003 года № ЗР-519 / принят Национальным Собранием 19 ноября 2002 г. URL: <http://www.parliameNet.am/legislation№.php?sel=show&ID=1348&la№g=rus>.

² О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан: Закон Республики Казахстан от 20.06.1997 г. № 136-І // Ведомости Парламента. – 1997. – № 12. – С.186. URL: <http://www.pavlodar.com/zako№/?dok=00036&ogl=all>.

³ Уголовный кодекс Республики Казахстан от 16.07.1997 г. № 167-І // Ведомости Парламента Республики Казахстан. – СПС «ЮРИСТ» (ЮрИнфо – Казахстан). – 1997. – № 15–16. – С. 211.

⁴ Уголовный кодекс Республики Таджикистан / предисл. А. В. Федорова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 60.

вана в главі 27 «Злочини в сфері економічної діяльності» розділу 9 «Злочини в сфері економіки»).

Стаття 184 КК Республіки Узбекистан передбачає відповідальність за умисне приховування, заниження прибутку (доходу) або інших об'єктів оподаткування, а так само інше умисне ухилення від сплати встановлених державою податків, зборів, мит або інших обов'язкових платежів у значному розмірі. Дана стаття розташована в главі 12 «Злочини проти основ економіки розділу 3 «Злочини в сфері економіки» національного КК¹. Під іншими обов'язковими платежами законодавець Республіки Узбекистан розуміє встановлені Податковим кодексом обов'язкові грошові платежі до державних цільових фондів, митні платежі, а також збори, державне мито, сплата яких є однією з умов вчинення щодо платників уповноваженими органами і посадовими особами юридично значимих дій, включаючи надання певних прав або видачу ліцензій та інших дозвільних документів. Глави 51 та 52 цього Кодексу регламентують усі питання, пов'язані із сплатою страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та обов'язкових відрахувань до Пенсійного фонду².

Отже, слід констатувати, що норми законодавства про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків у вищевказаних пострадянських республіках є дуже схожими за всіма ознаками складу злочину. За конструкцією об'єктивної сторони фактично всі вони є злочинами з матеріальним складом. При цьому, як в Україні, так і в Республіці Вірменія, Республіці Казахстан, Республіці Таджикистан, Республіці Узбекистан, кримінальна відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових страхових внесків на соціальне та пенсійне страхування має місце лише за умови настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження до фондів соціального страхування коштів на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування у великих чи значних розмірах. Дещо схоже розуміння законодавців вказаних країн юридичної природи відносин у сфері загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування. В кримінальних законодавствах усіх розглянутих нами пострадянських країн норми, що передбачають відповідальність за ухилення від сплати

¹ Уголовный кодекс Республики Узбекистан (с изм. и доп. на 15.07.2001 г.) / вступ. ст. М. Х. Рустамбаева, А. С. Якубова, З. Х. Гулямова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 32.

² Налоговый кодекс Республики Узбекистан: принят 25.12.2007 г. / вступил в силу 01.01.2008 г. // Собрание законодательства Республики Узбекистан. – 2007. – № 52 (II). URL: http://lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=1286689&search_text=.

обов'язкових внесків на соціальне та пенсійне страхування, віднесені до злочинів у сфері економіки. В Україні розглядуваний злочин віднесений до злочинів у сфері господарської діяльності.

Щодо державної системи соціального страхування США, то вона є складовою податкової системи та фінансується за рахунок податків, а відтак її кримінально-правова охорона забезпечується тими самими нормами, що і кримінально-правова охорона податкової системи. Главою 75 «Злочини, інші правопорушення та конфіскація» розділу 26 «Податковий кодекс» Зведення законів США передбачена низка норм (§§7201–7217), що забороняють вчинення відповідних кримінальних податкових правопорушень. Найтиповішими податковими злочинами є такі: замах на ухилення від сплати податків (§7201), умисна бездіяльність щодо збирання або сплати податків понад норму, що встановлена законом (§7202), умисна бездіяльність щодо подання звітів, постачання інформації або сплати податків у визначений строк (§7203) та ін. Караються такі дії штрафом до \$ 10 тис. (подекуди – до \$ 100 тис. і більше) та/або тюремним ув'язненням на строк до 5 років (додатковими покараннями є конфіскація майна, відшкодування збитків під час проведення розслідування тощо)¹.

Державне регулювання приватних пенсійних планів здійснюється Законом про безпеку пенсійних доходів працівників, прийнятим в 1974 р. (The Employee Retirement Income Security Act – ERISA). Вказаний закон встановив подвійний контроль за станом і веденням справ пенсійних фондів – з боку самих учасників і з боку державних регулюючих органів, у першу чергу, Управління пенсійних та соціальних виплат (УПСВ). Слід зазначити, що УПСВ (Pension and Welfare Benefits Administration), яке входить до складу Міністерства праці США, є вельми серйозною державною організацією, мати справу з якою, так само, як і з Податковою службою, нікому не рекомендується. Управління здійснює контроль практично над усією соціальною сферою в приватному секторі економіки, відповідаючи за 730 тис. пенсійних планів і 6 млн медичних та інших приватних соціальних планів. Управління має широкі повноваження щодо ініціювання та проведення розслідувань та припинення порушень закону. Проти порушників УПСВ має право порушувати як цивільні, так і кримінальні судові позови. Свою діяльність УПСВ координує з іншими федеральними відомствами, включаючи Податкову службу, Комісію з цінних паперів і бірж, ФБР тощо. Держава гарантує

¹ Савченко А. В. Кримінальне законодавство України та федеральне кримінальне законодавство Сполучених Штатів Америки: комплексне порівняльно-правове дослідження: монографія. – Київ: КНТ, 2007. – С. 383–384.

збереження пенсійних накопичень, припиняючи зловживання та караючи порушників закону¹.

Отже, при порівнянні норм, що передбачають кримінальну відповідальність за посягання на систему соціального та пенсійного страхування України та США, прослідковуються такі відмінності: норми США є формальними, тобто відповідальність настає з моменту вчинення дій, що передбачені відповідними нормами, та посягають як на систему державного загальнообов'язкового соціального й пенсійного страхування, так і на приватні механізми соціального страхування, при цьому кількість такого роду норм, за законодавством США, є більшою.

Розглянемо КК країн змішаного типу правової системи. В Данії та Норвегії система соціального (у т.ч. й пенсійного) забезпечення включена до системи оподаткування. Як наслідок, кримінально-правову охорону системи пенсійного забезпечення та податкової системи здійснює одна і та сама кримінально-правова норма. Згідно з §289 глави 28 «Корисливі злочини» КК Данії особа, яка винна в ухиленні від сплати податків (відповідно до Закону про податковий контроль), підлягає тюремному ув'язненню на термін, що не перевищує чотирьох років². Відповідно до §406 глави 40 «Злочини проти прав власності» Кримінального кодексу Норвегії особа, яка незаконним чином намагається самостійно або від імені іншої ухилитися від офіційних податків або зборів, підлягає, якщо більш жорстке покарання не визначено, покаранню у вигляді штрафу або, у разі вчинення повторного злочину, – штрафу або тюремному ув'язненню терміном до 4 місяців³.

КК Швеції передбачає відповідальність особи, яка навмисно або через грубу необережність нехтує своїм зобов'язанням вести облік відповідно до Акта про бухгалтерський облік, Акта про фонди або Акта про захист пенсійних зобов'язань і не включає комерційні угоди у звіт, або не веде реєстраційні записи, або вносить неправдиву інформацію в облік, якщо в результаті цих дій процес діяльності підприємства, або його фінансові результати, або статус не можуть бути визначені. Вищевказана кримінально-правова заборона передбачена ст. 5 глави

¹ Попов А. А. Аналитическая записка Института Соединенных Штатов Америки и Канады (ИСКРАН). Частные пенсионные системы в США. – Российская академия наук. URL: <http://NepfiNesp2.Neorod.ru/Neew/ISKRA%20401k.htm>.

² Уголовный кодекс Дании / науч. ред. и предисл., канд. юрид. наук С. С. Беляева; пер. с дат. и англ. С. С. Беляева, А. Н. Рычевой. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С. 230.

³ Уголовное законодательство Норвегии / науч. ред. и вступ. ст. д-ра юрид. наук, проф. Ю. В. Голика; пер. с норв. А. В. Жмени. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 375.

11 «Злочини проти кредиторів» КК Швеції¹. Як бачимо, законодавець Швеції намагається присікти спроби ухилитись від сплати внесків до Пенсійного фонду ще на етапі формування їх кількості.

Таким чином, у досліджених КК країн змішаного типу правової системи норми, які передбачають відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків, що забезпечують правомірне функціонування систем соціального та пенсійного страхування, мають формальний склад і відносяться законодавцями до різних груп злочинів. У Данії законодавець досліджуваний злочин відносить до корисливих злочинів, у Норвегії – до злочинів проти прав власності, в Швеції – до злочинів проти кредиторів, що дещо відмінне від позиції законодавця України в цьому питанні.

Дослідження КК країн релігійно-традиційного типу правової системи (зокрема Ізраїлю², Туреччини³, Китаю⁴, Японії⁵) показало відсутність у них норм, що безпосередньо передбачають відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування. У КК В'єтнаму⁶, який відноситься до соціалістичного типу правової системи, також не виявлено норм, які б передбачали відповідальність за досліджуваний нами злочин.

Підсумовуючи дослідження кримінального законодавства зарубіжних країн, слід зазначити, що в КК країн романо-германського типу правової системи – таких як Австрія, Іспанія, Німеччина, Польща, Латвія та Україна – законодавець виділив окрему норму для захисту правомірного функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування. З досліджених законодавств країн даного типу правової системи лише в Іспанії та в Україні необ-

¹ Уголовный кодекс Швеции / науч. ред. и пер. проф. Н. Ф. Кузнецовой и канд. юрид. наук С. С. Беляева. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – С.94.

² Закон об уголовном праве Израйля / постатейный пер. с иврита Марата Дорфмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2010. – С. 261.

³ Уголовный кодекс Турции // Официальный вестник. – 2004. – № 25611. URL: <http://legislatio.Neli.Nee.org/docume.Nets/action№/popup/id/6872/preview>.

⁴ Уголовный кодекс Китайской Народной Республики (по состоянию на 02.03.2007 г.). URL: <http://law.edu.ru/№orm/№orm.asp?№ormID=1247252&subID=100110722,100110730#text>.

⁵ Уголовный кодекс Японии (по состоянию на 11 января 2007 г.). URL: <http://law.edu.ru/№orm/№orm.asp?№ormID=1241616&subID=100097517,100097518#text>.

⁶ Уголовный кодекс Социалистической Республики Вьетнам (по состоянию на 01.01.2000 г.). URL: http://moj.gov.vn/vbqp/e№/Lists/VN№%20b№%20php%20lut/View_Detail.aspx?ItemID=610.

хідною умовою для притягнення до кримінальної відповідальності за посягання на систему соціального страхування є заподіяння шкоди на встановлену суму коштів. В усіх інших країнах для притягнення до відповідальності зазвичай достатньо лише вчинити діяння, описане в кримінально-правовій нормі.

Дослідження кримінального законодавства пострадянських країн показало, що в таких країнах як Вірменія, Казахстан, Таджикистан, Узбекистан охорона системи соціального страхування забезпечується тією самою нормою, що і правомірне функціонування податкової системи, оскільки система соціального страхування у вказаних країнах є невід'ємною складовою податкової системи. Така ж ситуація донедавна (до початку проведення пенсійної реформи) була і в Україні. Також слід зауважити, що кримінально-правові норми, які забезпечують правомірне функціонування системи соціального та пенсійного страхування Вірменії, Казахстану, Таджикистану, Узбекистану, передбачають відповідальність лише у випадку настання суспільно небезпечних наслідків у виді ненадходження до Пенсійних фондів та Фондів соціального захисту коштів на загальнообов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування у значних або великих розмірах. РФ після проведення пенсійної реформи пішла шляхом декриміналізації норм про відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків до Пенсійного фонду РФ, Фонду соціального страхування РФ, Федерального фонду обов'язкового медичного страхування і територіальних фондів обов'язкового медичного страхування, встановивши при цьому чіткі правила регулювання за допомогою фінансових санкцій та адміністративного впливу на порушників законодавства в даній сфері. Дещо схоже вирішено це питання в Азербайджані, де за несплату страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування передбачено фінансову відповідальність у виді пені і штрафних санкцій, проте ухилення від сплати таких внесків за певних умов може призвести до притягнення особи до кримінальної відповідальності.

У США кримінально-правовий захист системи обов'язкового державного пенсійного страхування передбачений тими самими нормами, що і захист податкової системи. У країнах змішаного типу правової системи кримінально-правовий захист системи обов'язкового державного соціального та пенсійного страхування забезпечується по-різному: якщо в Данії та Норвегії система обов'язкового державного соціального та пенсійного страхування є складовою частиною податкової системи і, відповідно, кримінально-правовий захист забезпечується однією тією самою нормою, що передбачає відповідальність за ухилення від

сплати податків, то в Швеції КК містить окрему норму, яка присікає спроби ухилитись від сплати обов'язкових внесків до Пенсійного фонду та Фондів соціального захисту ще на етапі формування їх кількості та взятті на облік (тобто ще до ухилення від сплати таких внесків та настання суспільно небезпечних наслідків від такого діяння).

Отже, у таких державах, як Австрія, Німеччина, Швейцарія, Польща, Швеція, Данія, Норвегія, Латвія, США, для притягнення до кримінальної відповідальності достатньо лише вчинити діяння, спрямоване на ухилення від сплати обов'язкових платежів на соціальне (пенсійне) страхування. В Україні ж для притягнення до кримінальної відповідальності обов'язково мають настати наслідки, які описані в законі та які мають перебувати в причинно-наслідковому зв'язку із діянням щодо ухилення від сплати загальнообов'язкових платежів на соціальне страхування.

Варто також звернути увагу на оцінку суспільної небезпеки злочину, що посягає на правомірне функціонування системи обов'язкового державного пенсійного та соціального страхування. Якщо український законодавець за посягання на функціонування системи обов'язкового державного пенсійного та соціального страхування передбачив покарання у виді штрафу від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, то, наприклад, законодавець Німеччини за аналогічне посягання передбачив покарання у виді позбавлення волі на строк до п'яти років або грошовий штраф¹.

Ураховуючи вищенаведене, з метою удосконалення чинного законодавства України про кримінальну відповідальність та приведення його до європейського рівня, слід запропонувати посилити кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування шляхом формалізації ст. 212¹ КК України «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». Більше того, впровадження у вітчизняне законодавство окресленого вище дос-

¹ Кошевський В. С. Кримінально-правова охорона системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування за законодавством України та Німеччини // Перспективи та пріоритети розвитку юридичної науки: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (14–15 жовтня 2010 р.). – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2010. – Ч. 2. – С. 90–91.

віду низки держав Європи підтримується опитаними нами працівниками органів ПФУ, на що вказують результати проведеного анкетування (зокрема, переважна більшість опитаних, тобто 51,2%, а це 63 особи із 123 опитаних, підтримують запровадження європейського досвіду у законодавство України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування). Щодо працівників правоохоронних органів, то 42,9% з них, тобто 134 особи, висловились щодо доцільності зміни кримінально-правової норми, якою передбачено відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.



ОБ'ЄКТИВНІ ТА СУБ'ЄКТИВНІ ОЗНАКИ СКЛАДУ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ТА СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ

2.1. Об'єктивні ознаки складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

Кожен злочин завжди посягає на певний об'єкт, завдає йому шкоди або створює загрозу заподіяння такої шкоди. Будучи одним із чотирьох елементів складу злочину, об'єкт злочину дає можливість визначити суспільно-політичну сутність злочину, з'ясувати його суспільно небезпечні наслідки. Що важливішим є об'єкт, то небезпечнішим є злочин, а отже, пріоритетнішою повинна бути кримінально-правова охорона даного об'єкта¹. Не є виключенням і злочин, передбачений ст. 212¹ КК України «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», який здійснює посягання на певний об'єкт.

У науці кримінального права поняття об'єкта злочину трактується неоднозначно. О. Ф. Кістяківський визнавав об'єктом злочину предмет, на який спрямовано злочин чи стосовно якого було вчинено злочин².

¹ Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-е вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 82.

² Кистяковский А. Ф. Элементарный учебник общего уголовного права с подробным изложением начал русского уголовного законодательства. Часть Общая. – Киев, 1891. – С. 1230.

Л. С. Белогриць-Котляревський визначав об'єкт злочину як життєві інтереси і блага, які охороняються нормами права¹. Н. Д. Сергієвський також вказував, що об'єкт злочину – це конкретні блага та інтереси суспільства². М. С. Таганцев, визначаючи зміст поняття «об'єкт злочину», писав, що ним є «заповідь или норма права, нашедшая свое выражение во входящем в сферу субъективных прав, охраненном этой нормой, интересе жизни»³. Проте найпоширенішим є визначення об'єкта злочину, зроблене А. А. Піонтковським в одному з перших радянських підручників з кримінального права, де він зазначав, що, виходячи із загального вчення про злочин, об'єктом будь-якого злочинного діяння слід вважати суспільні відносини, які охороняються всім апаратом кримінально-правового примусу⁴.

Дане визначення як підтримувалось, так і піддавалось аналізу, сумніву та уточненню такими вченими як: В. К. Глістін⁵, Є. Каїржанов⁶, М. Й. Коржанський⁷, Є. В. Лашук⁸, А. А. Музика⁹, Б. С. Нікіфоров¹⁰, Г. П. Новосьолов¹¹, В. С. Прохоров¹², В. Я. Тацій¹³ та ін.

¹ Берзін П. С. Злочинні наслідки: поняття, основні різновиди, кримінально-правове значення: монографія. – Київ: Дакор, 2009. – С. 36.

² Сергиевский Н. Д. Русское уголовное право. Часть Общая. – 10-е изд. – СПб., 1913. – С. 380.

³ Таганцев Н. С. Курс русского уголовного права. Часть Общая. – Книга 1 «Учение о преступлениях». – СПб., 1874. – С. 292.

⁴ Пионтковский А. А. Учение о преступлении. – М., 1961. – С. 673.

⁵ Глистин В. К. Проблема уголовно-правовой охраны общественных отношений. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1979. – С. 82.

⁶ Каиржанов Е. Интересы трудящихся и уголовный закон. – Алма-Ата, 1973. – С. 122–123.

⁷ Коржанский Н. И. Объект и предмет уголовно-правовой охраны. – М.: Академия МВД СССР, 1980. – С. 42.

⁸ Музика А. А., Лашук Є. В. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання: монографія, – Київ: Паливода А. В., 2011. – С. 192.

⁹ Музика А. А., Лашук Є. В. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання: монографія. – Київ: Паливода А. В., 2011. – С. 192.

¹⁰ Никифоров Б. С. Объект преступления по советскому уголовному праву. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 132.

¹¹ Новоселов Г. П. Учение об объекте преступления. Методологические аспекты. – М.: НОРМА, 2001. – С. 52.

¹² Прохоров В. С. Преступление и ответственность. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1984. – С. 56.

¹³ Таций В. Я. Объект и предмет преступления по советскому уголовному праву: учеб. пособ. – Х.: Изд-во Юрид. ин-та, 1982. – С. 77.

Розкриваючи поняття об'єкта злочину шляхом з'ясування того, що саме покликаний охороняти закон про кримінальну відповідальність, вітчизняна кримінально-правова наука другої половини XIX – початку XX ст. при вирішенні питання про взаємозв'язок юридичного та фактичного, формального і матеріального, опосередкованого і безпосереднього в спрямованості злочинних посягань прагнула насправді знайти вирішення питання про те, що саме охороняє кримінальний закон: власне правову норму, що міститься в ній, суб'єктивне право, ставлення, інтереси його учасників та ін.¹ І, як наслідок, найбільш поширеною є думка про те, що об'єктом злочину є суспільні відносини. Такого роду інтерпретація об'єкта злочину продовжує залишатися панівною і сьогодні.

У вітчизняній науці кримінального права найбільш прийнятною є триступенева класифікація об'єктів «по вертикалі», за якою розрізняють загальний, родовий і безпосередній об'єкти. Визначальною рисою такої класифікації є те, що вся сукупність охоронюваних кримінальним законом суспільних відносин, її окремі групи та конкретні суспільні відносини повною мірою відповідають взаємовідносинам філософських категорій «загальне», «особливе» («спеціальне») та «окреме» («конкретне»). Усе це дає змогу визначити об'єкти кримінально-правової охорони на різних рівнях їх узагальнення². Загальний об'єкт злочину – це вся сукупність суспільних відносин, що охороняється законом про кримінальну відповідальність. Під родовим об'єктом злочину розуміють окрему групу однорідних, тотожних суспільних відносин, що перебувають між собою у відповідному співвідношенні. Безпосереднім об'єктом злочину є суспільні відносини, на які посягає конкретний злочин, передбачений законом про кримінальну відповідальність.

Поряд із зазначеною вище класифікацією, мають місце й інші думки щодо класифікації об'єктів злочинів. Зокрема, М. І. Федоров висловлює думку про те, що загальний об'єкт не є складовою частиною класифікації об'єктів злочинів, і вважає складовими класифікації тільки родовий і безпосередній об'єкти³. На думку М. Й. Коржанського, видів об'єкта злочину не три, а чотири: «1) за-

¹ Орлов В. С. Субъект преступления по советскому уголовному праву. – М.: Госюриздат, 1958. – С. 18.

² Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-е вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 81.

³ Федоров М. И. Понятие объекта преступления по Советскому уголовному праву // Учебные записки Пермского университета. – 1957. – Т. 2. – Вып. 4. – Кн. 2. – С. 188.

гальний (сукупність соціалістичних суспільних відносин, охоронюваних кримінальним законом), 2) родовий (окрема група однорідних суспільних відносин, що складають певну сферу суспільного життя – власність, особистість та ін.), 3) видовий (суспільні відносини одного виду – життя, особиста власність) і 4) безпосередній об'єкт (конкретний прояв суспільних відносин даного виду – життя І. І. Іванова, власність Є. Є. Петрова і т. ін.)»¹.

Г. П. Новосьолов вважає, що вітчизняна кримінально-правова наука, пішовши шляхом не від конкретного до загального, а від загального до конкретного і фактично «запрограмувавши» себе на необхідність розуміння суспільних відносин як об'єкта кожного злочину, за весь період свого існування так і не змогла створити теорії, здатної усунути розбіжність між декларованим загальним розумінням об'єкта злочину та його характеристикою стосовно конкретних складів злочину. Не тільки раніше, а й у даний час, на його думку, в рамках Особливої частини як об'єкт злочину розглядаються особистість, здоров'я, честь, гідність, конституційні права і свободи, громадська безпека, конституційні основи, мир і безпека людства і т. ін. – те, що ніяк не може бути названо суспільними відносинами як такими. У роботах науковців поняття об'єкта злочину нерідко пов'язується не тільки з правовими благами, які охороняються законом, інтересами, суб'єктивними правами і т. ін., а й такими суспільними відносинами, які або щось регулюють (участь у підприємницькій діяльності, ринок цінних паперів, зовнішньоекономічну діяльність і т. ін.), або щось забезпечують (нормальне життя особи, статеву недоторканність і статеву свободу особи, громадську безпеку і громадський порядок, безпеку руху та експлуатацію транспорту, основи конституційного ладу і т. ін.), або де складаються (скажімо, у сфері державного регулювання оподаткування, у сфері споживчого ринку). Подібного роду трактування «безпосереднього» об'єкта злочину породило конструкції, які, хоча формально і не вступають в очевидну суперечність із вихідною тезою, проте явно мають «нашарування» штучності і схоластичності і, найголовніше, нічого не дають для практики застосування кримінально-правових норм².

Трирівнева класифікація об'єкта злочину є конструкцією, можливо,

¹ Коржанский Н. И. Объект и предмет уголовно-правовой охраны. – М.: Академия МВД СССР, 1980. – С. 72.

² Коржанский Н. И. Объект и предмет уголовно-правовой охраны. – М.: Академия МВД СССР, 1980. – С. 24.

і не цілком завершеною, але яка все ж відповідає вимогам логіки¹. При аргументації допустимості виділення загального, родового і безпосереднього об'єкта злочину слід звернути увагу на наступні міркування Н. О. Беляєва. Сукупність суспільних відносин – певна єдність явищ, які об'єднані загальною сутністю. Окремі явища або групи явищ, що входять у цю спільність, мають свою специфіку. А це означає, що сукупність суспільних відносин може бути предметом науково обгрунтованої і логічно завершеної класифікації на базі положення про співвідношення загального, особливого і окремого. Класифікація об'єктів посягання як загального (вся сукупність охоронюваних кримінальним законом суспільних відносин – загальне), родового об'єкта (окремі однорідні групи суспільних відносин – особливе) і безпосереднього об'єкта (конкретні суспільні відносини – окреме) цілком відповідає вимогам логіки².

Крім класифікації об'єктів злочинів по вертикалі, виділяють їх класифікацію «по горизонталі», сутність якої полягає в тому, що виділяють основний безпосередній об'єкт та додатковий – це суспільні відносини, яким заподіюється або стосовно яких виникає загроза заподіяння шкоди поряд з основним об'єктом. Останній, в свою чергу, може бути необхідним (обов'язковим) – це суспільні відносини, яким при вчиненні злочину завжди завдається шкода, або факультативним (необов'язковим) – це суспільні відносини, яким при вчиненні даного злочину в одному випадку заподіюється шкода, а в іншому – ні³. Це має місце тоді, коли одним і тим самим злочином заподіюється шкода кільком видам суспільних відносин. Отже, йдеться про багатооб'єктні злочини, в яких одні безпосередні об'єкти є основними, а інші – додатковими.

Розташування ст. 212¹, якою передбачена відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, в розділі VII Особливої частини КК України – «Злочини в сфері господарської діяльності» є свідченням того, що законодавець відніс даний злочин до категорії господарських. Законодавче рішення щодо розміщення цієї статті у згаданому розділі

¹ Проект Кримінального кодексу України: підгот. робочою групою КМУ. – Київ: Українська правнича фундація, 1994. – С. 305.

² Курс уголовного права. Общая часть. Т. 1. / под ред. Н. Ф. Кузнецовой и И. М. Тяжковой. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1999. – С. 291.

³ Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, В. І. Тютюгін та ін.; за ред. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 4-е вид., перероб. та допов. – Х.: Право, 2010. – С. 83–84.

лі підтримали 54,5% опитаних респондентів у межах проведеного соціологічного опитування працівників правоохоронних органів. Однак думку про те, що відносини в сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є складовою відносин у сфері господарської діяльності, поділяють тільки 31,4% всіх опитаних працівників правоохоронних органів, а це 98 осіб із 312 опитаних.

На думку Є. Л. Стрельцова, родовим об'єктом злочинів у сфері господарської діяльності є господарська діяльність, що здійснюється згідно з чинним законодавством¹. О. І. Перепелиця вважає, що родовим об'єктом злочинів у сфері господарської діяльності є відносини в сфері економіки². В. Я. Тацій родовим об'єктом злочинів у сфері господарської діяльності визнає існуючу систему господарювання³. Таку думку підтримує більшість українських науковців, а саме: В. О. Навроцький, О. І. Кириленко, М. В. Ткаченко, М. Й. Коржанський, Я. М. Кураш та ін⁴.

На наше переконання, віднесення ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до господарських злочинів є не зовсім обґрунтованим. Спробуємо це аргументувати.

Родовим об'єктом умисного ухилення від сплати та необережної несплати обов'язкових внесків державі Р. Ю. Гревцова визначає як «соціальні цінності у сфері економіки». Вона обґрунтовує доцільність зміни назви розділу VII Особливої частини КК України «Злочини у сфері

¹ Стрельцов Є. Л. Кримінальне право: підручник. – Київ: Правові джерела, 1999. – С. 294.

² Перепелиця О. И. Уголовная ответственность за хозяйственные преступления в сфере предпринимательской деятельности: комментарий к действующему законодательству. – Х.: Рубикон, 1997. – С. 104.

³ Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві України: навч. посіб. – Х.: УкрІОА, 1994. – С. 64.

⁴ Навроцький В. О. Господарські злочини: лекції. – Л.: ЛДУ імені Івана Франка, 1997. – С. 7; Кириленко О. І., Ткаченко М. В. Особливості кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. – Херсон, 2008. – С. 3; Коржанський М. Й. Кримінальне право України. Особлива частина. – Київ, 1996. – С. 259; Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08. «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – С. 6; Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 12.

господарської діяльності», у якій знаходиться більшість статей, що передбачають відповідальність за вказані діяння, на «Злочини у сфері економіки»¹. Однак ми не зовсім згодні з таким визначенням родового об'єкта ухилення від сплати та необережної несплати обов'язкових внесків державі, включаючи страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, адже належне соціальне та пенсійне забезпечення скоріше відображує результат розвитку економіки, а не саму економічну діяльність держави, яка потребує кримінально-правової охорони.

Р. Ю. Гревцова, аналізуючи вітчизняне та зарубіжне законодавство, аргументує необхідність диференціації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі залежно від виду цих внесків, а також виду їх платників². Диференціація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі залежно від виду цих внесків є слушною думкою, оскільки деякі з видів обов'язкових внесків державі різняться своєю соціально-економічною природою і не тільки. Так, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, на відміну від податків, мають не стільки фіскальну, скільки компенсаційну природу і розглядаються як зарезервована частина заробітної плати для матеріального забезпечення у разі настання страхового випадку – нещасного випадку на виробництві, професійного захворювання, безробіття, досягнення пенсійного віку, тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання, вагітності і пологів, смерті годувальника тощо. Також вони різняться роллю та призначенням.

Л. П. Брич визначила родовий об'єкт ухилення від сплати обов'язкових внесків державі як «відносини в сфері фінансів» та обґрунтувала самостійне значення фінансових правовідносин, запропонувавши виділити злочини проти фінансових інтересів держави в самостійну главу в новому КК³. Заслужовує на окрему увагу дослідження щодо кримінально-правової охорони державних фінансів, проведене Н. О. Гуторовою, яка значну частину своєї праці приділила ухиленню від сплати подат-

¹ Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 12.

² Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 14.

³ Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. – Л.: ЛДУ імені Івана Франка, 1998. – С. 19.

ків, зборів, інших платежів, у т.ч. страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, мабуть, вважаючи їх найбільш типовими злочинами у сфері державних фінансів. Родовим об'єктом розглядуваних злочинів вона вважає «державні фінанси як сукупність відносин, які складаються у процесі фінансової діяльності держави щодо мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання централізованих та децентралізованих грошових коштів суспільного призначення, що забезпечують практичне виконання функцій держави»¹. В. І. Антипов злочинами у сфері фінансів визначає сукупність злочинів, безпосередньо пов'язаних із посяганням на відносини щодо формування, розподілу, перерозподілу та використання фондів грошових коштів (фінансових ресурсів) суб'єктів економічних відносин². На думку П. П. Андрушка, саме врегульовані державою суспільні відносини щодо виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, а також фінансова діяльність держави виступають родовим об'єктом злочинів у сфері господарської діяльності (при цьому фінансова діяльність держави ним розглядається як складова частина сфери господарювання)³. Подібні думки висловлюють й зарубіжні вчені. Так, Н. І. Ветров визначає групу однорідних суспільних відносин, які виникають у процесі нормальної діяльності щодо виробництва, розподілу, обміну та споживання матеріальних благ та послуг як родовий об'єкт злочинів у сфері господарської діяльності⁴.

Розглянувши наведені вище думки, доходимо висновку про необхідність відмежування відносин у сфері державних фінансів від відносин у сфері господарської діяльності, адже це різні за своєю природою групи суспільних відносин. Для визначення того, до якої групи суспільних відносин належать відносини щодо наповнення фондів соціального страхування, а отже, і для визначення безпосереднього об'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, та встановлення місця ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне

¹ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 84.

² Антипов В. І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення). – Вінниця: ДП ДКФ, 2006. – С. 132.

³ Андрушко П. П. Кримінальне право України / за ред. П. С. Матишевського, С. С. Яценка, П. П. Андрушка. – Київ: Юрінком Інтер, 1999. – С. 403.

⁴ Ветров Н. И. Уголовное право. Особенная часть: учебник. – М.: ЮНИТИ; Закон и право, 2000. – С. 524.

пенсійне страхування в системі Особливої частини національного КК, необхідно провести дослідження суті понять і змісту господарських відносин, відносин у сфері державних фінансів, а також відносин щодо наповнення фондів соціального страхування.

Як відомо, будь-які суспільні відносини існують у зв'язку з чимось або з приводу чогось. Все те, з приводу чого і у зв'язку з чим існують суспільні відносини, прийнято називати предметом суспільних відносин. А тих, хто бере участь у суспільних відносинах, прийнято називати суб'єктами суспільних відносин. Невід'ємним елементом суспільних відносин є соціальний зв'язок, за допомогою якого між суб'єктами відносин стосовно предмета утворюється зміст суспільних відносин. Саме така структура відносин, які є об'єктом злочину.

У ст. 3 Господарського кодексу України під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають ціннову визначеність¹. Отже, господарські відносини – це відносини між суб'єктами господарювання у сфері суспільного виробництва з приводу виготовлення та реалізації продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають ціннову визначеність. Відповідно до ст. 4 Господарського кодексу України фінансові відносини за участі суб'єктів господарювання, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів, взагалі не можуть бути предметом регулювання цього Кодексу². Як бачимо, український законодавець чітко розмежовує господарські відносини та фінансові відносини щодо формування бюджетів усіх рівнів.

Н. О. Гуторова обґрунтовує думку, що суб'єктами державних фінансів як суспільних відносин є, з одного боку, держава в особі органів законодавчої або виконавчої влади, а з іншого – юридичні особи і громадяни, які на підставі фінансово-правових норм можуть бути учасниками цих відносин. Предметом таких відносин вона визначає фінансову діяльність держави³. І хоча визначення предмета фінансових відносин як фінансової діяльності держави є досить узагальненим, проте воно за-

¹ Господарський кодекс України (за станом на 19.01.2012 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?Nreg=436-15>.

² Господарський кодекс України (за станом на 19.01.2012 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?Nreg=436-15>.

³ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 66, 68.

слуговує на відповідну увагу. Особливо, якщо більш глибоко дослідити саме поняття «фінанси».

На думку переважної більшості вчених, фінанси являють собою систему економічних відносин, в процесі яких утворюються і використовуються фонди коштів, необхідних державі для виконання її завдань. Фінанси – це економічний інструмент розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу, знаряддя контролю за утворенням і використанням фондів грошових коштів¹.

Важливою ознакою фінансів є їх грошовий характер. У повсякденному житті часто вживають слово «фінанси», маючи на увазі гроші. Дійсно, фінанси завжди мають грошову форму вираження. Гроші є обов'язковою умовою існування фінансів.

Представниками економічної науки фінанси визначаються як продукт розвитку грошових відносин і держави. Фінанси – це завжди грошові відносини, проте не всі грошові відносини є фінансовими, стверджують учені. Однією з головних ознак фінансів є їх грошова форма вираження і відображення фінансових відносин реальним рухом грошових коштів (як готівковим, так і безготівковим)².

У економічній та юридичній літературі термін «фінанси» розглядається у таких аспектах:

- сукупність фондів грошових коштів, мобілізованих державою для виконання своїх функцій³;
- одна з економічних категорій, розвиток якої пов'язаний з товарно-грошовими відносинами й існуванням держави, яка використовує цю категорію для виконання своїх завдань⁴;
- система грошових відносин, яка виникає разом з державою і нерозривно пов'язана з її існуванням⁵.

І хоча фінанси розглядаються в дещо різних аспектах, основною їх ознакою, на думку представників економічної науки, є розподільчий характер.

Крім розподільчої функції фінансів, виділяють ще контрольну, регу-

¹ Фінансове право: підручник / Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадьякаленко та ін.; за ред. Л. К. Воронов. – Х.: Консум, 1998. – С. 496.

² Глущенко В. В., Чехунов В. Н. Финансы: учеб. пособ. – Х.: Изд-во Ун-та внутр. дел., 2000. – С. 5–6.

³ Финансовое право Украины: учебник / под ред. И. Н. Пахомова. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 4–5.

⁴ Карасева М. В. Финансовое право: учебник. – М.: Юрист, 1999. – С. 17.

⁵ Фінансове право: підручник / Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадьякаленко та ін.; під ред. Л. К. Воронов. – Х.: Консум, 1998. – С. 14.

люючи та стабілізаційну функції¹. Такі самі функції в якості основних функцій державних фінансів називає і Н. О. Гуторова, яка зробила висновок, що до складу фінансових відносин входять відносини, що виникають у процесі: а) мобілізації грошових коштів до державних централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів; б) розподілу, перерозподілу і використання державних фондів фінансових ресурсів; в) регулювання грошового обігу, валютного регулювання і контролю. Структурними елементами державних фінансів вона визначає бюджетну систему, централізовані та децентралізовані фонди цільового призначення, державний кредит, державне майнове й особисте страхування та фінанси підприємств державної власності. Сукупність цих ланок утворює державну фінансову систему України, яка має фундаментальні розбіжності із господарськими відносинами. Звідси робиться висновок, що державні фінанси потребують самостійної кримінально-правової охорони².

На наш погляд, наведені вище наукові позиції заслуговують на підтримку. Дійсно, відносини щодо наповнення фондів державного соціального страхування складаються між страхувальниками, застрахованими особами і державою в особі ПФУ та інших державних органів. При цьому держава є обов'язковим учасником таких відносин. Особливістю є те, що вищевказані суб'єкти визначені відповідними законами, якими врегульовано також їх права і обов'язки та передбачена процедура їхньої реалізації. За відсутності підстав, встановлених законом, стати суб'єктами цих суспільних відносин неможливо.

Згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. платниками єдиного внеску є: роботодавці; фізичні особи – підприємці, в т.ч. ті, які обрали спрощену систему оподаткування; особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в т.ч. адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності; особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Поряд із цим, учасниками накопичувальної системи пенсійного страхування є фізичні особи, які сплачують/за яких сплачують-

¹ Советское финансовое право: учеб. для вузов / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М., 1978. – С. 27.

² Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 21.

ся страхові внески до накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. При цьому страхові кошти включають кошти, які формуються за рахунок сплати єдиного внеску та надходжень від фінансових санкцій (штрафів та пені), що застосовуються відповідно до закону.

Предметом розглядуваних відносин є єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески до накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, а також інші грошові надходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Відповідно до ст. 1 вищевказаного Закону єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування¹. Поряд із цим, Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. визначає страхові внески як кошти відрахувань на соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені (які підлягають сплаті) згідно із законодавством, що діяло раніше; надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування².

Слід зазначити, що розмір єдиного внеску для кожної категорії платників, визначених Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р., та пропорції його розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування встановлюються з урахуванням того, що вони повинні забезпечувати застрахованим особам страхові виплати і соціальні послуги, передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування; фінансування заходів, спрямованих на профілактику страхових випадків; створення

¹ Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/page>.

² Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/page>.

резерву коштів для забезпечення страхових виплат та надання соціальних послуг застрахованим особам; покриття адміністративних витрат із забезпечення функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. При цьому єдиний внесок не входить до системи оподаткування. Кошти, що надходять від сплати єдиного внеску та застосування фінансових санкцій відповідно до цього Закону, не можуть зараховуватися до Державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, не передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску визначається цим Законом, в частині адміністрування – Податковим кодексом України, та прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Єдиний внесок для платників, зазначених у ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р., встановлюється у розмірі 22% до визначеної ст. 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску. У разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки єдиного внеску. При нарахуванні заробітної плати (доходів) фізичним особам з джерел не за основним місцем роботи ставка єдиного внеску, встановлена цією частиною, застосовується до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру¹.

Змістом відносин щодо наповнення фондів державного соціального страхування є мобілізація грошових коштів у державних фондах з метою забезпечення виконання державною соціальною захисту населення. Ще одним елементом даних суспільних відносин є соціальний зв'язок суб'єктів відносин – держави, страхувальників, застрахованих осіб – щодо предмета відносин – суми грошових коштів, що сплачуються як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інші кошти, що надходять до фондів соціального страхування для забезпечення виконання покладених на них функцій.

Порушення законодавства про порядок сплати єдиного внеску на за-

¹ Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/page>.

гальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та недоотримання суб'єктами даних відносин своїх обов'язків перед державою призводить до розриву соціального зв'язку. Саме в цьому полягає механізм заподіяння шкоди відносинам щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Проаналізувавши складові частини господарських відносин, відносин у сфері державних фінансів, а також відносини, що складаються з приводу сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, доходимо висновку, що останні є не інакше як відносинами в сфері державних фінансів. Сумніватися в приналежності відносин щодо наповнення фондів соціального страхування до фінансових, на нашу думку, немає підстав.

Саме для кримінально-правової охорони процесу наповнення ПФУ та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування й існує ст. 212¹ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» КК України, тобто для кримінально-правової охорони процесу мобілізації фінансових ресурсів (грошових коштів) у державних фондах.

Враховуючи наведене, відносини в сфері господарської діяльності природно не можуть бути визнані безпосереднім об'єктом такого злочину як ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а факт існування ст. 212¹ у розділі VII «Злочини у сфері господарської діяльності» Особливої частини КК України потребує законодавчого перегляду¹. Слід також зауважити, що за результатами опитування практичних працівників правоохоронних органів 36,5% опитаних, тобто 114 із 312, відносять ці відносини до фінансових.

Підтримуючи пропозиції Л. П. Брич та Н. О. Гуторової щодо створення в КК України окремого розділу, в якому необхідно розмістити склади злочинів проти державних фінансів, одночасно пропонуємо у межах Особливої частини цього Кодексу створити

¹ Кошевський В. С. Державне соціальне страхування як об'єкт злочину в структурі закону про кримінальну відповідальність України // Сучасний стан та перспективи розвитку української правової системи: зб. наук. праць Всеукр. наук. конф. (16 липня 2010 р.). – Л.: Центр правничих ініціатив, 2011. – Т. 2. – С. 74–75.

розділ VII-А «Злочини у сфері державних фінансів», де варто розмістити ст. 212¹, а також запропоновані Н. О. Гуторовою склади злочинів, зокрема: ст. 199 «Виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів чи білетів державної лотереї»; ст. 201 «Контрабанда»; ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»; ст. 210 «Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням»; ст. 211 «Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження до бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону»; ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»; ст. 216 «Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок»; ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами»; ст. 233 «Незаконна приватизація державного, комунального майна», які необхідно виключити з розділу VII «Злочини у сфері господарської діяльності» Особливої частини КК України.

Під безпосереднім об'єктом, як зазначає В. Я. Тацій, слід розуміти конкретні суспільні відносини, які поставлені законодавцем під охорону закону про кримінальну відповідальність і яким заподіюється шкода злочином¹. Так, О. О. Дудоров безпосереднім об'єктом злочину, що розглядається, вважав встановлений чинним законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів формування доходної частини Державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів².

Ю. М. Сухов визначає безпосередній об'єкт аналізованого злочину подібним чином, але все ж дещо інакше – як діяльність держави щодо формування доходної частини бюджетів чи ПФУ та встановлений законодавством про оподаткування механізм (порядок) здійснення юридичними та фізичними особами як суб'єктами оподаткування обов'язкових внесків. Використання терміна «механізм» науковець пояснює тим, що внаслідок невиконання або неналежного виконання платником свого обов'язку своєчасно і повно здійснити обов'язкове відрахування руйну-

¹ Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. – Х.: Высшая школа, 1988. – С. 88.

² Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: монографія. – Київ: Юрична практика, 2003. – С. 100.

ється зміст відносин між державою і платником, внаслідок чого державі завдається матеріальна шкода¹.

З даною позицією важко погодитись, тому вважаємо за доцільне при визначенні безпосереднього об'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, звернути увагу на позицію Р. Ю. Гревцової щодо необхідності диференціації обов'язкових внесків держав залежно від виду цих внесків², оскільки обов'язкові внески державі, як ми вже зазначали, різняться між собою як за соціально-економічною природою, так і за роллю та призначенням у соціальному захисті. Тому при визначенні безпосереднього об'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, слід акцентувати свою увагу на таких видах обов'язкових внесків державі як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

На думку Л. П. Брич, безпосереднім об'єктом ухилення від сплати обов'язкових внесків державі виступають відносини з приводу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) державі зобов'язаними суб'єктами³. Я. М. Кураш вважає, що безпосередній об'єкт ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та ін.) – це суспільні відносини в сфері податкового регулювання в частині формування доходних статей бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів⁴.

Наведеним вище визначенням безпосереднього об'єкта, на наш погляд, не притаманна конкретність і точність щодо відповідних видів обов'язкових внесків державі і, зокрема, до розглядуваного нами єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страху-

¹ Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Київ, 2000. – С. 53–54.

² Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 14.

³ Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. – Л.: ЛДУ імені Івана Франка, 1998. – С. 16.

⁴ Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – С. 6.

вання. Сприйняття страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування як невід'ємної частини податкових відносин є не зовсім правильним, адже вони в світлі нещодавніх законодавчих змін вже не складають частину системи оподаткування. Однак думки науковців щодо визначення вказаних відносин податковими, а також визначення безпосереднього об'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є виправданими на той час, коли вони висловлювались, адже до 2003 р. обов'язкові платежі до державних цільових фондів входили до системи оподаткування. Зокрема, про це свідчить чинна на той час редакція ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р., згідно з якою «...сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становлять систему оподаткування»¹.

Виокремлення з системи оподаткування відносин щодо пенсійного страхування відбулося з прийняттям Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р., а з прийняттям Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.08.2010 р. з системи оподаткування було вилучено відносини щодо соціального страхування. Однією з особливостей останнього Закону є те, що його дія поширюється на відносини, що виникають під час провадження діяльності, пов'язаної із збором та веденням обліку єдиного внеску. Дія інших нормативно-правових актів може поширюватися на зазначені відносини лише у випадках, передбачених даним Законом, або в частині, що не суперечить цьому Закону.

При цьому перехід від фінансування загальнообов'язкового державного соціального страхування через систему податків до системи страхових внесків має принципове значення. Страхові внески є формою резервування заробітної плати, яка забезпечує матеріальні виплати та надання соціальних послуг працівникам у разі настання страхового випадку. Більше того, завдяки соціальному страхуванню відбувається матеріальне забезпечення та підтримка непрацездатних громадян (у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом) за рахунок грошових фондів, сформованих працездатними членами суспільства, а відтак соціаль-

¹ Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?№reg=1251-12>.

не страхування фактично пов'язане з кожною людиною, починаючи від її народження і до завершення життя. Зауважимо, що на даний час в Україні є такі види загальнообов'язкового державного соціального страхування: 1) пенсійне; 2) на випадок безробіття; 3) у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; 4) від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (крім того, на етапі запровадження загальнообов'язкового державного медичного страхування)¹.

Підсумовуючи дослідження об'єкта складу злочину – ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування – можна запропонувати наступне визначення безпосереднього об'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України: це суспільні відносини, регламентовані законодавством України, що виникають у сфері фінансової діяльності держави щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які забезпечують формування централізованих фондів соціального страхування (ПФУ, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття).

Від об'єкта злочину слід відрізнити предмет злочину. Якщо об'єкт завжди виступає в якості суспільних відносин, які мають свою структуру і завжди є обов'язковим (необхідним) елементом кожного складу злочину, то предмет – це речі (фізичні утворення) матеріального світу, з приводу яких чи у зв'язку з якими вчиняється злочин; це – факультативний елемент складу, який є не у всіх злочинах².

Законодавець у диспозиції ст. 212¹ КК України предметом злочину визначив грошові кошти, які сплачуються у вигляді єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Дана кримінально-правова норма є бланкетною і її застосування потребує звернення до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування. Тому для визначення предмета злочину необхід-

¹ Горна М. О. Статистичне забезпечення управління фондами соціального страхування: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.10. – Київ, 2016. – С. 15.

² Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-е вид., перероб. та допов.. – Київ: Атіка, 2008. – С. 84.

но звернутися до понять та змісту законодавчих актів, що регламентують фінансові відносини в сфері соціального та пенсійного страхування, тобто до структури об'єкта посягання (злочину).

Однак при встановленні предмета злочину слід урахувувати, що предмет злочину і предмет суспільних відносин – це не одні й ті самі явища, адже кожне з них має особисті, притаманні йому, ознаки і виконує своє правове призначення¹.

А. А. Музика та Є. В. Лашук доходять висновку, що матеріальні цінності до вчинення злочину можуть бути предметом суспільних відносин, що охороняються законом про кримінальну відповідальність, однак з моменту вчинення злочину ті самі матеріальні цінності набувають статусу предмета злочину². Так, ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування як злочин завдає шкоди об'єкту (суспільним відносинам щодо наповнення фондів соціального страхування) шляхом посягання на предмет даних суспільних відносин, а саме на суми грошових коштів, що надходять до системи соціального та пенсійного страхування (єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, асигнування державного бюджету, суми фінансових санкцій, застосованих до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб за порушення встановленого порядку сплати страхових внесків та використання коштів фондів, суми адміністративних штрафів, накладених на посадових осіб та громадян за такі порушення, доходів, одержаних від використання тимчасово вільних коштів фондів, у т.ч. резерву коштів фондів, розміщених на депозитному рахунку, благодійних внесків підприємств, установ, організацій та фізичних осіб тощо).

Однак, відповідальність за ст. 212¹ КК України настає за посягання не на весь предмет суспільних відносин щодо наповнення фондів соціального страхування, а лише на його частину, а саме за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Ухилення від сплати інших сум, що наповнюють фонди соціального страхування, настання відповідальності за ст. 212¹ КК України не зумовлюють.

¹ Таций В. Я. Объект и предмет преступления по советскому уголовному праву: учеб. пособ. – Х.: Изд-во Юрид. ин-та, 1982. – 100 с.

² Музика А. А., Лашук Є. В. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання: монографія. – Київ: Паливода А. В., 2011. – 192 с.

Як бачимо, предмет злочину частково співпадає з предметом охоронюваних суспільних відносин, проте є дещо вужчим. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування із предмета суспільних відносин перетворюються на предмет злочину з моменту ухилення від їх сплати. Суми грошових коштів, що надходять до системи соціального і пенсійного страхування виступають тим елементом суспільних відносин, якому завдається шкода, бо ухилення від сплати їх частини (єдиного внеску та страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування) призводить до їх зменшення в цілому¹.

Отже, предмет суспільних відносин у сфері загальнообов'язкового соціального і пенсійного страхування та предмет злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, частково співпадають, при цьому це не тотожні речі, вони мають свої особливості.

На думку І. І. Митрофанова, предметом розглядуваного злочину є страхові внески, тобто кошти відрахувань на соціальне страхування та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені згідно із законодавством, що діяло раніше; кошти, сплачені на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. (також цей автор уточнює, що такі внески стають предметом злочину за умов, що несплачена сума в тисячу і більше разів перевищуватиме неоподатковуваний мінімум доходів громадян)². П. П. Андрушко та М. І. Хавронюк визначають предметом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, кошти, які підлягають сплаті як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування³.

Докладне обґрунтування предмета ухилення від сплати податків,

¹ Кошевський В. С. Співвідношення предмета суспільних відносин в сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та предмета злочину передбаченого ст. 212¹ Кримінального кодексу України // Актуальні проблеми кримінального права: зб. наук. праць 2-ї міжвуз. наук.-теор. конф. (16 листопада 2011 р.). – Київ: НАВС, 2011. – С. 88–89.

² Митрофанов І. І. Економічні злочини: навч. посіб. – Кременчук: вид. ПП Щербатих О. В., 2009. – С. 82.

³ Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України: у 2 т. / за заг. ред. П. П. Андрушка, В. Г. Гончаренка. Є. В. Фесенка. – 3-тє вид., перероб. та допов. – Київ: Алерта; КНТ; Центр учбової літератури, 2009. – Т. 1. – С. 787; Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – 9-тє вид., перероб. та допов. – Київ: Юридична думка, 2012. – С. 649.

зборів, інших обов'язкових платежів (у т.ч. на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування) з посиланням на доктрину фінансового права зробили Л. П. Брич, В. О. Навроцький та Ю. М. Сухов. Вони визначили предмет злочину як податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять до системи оподаткування і введені у встановленому законом порядку¹. Крім цього, Н. О. Гуторова визначає предмет аналізованого злочину як грошові кошти, які повинні бути сплачені до бюджетів або державних цільових фондів у вигляді податків, зборів, інших обов'язкових платежів (у т.ч. на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування), що входять до системи оподаткування і введені у встановленому законом порядку².

Більш точно визначення предмета ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (у т.ч. на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування) пропонує В. О. Останін. Предметом складу злочину він вважає «...передбачені ст. 212¹ КК грошові кошти, сума яких у тисячу разів і більше перевищує встановлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, що у виді податків, зборів, інших обов'язкових платежів мали надійти від платника податку, з відповідного об'єкта оподаткування, у встановленому законом порядку до бюджетів чи цільових фондів відповідного рівня, але не надійшли внаслідок вчинення злочину»³.

Проте наведені вище позиції були висловлені переважно до проведення пенсійної реформи, що вплинула і на зміни в законі про кримінальну відповідальність, а тому на даний час є такими, що не зовсім відповідають дійсності.

При дослідженні предмета ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (у т.ч. на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування) науковці виділяють його ознаки. Так, Я. М. Кураш до ознак предмета цього злочину відносить такі: а) фізичну (матеріальну) – це податки, збори, інші обов'язкові платежі; б) нор-

¹ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 160–171; Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Київ, 2000. – С. 16, 60–62.

² Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 98–101.

³ Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – С. 12.

мативну – названі платежі встановлюються тільки законом (бланкетна диспозиція); в) вартісну – в законі визначені розміри сум податкових платежів, які не надійшли до бюджетів або державних цільових фондів; г) функціональну – податки, збори, інші обов'язкові платежі, призначені для сплати до бюджетів різних рівнів і до державних цільових фондів¹. На думку Л. П. Брич та В. О. Навроцького, предмету ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів притаманні такі ознаки: а) обов'язковість платежу; б) законність; в) публічність; г) зв'язок з об'єктом оподаткування; д) грошова форма².

Наведені класифікації ознак предмета ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, як нам видається, не мають принципових відмінностей один від одного. Запропоновані Л. П. Брич та В. О. Навроцьким в якості самостійних ознак предмета даного злочину обов'язковість, законність і зв'язок з об'єктом оподаткування Я. М. Кураш відносить до єдиної ознаки – нормативності, ознака публічності за своїм змістом не відрізняється від ознаки функціональності. Запропонована Л. П. Брич та В. О. Навроцьким ознака грошового вираження предмета розглядуваного злочину фактично відповідає фізичній (матеріальній) і вартісній ознакам, які виділив Я. М. Кураш. Також не заперечує наведені ознаки і Н. О. Гурова, проте звертає увагу на зайву складність і певну плутанину в запропонованих цими правниками системах. На її думку, ідентичні по суті ознаки мають різні назви, окремі з цих ознак підпорядковані одна одній (наприклад, законність і зв'язок з об'єктом оподаткування). Причину цих недоліків вона вбачає в ігноруванні розроблених теорією кримінального права загальних ознак предмета злочину, які знаходять свій прояв у т.ч. і в предметі ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Такими ознаками предмета ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є: соціальна, яка визначає його співвідношення з об'єктом, полягає в тому, що він являє собою матеріальний вираз, субстрат матеріальних за своєю природою податкових відносин, тобто предмет цього злочину співпадає з предметом податкових відносин; фізична – предметом виступають не будь-які речі матеріального світу, а лише грошові кошти, і юридична, яка свідчить про те, що предмет злочину вказано

¹ Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – С. 7.

² Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 171–179.

як обов'язкову ознаку складу злочину в диспозиції ст. 212 КК України¹.

Думку Н. О. Гуторової підтримує та дещо уточнює В. О. Останін, який сутність предмета бачить в його ознаках, до яких він відносить ті самі ознаки, що і Н. О. Гуторова, а саме: соціальну, фізичну та юридичну, однак він не погоджується зі змістом соціальної ознаки, а саме з висновком, що предмет злочину і предмет суспільних відносин співпадають та уточнює інші ознаки². Погоджуючись з Н. О. Гуторовою та В. О. Останіним у частині визначення кількості ознак, що характеризують сутність предмета злочину, пропонуємо визначити їх зміст враховуючи зміни, що відбулися в податковому законодавстві, законодавстві про загальнообов'язкове державне соціальне і пенсійне страхування та законодавстві про кримінальну відповідальність.

Отже, враховуючи вищенаведене, пропонуємо визначити ознаки, що характеризують сутність ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування наступним чином.

Соціальна ознака відображає співвідношення предмета злочину з об'єктом. Через предмет злочину завдається шкода суспільним відносинам, що складають об'єкт злочину. Фізична ознака цього злочину характеризує предмет цього злочину як грошові кошти, що мають бути сплачені в якості єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Юридична ознака виражається в тому, що предмет злочину є обов'язковою ознакою складу злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України і описується в диспозиції вказаної статті з посиланням на законодавчі акти, що визначають обов'язок сплачувати страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, розмір вказаних страхових внесків, строки та порядок їх сплати.

Враховуючи вищенаведене, пропонуємо предмет злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, визначити як грошові кошти, що мають бути сплачені у встановленому законом порядку до фондів соціального страхування в якості єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове

¹ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 103.

² Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – С. 11.

державне пенсійне страхування. Таким є сучасний підхід у теорії кримінального права до розуміння предмета цього злочину¹.

Наступним елементом складу злочину, який обов'язково необхідно розглянути в межах дослідження, є об'єктивна сторона умисного ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

У науці вітчизняного кримінального права домінує точка зору про те, що об'єктивна сторона складу злочину – це сукупність передбачених законом про кримінальну відповідальність ознак, які характеризують зовнішній прояв суспільно небезпечного діяння, що посягає на об'єкти кримінально-правової охорони, а також об'єктивні умови цього посягання². Ознаками об'єктивної сторони злочину, що мають юридичне значення, виступають: а) суспільно небезпечне діяння (дія або бездіяльність); б) суспільно небезпечні наслідки, коли вони зазначені в законі (у злочинах з матеріальним складом); в) причинно-наслідковий зв'язок між дією або бездіяльністю і суспільно небезпечними наслідками; г) спосіб, місце, час, обстановка, знаряддя й засоби вчинення злочину – у випадках, коли вони зазначені в законі та є ознаками складу злочину.

Диспозиція ст. 212¹ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» КК України описує даний злочин як матеріальний, в об'єктивній стороні якого є такі складові: вчинення суспільно небезпечного діяння у вигляді ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах (ч. 1), у великих розмірах (ч. 2), в особливо великих розмірах (ч. 3); наявність причинно-наслідкового зв'язку між вказаним діянням та наслідками.

Суспільно небезпечне діяння, описане в ст. 212¹ КК України, на нашу думку, може характеризуватись як бездіяльність, так і дією. Таку са-

¹ Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / Д. С. Азаров, В. К. Гришук, А. В. Савченко та ін.; за заг. ред. О. М. Джузи, А. В. Савченка, В. В. Чернея. – Київ: Юрінком Інтер, 2016. – С. 495.

² Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-е вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 88.

му позицію підтримують Л. П. Брич, В. О. Навроцький, О. І. Кириленко та Н. В. Ткаченко, котрі вважають, що діяння при ухиленні від сплати обов'язкових внесків може бути вчинене як дією, так і бездіяльністю¹.

Проте серед науковців немає єдиної позиції щодо того, в чому ж виражається обов'язкова ознака об'єктивної сторони ухилення від сплати обов'язкових страхових внесків на соціальне (пенсійне) страхування (діяння): виключно в дії, виключно в бездіяльності чи в одному випадку в дії, а в іншому – в бездіяльності. Я. М. Кураш та Н. О. Гуторова вважають, що ухилення виявляється саме в бездіяльності, тобто у невиконанні певних обов'язків щодо сплати обов'язкових внесків². Схожа думка звучить серед науковців при розкритті змісту поняття «ухилення» в контексті ухилення від реєстрації при занятті незаконною торговельною діяльністю³. В. В. Молодик, досліджуючи ухилення від сплати податків, «ухилення» визначав виключно як бездіяльність, при цьому називав її «чистою», або «справжньою», бездіяльністю⁴.

Вищевказані твердження знайшли своє відображення і в судовій практиці. Так, *ОСОБА_1* будучи призначеною, відповідно до наказу № 276 від 04 жовтня 2012 р., головним бухгалтером МКП «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства м. Херсона», маючи права та обов'язки відповідно до посадової інструкції – здійснювати ведення бухгалтерського обліку на підприємстві МКП «ВУВКГ», здійснюючи контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, складання фінансової звітності підприємства та зобов'язана забезпечувати перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, у період з 20 грудня 2013 р. по 17 лютого 2014 р., умисно, усвідомлюючи суспільно

¹ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. — Київ: Атіка, 2000. — С. 180; Кириленко О. І., Ткаченко М. В. Особливості кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. — Херсон, 2008. — С. 9.

² Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08. «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». — Х., 1998. — С. 14.; Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. — Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. — С. 147.

³ Воробей П. А. Кримінальна відповідальність за незаконну торговельну діяльність: монографія. — Київ: Українська академія внутрішніх справ, 1996. — С. 43.

⁴ Молодик В. В. Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». — Х., 1999. — С. 3.

небезпечний характер своїх дій та передбачаючи настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді несплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, маючи реальну можливість його сплатити – використовуючи протягом вказаного періоду кошти на обігових рахунках підприємства в фінансово-господарській діяльності підприємства, не перерахувала до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування самостійно визначену в звітах страхувальника – МКП «ВУВКГ» – за листопад та грудень 2013 р. суму єдиного внеску 1495057,3 грн, що призвело до ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах.

Кваліфікація дій обвинуваченої ОСОБА_1 за ч. 1 ст. 212¹ КК України є вірною, оскільки нею скоєне умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, вчинене службовою особою підприємства, що призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах¹.

Думка щодо вчинення ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування через бездіяльність є цілком прийнятною, адже особа згідно з чинним законодавством зобов'язана у встановлені строки вчинити дії щодо сплати обов'язкових внесків, проте з різних причин цього не робить. Однак не можна погодитися з позицією трактування ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування виключно у формі бездіяльності. Так, позиція хоча і логічна, але є не зовсім повною і точною.

Бездіяльність у кримінально-правовому розумінні – це пасивний вид поведінки. Він полягає у невчиненні особою активних дій, які вона повинна була і могла вчинити у відповідній ситуації. Обов'язок діяти може впливати з приписів нормативно-правових актів, може зумовлюватись службовою або професійною діяльністю, а також виникати внаслідок попередньої поведінки особи. Так, ухилення від сплати загальнообов'язкових страхових внесків, на перший погляд, виглядає саме як бездіяльність.

Однак, дане суспільно небезпечне діяння може вчинятись і шляхом бездіяльності, що супроводжується активними діями. Таку проміжну

¹ Кримінальна справа № 668/5624/14-к за 2014 р. // Архів Суворовського районного суду м. Херсона.

позицію між дією та бездіяльністю як формою діяння при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі посідає Р. Ю. Гревцова, яка обґрунтовує думку, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі вчинюється шляхом пасивної бездіяльності або шляхом бездіяльності, яка супроводжується активними діями¹. Схожу позицію підтримує В. О. Останін, який на підставі аналізу судової та слідчої практики сформулював висновок про те, що діяння як обов'язкова ознака об'єктивної сторони ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, до складу яких входили і страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, характеризується як дією, так і бездіяльністю, а також може мати комбінований характер². Такі позиції щодо вчинення даного злочину є досить цікавими і не позбавлені права на існування.

Наприклад, *Особа «Д»*, будучи директором Кримського республіканського підприємства «Виробниче підприємство водопровідно-каналізаційного господарства м. Джанкой» (далі – КРП «ВПВКГ м. Джанкой»), тобто посадовою особою, наділеною організаційно-розпорядчими та адміністративно-господарськими повноваженнями, знаючи, що на примусовому виконанні у відділі ДВС Джанкойського МРУЮ з 2007 р. перебуває 47 рішень суду про стягнення заборгованості по КРП «ВПВКГ м. Джанкой», які об'єднані в зведене виконавче провадження, до складу якого входить 47 виконавчих проваджень на загальну суму стягнення на користь юридичних осіб і держави з урахуванням виконавчого збору 4950601,40 грн, у т.ч. на користь Управління ПФУ в Джанкойському районі за несплату страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на суму 3562843,32 грн, маючи намір не виконувати рішення суду про стягнення грошового боргу, використовуючи своє службове становище, в період з 2007 р. по 2010 р., даючи вказівки підлеглим працівникам, забезпечив відкриття розрахункових рахунків у банківських установах для безперешкодного використання коштів не з метою виконання судових рішень, а в інших цілях. Своїми діями Особа «Д» ухилилась від сплати страхових внесків до фондів соціального страхування на суму

¹ Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 12.

² Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – С. 12.

3562843,32 грн¹. Як бачимо, особа бездіяльністю (ухиленням від сплати), яка супроводжувалась активними діями (відкриття розрахункових рахунків в банківських установах для безперешкодного використання коштів), не сплачувала страхові внески до фондів соціального страхування.

Вчинення злочинного ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування виключно бездіяльністю чи бездіяльністю, що супроводжується активними діями, не є вичерпним переліком способів вчинення даного злочину. На нашу думку, цей злочин може вчинятись і шляхом активних дій. Дія, з точки зору кримінально-правової оцінки, – це активний вид людської поведінки, який проявляється у вчиненні суспільно небезпечного, протиправного, караного посягання, визначеного законом про кримінальну відповідальність. Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування шляхом виключно активних дій можливе за умов, коли винна особа активними протиправними діями створила обставини, за яких сплата відповідного внеску (внесків) здійснюється в менших розмірах, ніж тих, що повинні бути. Активні протиправні дії можуть проявлятися у здійсненні завідомо неправдивих розрахунків сум страхових внесків чи підробці облікових документів тощо. Така думка підтримується В. В. Лисенком та П. В. Мельником, які вважають, що ухилення від сплати обов'язкових внесків вчиняється шляхом дії і розглядають його як активну злочинну діяльність². Вказана позиція також заслуговує на увагу і має логічний зміст.

Вивчені кримінальні провадження (справи) за фактами ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування вказують на те, що 95,2% (20) з вказаних злочинів були вчинені шляхом бездіяльності, тобто відповідні страхові внески згідно з чинним законодавством нараховувалися, фіксувалися в звітних документах, однак у встановлені строки з різних причин не сплачувалися. З числа досліджених кримінальних проваджень (справ) виявлено тільки одне (одну), що складає 4,8% від усієї кількості досліджених, де злочин вчинявся в змішаній формі, через поєднання активних дій

¹ Кримінальна справа № 1-114/11 за 2011 р. // Архів Джанкойського міськрайонного суду Автономної Республіки Крим.

² Лисенко В. В., Мельник П. В. Возбуждение уголовного дела об уклонении от уплаты налогов. – Київ: Правові джерела, 1999. – С. 21.

та бездіяльності. Проведене опитування практичних працівників правоохоронних органів показало, що переважна більшість опитаних (224 особи, що складає 71,8% всіх респондентів) вважають, що злочин, передбачений ст. 212¹ КК України, вчиняється виключно шляхом бездіяльності. 23 опитаних (7,4%) висловились про те, що даний злочин вчиняється шляхом активних дій і 20,8% опитаних (65 осіб) переконані, що даний злочин може вчинятись у змішаній формі (як дією, так і бездіяльністю одночасно).

Форма вчинення діяння має важливе практичне значення. Бездіяльність при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, свідчить про меншу суспільну небезпеку як самого діяння, так і особи, яка його вчинила. Зазвичай бездіяльність виражається в несплаті коштів, неподанні документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою страхових внесків до фондів загальнообов'язкового соціального страхування. Активні дії, спрямовані на несплату відповідних страхових внесків, як правило, пов'язані з вчиненням й інших злочинів, таких як: службове підроблення, підроблення документів, печаток, штампів та бланків, несанкціоновані дії з інформацією, яка обробляється в електронно-обчислювальних машинах (комп'ютерах), автоматизованих системах, комп'ютерних мережах або зберігається на носіях такої інформації, тощо.

Протиправність діяння також має свої особливості і полягає не тільки в тому, що воно передбачене законом про кримінальну відповідальність, а ще і в тому, що це діяння перебуває в суперечності із положеннями законодавства про соціальний захист та пенсійне забезпечення громадян, тобто порушує встановлений законом порядок збору загальнообов'язкових страхових внесків, що, в свою чергу, впливає на здатність держави виконувати свої зобов'язання щодо соціального захисту громадян.

Таким чином, діяння (як обов'язкова ознака об'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України) є протиправним та суспільно небезпечним і може вчинятись як у формі активної дії, так і бездіяльності.

Зауважимо, що ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування має складну структуру. Його вчинення може бути тривалим у часі. Воно може складатися з окремих частин, а саме активних дій та актів бездіяльності. В ньому можуть зосереджуватися зусилля кількох осіб. Так, Я. М. Кураш розглядає ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових плате-

жив (у т.ч. страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування) як триваючий злочин, початком якого є невиконання особою обов'язків платника¹.

Проте визначення ухилення від сплати загальнообов'язкових страхових внесків як триваючого злочину є не зовсім вірним з огляду на наступні обставини. Як відомо, триваючий злочин характеризується безперервним вчиненням протягом визначеного часу злочинного діяння. Він розпочинається з одноактного діяння, і такий стан триває в часі аж до його закінчення. Для злочинного ухилення від сплати загальнообов'язкових страхових внесків характерна певна періодичність, що зумовлена особливостями законодавства про загальнообов'язкове соціальне та пенсійне страхування, а саме: наявністю бази нарахування страхових внесків (фонд оплати праці підприємства, установи, організації тощо), яка не є постійною величиною і час від часу змінюється, періодичністю термінів сплати страхових внесків тощо. Більш правильною, на нашу думку, є позиція, що діяння, передбачене ст. 212¹ КК України, може лише за певних умов розглядатись як продовжуваний злочин, про що зазначили Л. П. Брич та В. О. Навроцький².

Наступною особливістю діяння щодо ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є його обумовленість певним строком або певною датою, що виступає як конкретний часовий вимір і сигналізує платнику про необхідність сплати. Як правило, терміни сплати внесків регламентовані законодавством. Принципове значення для характеристики об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, має визначення суспільно небезпечних наслідків цього діяння.

У теорії кримінального права під суспільно небезпечними наслідками розуміються зміни негативного характеру, які спричиняються об'єкту посягання, тобто заподіяння шкоди об'єкту кримінально-правової охорони³. Законодавець визначив склад ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та

¹ Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08. «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – С. 3.

² Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 187.

³ Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-е вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 376.

страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212¹ КК України) як матеріальний, зазначивши у диспозиції, що вчинене суспільно небезпечне діяння повинно призвести до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних, великих або особливо великих розмірах. Однак ми повністю не погоджуємося з такою позицією законодавця.

Справа в тому, що однією з особливостей суспільно небезпечних наслідків при ухиленні від сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування є те, що матеріальна шкода державі заподіюється не внаслідок вилучення грошових коштів у фондів соціального страхування, а внаслідок ненадходження належних сум в розмірах та порядку, які визначено законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування завдає й іншої нематеріальної шкоди суспільним відносинам, що охороняються законом про кримінальну відповідальність, але саме матеріальна шкода береться до уваги при визначенні розміру несплачених внесків. Матеріальна шкода, яка завдана при ухиленні від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, визначається у грошовому еквіваленті. Розмір цієї шкоди обумовлений приміткою до ст. 212¹ КК України і визначається сумою, що у тисячу та більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Суспільно небезпечні наслідки нематеріального характеру при ухиленні від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування полягають у заподіянні шкоди інтересам держави, в порушенні належного соціального забезпечення тощо. Вони знаходяться в тісному зв'язку з матеріальними наслідками, але, разом з тим, мають самостійне соціальне значення.

Існування нематеріальних наслідків ухилення від сплати обов'язкових страхових внесків державі визнають Л. П. Брич, В. О. Навроцький та О. О. Дудоров, які відносять до наслідків цього злочину також і заподіяння шкоди відносинам щодо розподілу матеріальних благ у суспільстві¹.

Протилежної точки зору дотримується Н. О. Гуторова, яка вважає:

¹ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 160; Дудоров О. О., Мельник М. І., Хавронюк М. І. Злочини у сфері підприємництва: навч. посіб. – Київ: Атіка, 2001. – С. 367.

«...якщо при вчиненні ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів передбачена кримінальним законом шкода заподіюється лише одному об'єкту – податковим відносинам, то за структурою ці наслідки вважаються простими». На її думку, не є переконливою точка зору, відповідно до якої суспільно небезпечними наслідками цього злочину є також і заподіяння шкоди відносинам щодо розподілу матеріальних благ у суспільстві з огляду на наступне: по-перше, суспільно небезпечні наслідки як ознака складу злочину повинні бути обов'язково передбаченими законом про кримінальну відповідальність, але щодо зазначених наслідків ця ознака відсутня; по-друге, досить спірним взагалі є існування в умовах ринкової економіки окремої групи суспільних відносин, які забезпечували б розподіл матеріальних благ у суспільстві (на відміну від соціалізму з принципом розподілу за працею); по-третє, якщо все ж таки ці відносини й існували б у суспільстві, то вони не поставлені під кримінально-правову охорону відповідно до ст. 1 КК України¹.

На нашу думку, наведені Н. О. Гуторовою аргументи не спростовують існування, поряд з матеріальними, й інших нематеріальних наслідків від ухилення від сплати обов'язкових страхових внесків, особливо, коли йдеться про страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування. Щодо наведених автором сумнівів щодо існування окремої групи відносин з розподілу матеріальних благ у суспільстві в умовах ринкової економіки, то тут можна зауважити, що ст. 46 Конституції України гарантує право на соціальний захист, пенсійне забезпечення та ін.

У деяких випадках матеріальна шкода може бути відшкодована і матеріальні наслідки будуть усунуті, наприклад, внаслідок дієвого каяття особи. Нематеріальну шкоду ліквідувати важче і не завжди це вдається, навіть за умови відшкодування пов'язаної з нею матеріальної шкоди. Наприклад, повернення несплачених сум у фонди соціального страхування платниками загальнообов'язкових страхових внесків не може усунути ті негативи, що перенесли люди у зв'язку із затримкою пенсій і соціальних виплат.

Слід зазначити, що предмет злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, та матеріальні наслідки цього ж злочину можуть фактично співпадати тому, що, як і предмет злочину, наслідки від його вчинення складаються з грошових коштів, які повинні бути сплачені до фондів соціального страхування. Але це не означає, що предмет вказаного зло-

¹ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України / Н. О. Гуторова. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 190.

чину і його суспільно небезпечні наслідки – одне і те саме. Як вже зазначалося раніше, суспільно небезпечні наслідки як обов'язкова ознака об'єктивної сторони ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування передбачає не лише заподіяння матеріальної шкоди. Цей злочин завдає й іншої нематеріальної шкоди. Тому суспільно небезпечні наслідки аналізованого складу злочину за своїм кримінально-правовим змістом значно ширші, ніж предмет такого злочину.

На думку П. С. Берзіна, одночасне застосування у різних статтях розділу VII Особливої частини КК України таких термінів-синонімів як «заподіяння», «завдання» та «спричинення» для позначення одного і того самого (однакового) механізму (спрямованості) заподіяння (настання) наслідків (як елемента складів злочинів у сфері господарської діяльності) заважає правильному з'ясуванню смислу кримінально-правових норм та створює інші суттєві проблеми. Проаналізувавши синонімічний ряд «заподіяння» – «завдання» – «спричинення», він доходить висновку, що з цих синонімів необхідно вибрати термін (не лише в межах термінологічного апарату розділу VII Особливої частини КК) «заподіяння», оскільки усі решта термінів-синонімів відображають ту чи іншу сторону, той чи інший рівень змісту, смислового навантаження відповідного поняття¹.

За конструкцією об'єктивної сторони складу злочину ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є схожим із складом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України. І це не дивно, адже ст. 212¹ КК України є результатом диференціації відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за видом обов'язкових платежів, проведеної законодавцем у ході реалізації пенсійної реформи. Так, наслідки у складах останнього визначаються законодавцем за допомогою вказівки на фактичне ненадходження до фондів соціального страхування коштів, відповідно, у значних (ч. 1), великих (ч. 2) та особливо великих (ч. 3) розмірах.

Аналогічно до ч. 4 ст. 212, у ч. 4 ст. 212¹ КК України міститься заохочувальна норма (норма про звільнення особи від кримінальної відповідальності). Так, особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені ч. 1 або ч. 2 ст. 212¹ цього Кодексу, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соці-

¹ Берзін П. С. Злочинні наслідки: поняття, основні різновиди, кримінально-правове значення: монографія. – Київ: Дакор, 2009. – С. 430, 432.

альне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також відшкодувала шкоду, завдану фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування їх несвоечасною сплатою (штрафні санкції, пеня).

Кількісні критерії обчислення сум коштів, не сплачених як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, що утворюють значний (ч. 1), великий (ч. 2) та особливо великий (ч. 3) їх розміри, визначені законодавцем у ст. 212¹ аналогічно зі ст. 212 КК України – як 1000 і більше, 3000 і більше та 5000 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Відображення наслідків у диспозиції ст. 212¹ КК України П. С. Берзін відносить до третьої форми відображення наслідків як окремого елемента у специфічній конструкції складу злочину, яка може бути представлена як поєднання (використання) в межах однієї юридичної конструкції складу злочину єдиного за своїм змістом діяння або одного ускладненого чи кількох різних за змістом альтернативних діянь, що призводить (призводять) до так званих «альтернативних наслідків»¹.

За конструкцією об'єктивної сторони злочинні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, належать до матеріальних складів і тягнуть кримінальну відповідальність, відповідно, за ст. 212 або ст. 212¹ КК України лише у тому разі, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів, а також до ПФУ коштів у значних, великих або особливо великих розмірах.

Серед науковців, які досліджували ухилення від сплати обов'язкових внесків, немає єдиної думки щодо моменту закінчення злочинів даної категорії. В. Р. Мойсик та П. П. Андрушко вважають ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів закінченим з моменту, коли спливли терміни перерахування коштів до відповідних бюджетів чи цільових фондів². Дещо неоднозначні думки висловлює Л. П. Брич. Спочатку вона пов'язує момент закінчення злочину із закінченням строку сплати відповідного платежу, якщо відповідні су-

¹ Берзін П. С. Злочинні наслідки: поняття, основні різновиди, кримінально-правове значення: монографія. – Київ: Дакор, 2009. – С. 438.

² Андрушко П., Мойсик В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей // Все о бухгалтерском учете. – 1998. – № 40. – С. 66.

ми не будуть внесені до установи банку. Однак згодом вчена визначає закінчення строку сплати конкретного виду платежів як момент закінчення окремого епізоду продовжуваного злочину (ухилення від сплати обов'язкових платежів, на її думку, повинно визнаватися закінченим з моменту несплати суми, достатньої для притягнення до кримінальної відповідальності за відповідною нормою)¹.

Як вказує судова практика розгляду кримінальних проваджень (справ) за фактами вчинення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, основна більшість осіб, що вчинили це діяння, а саме 85,7% мають вищу освіту і на час вчинення злочину перебували на керівних посадах (81% всіх засуджених) підприємств, установ, організацій чи інших юридичних осіб, утворених відповідно до законодавства. Це свідчить про те, що вони володіють певним рівнем знань і практичного досвіду, якого достатньо для передбачення і усвідомлення як наближених наслідків свого діяння, так і віддалених, які, на думку Л. П. Брич, неможливо доказати та які, як вона вважає, не охоплюються умислом. Це, на наш погляд, є помилковим, адже ставлення до вказаних віддалених наслідків все ж таки може охоплюватись непрямим умислом, тобто особа передбачає віддалені суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажає, але свідомо допускає їх настання.

Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» роз'яснює, що ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених законодавством, а саме – з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж, а коли закон пов'язує строк сплати з виконанням певної дії, то злочин вважається закінченим з моменту фактичного ухилення від сплати².

Аналізуючи вищенаведені точки зору, можна дійти висновку, що момент закінчення злочинного ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, в т.ч. і страхових внесків на загальнообов'язкове державне пен-

¹ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. — Київ: Атіка, 2000. — С. 187.

² Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?№reg=v0015700-04>.

сійне страхування, тісно пов'язаний з такими обставинами: моментом виявлення державними органами фальсифікації даних з метою несплати обов'язкових платежів; моментом вчинення діяння, тобто включення до документів, що подаються до державних органів, перекручених відомостей; моментом несплати обов'язкового внеску у відповідному розмірі; моментом несплати обов'язкового платежу за відповідний період у строк, передбачений законодавством; моментом ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів, що пов'язується з наступним днем після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж, а в тих випадках, коли закон пов'язує такий строк з виконанням певної дії – моментом закінчення злочину слід вважати фактичне ухилення від їх сплати.

Найбільш прийнятною на сучасному етапі розвитку кримінально-правової науки, на наш погляд, є позиція вищевказаної Постанови Пленуму Верховного Суду України. Однак і вона не досконала, а отже, потребує удосконалення в умовах реформування вітчизняного законодавства. Річ у тім, що ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є складним злочином з недостатньо вдалою законодавчою конструкцією. Настання і встановлення наслідків пов'язане не тільки з вчиненням діяння, а і з діяльністю органів соціального страхування та нормами законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне (пенсійне) страхування з процедурних питань. Крім того, момент закінчення ухилення від сплати загальнообов'язкових внесків може бути зумовлений небажанням розрахуватися з державою та вчиненням різних махінацій.

Заподіяння матеріальної шкоди державі характеризується такими елементами: розміром – несплачена сума повинна в 1000 разів і більше перевищувати встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; строками – настав наступний день після того, як спливили строки, визначені законодавством про соціальне страхування; наявністю можливості виконати обов'язок щодо сплати страхових внесків чи заборгованості щодо сплати страхових внесків; викриттям факту ухилення державним органом.

Як бачимо, процес визначення моменту закінчення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є досить складним і викликає багато суперечностей та непорозумінь. Цього можна було б позбутися, змінивши матеріальну конструкцію кримінально-правової норми, що визначена ст. 212¹ КК України, на формальну конструкцію, вилучивши з диспозиції статті вказівку на настання наслідків у вигляді коштів, що не надійш-

ли до фондів соціального страхування внаслідок ухилення від сплати загальнообов'язкових страхових внесків. Отже, враховуючи суспільну небезпеку та наявність двох видів наслідків вчинення даного злочину, а саме прямих (матеріальна шкода завдана органам соціального страхування) та віддалених (зрив виконання державою функцій соціального страхування), момент закінчення розглядуваного злочину логічно було б не пов'язувати із моментом настання прямих наслідків від нього, які необхідно виключити із складу злочину. У свою чергу, це посилить кримінально-правовий контроль за правомірністю функціонування соціальної системи соціального страхування, тобто з'являться підстави для того, щоб ефективно протидіяти злочинним ухиленням від сплати страхових внесків на стадіях взяття їх на облік, їх розрахунку і нарахуванню до сплати та, як результат, зменшаться можливості настання як прямих, так і віддалених наслідків.

Зважаючи на тенденцію бюджету ПФУ до дефіциту в останні роки, а також збільшення кількості вчинюваних в Україні злочинів по ухиленню від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, доцільність вжиття заходів щодо посилення відповідальності за ухилення від сплати загальнообов'язкових страхових внесків на соціальне та пенсійне страхування очевидна.

Беручи до уваги зарубіжний досвід, який переконливо засвідчує, що примушування дотримуватись положень законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування саме під страхом кримінальної відповідальності є досить вагомим стимулом для платників загальнообов'язкових страхових внесків, їх належної поведінки і дотримання вимог фіскальної дисципліни, пропонуємо внести наступні зміни до ст. 212¹ КК України «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»: виключити з абз. 1 ч. 1 ст. 212¹ слова «якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах» та викласти її в наступній редакції: «Умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана його сплачувати, – карається...». Ми не виключаємо, що ана-

логічні зміни також можуть бути внесені до ст. 212 КК України задля узгодження цих норм як загальної та спеціальної.

З метою усунення законодавчих колізій необхідно також виключити з Кодексу України про адміністративні правопорушення ряд статей (зокрема: ст. 165¹ «Порушення законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», ст. 165³ «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», ст. 165⁴ «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», ст. 165⁵ «Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності»).

Запропоноване удосконалення законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування призведе до зміни моменту, з якого злочин буде вважатися закінченим.

Дещо схожа пропозиція була запропонована В. О. Останіним щодо удосконалення суміжного складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, який запропонував змінити матеріальну конструкцію кримінально-правової норми на формально-матеріальну, доповнивши диспозицію після слова «призвели» лише однією фразою: «... або могли призвести ...»¹.

Досить цікаво щодо вказаних вище пропозицій висловились респонденти проведеного соціологічного опитування практичних працівників правоохоронних органів. Так, 105 осіб (33,5% всіх опитаних) висловились проти будь-яких змін у конструкції диспозиції ст. 212¹ КК України; 109 (35,2% опитаних) – переконані, що для ефективнішого застосування кримінально-правової норми її конструкцію диспозиції необхідно змінити з матеріальної на формальну; 31,3% (98 осіб) – висловились за часткову формалізацію ст. 212¹ КК України.

Слід наголосити, що практика застосування закону про кримінальну відповідальність виробила деякі принципи, дотримання яких стало базовим для всієї діяльності у сфері реалізації кримінально-правових правовідносин. Одним з них є застосування закону про кримінальну

¹ Останін В. О. Кримінальне законодавство щодо відповідальності за ухилення від сплати податків потребує вдосконалення. – Київ: Науковий вісник НАВСУ, 1997. – № 2. – С. 44.

відповідальність в матеріальних складах злочину виключно у випадках наявності прямого причинного зв'язку між діянням та наслідком, який це діяння викликало¹.

За конструкцією чинної диспозиції, досліджуваний нами злочин є злочином з матеріальним складом, обов'язковою ознакою якого є наявність безпосереднього або прямого причинного зв'язку. Причинний зв'язок у кримінальному праві – це об'єктивно існуючий зв'язок між діянням – дією чи бездіяльністю (причиною) – і суспільно небезпечними наслідками (наслідком), коли дія чи бездіяльність викликає (породжує) настання суспільно небезпечного наслідку². Тобто діяння повинно передувати факту настання цих наслідків. Крім цього, суспільно небезпечне діяння повинно викликати ці наслідки, бути причиною наслідків. Діяння як причина наслідків може розглядатися лише за умови, що ці наслідки не випадкові, а закономірно впливають з даного діяння, є його результатом. Випадковий причинний зв'язок не може розглядатися як обов'язкова та необхідна ознака об'єктивної сторони, його існування вказує на відсутність складу злочину і виключає настання кримінальної відповідальності.

Як ми вказували раніше, ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є складним злочином. При ухиленні від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування діяння особи та спричинені ним наслідки тісно пов'язані з діяльністю третіх осіб, які до вчиненого злочину не мають відношення, але можуть тим чи іншим чином впливати на наслідки. Це працівники бухгалтерій, які проводять розрахунки, перерахування грошових коштів та ін.

Помилки в розрахунках, звичайно, будуть впливати на наслідки у вигляді несплачених сум, збільшуючи їх або зменшуючи. Це саме стосується і можливих помилок у роботі електронно-обчислювальної техніки, комп'ютерів, засобів зв'язку тощо при обчисленні та сплаті страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування.

Відслідковуючи розвиток причинного зв'язку, потрібно ретельно

¹ Фріс П. Л. Кримінальне право України. Загальна частина: підруч. для студ. вищих навч. закл. – Київ: Атіка, 2004. – С. 87.

² Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, В. І. Тютюгін та ін.; за ред. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 4-е вид., перероб. та допов. – Х.: Право, 2010. – С. 130.

перевіряти, що стало причиною заподіяної матеріальної шкоди: діяння винних осіб чи помилки інших осіб, які не мають відношення до злочину. Якщо заподіяна матеріальна шкода складається з наслідків як злочинного ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, так і прорахунків працівників бухгалтерій, потрібно розмежовувати об'єктивну сторону злочину від службової недбалості вказаних осіб.

Поряд із основними ознаками об'єктивної сторони не меншу роль відіграють факультативні (необов'язкові) ознаки злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України. Як ми вже зазначали, до факультативних ознак об'єктивної сторони злочину належать: час, місце, спосіб, обстановка, знаряддя та засоби вчинення злочину. Слід зазначити, що якщо стосовно таких ознак є пряма вказівка в диспозиції статті Особливої частини національного КК або вони однозначно впливають з її змісту, то ці ознаки набувають значення обов'язкових ознак і їх встановлення в такому разі є обов'язковим.

З перелічених факультативних ознак об'єктивної сторони ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, на нашу думку, потребують належної уваги такі з них як час та спосіб.

Час вчинення злочину вказує, коли вчинено злочин. Година доби, день тижня тощо. Як вже зазначалося, диспозиція ст. 212¹ КК є бланкетною, тобто такою, що відсилає до законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне та соціальне страхування, норми якого встановлюють строки сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування. Так, згідно зі ст. 20 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р., страхові внески сплачуються щомісячно, але не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення звітного місяця. Крім страхувальників, зазначених у п. 5 ст. 14 цього Закону, для яких базовим звітним періодом для нарахування страхових внесків є квартал, йдеться про фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, у т.ч. тих, які обрали особливий спосіб оподаткування, та членів їх сімей, які беруть участь у провадженні з ними підприємницької діяльності, отримуючи частину доходу від зайняття цією діяльністю, а також осіб, які забезпечують себе роботою самостійно – займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності. Цікаво, що для цієї ж кате-

горії страхувальників ст. 9 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07. 2010 р. звітний базовий період визначає в один календарний рік.

Отже, страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування в основному сплачуються з місячною періодичністю. При цьому законодавець встановлює конкретне число, не пізніше якого страхові внески повинні бути сплачені. Однак, як бачимо, для фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичних осіб, які використовують працю членів своїх сімей, один законодавчий акт для нарахування та сплати страхових внесків визначає квартальну періодичність, а інший – річну. Це породжує ситуацію неоднакового застосування закону про кримінальну відповідальність.

Враховуючи те, що час сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є необхідною вимогою законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, за допомогою якої розкривається зміст диспозиції ст. 212¹ КК України, таку ознаку об'єктивної сторони цього складу злочину, як час вчинення злочину, необхідно розглядати в якості обов'язкової.

Спосіб вчинення злочину являє собою форму прояву злочинного діяння – це методи, прийоми та шляхи вчинення злочинних посягань. Законодавець не визначає чіткі способи вчинення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, чим не звужує спектр даного діяння, адже при ухиленні від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування особа намагається обманути державу по-різному: або повністю не сплатити страхові внески, або сплатити їх в неповному розмірі.

Питання про доцільність вказівки відповідних способів у статтях закону про кримінальну відповідальність є досить дискусійним. Деякі дослідники вважають, що у диспозиції норми мають бути зазначені найбільш типові способи ухилення від сплати обов'язкових внесків державі й водночас слід передбачити, щоб перелік способів не був вичерпним¹.

Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» до способів ухилення від сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування відносить наступні: неподання документів, пов'язаних із обчисленням та сплатою сум страхових внесків

¹ Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. – Л.: ЛДУ імені Івана Франка, 1998. – С. 204.

до державних цільових фондів (розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування бази нарахування, а саме заробітної плати найманих працівників, на яку здійснюється нарахування страхових внесків; заниження бази нарахування; заниження сум страхових внесків¹.

Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування на практиці може бути вчинене й по-іншому: 1) приховування суми заробітної плати (виплат, доходу), на яку нараховуються страхові внески; 2) заниження суми заробітної плати (виплат, доходу), на яку нараховуються страхові внески; 3) порушення порядку нарахування страхових внесків; 4) порушення порядку обчислення страхових внесків; 5) ухилення від взяття на облік особи як платника таких страхових внесків; 6) подання недостовірних відомостей, що використовуються в Державному реєстрі загальнообов'язкового державного соціального страхування². При цьому не виключається можливість вчинення даного злочину й способами, які не були вказані вище.

Відмова законодавця від визначення способів вчинення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є цілком виправданою. Адже несумлінні платники страхових внесків мають велику кількість способів ухилення від сплати відповідних внесків і постійно їх удосконалюють. Однак відсутність прямої вказівки в законі на конкретний спосіб ухилення не може створити умови для невинуватеного уникнення кримінальної відповідальності особами, які ретельно замаскували вчинені ними діяння.

Крім того, вказівка на декілька конкретно вказаних у законі про кримінальну відповідальність способів навряд чи зможе суттєво полегшити роботу правоохоронних органів з виявлення та розкриття злочинних ухилень від сплати загальнообов'язкових страхових внесків. Навпаки, це може надихнути такі органи до звуження своєї діяльності лише виявленням та розкриттям злочинів, способи вчинення яких прямо зазначені у законі про кримінальну відповідальність. Втім, у сучасних умовах широке знання працівниками правоохоронних органів багатьох способів вчинення ухилень від сплати відповідних внесків та ефективне застосування цих знань є край необхідним.

¹ Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?№reg=v0015700-04>.

² Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – 9-те вид., перероб. та допов. – Київ: Юридична думка, 2012. – С. 652.

Досліджуючи об'єктивні ознаки ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, слід звернути увагу на спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності, який передбачений ч. 4 ст. 212¹ КК України: «Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також відшкодувала шкоду, завдану фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування їх несвоєчасною сплатою (штрафні санкції, пеня)»¹.

Як бачимо, законодавець встановив дві обов'язкові умови звільнення від кримінальної відповідальності при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України: 1) злочин повинен бути вчинений вперше, тобто особа до цього не повинна притягуватися до кримінальної відповідальності за вчинення даного злочину, а якщо раніше щодо нього був винесений вирок, то судимість повинна бути погашена у встановленому законом порядку; 2) особа повинна повністю відшкодувати шкоду, яка полягає в ненадходженні до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів, та сплатити штрафні санкції і пеню, які завдані несвоєчасною їх сплатою².

Наведемо приклад із судової практики щодо звільнення особи від кримінальної відповідальності при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України. *Так, з матеріалів кримінального провадження встановлено, що ОСОБА_1, обіймаючи посаду, пов'язану із виконанням організаційно-розпорядчих та адміністративно-господарських обов'язків на підприємстві, достовірно знаючи про існуючу заборгованість по сплаті єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в період з 01.10.13 по 20.05.14 року, будучи наділений правом розпоряджатися майном та коштами «СОЗтаОВ КП «Київпастранс», усвідомлюючи, що відповідно до вимог Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», повинен був вчинити усі дії для організації сплати податків, зборів та загальнообов'язкових платежів на «СОЗтаОВ*

¹ Кримінальний кодекс України від 1 квітня 2001 року (за станом на 01.06.2016 р.). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/print1433742854939526>.

² Актуальні проблеми кримінального права: навч. посіб. / В. М. Попович, П. А. Трачук, А. В. Андрушко, С. В. Логін. – Київ: Юрінком Інтер, 2009. – С. 221.

КП «Київнастрас», ухилився від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування при виплаті заробітної плати в сумі 1253981,82 грн шляхом фактичного неперерахування безготівкових грошових коштів з поточного рахунку «СОЗтаОВ КП «Київнастрас» на поточний рахунок ДПІ у Голосіївському р-ні ГУ Міндоходів у м. Києві.

Факт погашення заборгованості по сплаті єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування при виплаті заробітної плати в сумі 1253981,82 грн підтверджується копіями платіжних документів, дорученням та листом ДПІ у Голосіївському районі ГУ Міндоходів у м. Києві від 06.08.2014 року.

Згідно із ч. 2 ст. 286 КПК України, встановивши на стадії досудового розслідування підстави для звільнення від кримінальної відповідальності та отримавши згоду підозрюваного на таке звільнення, прокурор складає клопотання про звільнення від кримінальної відповідальності та без проведення досудового розслідування у повному обсязі надсилає його до суду.

Відповідно до ч. 2 ст. 44 КК України звільнення від кримінальної відповідальності у випадках, передбачених КК України, здійснюється виключно судом.

Так, у відповідності з ч. 4 ст. 212¹ КК України, особа яка вчинила діяння, передбачені частиною першою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Судом також роз'яснено ОСОБА_1 суть підозри, підставу звільнення від кримінальної відповідальності і право заперечувати проти закриття кримінального провадження. У разі заперечення проти звільнення від кримінальної відповідальності досудове розслідування та судове провадження будуть проводитись в повному обсязі в загальному порядку.

Судові витрати по справі відсутні.

Керуючись ст.ст. 285–286 КПК України, ч. 3 ст. 175 КК України, суд ухвалив: звільнити ОСОБА_1 ІНФОРМАЦІЯ_1, від кримінальної відповідальності на підставі ч. 4 ст. 212¹ КК України.

Кримінальне провадження щодо ОСОБА_1 за ч. 1 ст. 212¹ КК України, внесеного 23.05.2014 року до Єдиного реєстру досудових розслідувань за № 32014100010000113, закрити на підставі ч. 4 ст. 212¹ КК України¹.

¹ Кримінальна справа № 752/14651/14-к за 2014 р. // Архів Голосіївського районного суду м. Києва.

Звільнення від кримінальної відповідальності – це здійснення відповідно до вимог кримінального та кримінального процесуального законодавства України відмови держави в особі компетентних органів держави від засудження особи та застосування заходів кримінально-правового характеру щодо особи, котра вчинила відповідний злочин. За своїм змістом звільнення від кримінальної відповідальності характеризується трьома моментами: 1) не відбувається державний осуд особи, яка вчинила злочин, а відтак обвинувальний вирок суду, яким особа офіційно визнається винною у конкретному злочині та який виражає негативну оцінку вчиненому з боку держави, не постановляється; 2) до винного не застосовується покарання, тобто особа звільняється від покладання на неї втрат і обмежень особистого, майнового чи іншого характеру, передбачених кримінальним законом як покарання; 3) через відсутність обвинувального вироку звільнена від кримінальної відповідальності особа вважається такою, що не має судимості. Звільнення від кримінальної відповідальності не свідчить про виправдання особи, про визнання її невинною у вчиненні злочину. КК України, регламентуючи цей правовий інститут, виходить із встановлення факту вчинення особою кримінально караного діяння¹.

Законодавчо закріплене за певних умов звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування підтримується 212 опитаними респондентами, що складає 67,9% всіх опитаних. 21,5% опитаних, тобто 67 осіб висловились критично щодо можливості звільнення від кримінальної відповідальності за вчинення даного злочину і 10,6% (33 особи) виказали невизначеність щодо цього питання.

Одним із видів звільнення від кримінальної відповідальності, який передбачений Загальною частиною КК України, є звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку із дієвим каяттям. Згідно зі ст. 45 КК України, особа, яка вперше вчинила злочин невеликої тяжкості або необережний злочин середньої тяжкості, крім корупційних злочинів, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона після вчинення злочину щиро покаялася, активно сприяла розкриттю злочину і повністю відшкодувала завдані нею збитки або усунула заподіяну шкоду.

Зіставлення умов звільнення від кримінальної відповідальності, передбачених ст. 45 та ч. 4 ст. 212¹ КК України, демонструє відмінність

¹ Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-те вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 224.

умов звільнення, яка полягає в тому, що в ч. 4 ст. 212¹ КК України відсутні посилання на такі умови позитивної посткримінальної поведінки винного як щире каяття особи та активне сприяння розкриттю злочину.

У зв'язку з цим, як справедливо зазначає Т. Д. Левінова, постає запитання: при звільненні від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212¹ КК України чи достатньо констатації того факту, що особа повністю відшкодувала заподіяну шкоду, або необхідне встановлення відповідності постзлочинних дій особи умовам, перерахованим як у ч. 4 ст. 212¹, так і в ст. 45 КК України?

У науці кримінального права пропонується звертатися до норми, яка передбачає звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку з дієвим каяттям, бо одного відшкодування заподіяної несплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхового внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування шкоди недостатньо. Необхідно, щоб особа після вчинення злочину не тільки відшкодувала заподіяну шкоду, а й з'явилася з повинною і сприяла розкриттю та розслідуванню злочину, причому всі перераховані дії вона повинна зробити добровільно. Ця пропозиція є перспективною, бо відшкодування без каяття і активного сприяння розкриттю та розслідуванню злочину виглядає просто відкупом від тюрми, що стимулює ухилення від сплати знову і знову. Піймали – відшкодували, не піяли – «заробив гроші». Незважаючи на специфіку даного злочину та політику боротьби держави із цим явищем, де головним нібито виступає не ізоляція злочинця, а поповнення коштів, практика застосування ч. 4 ст. 212¹ КК України з урахуванням ст. 45 КК України заслуговує на увагу¹.

Як зауважує О. О. Дудоров, має місце невинуватена заниженість вимог при звільненні від кримінальної відповідальності², яка справедливо розцінюється В. Д. Філімоновим як прояв невдалості конструювання заохочувальних норм – невдалості, котра дозволяє розцінювати заохочення вже не як добро, а як зло³.

Варто погодитися з Н. О. Гуторовою, яка стверджує, що таке законодавче рішення не сприяє швидкому і повному розслідуванню кримінальних справ. «... для того, щоб бути звільненою від кримінальної

¹ Актуальні проблеми кримінального права: навч. посіб. / В. М. Попович, П. А. Трачук, А. В. Андрушко, С. В. Логін. – Київ: Юрінком Інтер, 2009. – С. 256.

² Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права. – Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – С. 362.

³ Філімонов В. Д. Охранительная функция уголовного права. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 146.

відповідальності за ухилення від сплати обов'язкових платежів, особа не повинна сприяти розкриттю та розслідуванню злочину, а навіть, навпаки, може всіляко перешкоджати їх проведенню»¹.

Натомість вимога закону про обов'язкове сприяння розкриттю та розслідуванню злочину спонукала б особу зайвий раз демонструвати конкретною соціально корисною поведінкою своє каяття у вчиненому, що можна було б розглядати як ще один вагомий аргумент на користь звільнення цієї особи від кримінальної відповідальності.

Отже, виходячи з наведених вище положень, відсутність у ч. 4 ст. 212¹ КК України згадування про сприяння розкриттю та розслідуванню злочину як частини позитивної посткримінальної поведінки особи вважаємо серйозною вадою розглядуваного заохочувального припису. Проте за сучасних умов проблемною є вказівка на конструкцію «сприяння розслідуванню злочину», оскільки вона не вживається в нормах про звільнення від кримінальної відповідальності, які містяться в Особливій частині КК України. Натомість законодавець акцентує увагу передусім на «сприянні розкриттю злочину» (наприклад, у ч. 2 ст. 255, ч. 6 ст. 258, ч. 3 ст. 258³, ч. 4 ст. 307, ч. 4 ст. 311, ч. 5 ст. 321, ч. 4 ст. 321¹, ч. 5 ст. 354, ч. 5 ст. 447 КК України). Більше того, саме про «активне сприяння розкриттю злочину» зазначають як ст. 45, так і п. 1 ч. 1 ст. 66 КК України. Отже, вважаємо, що логічно було б, задля дотримання мови і техніки Закону України про кримінальну відповідальність, у ч. 4 ст. 212¹ КК України вказати лише на факт «сприяння розкриттю злочину».

Загалом пропоновані нами положення дозволять вийти за межі вже викритих епізодів злочинної діяльності і дадуть змогу з'ясувати нові факти кримінально караних порушень законодавства про загально-обов'язкове державне соціальне страхування, що, врешті-решт, вплине і на розміри відшкодування заподіяної шкоди, фінансових санкцій та пені².

Таким чином, доходимо висновку, що застосування ч. 4 ст. 212¹ КК України має здійснюватись з урахуванням ст. 45 цього Кодексу. Також до ч. 4 ст. 212¹ КК України слід закласти превентивно-профілактичну мотивацію, яка буде не лише стимулювати розкриття злочинів, а й сприятиме їх попередженню. Відтак пропонуємо ч. 4 ст. 212¹ КК України викласти в наступній редакції: «Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, звільняється від

¹ Гутник А. Е. Предупреждение налоговой милицией уклонений от уплаты налогов. – Киев: Атика, 2001. – С. 174.

² Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права. – Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – С. 362.

кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, відшкодувала шкоду, завдану фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування їх несвоєчасною сплатою (штрафні санкції, пеня), а також сприяла розкриттю злочину».

2.2. Суб'єктивні ознаки складу ухилення від єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

Дослідження ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування не може обмежуватися науковою розробкою лише об'єктивних ознак даного злочину. Тому далі перейдемо до аналізу суб'єктивних ознак складу злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України.

Суб'єкт злочину – це один з обов'язкових елементів складу злочину. Ним визнається особа, яка володіє сукупністю ознак, що дають підстави для її притягнення до кримінальної відповідальності¹. Згідно з ч. 1 ст. 18 КК України суб'єктом злочину є фізична осудна особа, яка вчинила злочин у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність. Таке визначення суб'єкта злочину є результатом багаторічних досліджень науки кримінального права².

Суб'єкт злочину характеризується сукупністю таких обов'язкових ознак: 1) фізична особа; 2) осудна особа; 3) особа, яка вчинила

¹ Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-те вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 106.

² Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Часть Общая: лекции. – М.: Наука, 1994. – С. 154–163; Орлов В. С. Субъект преступления по советскому уголовному праву. – М.: Госюриздат, 1958. – С. 260; Трахтеров В. С. Вменяемость и невменяемость в уголовном праве (исторический очерк). – Х.: Юрид. академия, 1992. – С. 83; Антипов В. І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення). – Вінниця: ДП ДКФ, 2006. – С. 1040; Дагель П. С. Учение о личности преступника в советском уголовном праве. – Владивосток: Изд-во Дальневост. гос. ун-та, 1970. – С. 129; Михеев Р. И. Проблемы вменяемости и невменяемости в советском уголовном праве. – Владивосток, 1983. – С. 300.

злочин у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність. Законодавець визначає два види суб'єктів злочину – загальний і спеціальний. Для загального суб'єкта наявність вищевказаних ознак є достатньою, однак спеціальний суб'єкт, крім зазначених, повинен мати й інші ознаки, передбачені законом про кримінальну відповідальність.

На думку М. І. Хавронюка, при ухиленні від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування суб'єкт злочину є спеціальним. Крім основних наведених вище ознак, він містить й інші спеціальні ознаки, такі як: 1) службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; 2) особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; 3) будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування¹. І це має певний логічний зміст, адже не може бути суб'єктом ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування особа, на яку чинним законодавством не покладено обов'язок сплачувати такі внески.

Суб'єктом злочину за чинним законодавством про кримінальну відповідальність України є лише фізичні особи. Таке рішення законодавця в КК України відповідає принципу персональної, особистої відповідальності кожної людини за вчинене нею суспільно небезпечне діяння² і є традиційним для вітчизняної кримінально-правової науки. Інакше кажучи, кримінальне право, визнаючи суб'єктом злочину лише фізичну особу, розглядає злочин як соціальне явище, а тому послідовно проводить лінію, що суб'єктом злочину може бути лише особа, яка має розум і відносну свободу волі³.

Законодавець України не визнає юридичну особу суб'єктом злочину. Якщо певна юридична особа заподіяла шкоду, яка містить ознаки складу злочину, то відповідальність за неї буде нести фізична особа (конкретна службова особа підприємства, установи, організації), з вини якої була завдана така шкода.

За словами С. Я. Лихової та П. С. Матишевського, питання щодо кримінальної відповідальності юридичних осіб є дискусійним. Воно

¹ Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – 9-те вид., перероб. та допов. – Київ: Юридична думка, 2012. – С. 642.

² Келина С. Г., Кудрявцев В. Н. Принципы советского уголовного права. – М.: Ин-т гос-ва и права АН СССР, 1988. – С. 99–100.

³ Курс уголовного права. Общая часть. Т. 1 / под ред. Н. Ф. Кузнецовой и И. М. Тяжковой. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1999. – С. 9, 10, 258.

по-різному вирішувалось у кримінальному законодавстві багатьох держав. Зокрема, на початку XX ст. законами США передбачалась кримінальна відповідальність юридичних осіб, винних у злочинних діях у сфері господарювання, з покаранням за такі дії штрафом. У 1978 р. Європейський Комітет із проблем злочинності Ради Європи рекомендував європейським державам визнати юридичних осіб суб'єктами кримінальної відповідальності за екологічні злочини. Це давало б змогу судам застосовувати у таких справах покарання не лише у виді штрафу, а й у виді заборони діяльності підприємств чи інших об'єктів, якщо їхня діяльність завдавала великої шкоди людям, суспільству чи самій природі. Такою рекомендацією скористалися Англія і Франція. Більшість європейських держав не реалізувала її, очевидно тому, що вона не відповідає принципу кримінального права – особистої (індивідуальної) відповідальності особи за вчинений злочин. Ця проблема має вирішуватися за допомогою адміністративного або цивільного права із застосуванням до таких підприємств штрафних санкцій з обмеженням або заборону їхньої діяльності¹.

Верховний Суд УРСР ще у 1927 р. постановою від 19 жовтня роз'яснив, що «за діючим законодавством у кримінальному порядку можуть нести відповідальність тільки фізичні особи, але ніяк не юридичні особи»². Спроба впровадження юридичної особи як суб'єкта злочину у вітчизняне законодавство була здійснена у 1998 р. Комісією Верховної Ради України з питань правопорядку та боротьби зі злочинністю. У внесеному ним на розгляд проекті КК України ст. 23 передбачалось визнання юридичної особи суб'єктом злочину³. Однак таке нововведення не було підтримане. І це, безперечно, правильно, оскільки за злочини кримінальну відповідальність повинні нести конкретні фізичні особи – службові, матеріально відповідальні та інші, винні у прийнятті злочинного рішення. Саме їх злочинна поведінка, а не поведінка юридичної особи у цілому, є свідомою, що за наявності певної свободи волі і дає підстави для застосування до них засобів кримінальної відповідальності. Щодо оголошення юридичної особи злочинною, то, на нашу думку, це рішення може бути несправедливим стосовно працівників підпри-

¹ Охман О. В. Характеристика суб'єкта злочину за кримінальним законодавством України // Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські записки» – 2006. – № 2 (18). – С. 251.

² Постановление Верховного Суда УССР от 19.10. 1927 г. // Вестник советской юстиции. – 1928. – № 2. – С. 14.

³ Проект кримінального кодексу України: внесений на розгляд ВРУ 15.05.98 р. депутатом України Пилипчуком І. М. / Верховна Рада України. Офіційний веб-сайт. URL: <http://www.rada.gov.ua/zako№/PR1/TXT1/1000/p1029-1.htm>.

ємства чи організації, які не мають жодного відношення до прийняття злочинного рішення¹.

Негативне ставлення до визнання юридичної особи суб'єктом злочину було висловлене переважною більшістю респондентів (80,1%). З 312 опитаних проти визнання юридичної особи як суб'єкта досліджуваного злочину висловились 250 осіб.

О. О. Дудоров слушно зазначає про те, що «принцип особистості, персональної відповідальності за злочин, вчинений винувато, є важливим досягненням людської цивілізації, від якого не варто відмовлятися навіть з огляду на деякі міжнародно-правові рекомендації та багатий, але досить неоднозначний зарубіжний досвід»².

Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування як вид протиправної, злочинної поведінки потребує відповідного рівня освіти, практичного досвіду в певних сферах діяльності та значних інтелектуальних зусиль. Звідси іншою необхідною ознакою суб'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є осудність. Відповідно до ч. 1 ст. 19 КК України осудною визнається особа, яка під час вчинення злочину могла усвідомлювати свої дії (бездіяльність) і керувати ними. В ч. 2 даної статті вказано, що не підлягає кримінальній відповідальності особа, яка під час вчинення суспільно небезпечного діяння, перебувала в стані неосудності, тобто не могла усвідомлювати свої дії (бездіяльність) або керувати ними внаслідок хронічного психічного захворювання, тимчасового розладу психічної діяльності, недоумства або іншого хворобливого стану психіки.

На сьогоднішній день питання осудності й неосудності у вітчизняній науці кримінального права є достатньо розробленими³ і повністю мо-

¹ Гурова Н. О. Проблеми відповідальності юридичних осіб у кримінальному судочинстві за ухилення від оподаткування // Вісник національного університету внутрішніх справ. – 2002. – Спецвипуск. – С. 133.

² Дудоров О. Проблема юридичної особи як суб'єкта злочину та її вирішення у проектах КК України // Вісник Академії правових наук України. – 1999. – № 2. – С. 134.

³ Клименко В. А., Первомайський В. Б., Приходько Т. М. Обмежена осудність: поняття, критерії та примусове лікування: монографія. – Х.: Атіка, 2011. – С.180; Орлов В. С. Суб'єкт преступлення по советскому уголовному праву. – М.: Госюриздат, 1958. – С. 18; Трахтеров В. С. Вменяемость и невменяемость в уголовном праве (исторический очерк). – Х.: Юрид. академия, 1992. – 83 с.; Антипов В. І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення). – Вінниця: ДП ДКФ, 2006. – С. 1040; Магарін М. С., Бараненко Д. В. Суб'єкт злочину за новим кримінальним законодавством України: монографія / за ред. д-ра юрид. наук, проф. Є. Л. Стрельцова. – О.: Астропринт, 2001. – С. 104.

жуть бути використанні при аналізі та кваліфікації злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, а тому більш детально зупинятися на висвітленні цього питання в межах дослідження немає необхідності.

Наступною ознакою суб'єкта злочину є вік, з якого настає кримінальна відповідальність. У ч. 1 ст. 22 КК України визначено, що кримінальній відповідальності підлягають особи, яким до вчинення злочину виповнилося шістнадцять років. Частиною другою цієї ж статті визначено вичерпний перелік злочинів, за які відповідальність настає з чотирнадцятирічного віку. Однак злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, у вказаному переліку немає. Звідси можна зробити висновок, що відповідальність за досліджуваний нами злочин настає з шістнадцяти років.

Серед науковців, що досліджували ухилення від сплати обов'язкових внесків державі¹, більшість підтримують позицію законодавця, який визначає, що кримінальна відповідальність за вчинення злочинного ухилення від сплати обов'язкових внесків державі може наставати з 16 років. Проте є й такі, які не погоджуються з такою думкою. Так, В. М. Вересов, досліджуючи ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зробив висновок, що суб'єктом такого злочину може бути тільки посадова особа, яка досягла 18 річного віку². Такої самої думки дотримуються Л. П. Брич і В. О. Навроцький, які, спираючись на висновки О. Є. Светлова, стверджують, що: суб'єктами службових злочинів мають визнаватися лише повнолітні особи³. Якщо ж говорити про ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які донедавна входили до системи оподаткування, то позиція законодавця неоднозначна та дещо відмінна від вищенаведеної позиції науковців.

¹ Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 18; Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – С. 20; Гуторова Н. О. Проблеми кримінально-правової охорони державних фінансів України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 2002. – С. 38.

² Вересов В. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (на матеріалах Автономної Республіки Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1999. – С. 18.

³ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. — Київ: Атіка, 2000. — С. 287.

Згідно із Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. (ст. 15) платниками страхових внесків до солідарної системи є страховальники, зазначені в ст. 14 цього Закону, і застраховані особи, зазначені в ч. 1 ст. 12 цього Закону, а платниками страхових внесків до накопичувальної системи пенсійного страхування є застраховані особи, зазначені в пунктах 1–7, 9, 10, 12, 15, 17 і 18 ст. 11 та ч. 1 ст. 12 цього Закону. При цьому в п. 3 ст. 11 вказаного вище Закону зазначено про таке: «...3) фізичні особи – підприємці, у тому числі ті, які обрали особливий спосіб оподаткування (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок), та члени сімей зазначених фізичних осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності. До членів сімей фізичних осіб – підприємців, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, належать: дружина (чоловік), батьки, діти та інші утриманці, які досягли 15 років, не перебувають у трудових або цивільно-правових відносинах з такою фізичною особою – підприємцем, але разом з ним здійснюють підприємницьку діяльність і отримують частину доходу від заняття цією діяльністю»¹.

Отже, в одному випадку законодавець встановлює вік, з якого може наставати кримінальна відповідальність за вчинення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, – з 16 років, а в іншому – покладає обов'язок щодо сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування на особу, яка досягла 15 років, невиконання чого є підставою для притягнення її до кримінальної відповідальності.

Враховуючи вищенаведене, а також положення ст. 32 Цивільного кодексу України та законодавства України про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, є підстави говорити про зниження вікового цензу при визнанні особи суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, до 15 років, або ж внести відповідні уточнення до законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування².

Загалом ми підтримуємо позицію законодавця щодо віку, з якого може наставати відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі і вважаємо, що особа у віці 16 років, яка пов'язана з діяльністю, провадження якої може передбачати ухилення від сплати

¹ Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 року № 1058-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/page>.

² Кошевський В. С. Вік, з якого може наставати кримінальна відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Правовий захист людини та громадянина в Україні: зб. наук. праць Всеукраїнської наук.-теор. конф. (24 листопада 2011 р.). – Київ: НАВС, 2011. – С. 60–62.

обов'язкових внесків державі, має достатній рівень знань і здатна усвідомлювати суспільну небезпеку та протиправність діянь щодо ухилення від сплати таких внесків державі.

Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, крім загальних ознак має і спеціальні, які прямо вказані в законі про кримінальну відповідальність. Суб'єктом ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є: а) службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; б) особа, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; в) будь-яка інша особа, яка зобов'язана їх сплачувати. Однак дане визначення не відрізняється чіткістю і конкретністю. Воно лише описує загальні риси суб'єкта досліджуваного злочину, не вказуючи на характерні, притаманні йому ознаки, властивості чи якості.

В одному з кримінально-правових досліджень зазначено про таке: визначальною ознакою при встановленні осіб, які визнаються відповідальними за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, є виконання ними обов'язків з обчислення, сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, надання відповідної звітності та іншої інформації державним органам¹. Тому, перш за все, необхідно визначити, які саме конкретно службові особи підприємства, установи, організації мають нести відповідальність за несплату загальнообов'язкових страхових внесків.

Службовими особами є особи, які постійно, тимчасово чи за спеціальним повноваженням здійснюють функції представників влади чи місцевого самоврядування, а також постійно чи тимчасово обіймають в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах чи організаціях посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням, яким особа наділяється повноважним органом державної влади, органом місцевого самоврядування, центральним органом державного управління із спеціальним статусом, повноважним органом чи повноважною службовою особою підприємства, установи, організації, судом або законом. Також службовими особами визнаються посадові особи іноземних держав (особи, які обіймають посади в законодавчому, виконавчому або судовому органі іноземної держави, у т.ч. присяжні засідателі, інші особи, які здійснюють функції держави для іноземної держави, зокрема для державного органу або державного підприємства), іноземні третейські

¹ Гутник А. Е. Предупреждение налоговой милицией уклонений от уплаты налогов. – Киев: Атика, 2001. – С. 25.

судді, особи, уповноважені вирішувати цивільні, комерційні або трудові спори в іноземних державах у порядку, альтернативному судовому, посадові особи міжнародних організацій (працівники міжнародної організації чи будь-які інші особи, уповноважені такою організацією діяти від її імені), а також члени міжнародних парламентських асамблей, учасником яких є Україна, та судді і посадові особи міжнародних судів (частини 3 і 4 ст. 18 КК України).

Згідно ч. 3 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (службова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів¹.

Правник Л. П. Брич стверджує, що власник суб'єкта підприємницької діяльності не може бути суб'єктом такого складу злочину, як ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, оскільки не є посадовою (службовою) особою. Такої самої думки дотримується і Н. О. Гуторова, вважаючи, що власники та засновники юридичних осіб є невідповідними за ухилення від сплати обов'язкових внесків державі і пропонує внести відповідні зміни до чинного законодавства для визнання їх суб'єктами цього злочину². Пропозиції щодо внесення таких змін до законодавства про кримінальну відповідальність, на нашу думку, викликані скоріше застарілими підходами до визначення ознак службової особи, аніж обумовленою необхідністю. Для їх спростування можуть бути використані раніше наведені аргументи, а також висновки, зроблені А. Ф. Бантишевим, щодо того, що власники, засновники та співзасновники приватних підприємств, установ чи організацій, як особи, що виконують організаційно-розпорядчі функції, повинні визнаватися службовими особами³ і, відповідно, – суб'єктами ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, зокрема на загальнообов'язкове державне цивільне та пенсійне страхування.

Відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків дер-

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1452630343337052>.

² Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 303.

³ Бантишев А. Ф. Должностные преступления: учеб. пособ. – Киев, 1996. – С. 15.

жаві мають нести службові особи підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, на яких покладені обов'язки з ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів (керівники; особи, котрі виконують їхні обов'язки; інші службові особи, яким у встановленому законом порядку надане право підпису фінансових документів)¹.

З такою позицією слід погодитись. Тому з числа працівників підприємства, установи чи організації, незалежно від форми власності, суб'єктом ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування слід вважати не будь-якого працівника чи будь-яку службову особу, а саме керівників, осіб, котрі виконують їхні обов'язки; інших службових осіб, яким у встановленому законом порядку надане право підпису фінансових документів, а також службових осіб, які відповідальні за розрахунок та нарахування загальнообов'язкових страхових внесків.

На нашу думку, уточнення особи, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи як суб'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, немає потреби. Достатньо вказати лише те, що така особа є суб'єктом злочину не лише тоді, коли використовує працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, або за договорами цивільно-правового характеру, а й в інших випадках, передбачених законом.

Свідченням цього є матеріали судової практики. *Фізична особа – підприємець громадянин «Р», в процесі здійснення підприємницької фінансово-господарської діяльності, будучи, у відповідності до законодавства України, відповідальним за організацію та правильність ведення бухгалтерського обліку своєї діяльності та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, повноту і своєчасність сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також достовірність звітів, які подаються в державні органи, в період з січня 2007 р. по серпень 2008 р., не подавши документів державної звітності в державні контролюючі органи, у т.ч. в Управління ПФУ в м. Краматорську, умисно не нарахував суми страхових внесків*

¹ Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai?№reg=v0015700-04>.

на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, що підлягають до сплати до Пенсійного фонду України, що надалі призвело до фактичного ненадходження до Пенсійного фонду України коштів у сумі 1142994,28 грн, яка вважається великим розміром, оскільки в 3000 і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний податком мінімум доходів громадян. Колегія суддів судової палати у кримінальних справах Апеляційного суду Донецької області вважає, що дії громадянина «Р» судом першої інстанції були правильно кваліфіковані за ч. 2 ст. 212¹ КК, оскільки він умисно ухилився від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, будучи особою, яка займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, що спричинило фактичне ненадходження до Пенсійного фонду коштів у великих розмірах¹.

Іншою ознакою суб'єкта злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є «будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». Для визначення кола осіб, які входять в цю категорію, необхідно звернутись до законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Нагадаємо, що згідно зі ст. 15 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. платниками страхових внесків до солідарної системи є страхувальники, зазначені в ст. 14 цього Закону, і застраховані особи, зазначені в ч. 1 ст. 12 цього Закону².

Стаття 14 вказаного вище Закону визначає вичерпний перелік страхувальників, якими є:

1) роботодавці:

підприємства, установи і організації, створені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, об'єднання громадян, профспілки, політичні партії (у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, профспілок, політичних партій, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами), фізичні особи – підприємці та інші особи (включаючи юридичних та фізичних осіб – підприємців, які обрали особливий спосіб оподаткування (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок), які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту)

¹ Кримінальна справа № 11-437/10 за 2010 р. // Архів Краматорського міського суду Донецької області.

² Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/page>.

або на інших умовах, передбачених законодавством, або за договорами цивільно-правового характеру, – для осіб, зазначених у пунктах 1, 10, 15 ст. 11 цього Закону;

колективні та орендні підприємства, сільськогосподарські кооперативи, у тому числі ті, які обрали особливий спосіб оподаткування (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок), – для осіб, зазначених у п. 2 ст. 11 цього Закону;

дипломатичні представництва, консульські установи України, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств та організацій (у тому числі міжнародних), створених відповідно до законодавства України, які мають окремий баланс і самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами, – для осіб, зазначених у пунктах 5, 19 ст. 11 цього Закону;

іноземні дипломатичні представництва та консульські установи іноземних держав, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи іноземних підприємств та організацій, міжнародних організацій, розташованих на території України, – для осіб, зазначених у п. 6 ст. 11 цього Закону;

2) підприємства, установи, організації, військові частини та органи, які виплачують заробітну плату (винагороду), грошове забезпечення, допомогу, – для осіб, зазначених у пунктах 7–9, 12–14, 17 і 18 ст. 11 цього Закону;

3) Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійного захворювання України – для працюючих осіб, за яких роботодавець сплачує внески в сумі меншій, ніж сума внеску із заробітку, який потерпілий мав до ушкодження здоров'я, а також для непрацюючих осіб, зазначених у п. 11 ст. 11 цього Закону;

4) застраховані особи, зазначені в пунктах 3 і 4 ст. 11 та ч. 1 ст. 12 цього Закону.

У ч. 1 ст. 12 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. вказано, що особи, які досягли 16-річного віку та не належать до кола осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню відповідно до ст. 11 цього Закону, у т.ч. іноземці та особи без громадянства, які постійно проживають або працюють на території України, громадяни України, які постійно проживають або працюють за межами України, якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, мають право на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного

страхування¹. Вочевидь, такі особи стають платниками системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування після того, як скористаються правом на добровільну участь у цій системі, що дає підстави розглядати їх як суб'єктів розглядуваного злочину.

Як бачимо, крім підприємств, установ, організацій, незалежно від форми власності та фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, платниками страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є: члени сімей (дружина (чоловік), батьки, діти та інші утриманці, які досягли 15 років) зазначених фізичних осіб, які займаються з ними підприємницькою діяльністю, отримують частину доходу від заняття цією діяльністю та не перебувають з ними у трудових або цивільно-правових відносинах; особи, які забезпечують себе роботою самостійно (адвокати, нотаріуси, творчі люди), а також особи, які досягли 16-річного віку та не належать до кола осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню, однак добровільно виявили бажання взяти участь у солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. І це вичерпний перелік осіб, які згідно із законодавством зобов'язані сплачувати страхові внески до солідарної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування.

Таким чином, спеціальним суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, можуть бути осудні особи, які досягли 16-річного віку, з числа:

1) службових осіб підприємств, установ, організацій, незалежно від форми власності, що зобов'язані забезпечити обчислення та сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (організовувати та вести бухгалтерський облік, складати бухгалтерські звіти та подавати їх до фондів соціального страхування, які відповідальні за розрахунок та нарахування загальнообов'язкових страхових внесків, тощо);

2) фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, на яких покладений обов'язок обчислення та сплати загальнообов'язкових страхових внесків;

3) фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно (адвокати, нотаріуси, творчі люди), які є членами сімей (дружина, чоловік, батьки, діти та інші утриманці) фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи та займаються з

¹ Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 р. № 1058-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/page>.

ними підприємницькою діяльністю, отримують частину доходу від заняття цією діяльністю та не перебувають з ними у трудових або цивільно-правових відносинах, які не належать до кола осіб, що підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню, однак добровільно виявили бажання взяти участь у солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування¹.

Співучасниками ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, поряд із спеціальними суб'єктами, можуть виступати і загальні суб'єкти, в т.ч. і застраховані особи. Діяння таких осіб потрібно кваліфікувати за загальним правилом кваліфікації співучасті з посиланням на ст. 27 КК України.

Проведений нами аналіз кримінальних проваджень (справ) за фактами вчинення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, показав, що на час вчинення злочину: 81% усіх засуджених за цією статтею (17 осіб), перебували на посадах керівників підприємств, установ, організацій чи інших юридичних осіб, утворених відповідно до законодавства України; 9,5% (2 особи) – займали посади головних бухгалтерів підприємств, установ, організацій чи інших юридичних осіб, утворених відповідно до законодавства України; 9,5% (2 особи) – вчинювали вказаний злочин як фізичні особи – підприємці. Як бачимо, 90,5% (19 осіб) засуджених на час вчинення злочину були службовими особами, тобто особами, наділеними правом виконання організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконували такі функції за спеціальним повноваженням. Необхідно вказати, що з 21 аналізованого кримінального провадження (справи), в 20 з них (95,2% випадків) злочин вчинявся без наявності співучасті. Лише в 1 кримінальній справі (4,8% від усіх досліджених кримінальних проваджень) була зафіксована проста співучасть керівника та головного бухгалтера підприємства, установи, організації чи іншої юридичної особи, створеної відповідно до законодавства України.

Вчинення ухилення від сплати обов'язкових внесків державі керівниками можна пояснити їх більшою особистою зацікавленістю (порівняно з бухгалтерами), адже багато з них є одночасно власниками (співвласниками) підприємств або отримують від їх власників додаткову винагороду за «економію» коштів. Проте необхідно зазначити, що внесення завідомо неправдивих відомостей до облікових та звітних доку-

¹ Кошевський В. С. Суб'єкт ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Е. О. Дідоренка. – 2012. – № 1 (58). – С. 208–216.

ментів переважно можливе лише за співучасті працівників бухгалтерії. Отже, той факт, що у співучасті рідко були керівник і головний бухгалтер, свідчить про високу латентність ухилень від сплати обов'язкових внесків державі.

Для дослідження ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування важливе значення має всебічна розробка внутрішньої сторони цього суспільно небезпечного прояву, тобто психічне ставлення особи до вчиненого нею діяння та наслідків, які воно спричинило.

В юридичній літературі суб'єктивна сторона складу злочину визначається як внутрішня сторона злочину, тобто психічне ставлення особи до суспільно небезпечного діяння, котре нею вчиняється, та до його наслідків і характеризується виною, мотивом та метою¹. Суб'єктивна сторона злочину являє собою психологічний зміст злочину, його внутрішню (щодо об'єктивної сторони) сторону. Вона нерозривно пов'язана з іншими елементами складу злочину, оскільки в психіці суб'єкта знаходять відображення усі об'єктивні якості злочинного діяння. Іноді її визначають і як внутрішню сторону злочинного діяння; як внутрішні процеси, які відбуваються у психіці осудної особи під час вчинення нею передбаченого кримінальним законом суспільно небезпечного діяння.

Встановлення суб'єктивної сторони – це завершальний етап процесу констатації складу злочину. Глибоке вивчення суб'єктивної сторони складу злочину полягає в правильному розумінні (тлумаченні) диспозиції кримінально-правової норми, в об'єктивному та всебічному аналізі умов і обставин злочинного діяння. Повне і всебічне встановлення ознак, що характеризують суб'єктивну сторону складу злочину, є необхідною умовою правильної кваліфікації злочину, визначає ступінь суспільної небезпеки діяння і особи, яка його вчинила, впливає на застосування покарання. Ознаками суб'єктивної сторони є: вина, мотив, мета злочину та емоційний стан. Саме вони в сукупності дають уявлення про ті внутрішні процеси, що відбуваються в психіці осудної особи під час вчинення нею суспільно небезпечного діяння та відображають зв'язок її свідомості та волі із суспільно небезпечним діянням та наслідками такого діяння².

¹ Селецький С. І. Кримінальне право України. Загальна частина: навч. посіб. – 2-ге вид. – Київ: ЦУЛ, 2008. – С. 227; Сергійевский Н. Д. Русское уголовное право. Часть общая. – 10-е изд. – СПб., 1913. – С. 3.

² Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – вид. 4-те, перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 128–129.

Згідно зі ст. 23 КК України виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності та їх наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Без вини немає і складу злочину. І навпаки, винне діяння, яке завдало шкоди суспільним відносинам, що охороняються законом про кримінальну відповідальність, утворює підстави для кримінальної відповідальності, і лише особа, винна у вчиненні злочину, може бути кримінально відповідальною.

Як кримінально-правове поняття, вина характеризується такими категоріями як її зміст, сутність, ступінь і форма. Сукупність психічних елементів, що характеризують відображення в свідомості особи об'єктивних ознак складу злочину, тобто фактичних ознак, які характеризують об'єкт і об'єктивну сторону, а в деяких випадках – і ознак спеціального суб'єкта, називають змістом вини. Сутність вини полягає в негативному ставленні особи до тих суспільних відносин, що охороняються нормами законодавства про кримінальну відповідальність. Ступінь вини – кількісне вираження негативного ставлення особи до охоронюваних суспільних відносин, а також показник спотворення ціннісних орієнтацій винного, що визначає тяжкість вчиненого діяння і небезпечність особи винного. Залежно від зростання суспільної небезпеки вчиненого діяння зростає і ступінь вини.

За психічним ставленням особи до вчиненого нею злочинного діяння визначається форма вини, тобто умисел або необережність.

Встановлення форми вини ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, на нашу думку, особливих труднощів не викликає, оскільки в диспозиції ст. 212¹ КК України вона прямо вказана – «Умисне ухилення від сплати ...». Таким чином, законодавець визначив, що цей злочин може вчиняється лише умисно.

Визначення форми вини в законі про кримінальну відповідальність як «умисне ухилення» не означає, що законодавець надав якусь перевагу саме прямому умислу. Це положення однаково поширюється як на прямий, так і на непрямий умисел. Умисел є прямим, якщо особа усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки і бажає їх настання. Непрямим він є, якщо особа усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажає, але свідомо припускає їх настання.

Досліджуючи ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, в т.ч. і страхових, значна група представників юридичної науки підтри-

мує думку, що цей злочин в усіх його формах і проявах вчиняється виключно з прямим умислом¹.

В обґрунтування наведеної думки Ю. М. Сухов зауважує: «...при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі особа фактично бажає настання наслідків у виді залишення коштів, належних для перерахування, в неї в розпорядженні або розпорядженні її підприємства, а не у виді ненадходження коштів до фонду чи бюджетів. При цьому її психічне ставлення до наслідків, зазначених у диспозиції статті, характеризується свідомим допущенням їх настання»². Вочевидь, твердження Ю. М. Сухова ґрунтується на досить поширеній в кримінально-правовій літературі думці про те, що особа не може не бажати тих наслідків, невідворотність яких передбачає. Тому можна дійти висновку, що особа, яка вчиняє ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, свідомо допускаючи ненадходження до цільових фондів (бюджетів) відповідних сум обов'язкових внесків, усвідомлює невідворотність настання наслідків у вигляді неминучого ненадходження до цільових фондів (бюджетів) коштів, передбачає їх, а отже, і бажає їх настання. Однак, на нашу думку, дане твердження не є переконливим.

Ухиляючись від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, переслідуючи при цьому цілі власного збагачення за рахунок «злочинної економії», особа навряд чи вважає метою своєї злочинної діяльності ненадходження до фондів соціального страхування відповідних коштів. Так само, винний не має на меті завдати матеріальної шкоди державі. Скоріше, особа байдуже до цього ставиться, що вже є ознакою вольового моменту непрямого умислу.

Від розуміння форми вини при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі, в т.ч. і страхових, як виключно прямого умислу також відрізняються погляди інших науковців, які вважають, що цей злочин

¹ Андрушко П. П. Кримінальне право України / за ред. П. С. Матишевського, С. С. Яценка, П. П. Андрушка. – Київ: Юрінком Інтер, 1999. – С. 67; Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. – Київ: Юрінком, 1997. – С. 55; Сухов Ю. М. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Підприємцтво, господарство і право. – 1999. – № 12. – С. 25–30; Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – С. 13.

² Сухов Ю. М. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Підприємцтво, господарство і право. – 1999. – № 12. – С. 27.

може вчинятися як з прямим, так і з непрямим (побічним) умислом¹.

На думку Л. П. Брич і В. О. Навроцького, немає безперечних підстав говорити, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі може вчинятися лише з прямим умислом. Вольове ставлення до суспільно небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі виражається як їх бажанням (прямий умисел), так і свідомим допущенням (непрямий умисел). Намагаючись довести свою точку зору, вони зазначають, що, «прагнучи утримати в себе суму несплаченого платежу й протиправно збагатитися за рахунок цього, винний бажає настання суспільно небезпечних наслідків ухилення від сплати обов'язкових внесків державі і, отже, діє з прямим умислом. При непрямому умислі винний байдуже ставиться до факту ненадходження в бюджети чи державні цільові фонди відповідних сум, або заподіяння шкоди державі, переслідуючи при цьому інші цілі (використати несплачені суми на розвиток виробництва, покращення умов праці тощо)»².

На нашу думку, слід погодитися з такою позицією щодо визначення виду умислу при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі.

Вищевикладені факти підтверджують висновок про те, що ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування може вчинятися як з прямим, так і з непрямим умислом. При цьому прямим умислом повинна охоплюватись хоча б якась частина діяння, що вчинюється, а також його злочинного наслідку. Підтвердженням такого висновку може вважатися і те, що законодавець не включив до складу злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, в якості обов'язкових ознак мету і мотив, наявність яких, безумовно, свідчить про те, що злочин може вчинятися виключно з прямим умислом.

На думку М. Й. Коржанського, злочин вчиняється з прямим умислом лише тоді, коли злочинні наслідки є метою злочинної діяльності суб'єк-

¹ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 276; Дудоров О. О. Встановлення суб'єктивних ознак ухилення від сплати податків у правозастосовній практиці // Предприимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 7. – С. 19; Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – С. 18; Осика І., Сафронов С. Доказування мотиву та цілі як ознак суб'єктивної сторони злочину // Право України. – 1997. – № 3. – С. 51–52.

² Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 276.

та, коли суб'єкт бажає заподіяти шкоду в сфері об'єкта посягання, тобто в сфері тих суспільних відносин, що охороняються законом від цього посягання. У всіх інших випадках умисні злочини вчиняються з побічним умислом³.

Як зазначалось раніше, ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування законодавцем ст. 212¹ КК України чітко визначено як умисний злочин. Однак такому рішенню законодавця передували і пропозиції дещо іншого змісту. Так, у проєкті КК України, підготовленого робочою групою Кабінету Міністрів України, передбачалася ст. 218 «Несплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів з підприємств, установ, організацій з необережності» та ст. 219 «Несплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів фізичними особами з необережності»⁴. Цими статтями пропонувалося встановити кримінальну відповідальність за «невиконання або неналежне виконання службовою особою підприємства, установи, організації, на яку покладено відповідальність за правильне обчислення і своєчасність сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, своїх службових обов'язків щодо сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів через недбале ставлення ..., а також за необережну несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою фізичною особою, яка зобов'язана їх сплачувати»⁵.

Проте вищевказані пропозиції не знайшли підтримки законодавця і, як наслідок, не були законодавчо закріплені. На нашу думку, законодавець прийняв правильне рішення, відхиливши їх, оскільки застосовувати заходи кримінально-правового характеру до фізичних осіб, які припустилися помилок в обчисленні страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, принаймні недоцільно через невелику суспільну небезпеку таких проявів. Якщо ж говорити про службових осіб, які несумлінно ставляться до виконання своїх обов'язків щодо нарахування та сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, то у КК України вже існує ст. 367 «Службова недбалість», якою встановлена відповідальність службових осіб за невиконання або неналежне виконання своїх службових обов'яз-

³ Коржанский М. И. Очерки теории уголовного права. – Волгоград, 1992. – С. 89.

⁴ Проект Кримінального кодексу України, підготовлений робочою групою КМУ. – Київ: Українська правнича фундація, 1994. – С. 79.

⁵ Таганцев Н. С. Курс русского уголовного права. Часть Общая. – Книга 1. «Учение о преступлении». – Вып. 1-й. – СПб., 1874. – С. 292.

ків, що заподіяло певну шкоду. За наявності підстав вона може застосовуватись і до службових осіб, на яких покладений обов'язок сплачувати страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо внаслідок їх несумлінного ставлення до цих обов'язків буде заподіяна передбачена законом шкода.

Дослідження суб'єктивної сторони ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування не обмежується встановленням форми вини чи виду умислу. Для повного і об'єктивного з'ясування внутрішнього ставлення особи до ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування потрібно встановити мотив та мету цього злочину.

При встановленні мотиву та мети слід звертати особливу увагу на результати матеріалізації розумових та психічних процесів самим індивідом¹. Мотив злочину – це внутрішнє спонукання особи, яке підштовхнуло її до вчинення злочину. Мотив злочину виникає в особи на стадії виникнення наміру вчинити злочин. Саме тому мотив злочину завжди виникає перед вчиненням злочину, але, разом із тим, він реалізується на всіх стадіях вчинення злочину і навіть може змінюватися в процесі вчинення злочину.

У диспозиції ст. 212¹ КК України мотиву злочину не передбачено ні в якості обов'язкової ознаки, ні в якості кваліфікуючої. Однак мотив злочину характеризує особу суб'єкта злочину, а також ступінь суспільної небезпеки вчиненого діяння і тому повинен встановлюватися.

У кримінально-правовій літературі єдиного погляду щодо мотиву злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, не існує. Серед науковців існувала думка, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі (зокрема це стосується податкових платежів) вчинюється виключно з корисливих мотивів². Зокрема, Ю. М. Сухов вважає, що «мотив при ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з метою використання «заощаджуваних» коштів в інтересах трудового колективу чи підприємства, як правило, є корисливим, оскільки особа, таким чином, окрім альтруїстичних, практично завжди керується праг-

¹ Осика І., Сафронов С. Доказування мотиву та цілі як ознак суб'єктивної сторони злочину // Право України. – 1997. – № 3. – С. 51–52.

² Андрушко П. П. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. – Київ: АСК, 2000. – С. 428; Гега П. Т. Правові основи податкової системи: правопорушення, проблеми, рішення. – К., 1996. – С. 72; Постанова Верховної Ради України «Про рекомендації парламентських слухань на тему: «Стан проведення пенсійної реформи та шляхи її вдосконалення» від 5 квітня 2011 р. № 3188-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 29. – С. 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3188-vi>.

ненням задовольнити власну потребу, зокрема – набути репутації незамінного, компетентного керівника тощо»¹. Однак погодитись із таким твердженням важко, оскільки в ньому, на нашу думку, дещо перекручене поняття корисливості.

Законодавчого поняття корисливості як мотиву вчинення злочину немає. Як зауважує О. М. Литвак, мабуть, на думку законодавця, немає необхідності визначати те, що всім відомо. Однак звернення до спеціальної кримінально-правової літератури свідчить, що корисливість належить до того класу понять, про яке ми все знаємо доти, доки нас не спитають, що це таке². У правовій літературі корисливість розуміється по-різному. На думку одних вчених, її слід визначити як бажання отримати вигоду матеріального характеру³, задовольнити потребу (дійсну або уявну) в матеріальних благах⁴. Інші вважають таке формулювання занадто широким, оскільки не завжди прагнення отримати вигоду матеріального характеру можна відносити до корисливості. Підкреслюється, що поняття корисливості має явно негативний, антисоціальний характер, а тому не може ототожнюватися з отриманням матеріальної вигоди. В зв'язку з цим, корисливість (корисний мотив) при вчиненні умисних злочинів можна визначити як аморальне прагнення особи задовольнити індивідуальну потребу шляхом вчинення протиправного, передбаченого законом про кримінальну відповідальність, заволодіння чужим майном чи майновими правами, які їй не належать, або шляхом незаконного звільнення від майнових зобов'язань і зменшення необхідних особистих витрат⁵. Останнє визначення корисливості, на нашу думку, є найбільш переконливим та повним як з точки зору кримінально-правового, так і соціально-психологічного розуміння даного поняття.

Зважаючи на вищевикладене, названі Ю. М. Суховим спонукання утворюють не корисливий мотив, а належать до іншої особистої зацікавленості або хибно зрозумілих інтересів підприємства.

¹ Сухов Ю. М. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 12. – С. 10.

² Литвак О. Злочинність, її причини та профілактика. – Київ: Україна, 1997. – С. 32.

³ Волков В. С. Мотив и квалификация преступлений. – Казань, 1968. – С. 64; Макашвили В. Т. Волевой момент и интеллектуальные элементы умысла // Советское государство и право. – 1966. – № 7. – С. 368.

⁴ Кудрявцев В. Н. Причинность в криминологии. – М.: Юрид. лит., 1968. – С. 134.

⁵ Зелінський А. Ф., Коржанський М. Й. Корислива злочинна діяльність. – Київ: Генеза, 1998. – С. 51.; Литвак О. Злочинність, її причини та профілактика. – Київ: Україна, 1997. – С. 33.

Дійсно, значна кількість злочинів, передбачених ст. 212¹ КК України, вчиняються саме з корисливих мотивів. Однак, окрім корисливих, мотивами цих злочинів можуть виступати й інші, зокрема прагнення досягти розвитку виробництва, покращення добробуту працівників, умов їх праці тощо. Таку турботу про суспільні чи колективні блага, як зазначають А. Ф. Зелінський та М. Й. Коржанський, не можна визнавати корисливою навіть у випадках, коли це вигідно окремій особі, оскільки корисний мотив виростає з індивідуальної потреби й особистого інтересу¹.

В. В. Лисенко та П. В. Мельник вважають, що при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі мотивом злочину може бути не лише корислива, а й інша зацікавленість². На думку Л. П. Брич, корисливий мотив не є обов'язковою ознакою ухилення від сплати обов'язкових внесків державі, а тому не впливає на кваліфікацію злочину³.

Отже, мотиви злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, можуть бути різними і на кваліфікацію злочину не впливають.

Іншою факультативною ознакою суб'єктивної сторони складу злочину є мета. Мета завжди присутня при вчиненні умисного злочину. Мета характеризує безпосередній результат, якого прагне досягти особа, вчиняючи злочин, та визначає спрямованість дій для досягнення бажаного результату. Метою ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування може бути як настання якогось одного конкретного наслідку, так і, в деяких випадках, декількох наслідків. При цьому все буде залежати від обізнаності винної особи та бажання досягнення того чи іншого результату, тобто від інтелектуального та вольового моментів умислу.

На думку Ю. М. Сухова, «метою ухилення від сплати обов'язкових внесків державі є, як правило, особисте незаконне збагачення, або «заощадження» коштів підприємства для використання їх на власний розсуд»⁴. Аналогічну точку зору щодо визначення мети ухилення від сплати обов'язкових внесків державі висловлює і Н. О. Гуторова, яка

¹ Зелінський А. Ф., Коржанський М. Й. Корислива злочинна діяльність. – Київ: Генеза, 1998. – С. 42.

² Лисенко В. В., Мельник П. В. Возбуждение уголовного дела об уклонении от уплаты налогов. – Киев: Правові джерела, 1999. – С. 32.

³ Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. – Київ: Атіка, 2000. – С. 283.

⁴ Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2000. – С. 12.

вважає, що у більшості випадків мета – корислива, до того ж, як правило, кореспондується із наявністю корисливого мотиву¹.

Однак з такою позицією важко погодитись. За рівних умов, але в різних випадках зміст мети може бути неоднаковим, що певною мірою зумовлюються і різною мотивацією цього злочину. Насамперед, він може різнитися обсягом бажаного злочинного наслідку. Так, в одному випадку винна особа, ухиляючись від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, має на меті несплату державі обов'язкового страхового внеску. В іншому ж випадку метою може бути інший злочинний результат. Наприклад: модернізувати виробництво, покращити умови праці, довести до банкрутства підприємство, продемонструвати свою неординарність як фахівця тощо.

¹ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 261.



КВАЛІФІКУЮЧІ ОЗНАКИ СКЛАДУ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ТА СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ ТА ВІДМЕЖУВАННЯ ВІД СУМІЖНИХ СКЛАДІВ ЗЛОЧИНІВ

3.1. Кваліфікуючі ознаки складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

Кваліфікуючими ознаками складу злочину в кримінальному праві визнаються ті, які свідчать про підвищену суспільну небезпеку діяння, у порівнянні з ознаками, описаними в основному складі злочину¹. Слід зазначити, що кваліфікуючі ознаки ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ч. 2 ст. 212¹ КК України) мають місце тоді, коли: по-перше, ті саме діяння вчиняються за попередньою змовою групою осіб; по-друге, якщо вони (ті самі діяння) призводять до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах.

Вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб є однією з

¹ Козаченко И. Я., Костарева Т. А., Кругликов Л. Л. Преступления с квалифицированными составами и их уголовно-правовая оценка. – Екатеринбург: Изд-во Уральской гос. юрид. академии, 1994. – С. 9; Лесниевски-Костарева Т. А. Дифференциация уголовной ответственности. Теория и законодательная практика. – М.: НОРМА, 2000. – С. 230.

форм співучасті. Зміст даної форми співучасті законодавцем визначено у ч. 2 ст. 28 КК України. Злочин визнається вчиненим за попередньою змовою групою осіб, якщо його спільно вчинили декілька осіб (дві або більше), які заздалегідь, тобто до початку злочину, домовились про спільне його вчинення. При цьому співучасть у ст. 26 КК України визначається як умисна спільна участь декількох суб'єктів злочину у вчиненні умисного злочину.

У Постанові Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»¹ зазначено, що така кваліфікуюча ознака умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (у т.ч. і на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування) як вчинення цього злочину за попередньою змовою групою осіб, застосовується лише в разі, коли в ньому брали участь як співвиконавці дві особи чи більше, які попередньо, до вчинення діяння, домовилися не сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів чи державних цільових фондів або ж сплатити їх не в повному обсязі. За цією ознакою можуть бути кваліфіковані, зокрема, дії службових осіб одного й того самого підприємства, установи, організації, на яких покладено відповідальність за правильність обчислення і сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та за достовірність відповідної звітності (наприклад, керівник і головний бухгалтер юридичної особи – платника страхового внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які підписують документи, що подаються до фондів соціального страхування).

Аналіз п. 9 згаданої вище Постанови дає підстави зробити висновок про те, що дії керівників підприємств, установ, організацій, які віддали підлеглим службовим особам наказ, вказівку, розпорядження підписати чи подати до органів ПФУ недостовірні (фальсифіковані) звіти, баланси, декларації, розрахунки або не сплачувати страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування чи сплатити їх не в повному обсязі, а також дії службових осіб, які виконали такі незаконні наказ, вказівку чи розпорядження, мають кваліфікуватися за ст. 212¹ КК України як дії виконавців цього злочину, вчиненого за попередньою змовою групою осіб. Тоді як дії працівників підприємств, установ, ор-

¹ Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?№reg=v0015700-04>.

ганізацій, які не є службовими особами (а отже, і не є суб'єктами злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України) і за наказами, вказівками, розпорядженнями службових осіб, відповідальних за правильність обчислення і своєчасність сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, внесли завідомо неправдиві відомості в документи первинного обліку чи у звіти, баланси, декларації, розрахунки, мають кваліфікуватись як пособництво умисному ухиленню від сплати цих платежів за ч. 5 ст. 27 і за тією частиною ст. 212¹ КК України, за якою кваліфіковано дії службової особи, що віддала незаконні наказ, вказівку, розпорядження. При цьому необхідно враховувати положення ст. 41 КК України щодо юридичних наслідків виконання наказу або розпорядження.

Отже, можна зробити висновок, що вища судова інстанція характеризує таку кваліфікуючу ознаку як вчинення ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування за попередньою змовою групою осіб наступними взаємопов'язаними обставинами: а) ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування вчиняється двома або більше особами, які беруть безпосередню участь у вчиненні цього злочину; б) наявність попередньої домовленості не сплачувати страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, що досягнута ними до вчинення злочину; в) особи, які беруть участь у вчиненні ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, мають всі ознаки суб'єкта цього злочину.

Саме з дотриманням вищевказаних вимог Лисичанським міським судом Луганської області було притягнуто до кримінальної відповідальності виконуючого обов'язки директора та головного бухгалтера відокремленого підрозділу «Шахта ім. Г. Г. Капустіна» ВАТ «Лисичанськвугілля», котрі за попередньою змовою між собою, з метою ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, при повному і своєчасному нарахуванні та утриманні загальнообов'язкових страхових внесків, не забезпечили своєчасне перерахування загальнообов'язкових страхових внесків у повному обсязі Управлінню Пенсійного фонду України в місті Лисичанськ¹.

Дещо схоже розуміння вчинення злочину за попередньою змовою

¹ Кримінальна справа № 1-556 за 2010 р. // Архів Лисичанського міського суду Луганської області.

групою осіб у контексті ухилення від сплати обов'язкових внесків державі висловлюють В. В. Лисенко, П. В. Мельник, П. П. Андрушко, Ю. М. Сухов, Я. М. Кураш, В. О. Останін¹. При цьому П. П. Андрушко, коментуючи вказану кваліфікуючу ознаку, зауважує, що, зазвичай, суб'єктами даного кваліфікованого складу злочину будуть керівник і головний бухгалтер юридичної особи – платника обов'язкових внесків державі, які підписали документи, що подаються до державних органів. При цьому вчений заперечує можливість вчинення ухилення від сплати обов'язкових внесків державі за попередньою змовою групою осіб фізичними особами, на яких законом покладено сплачувати такі внески, в т.ч. особами, що займаються підприємницькою діяльністю. На думку П. П. Андрушка, фізичні особи, на яких законом покладено обов'язок сплати обов'язкових внесків державі, та приватні підприємці сплачують податки, збори, інші обов'язкові платежі, в т.ч. на загальнообов'язкове державне соціальне страхування індивідуально, з власних доходів, саме тому вони не можуть бути виконавцями (співвиконавцями) ухилення від сплати обов'язкових платежів, вчиненого іншим платником обов'язкових платежів².

Як уявляється, окреслена вище позиція є не зовсім вірною з огляду на наступне: відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування обов'язок сплачувати обов'язкові платежі, вести облік прибутків та видатків, звітувати перед уповноваженими органами покладається не тільки на платників – фізичних осіб чи приватних підприємців, а й на їх представників: аудиторів, родичів, бухгалтерів, інших уповноважених осіб тощо. Ухилення вказаних платників обов'язкових внесків від їх сплати за попередньою змовою із своїми

¹ Лейкина Н. С. Личность преступника и уголовная ответственность. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1968. – С. 129; Андрушко П. П. Кримінальне право України; за ред. П. С. Матишевського, С. С. Яценка, П. П. Андрушка. – Київ: Юрінком Інтер, 1999. – С. 512; Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2000. – С. 16; Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – 18 с.; Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – 20 с.

² Андрушко П. П. Кримінальне право України; за ред. П. С. Матишевського, С. С. Яценка, П. П. Андрушка. – Київ: Юрінком Інтер, 1999. – С. 569.

представниками, на нашу думку, потрібно кваліфікувати як вчинене за попередньою змовою групою осіб.

Як було зазначено раніше, законодавець чітко визначив, що попередньо вважається змова, яка була досягнута співучасниками злочину заздалегідь, тобто до початку злочину. З такою позицією не погоджується Я. М. Кураш, яка вважає, що змова про сумісне ухилення від сплати обов'язкових платежів може бути досягнута у процесі замаху на злочин, а не лише до початку вчинення даного злочину¹. Дане питання було об'єктом досить тривалої наукової дискусії на стадії реформування законодавства про кримінальну відповідальність, яка з прийняттям чинного КК України була правильно вирішена законодавцем.

Умисна спільна участь декількох суб'єктів злочину у вчиненні умисного злочину значно збільшує суспільну небезпеку вчинюваного діяння, оскільки при взаємній і заздалегідь обумовленій допомозі один одному у злочинців створюється значно більше можливостей в реалізації своїх злочинних намірів, а в деяких випадках лише поєднання зусиль декількох злочинців дає можливість вчинити той чи інший злочин, оскільки злочинний результат є недосяжним для кожного з них окремо.

Як зазначає М. І. Мельник, «головною рисою спільності дій (бездіяльності) співучасників є те, що дії (бездіяльність) кожного з них є складовою частиною загальної діяльності з вчинення злочину. Вони діють разом, роблячи свій внесок у вчинення злочину. Дії (бездіяльність) кожного співучасника за конкретних обставин є необхідною умовою для вчинення злочинних дій (бездіяльності) іншим співучасником, а, зрештою, – необхідною умовою настання спільного злочинного результату»².

Окрім спільності дій (бездіяльності) співучасть характеризується й суб'єктивним зв'язком між співучасниками, а саме спільним ставленням до вчинюваного ними діяння та наслідків такого діяння. Особливість інтелектуального моменту умислу співучасників полягає в усвідомленні кожним із них суспільно небезпечного характеру як свого особистого діяння, так і діяння всіх інших співучасників. При цьому співучасники повинні усвідомлено передбачати настання або можливість настання суспільно небезпечних наслідків як результату, якого вони бажали.

¹ Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – С. 18.

² Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-те вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – С. 143.

Вольовий момент умислу співучасників характеризується бажанням або свідомим припущенням єдиного для всіх співучасників злочинного результату. При цьому мотиви та цілі всіх співучасників не обов'язково мають бути однаковими.

У вітчизняній кримінально-правовій науці та судовій практиці кваліфікуючу ознаку «вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб» зазвичай розуміють як співвиконання, тобто коли всі співучасники беруть безпосередню участь у реалізації об'єктивної сторони злочину. Таке розуміння вказаної кваліфікуючої ознаки було сформоване ще радянською кримінально-правовою доктриною. Так, Ф. Г. Бурчак, Р. Р. Галиакбаров, П. Ф. Тельнов обґрунтовували позицію, що підвищення ступеня суспільної небезпеки при вчиненні злочину за попередньою змовою групою осіб здійснюється, насамперед, за рахунок поєднання за місцем та часом зусиль декількох осіб, які безпосередньо виконують діяння, описані у статті Особливої частини КК, тобто виступають як співвиконавці. Таке об'єднання зусиль декількох співвиконавців, на думку авторів цієї позиції, значно підвищує ефективність вчинення злочину, знижує можливість опору з боку потерпілих чи інших осіб, що містить загрозу заподіяння більшої шкоди охоронюваним інтересам. На підставі цього кваліфікуючу ознаку «вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб» пропонувалося визначити як вчинення злочину, в якому як співвиконавці беруть участь двоє або більше осіб, котрі попередньо, до початку вчинення діяння, домовились про спільне його вчинення¹.

Іншу позицію мають автори одного з науково-практичних коментарів КК України, які зазначають, що учасники групи осіб за попередньою змовою можуть бути як виконавцями, так і співучасниками різних видів (організатори, підбурювачі, пособники)².

Н. О. Гуторова вважає, що підхід щодо розуміння «вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб» як співвиконавство є недостатньо обґрунтованим. На її думку, про суттєве підвищення ступеня суспільної небезпеки злочинів, у вчиненні яких безпосередньо брали участь декілька осіб, можна говорити лише щодо вчинення насильниць-

¹ Бурчак Ф. Г. Соучастие: социальные, криминологические и правовые проблемы. – Киев: Вища школа, 1986. – 208 с.; Галиакбаров Р. Р. Групповое преступление. Постоянные и переменные признаки. – Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1973. – С. 38; Тельнов П. Ф. Ответственность за соучастие в преступлении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 125–130.

² Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / Д. С. Азаров, В. К. Гришук, А. В. Савченко та ін.; за заг. ред. О. М. Джузи, А. В. Савченка, В. В. Чернея. – Київ: Юрінком Інтер, 2016. – С. 98.

ких злочинів, оскільки в таких випадках поєднання зусиль співвиконавців за місцем та часом полегшує здійснення посягання, у т.ч. й за рахунок зниження можливостей до опору потерпілого чи інших осіб. При вчиненні ж ненасильницьких злочинів, у т.ч. й проти державних фінансів, наявність декількох виконавців не може виступати чинником суттєвого підвищення суспільної небезпеки порівняно із вчиненням діяння у співучасті з розподілом ролей. Наприклад, для керівника підприємства, який ухиляється від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, участь у цьому злочині пособника, який надасть інформацію стосовно «ефективних схем ухилення від оподаткування» і сприятиме їх застосуванню (створенню фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності, використанню рахунків банків, що знаходяться в офшорних зонах, тощо) є значно «кориснішою», ніж участь як співвиконавця головного бухгалтера підприємства¹.

На нашу думку, таке сприйняття розглядуваної кваліфікуючої ознаки є найбільш прийнятним, а отже, ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене за попередньою змовою групою осіб, слід розуміти як таке, що було вчинене за попередньою домовленістю, досягнутою до початку вчинення злочину, двома і більше особами, що наділені ознаками суб'єкта цього злочину і які діяли як у співвиконавстві, так і з розподілом ролей.

Іншою кваліфікуючою ознакою ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є вчинення таких само діянь, якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах.

Згідно з приміткою до ст. 212¹ КК України під великим розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в три тисячі разів і більше перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Прикладом вчинення аналізованого нами злочину у великих розмірах є наступний. *ОСОБА_2, реалізуючи свій злочинний умисел, спрямований на ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України, обійма-*

¹ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 322.

ючи посаду головного бухгалтера ЗДП «Радіоприлад», діючи умисно, в період часу з 01 лютого 2013 року по 31 серпня 2013 року, в порушення вимог п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08 липня 2010 року «...платниками єдиного внеску є роботодавці – підприємства, установи, організації, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форм власності, виду діяльності та господарювання...», в порушення вимог п. 1 ч. 2 ст. 6 вказаного Закону «... платник єдиного внеску зобов'язаний своєчасно та в повному обсязі сплачувати єдиний внесок...» та в порушення вимог ч. 12 ст. 9 цього ж Закону «...єдиний внесок підлягає сплаті незалежно від фінансового стану платника» та «... зобов'язання із сплати єдиного внеску виконуються в першу чергу і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань щодо виплати заробітної плати (доходу)...», будучи обізнаною про фактичний фінансовий стан підприємства і маючи реальну можливість сплатити заборгованість зі сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України, ухилилась від їх сплати, шляхом перерахування грошових коштів на розрахункові рахунки контрагентів, перерахувала кошти на потреби комерційного характеру, що призвело до фактичного ненадходження грошових коштів до Пенсійного фонду на загальну суму 2497672,96 грн.

Таким чином, у результаті злочинних діянь ОСОБА_2 до Пенсійного фонду України фактично не надійшли кошти у великих розмірах на загальну суму 2497672,96 грн, що більш ніж у 3000 разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Своїми протиправними умисними діями ОСОБА_2 вчинила кримінальне правопорушення, передбачене ч. 2 ст. 212¹ КК України, яке кваліфікується як умисне ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, що призвело до фактичного ненадходження до Пенсійного фонду України коштів у великих розмірах¹.

На нашу думку, визначення кваліфікуючої ознаки розглядуваного нами злочину за допомогою неоподатковуваного мінімуму доходів громадян є не зовсім вдалим, хоча б з огляду на те, що даний показник не є стабільним і піддається частим змінам, що може призводити до плутанини і неправильного застосування кримінально-правових норм.

¹ Кримінальна справа № 333/44415/14-к за 2016 р. // Архів Комунальського районного суду м. Запоріжжя.

Злочинні наслідки та оціночні поняття в них досліджувались різними вченими (зокрема П. С. Берзіним, М. І. Пановим, В. П. Питецьким, С. Д. Шапченком)¹, але не вирішені й до сьогодні. Так, з 2005 р. – часу доповнення КК України ст. 212¹, неоподатковуваний мінімум доходів громадян (у частині кваліфікації злочинів або адміністративних правопорушень) щорічно змінювався, що було пов'язано з економічними процесами, які відбувались у країні та світі в цілому. Слід зазначити, що раніше законодавством для всіх випадків застосовувався неоподатковуваний мінімум доходів громадян, розмір якого складав 17 грн. Згодом законодавцем було зроблено прив'язку неоподатковуваного мінімуму доходів громадян (у частині кваліфікації злочинів або адміністративних правопорушень) до мінімальної заробітної плати, а потім даний показник почав розраховуватись виходячи з прожиткового мінімуму. Для всіх інших випадків, не пов'язаних із застосуванням норм кримінального та адміністративного законодавства в частині кваліфікації злочинів або адміністративних правопорушень, неоподатковуваний мінімум доходів громадян залишився незмінно стабільним і, як раніше, складає 17 грн.

Як бачимо, за час існування у КК України ст. 212¹ поняття великого розміру при ухиленні від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування визначалося різними критеріями та неодноразово змінювалося. Зміна поняття «великий розмір» при ухиленні від сплати обов'язкових внесків державі прослідковується з часу запровадження до законодавства України про кримінальну відповідальність такої ознаки. Вперше поняття «великого розміру» було використане законодавцем в тексті диспозиції ст. 148² «Ухилення від сплати податків з підприємств і організацій» КК України 1960 р. в редакції Закону України від 26.01.1993 р. для визначення матеріального розміру наслідків злочину². Дана редакція статті не містила критеріїв встановлення великого розміру завданої шкоди державі, оскільки на той час це поняття було оціночним.

У примітці до ст. 148² «Ухилення від сплати податків» КК України 1960 р. в другій редакції від 28.01.1994 р. законодавець визначив, що

¹ Берзін П. С. Злочинні наслідки: поняття, основні різновиди, кримінально-правове значення: монографія. – Київ: Дакор, 2009. – С. 736; Панов Н. И. Оценочные понятия и их применение в уголовном праве // Проблемы соц. законности. – Х., 1981. – № 7. – С. 106; Питецкий В. Применение оценочных понятий уголовного права // Советская юстиция. – 1984. – № 20. – С. 4.

² Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України: Закон України від 26.01.1993 р. № 2936-XII. URL: http://search.ligazako№.ua/l_doc2.№sf/li№k1/ed_1993_01_26/a№/6/T923600.html#6.

під великим розміром слід розуміти суму податку, яка в сто разів і більше перевищує мінімальний розмір заробітної плати, але не перевищує цього розміру в тисячу разів. Примітка до цієї статті в третій редакції від 05.02.1997 р. великим розміром коштів, що не надійшли до бюджетів та державних цільових фондів, визначала суму податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що в двісті п'ятдесят разів і більше перевищували встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, але, водночас, не перевищували його в тисячу разів. Дана редакція ст. 148² КК України 1960 р. вперше визначила великий розмір як кваліфікуючу ознаку даного злочину.

Після прийняття нового КК України великий розмір ухилення від сплати обов'язкових внесків державі містився у примітці до ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», згідно з якою під великим розміром коштів розумілися суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищували установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Саме ця редакція і була взята за основу при визначенні великого розміру злочину, передбаченого ч. 2 ст. 212¹ КК України.

Як бачимо, з часу впровадження оціночного поняття «великий розмір» в законодавство України про кримінальну відповідальність для визначення розміру шкоди, завданої державі ухиленням від сплати обов'язкових внесків, його кількісний показник значно збільшився. Від суми грошових коштів, яка в сто і більше разів перевищувала мінімальний розмір заробітної плати у 1994 р., до суми, яка в три тисячі і більше разів перевищує установлений законом неоподаткований мінімум доходів громадян у 2016 р.

Цікава пропозиція була свого часу внесена В. М. Вересовим, який запропонував встановити порядок з абсолютним критерієм визначення оціночних понять (значний, великий та особливо великий розміри) також і відносний критерій, який би визначався залежно від частини несплачених обов'язкових внесків, що дало б можливість подолати існуючу нерівність умов великих і дрібних підприємств¹. При належній економічній обґрунтованості такий підхід до поглиблення диференціації відповідальності є цілком прийнятний. Іншим напрямом диференціації відповідальності може бути обрана відмінність платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та

¹ Вересов В. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (на матеріалах Автономної Республіки Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1999. – С. 13.

страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування або способи ухилення. Також при реформуванні законодавства про кримінальну відповідальність у даному напрямі необхідно звернути належну увагу на невідповідність покарання завданим збиткам.

Окрім кваліфікуючих ознак, ст. 212¹ КК України містить й особливо кваліфікуючі ознаки, а саме: вчинення даного злочину особою, раніше судимою за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також ухилення, яке призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів в особливо великих розмірах, тобто у розмірах, що в п'ять тисяч разів і більше перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян (ч. 3 ст. 212¹ КК України).

Така особливо кваліфікуюча ознака аналізованого нами злочину як «діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою раніше судимою за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», свідчить про наявність рецидиву злочинів у діянні винної особи. При цьому, згідно зі ст. 34 КК України, рецидивом злочинів є вчинення нового умисного злочину особою, яка має судимість за умисний злочин, тобто особою, котра вже має судимість за попередній умисний злочин і знову вчиняє умисний злочин.

Необхідно зауважити, що у ч. 3 ст. 212¹ КК України йдеться про так званий спеціальний рецидив, що наявний за умови, коли особа, вже маючи судимість за певний умисний злочин, знову вчиняє умисний злочин, який за своєю юридичною природою є тотожним або, у передбачених законом випадках, однорідним, тобто в обох випадках він посягає на той самий об'єкт. Підвищена суспільна небезпека спеціального рецидиву, завдяки якій він виступає як особливо кваліфікуюча ознака злочину, полягає в тому, що нове діяння у вигляді ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування особа вчиняє знову після її засудження, притягнення до кримінальної відповідальності й призначення покарання за аналогічний злочин.

Згідно зі ст. 88 КК України особа визнається такою, що має судимість, з дня набрання законної сили обвинувальним вироком і до погашення або зняття судимості. При кваліфікації ухилення від сплати єди-

ного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування за ч. 3 ст. 212¹ КК України, вчиненого особою, яка раніше була судимою за такий злочин, потрібно встановити такі умови: а) обвинувальний вирок за перший злочин вступив у законну силу; б) судимість за перший злочин не знята і не погашена у встановленому законом порядку; в) за перший злочин особа засуджена з призначенням покарання і не була звільнена від покарання; г) злочинність і караність діяння, за яке була засуджена особа, не усунута законом. Недотримання цих умов позбавляє можливості кваліфікувати дії особи за ч. 3 ст. 212¹ КК України.

3.2. Відмежування складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування від суміжних складів злочинів

Аналіз об'єктивних та суб'єктивних ознак складу ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування дозволяє перейти до питань відмежування даного злочину від суміжних складів злочинів.

За конструкцією склад злочину, передбачений ст. 212¹ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» КК України, подібний до складу злочину, передбаченого ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» цього Кодексу. Таку ситуацію О. Марін пояснює наявністю в кримінальному законодавстві двох норм, одна з яких є загальною (визначає певне коло діянь як злочини), інша – спеціальною (виділяє з цього кола певні діяння як самостійні злочини, спеціалізує кримінально-правове регулювання), за котрої при кримінально-правовій оцінці одного суспільно небезпечного діяння на застосування претендують обидві ці норми. Конкуренція загальної та спеціальної кримінально-правових норм при кваліфікації діяння виникає через прагнення законодавця диференціювати кримінальну відповідальність, виділяючи із загальної норми спеціальну норму (норми), яка передбачає або більш сувору, або пом'якшену відповідальність порівняно із загальною нормою¹.

¹ Марін О. К. Конкуренція кримінально-правових норм: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Л., 2001. – С. 170.

Дешо схожа диференціація відповідальності за видом обов'язкових платежів державі при ухиленні від їх сплати відбулася у випадку зі статтями 212 та 212¹ КК України. Так, законодавець спочатку виділив із податкових відносин відносини щодо загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, а згодом – і всі відносини щодо загальнообов'язкового соціального страхування та для їх кримінально-правового захисту доповнив КК України ст. 212¹.

Зіставлення загальних і спеціальних норм свідчить, що загальна норма більша за обсягом, тобто охоплює більше коло діянь, ніж спеціальна, але остання містить більше ознак, за рахунок яких вона й виділяється із загальної. У випадках конкуренції загальної та спеціальної норм чітко проявляється закон зворотного співвідношення об'єкта та змісту поняття. Зокрема, поняття спеціальної кримінально-правової норми: зі збільшенням кількості закріплених у законі про кримінальну відповідальність ознак, відповідно, зменшується коло суспільних відносин, які піддаються кримінально-правовій охороні, й таким чином – обсяг регулювання (впливу) спеціальної кримінально-правової норми¹.

Слід погодитися з О. Марінім, що для правильного вирішення конкуренції загальної та спеціальної норм важливе значення має класифікація спеціальних норм і, як наслідок, – класифікація підвидів конкуренції в межах співвідношення загальної та спеціальної норм². Також слушною у контексті конкуренції кримінально-правових норм є позиція М. Свідлова, який запропонував три підстави класифікації таких норм: предмет кримінально-правового регулювання, його межі і об'єкт охорони. За предметом він виділяє такі норми: абсолютно спеціальні, до яких належать спеціальні норми, що передбачають відповідальність за посягання, однорідні з передбаченими загальною нормою та порівняно спеціальні, що виділилися з декількох загальних, а також ті, які хоча і були виділені з однієї загальної норми, але передбачають відповідальність за поведінку, що раніше не регулювалася кримінальним правом. За об'єктом охорони він виділив такі два види норм: спеціальні норми, які мають однаковий із загальними основний об'єкт (однооб'єктні), та спеціальні, що відрізняються за об'єктом від відповідних загальних, тобто двооб'єктні (мають основний та додатковий об'єкт)³.

¹ Кузнецов В. В., Савченко А. В. Теорія кваліфікації злочинів: підручник / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. В. І. Шакуна. – 5-те вид., перероб. – Київ: Алерта, 2013. – С. 186.

² Марін О. К. Конкуренція кримінально-правових норм: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Л., 2001. – С. 119.

³ Свидлов Н. М. Специальные нормы и квалификация преступлений следователем. – Волгоград: ВСИШ МВД СССР, 1981. – С. 19–24.

У кримінально-правовій літературі одностайно пропонується при конкуренції загальної та спеціальної норми застосовувати лише спеціальну норму¹. Правильність цього твердження не викликає сумнівів, оскільки вирішення цього виду конкуренції ґрунтується на волі законодавця, котрий, виділивши спеціальну норму, вказав, що за наявності ознак, передбачених спеціальною нормою, повинна застосовуватись саме спеціальна норма. Проте, якщо у вчиненому немає якоїсь ознаки спеціальної норми, то замість неї застосовується загальна норма. Одночасна кваліфікація за загальною та спеціальною нормами можлива лише в разі реальної сукупності злочинів².

При співставленні елементів складу досліджуваного злочину з елементами складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, основні відмінності прослідковуються в таких елементах складу злочину, як безпосередній об'єкт та предмет злочину³. Саме ці елементи вказаних складів злочинів суттєво різняться своїм змістом та властивостями та є тими ознаками, за якими слід відмежовувати вказані склади злочинів один від одного.

Безпосереднім об'єктом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є встановлений законодавством порядок сплати страхових внесків, що забезпечує формування коштів загальнообов'язкових державних фондів соціального страхування. Безпосереднім об'єктом злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є встановлений законодавством порядок оподаткування фізичних та юридичних осіб. Предметом ухилення злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є грошові кошти, які мали бути сплачені як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Предметом злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є грошові кошти, які мали бути сплачені до бюджетів різних видів як податки, збори (обов'язкові платежі).

Вищенаведене вказує на те, що ст. 212 та ст. 212¹ КК України не перебувають в конкуренції загальної та спеціальної норми, адже у них різні об'єкти та предмет. Однак, з іншого боку, враховуючи класифі-

¹ Кудрявцев В. Н. Общая теория квалификации преступлений. – 2-е изд., перераб. и допол. – М.: Юристъ, 1999. – С. 220; Коржанський М. Й. Кваліфікація злочинів: навч. посіб. – 2-ге вид. – Київ: Атіка, 2002. – С. 71.

² Кузнецов В. В., Савченко А. В. Теорія кваліфікації злочинів: підручник / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. В. І. Шакуна. – 5-те вид., перероб. – Київ: Алерта, 2013. – С. 187.

³ Кошевський В. С. Відмежування ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування від суміжних складів злочинів // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 12. – С. 159–161.

кацію за предметом кримінально-правового регулювання М. Свідлова, ст. 212¹ КК України щодо ст. 212 цього Кодексу є порівняно спеціальною, тобто такою, що була виділена із загальної (ст. 212 КК України) та передбачає відповідальність за поведінку, що раніше не регулювалась кримінальним правом. Отже, доходимо висновку, що ст. 212¹ КК України є порівняно спеціальною щодо ст. 212 КК України і при кваліфікації перебуває у конкуренції з нею. Одночасна кваліфікація за статтями 212 та 212¹ КК України можлива лише в разі реальної сукупності злочинів.

Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою державного підприємства, установи, організації, яка умисно, з метою одержання будь-якої неправомірної вигоди для самої себе чи іншої фізичної або юридичної особи, використовує службове становище всупереч інтересам служби, завдаючи істотної шкоди чи спричиняючи тяжкі наслідки охоронюваним законом інтересам держави, потрібно кваліфікувати, на нашу думку, за сукупністю злочинів, передбачених статтями 212¹ та 364 КК України. Якщо ж такі дії були вчинені службовою особою юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми, то їх необхідно кваліфікувати за статтями 212¹ та 364¹ КК України.

Крім цього, одним із способів ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є вчинення його шляхом підроблення відповідних документів (звітних, облікових або первинних).

Один із способів вчинення ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування описаний у диспозиціях статей 358 та 366 КК України. З іншого боку, в ст. 212¹ КК України законодавець не вмістив жодної вказівки на способи вчинення даного злочину, які одночасно є самостійними злочинами, тому правила подолання конкуренції частини та цілого в даному випадку не застосовуються.

Зі змісту п. 14 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» випливає, що в разі, коли ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) або його приховання вчинено шляхом службового підроблення, дії винної особи мають додатково кваліфіку-

ватися за ст. 366 КК України. При цьому підроблення документів службовою особою може кваліфікуватися за ст. 366 КК України незалежно від того, до якої відповідальності (кримінальної чи адміністративної) її буде притягнуто за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)¹. Проте Інформаційний лист Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ № 223-286/0/4-13 від 12.02.2013 р. «Про практику застосування судами окремих норм матеріального права щодо кваліфікації ухилення від сплати податку, вчиненого шляхом службового підроблення» містить таке уточнення: якщо особа з метою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вчиняє службове підроблення, яке є одним із способів такого ухилення, то наслідки, що призвели до фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах, охоплюються диспозицією конкретної частини ст. 212 КК України і не можуть одночасно (подвійно) розцінюватись як тяжкі наслідки в розумінні ч. 2 ст. 366 КК України². На наш погляд, аналогічний підхід може бути застосований і при кваліфікації за згаданих обставин ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Також при відмежуванні злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, від суміжних посягань слід звернути увагу на співвідношення досліджуваного злочину із злочином, передбаченим ст. 192 «Заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою» КК України. М. І. Панов зазначає, що ухилення від сплати обов'язкових внесків державі є одним із способів заподіяння майнової шкоди державі шляхом обману або зловживання довірою³. При цьому Ю. М. Сухов вважає, що спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям та ухилення від сплати обов'язкових внесків співвідносяться як загальна та спеціальна норми, але ця конкуренція є частковою або неповною. На його думку, за спричинення майнової шкоди шляхом обма-

¹ Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/mai.cgi?№reg=v0015700-04>.

² Інформаційний лист Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ № 223-286/0/4-13 від 12.02.2013 р. «Про практику застосування судами окремих норм матеріального права щодо кваліфікації ухилення від сплати податку, вчиненого шляхом службового підроблення». URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/8435/8440/465998/>.

³ Панов Н. И. Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путём обмана или злоупотребления доверием. — Х.: Вища школа, 1977. — 125 с.

ну або зловживання довір'ям до кримінальної відповідальності мають притягатися громадяни – підприємці і привієняні до них особи (аудитори, адвокати, приватні нотаріуси) у разі неперерахування ними до бюджетів сум прибуткового податку з громадян, оскільки такі особи не є посадовими (службовими)¹. На думку В. В. Лисенка та П. В. Мельника, спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям та ухилення від сплати обов'язкових внесків не конкурують між собою, а лише мають окремі схожі риси².

Безперечно, страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування є одним із видів обов'язкових внесків державі. І саме грошові кошти, які мали бути сплачені як страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, є предметом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України. Предметом злочину, передбаченого ст. 192 КК України, є інші кошти, що підлягають сплаті (за надані послуги, використання майна тощо). До того ж, предметом заподіяння майнової шкоди шляхом обману чи зловживання довірою може бути і майно, з якого неправомірно отримується вигода. Суттєві відмінності між статтями 212¹ та 192 КК України прослідковуються і в інших елементах складу злочину (зокрема об'єкт та об'єктивна сторона), що свідчить про правильність та обґрунтованість позиції В. В. Лисенка та П. В. Мельника щодо співвідношення даних складів злочинів.

Отже, злочини, передбачені статтями 192 та 212¹ КК України, у конкуренції не перебувають. За сукупністю вони можуть бути кваліфіковані лише за умови, якщо фізична особа – платник страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування одночасно обманює державу та не сплачує інші платежі, наприклад, за електричну енергію, комунальні послуги та ін. Основним критерієм при розмежуванні злочинів, передбачених цими статтями, є ознаки, які прямо вказані в диспозиціях кримінально-правових норм.

¹ Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2000. – 16 с.

² Лисенко В. В., Мельник П. В. Возбуждение уголовного дела об уклонении от уплаты налогов. – Киев: Правові джерела, 1999. – С. 58.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи проведені дослідження питань кримінально-правової охорони сфери соціального та пенсійного страхування, що, передусім, стосується розробки кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та основні його результати у вигляді теоретичних положень і рекомендацій, що відповідають вимогам наукової новизни, мають значення для науки та правоохоронної практики, слід зробити наступні висновки.

1. Розвиток національного законодавства про кримінальну відповідальність був пов'язаний зі створенням та дією різних нормативно-правових актів: Руської Правди, Статутів князівства Литовського, Прав та установ Малоросії, КК УРСР 1922, 1927 і 1960 рр. тощо. У вказаних нормативно-правових актах прописані норми права, що регулювали різні суспільні відносини тих часів, у т.ч. і кримінально-правові. Дослідження згаданих нормативно-правових актів вказало на відсутність у кожному з них норм, що передбачали б відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування.

Кримінально-правова норма, що встановлювала відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне (соціальне) страхування в законодавстві України про кримінальну відповідальність, вперше з'явилася лише в 2005 р., а у подальшому зазнала певних змін, зокрема:

- по-перше, у зв'язку з проведенням пенсійної реформи в Україні (2010 р.), коли ст. 212¹ КК України була викладена в новій редакції;

- по-друге, у зв'язку з гуманізацією відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності (2011 р.), коли абзац другий ч. 1, абзац другий ч. 2 та абзац другий ч. 3 ст. 212¹ КК України були викладені в такій редакції: «...карається штрафом від п'ятисот до тисячі п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на трок до трьох років»; «...караються штрафом від тисячі п'ятисот до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років»; «...караються штрафом від десяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч

неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна»;

– по-третє, у зв'язку з реформуванням загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці (2014 р.), коли: в абзаці другому ч. 1 ст. 212¹ КК України слова «від п'ятисот до тисячі п'ятисот» були замінені словами «від однієї тисячі до двох тисяч»; в абзаці другому ч. 2 цієї статті слова «від тисячі п'ятисот» були замінені словами «від двох тисяч»; в абзаці другому ч. 3 цієї статті слова «від десяти тисяч» були замінені словами «від п'ятнадцяти тисяч».

2. Дослідження зарубіжного законодавства та порівняння його із українським дозволяє зробити такі висновки:

– по-перше, порівняння ст. 212¹ КК України з нормами, які передбачають відповідальність за порушення в сфері соціального страхування у державах романо-германського типу правової системи, дозволило виявити як спільні, так і відмінні ознаки. Серед спільних ознак можна виділити такі: відповідальність за порушення в сфері соціального страхування, як у країнах романо-германського типу правової системи, так і в Україні, настає за несплату страхових внесків на соціальне страхування; базою нарахування страхових внесків є заробітна плата працівників; відповідальність поширюється лише на тих осіб, які уповноважені здійснювати нарахування та сплату страхових внесків на соціальне страхування. Відмінності прослідковуються у формулюванні диспозицій кримінально-правових норм різних країн (Австрія, Латвія, Німеччина, Польща, Швеція), а також у визначенні ознак спеціально-го суб'єкта досліджуваного злочину, опису суб'єктивної сторони тощо;

– по-друге, дослідження кримінального законодавства деяких країн романо-германського типу правової системи вказує на те, що тільки в Іспанії та в Україні необхідною умовою для притягнення до відповідальності за посягання на систему соціального страхування є заподіяння шкоди на встановлену суму коштів. У решті країн для притягнення до відповідальності достатньо вчинити діяння, що описане в законі. Також по-різному трактуються законодавцями західних країн відносини загальнообов'язкового соціального (пенсійного) страхування. Якщо в Польщі кримінально карані посягання на систему соціального страхування законодавцем віднесені до злочинів проти трудових прав, то у Латвії аналогічні посягання відносяться до злочинів проти народного господарства, а в Україні, як відомо, даний злочин віднесено до злочинів у сфері господарської діяльності;

– по-третє, звернення до законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та порівняння його з відповідними нормами кримінального законодавства пострадянських країн (Вірменія, Казахстан, Таджикистан, Узбекистан та ін.) вказує на схожість у формулюванні та побудові таких норм. Суттєвою відмінною ознакою є те, що у вказаних країнах соціальне страхування є складовою частиною системи оподаткування, а тому кримінально-правовий захист забезпечується нормами про відповідальність за податкові злочини. Така ж ситуація була і в Україні до початку проведення пенсійної реформи, яка зумовила виокремлення в законі про кримінальну відповідальність України у 2005 р. окремої норми про відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

– по-четверте, порівнюючи норми про кримінальну відповідальність за посягання на систему соціального та пенсійного страхування України та США було виявлено такі відмінності: норми США є формальними, тобто відповідальність настає з моменту вчинення дій, описаних у законі, а саме посягання здійснюється як на систему державного загальнообов'язкового соціального й пенсійного страхування, так і на приватні механізми соціального страхування, при цьому кількість таких норм у законодавстві США більша;

– по-п'яте, у КК держав змішаного типу правової системи норми про відповідальність за ухилення від сплати обов'язкових внесків, що забезпечують правомірне функціонування систем соціального та пенсійного страхування, мають формальний склад і відрізняються за рядом об'єктивних ознак (наприклад, законодавець Норвегії та Швеції передбачає кримінальну відповідальність навіть за намагання ухилитись від сплати офіційних зборів);

– по-шосте, дослідження КК країн релігійно-традиційного типу та соціалістичного типу правової системи показало відсутність у них норм, що передбачають відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування.

3. Щодо аналізу об'єктивних ознак складу ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове пенсійне страхування, то ми виходимо із загальноприйнятого на даний час розуміння об'єкта злочину як суспільних відносин, що охороняються законом про кримінальну

відповідальність. Зважаючи на зміст та структуру суспільних відносин загальнообов'язкового державного соціального страхування та загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, об'єктом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, слід визначити суспільні відносини, регламентовані законодавством України, що виникають у сфері фінансової діяльності держави щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які забезпечують формування централізованих фондів соціального страхування (ПФУ, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття).

Відносини в сфері господарської діяльності, природно, не можуть бути визнані безпосереднім об'єктом такого злочину як ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а факт існування ст. 212¹ у розділі VII Особливої частини КК України «Злочини у сфері господарської діяльності» потребує законодавчого перегляду. Пропонуємо створити в Особливій частині національного КК окремий розділ VII-А «Злочини у сфері державних фінансів», в якому розмістити ст. 212¹, а також запропоновані Н. О. Гуторовою склади злочинів, передбачені статтями 199, 201, 204, 210, 211, 212, 216, 222, 233, які необхідно виключити з розділу VII Особливої частини КК України «Злочини у сфері господарської діяльності».

Предметом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, визначено грошові кошти, що мають бути сплачені у встановленому законом порядку до фондів соціального страхування як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Діяння як обов'язкова ознака об'єктивної сторони складу злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є протиправним та суспільно небезпечним і може вчинятись як у формі дії, так і бездіяльності. Наразі за конструкцією об'єктивної сторони склад зазначеного злочину є матеріальним. З метою вдосконалення кримінально-правового захисту солідарної системи соціального страхування пропонуємо з конструкції основного складу злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, виключити вказівку на настання прямих наслідків у вигляді ненадходження коштів до фондів соціального страхування та викласти її в наступній

редакції: *«Умисне ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особою, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана його сплачувати, – карається...»*. При цьому ми не виключаємо, що аналогічні зміни також можуть бути внесені до ст. 212 КК України задля узгодження цих норм як загальної та спеціальної. Також, з метою усунення законодавчих колізій, необхідно виключити з Кодексу України про адміністративні правопорушення ряд статей, зокрема статті 165¹, 165³, 165⁴ та 165⁵.

Застосування ч. 4 ст. 212¹ КК України має здійснюватися з урахуванням ст. 45 цього Кодексу. Також до ч. 4 ст. 212¹ КК України слід закласти превентивно-профілактичну мотивацію, яка не лише буде стимулювати розкриття злочинів, а й сприятиме їх попередженню. Тому пропонуємо ч. 4 ст. 212¹ КК України викласти в наступній редакції: *«Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, відшкодувала шкоду, завдану фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування їх несвоєчасною сплатою (штрафні санкції, пеня), а також сприяла розкриттю злочину»*.

4. Спеціальним суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, можуть бути осудні особи, які досягли 16-річного віку, з числа: а) службових осіб підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, що зобов'язані забезпечити обчислення та сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (організовувати та вести бухгалтерський облік, складати бухгалтерські звіти та подавати їх до фондів соціального страхування, які відповідальні за розрахунок та нарахування загальнообов'язкових страхових внесків, тощо); б) фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, на яких покладений обов'язок обчислення та сплати загальнообов'язкових страхових внесків; в) фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно (адвокати, нотаріуси, творчі люди), які є членами сімей (дружина, чоловік, батьки, діти та інші утриманці) фізичних осіб, що займаються підпри-

ємницькою діяльністю без створення юридичної особи та займаються з ними підприємницькою діяльністю, отримують частину доходу від заняття цією діяльністю та не перебувають з ними у трудових або цивільно-правових відносинах, які не належать до кола осіб, що підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню, однак добровільно виявили бажання взяти участь у солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування.

Співучасниками ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, поряд із спеціальними суб'єктами, можуть виступати також загальні суб'єкти, в т.ч. і застраховані особи. Діяння таких осіб потрібно кваліфікувати за загальним правилом кваліфікації співучасті з посиланням на ст. 27 КК України.

5. Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування може вчинятися як з прямим, так і з непрямым (побічним) умислом. Мотиви вчинення даного злочину можуть бути різними і на кваліфікацію злочину не впливають. Зміст мети за рівних умов, але в різних випадках може бути неоднаковим.

6. Кваліфікуючими ознаками злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є вчинення умисного ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування вчинене за попередньою змовою групою осіб або, якщо ті самі діяння призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах (ч. 2). Під вчиненням даного злочину за попередньою змовою групою осіб слід розуміти таке, яке було вчинене за попередньою домовленістю, досягнутою до початку вчинення злочину, двома і більше особами, що наділені ознаками суб'єкта цього злочину, та які діяли як у співвиконавстві, так і з розподілом ролей.

Особливо кваліфікуючими ознаками злочину, передбаченого ст. 212¹ КК України, є вчинення даного діяння особою, раніше судимою за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також ухилення, яке призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів в особливо великих розмірах (ч. 3). При кваліфікації рецидиву ухилення від сплати єдиного внеску

на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, передбаченого ч. 3 ст. 212¹ КК України, слід враховувати непогашену судимість особи за цей злочин.

За умови ухвалення законодавцем вироблених нами пропозицій щодо формування складу злочину, передбаченого ч. 1 ст. 212¹ КК України, як формального, визначення примітки до цієї статті на майбутнє слід пов'язати лише із вчиненням ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування у великих та особливо великих розмірах.

7. Вивчивши питання конкуренції норм при кваліфікації, а також проаналізувавши такий вид конкуренції кримінально-правових норм як конкуренція загальної та спеціальної норми, можемо стверджувати, що ст. 212¹ КК України є спеціальною щодо ст. 212 КК України. При цьому ст. 364 та ст. 212¹ КК України не співвідносяться як загальна норма та спеціальна і в конкуренції не перебувають. Певні особливості має кваліфікація ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування способом підроблення. Злочини, передбачені статтями 192 та ст. 212¹ КК України, у конкуренції не перебувають. За сукупністю вони можуть бути кваліфіковані лише за умови, якщо фізична особа – платник страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування одночасно обманює державу і не сплачує інші платежі, наприклад, за електричну енергію, комунальні послуги тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Актуальні проблеми кримінального права: навч. посіб. / В. М. Попович, П. А. Трачук, А. В. Андрушко, С. В. Логін. – Київ: Юрінком Інтер, 2009. – 256 с.
2. Аналіз практики застосування судами України законодавства, яке передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших платежів. – Київ, 1998. – 312 с.
3. Андрушко П., Мойсик В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей // Все о бухгалтерском учете. – 1998. – № 40. – С. 93–95.
4. Андрушко П. П., Мойсик В. Р. Відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство, практика застосування і напрямки вдосконалення. Коментар судової практики в кримінальних та адміністративних справах. – Київ: Юрінком Інтер, 1998. – 347 с.
5. Андрушко П. П. Кримінальне право України / за ред. П. С. Матишевського, С. С. Яценка, П. П. Андрушка. – Київ: Юрінком Інтер, 1999. – 512 с.
6. Андрушко П. П. Науково-практичний коментар до кримінального кодексу України. – Київ: АСК, 2000. – 752 с.
7. Андрушко П. П. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України (спеціальний випуск). – Київ: Юрінком, 1994. – 784 с.
8. Антипов В. І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення). – Вінниця: ДП ДКФ, 2006. – 1040 с.
9. Антонян Ю. М., Бородин С. В. Преступность и психические аномалии. – М.: Наука, 1987. – 208 с.
10. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси: навч. посіб. – Київ: Атіка, 2002. – 368 с.
11. Бантышев А. Ф. Должностные преступления: учеб. пособ. – Київ, 1996. – 45 с.
12. Белогриц-Котляревский Л. С. Учебник русского уголовного права. – СПб.: Южно-Русское книгоизд-во Ф. А. Иогансона, 1903. – 624 с.
13. Берзін П. С. Злочинні наслідки: поняття, основні різновиди, кримінально-правове значення: монографія. – Київ: Дакор, 2009. – 736 с.

14. Брайнин Я. М. Уголовная ответственность и ее основание в советском уголовном праве. – М., 1963. – 275 с.
15. Братасюк М. Ціннісний підхід до права в контексті сучасної правничої методології // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 11. – С. 3–7.
16. Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. – Львів: ЛДУ імені Івана Франка, 1998. – 76 с.
17. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. — Київ: Атіка, 2000. – 287 с.
18. Бурчак Ф. Г. Соучастие: социальные, криминологические и правовые проблемы. – Киев: Вища школа, 1986. – 208 с.
19. Вересов В. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (на матеріалах Автономної Республіки Крим): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1999. – 18 с.
20. Ветров Н. И. Уголовное право. Особенная часть: учебник. – М.: ЮНИТИ, Закон и право, 2000. – 524 с.
21. Владимиров В. А., Левицкий Г. А. Субъект преступления по советскому уголовному праву. – М.: Высшая школа МООП РСФСР, 1964. – 59 с.
22. Волков В. С. Мотив и квалификация преступлений. – Казань, 1968. – 168 с.
23. Воробей П. А. Кримінальна відповідальність за незаконну торговельну діяльність: монографія. – Київ: Українська академія внутрішніх справ, 1996. – 116 с.
24. Воробей П. А. Кримінально-правове ставлення в вину: монографія. – Київ: Атіка, 2009. – 176 с.
25. Галиакбаров Р. Р. Групповое преступление. Постоянные и переменные признаки. – Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1973. – 140 с.
26. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. – Київ: Юрінком, 1997. – 144 с.
27. Гега П. Т. Правові основи податкової системи: правопорушення, проблеми, рішення. – Київ, 1996. – 166 с.
28. Глистин В. К. Проблема уголовно-правовой охраны общественных отношений. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1979. – 127 с.
29. Глущенко В. В., Чехунов В. Н. Финансы: учеб. пособ. – Х.: Изд-во Ун-та внутр. дел., 2000. – 160 с.

30. Голяк Л. В., Мацко А. С., Тюріна О. В. Порівняльне правознавство: курс лекцій. – Київ: МАУП, 2004. – 200 с.
31. Горна М. О. Статистичне забезпечення управління фондами соціального: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.10. – Київ, 2016. – 224 с.
32. Господарський кодекс України (за станом на 19 січня 2012 р.) // Відомості Верховної Ради України, 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
33. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – 18 с.
34. Губар О. Є. Соціальне страхування у забезпеченні суспільного добробуту // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 130–136.
35. Гусарев С. Д., Тихомиров О. Д. Юридична деонтологія (Основи юридичної діяльності). – Київ: Знання, 2005. – 655 с.
36. Гутник А. Е. Предупреждение налоговой милицией уклонений от уплаты налогов. – Киев: Атика, 2001. – 174 с.
37. Гуторова Н. О. Проблеми депеналізації злочинів проти державних фінансів // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 116–117.
38. Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України. – Х.: Вид-во. Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – 384 с.
39. Гуторова Н. О. Проблеми відповідальності юридичних осіб у кримінальному судочинстві за ухилення від оподаткування // Вісник національного університету внутрішніх справ. – 2002. – Спец-випуск. – С. 131–135.
40. Гуторова Н. О. Проблеми кримінально-правової охорони державних фінансів України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 2002. – 38 с.
41. Дагель П. С., Михеев Р. В. Установление субъективной стороны преступления, – Владивосток: Изд-во ДВГУ, 1972. – 36 с.
42. Дагель П. С. Учение о личности преступника в советском уголовном праве. – Владивосток: Изд-во Дальневост. гос. ун-та, 1970. – 129 с.
43. Дмитрієв А. І., Шепель А. О. Порівняльне правознавство: навч. посіб. – Київ, 2003. – 184 с.

44. Дудоров 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.

45. Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права. – Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – 952 с.

46. Дудоров О. О. Встановлення суб'єктивних ознак ухилення від сплати податків у правозастосовній практиці // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1998. – № 7. – С. 19–27.

47. Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: монографія. – Київ: Юридична практика, 2003. – 924 с.

48. Дудоров О. О., Мельник М. І., Хавронюк М. І. Злочини у сфері підприємництва: навч. посіб. – Київ: Атіка, 2001. – 608 с.

49. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2007. – 34 с.

50. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування, соціальний захист та пенсійне забезпечення у цифрах та фактах. / Пенсійний фонд України. – Офіц. вид. – Київ, 2010. – 66 с. URL: http://www.pension.kiev.ua/files/mlsp_stat_dec2010.pdf.

51. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність». – Х., 2006. – 18 с.

52. Закон Азербайджанской Республики «О социальном страховании» от 18 февраля 1997 г. № 250-IQ. URL: http://www.legal.az/component?option=com_docman/task,cat_view/gid,96/Itemid,36.

53. Закон об уголовном праве Израиля / постатейный пер. с иврита Марата Дорфмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2010. – 261 с.

54. Закон Республики Армения «О государственных пенсиях» от 30.12.2010 г. № ЗР-243. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=4008>.

55. Закон Республики Армения «О государственных пенсиях» от 31 марта 2003 г. № ЗР-519 / принят Национальным Собранием 19.11.2002. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1348&lang=rus>.

56. Закон Республики Казахстан от 20.06.1997 г. № 136-I «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан» // Ведомости Парламента. – 1997. – № 12. – Ст. 186. URL: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00036&ogl=all>.

57. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (за станом на 07.08.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

58. Закон України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України» від 28.01.1994 р. № 3889-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 19. – Ст. 112. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3889-12>.

59. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України» від 26.01.1993 р. № 2936-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 12. – Ст. 98. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1993_01_26/an/6/T293600.html#6.

60. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків» від 05.02.1997 № 44/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 12. – Ст. 102. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/44/97-%D0%B2%D1%80>.

61. Закон України «Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування»» від 02.02.1994 р. № 3904-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 21. – Ст. 130. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3904-12>.

62. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-IV (в редакції від 01.10.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 49–51. – Ст. 376. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/page>.

63. Закон України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 р. № 2464-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2–3. – Ст. 11. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2464-17>.

64. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>.

65. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12.2011 р. № 4282-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011, – № 7–8. – Ст. 52. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.
66. Зелінський А. Ф., Коржанський М. Й. Корислива злочинна діяльність. – Київ: Генеза, 1998. – 160 с.
67. Йоффе М. А. Розслідування кримінальних справ про ухилення від сплати податків: методичні рекомендації. – Львів: ЛДУ, 1996. – 47 с.
68. Каиржанов Е. Интересы трудящихся и уголовный закон. – Алма-Ата, 1973. – 160 с.
69. Карасева М. В. Финансовое право: учебник. – М.: Юристъ, 1999. – 256 с.
70. Келина С. Г., Кудрявцев В. Н. Принципы советского уголовного права. – М.: Ин-т гос-ва и права АН СССР, 1988. – 173 с.
71. Керимов Д. А. Методология права (предмет, функции, проблемы философии права) – М.: Аванта+, 2001. – 560 с.
72. Кириленко О. І., Ткаченко М. В. Особливості кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. – Херсон, 2008. – 156 с.
73. Кистяковский А. Ф. Элементарный учебник общего уголовного права с подробным изложением начал русского уголовного законодательства. Часть Общая. – Киев, 1891. – 1230 с.
74. Кісілюк Є. М. Кримінальне законодавство в період державотворення (1917–1921 рр.): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2003. – 27 с.
75. Клименко В. А., Первомайський В. Б., Приходько Т. М. Обмежена осудність: поняття, критерії та примусове лікування: монографія. – Х.: Атіка, 2011. – 180 с.
76. Козаченко И. Я., Костарева Т. А., Кругликов Л. Л. Преступления с квалифицированными составами и их уголовно-правовая оценка. – Екатеринбург: Изд-во Уральской гос. юрид. академии, 1994. – 60 с.
77. Конституція (Основний Закон) Союзу Радянських Соціалістичних Республік (за станом на 7 жовтня 1977 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0001400-77/print1320326193600408/>.
78. Конституція України (за станом на 1 січня 2008 р.) // Верховна Рада України. – Офіц. вид. – Київ: Велес, 2008. – 48 с.
79. Корецкий В. М. Избранные труды: в 2 т. – Київ, 1989. – Т. 1. – 416 с.

80. Коржанский Н. И. Объект и предмет уголовно-правовой охраны. – М.: Академия МВД СССР, 1980. – 171 с.
81. Коржанский М. И. Очерки теории уголовного права. – Волгоград, 1992. – 89 с.
82. Коржанський М. Й. Кваліфікація злочинів. – Київ: Юрінком Інтер, 2001. – 418 с.
83. Коржанський М. Й. Кваліфікація злочинів: навч. посіб. – 2-ге видання. – Київ: Атіка, 2002. – 640 с.
84. Коржанський М. Й. Кримінальне право України. Особлива частина. – Київ, 1996. – 333 с.
85. Коржанський М. Й. Кримінальне право. Загальна частина: курс лекцій. – Київ: Атіка, 2001. – 432 с.
86. Кошевський В. С. Вік, з якого може наставати кримінальна відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Правовий захист людини та громадянина в Україні: зб. наук. праць Всеукр. наук.-теор. конф. (24 листопада 2011 р.) – Київ: НАВС, 2011. – С. 60–62.
87. Кошевський В. С. Державне соціальне страхування як об'єкт злочину в структурі закону про кримінальну відповідальність України // Сучасний стан та перспективи розвитку української правової системи: зб. наук. праць Всеукр. наук. конф. (16 липня 2010 р.) – Л.: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 011. – Т. 2. – С. 74–75.
88. Кошевський В. С. Відмежування ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування від суміжних складів злочинів // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 12. – С. 159–161.
89. Кошевський В. С. Генезис законодавства України про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Митна справа. – 2010. – № 5. – Ч. 2. – С. 48–53.
90. Кошевський В. С. Деякі питання щодо визнання юридичної особи суб'єктом злочину // Актуальні питання реалізації чинних національних та міжнародних нормативно-правових актів: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (16–17 березня 2012 р.). – О.: Причорноморська фундація права, 2012. – Ч. 3. – С. 70–71.
91. Кошевський В. С. Деякі проблемні питання звільнення від кримінальної відповідальності при ухиленні від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування //

Верховенство права та права людини: зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. (11–12.08.2010 р.). – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина». – 2010. – С. 93–94.

92. Кошевський В. С. Кваліфікація рецидиву ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Актуальні проблеми юридичних наук у дослідженнях учених. – 2012. – № 105. – С. 26–27.

93. Кошевський В. С. Кримінально-правова охорона системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування за законодавством України та Німеччини // Перспективи та пріоритети розвитку юридичної науки: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (14–15 жовтня 2010 р.). – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина». – 2010. – Ч. 2. – С. 90–91.

94. Кошевський В. С. Співвідношення предмета суспільних відносин в сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та предмета злочину, передбаченого ст. 2121 Кримінального кодексу України // Актуальні проблеми кримінального права: зб. наук. праць 2-ї міжвуз. наук.-теор. конф. (16 листопада 2011 р.). – Київ: НАВС, 2011. – С. 88–89.

95. Кошевський В. С. Суб'єкт ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Е. О. Дідоренка. – 2012. – № 1 (58). – С. 208–216.

96. Кошевський В. С. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – № 1 (14). – С. 1–8.

97. Кошевський В. С. Ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування за законодавством про кримінальну відповідальність України та деяких зарубіжних країн // Митна справа. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – Кн. 2. – С. 64–71.

98. Кримінальна справа № 1-110/10 за 2010 р. // Архів Октябрського районного суду м. Полтави.

99. Кримінальна справа № 1-114/11 за 2011 р. // Архів Джанкойського міськрайонного суду Автономної Республіки Крим.

100. Кримінальна справа № 11-437/10 за 2010 р. // Архів Краматорського міського суду Донецької області.

101. Кримінальна справа № 1-240/11 за 2011 р. // Архів Центрально-Міського районного суду м. Кривого Рогу Дніпропетровської області.

102. Кримінальна справа № 1-306/10 за 2010 р. // Архів Верховнодніпровського районного суду Дніпропетровської області.
103. Кримінальна справа № 1-51 за 2010 р. // Архів Краснолиманського міського суду Донецької області.
104. Кримінальна справа № 1-556 за 2010 р. // Архів Лисичанського міського суду Луганської області.
105. Кримінальна справа № 668/5624/14-к за 2014 р. // Архів Суворовського районного суду м. Херсона.
106. Кримінальна справа № 752/14651/14-к за 2014 р. // Архів Голосіївського районного суду м. Києва.
107. Кримінальна справа № 1-65/11 за 2011 рік // Архів Миргородського міськрайонного суду Полтавської області.
108. Кримінальна справа № 333/44415/14-к за 2016 р. // Архів Комунарського районного суду м. Запоріжжя.
109. Кримінальне право України. Загальна та Особлива частини: навч. посіб. / за заг. ред. В. М. Стратонова. – Київ: Істина, 2007. – 400 с.
110. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Александров, В. І. Антипов, О. О. Дудоров та ін.; за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 4-те вид., перероб. та допов. – Київ: Атіка, 2008. – 376 с.
111. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, В. І. Тютюгін та ін.; за ред. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 4-те вид., перероб. та допов. – Х.: Право, 2010. – 608 с.
112. Кримінальний кодекс: проект / підгот. за завданням Комісії Верховної Ради України з питань правопорядку і законності авторським колективом на чолі з проф. В. М. Смітінком; внесений народним депутатом О. Б. Маяковським на розгляд Верховної Ради України в першому читанні // Іменем Закону. – 16 травня 1997. – № 20 (4946). – 16 с.
113. Кримінальний кодекс України (за станом на 01.09.2010 р.) // Верховна Рада України. – Офіц. вид. – Київ: Видавець Паливода А. В., 2010. – 185 с.
114. Кримінальний кодекс України (за станом на 4 квітня 2011 р.) // Верховна Рада України. – Офіц. текст. – Київ: Паливода А. В., 2011. – 207 с.
115. Кримінальний кодекс України від 1 квітня 2001 р. (за станом на 17.01.2012 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – Ст.131. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

116. Кримінальний кодекс України: проект / підгот. Кабінетом Міністрів України, прийнятий Верховною Радою України у другому читанні. – Київ: Сектор реєстрації законопроектів, № 1029. – 69 с.

117. Кримінальний кодекс України: проект / підгот. робочою групою Кабінету Міністрів України // Українське право. – 1997. – № 2 (7). – С. 138–152.

118. Кримінальний кодекс УСРР від 01.07.1927 р. / Зб. узаконень та розпоряджень робітничо-селянського уряду України за 1927 р. – Х.: Юрид. вид-во НКЮ УСРР, 1927. – 1403 с.

119. Кудрявцев В. Н. Общая теория квалификации преступлений. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1999. – 304 с.

120. Кудрявцев В. Н. Причинность в криминологии. – М.: Юрид. лит., 1968. – 175 с.

121. Кураш Я. М. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (аналіз складу злочину): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08. «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1998. – 18 с.

122. Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів: конспект лекцій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 1999. – 42 с.

123. Курс советского уголовного права. Часть Особенная: в 6 т. / под ред. Н. А. Беляева и М. Д. Шаргородского. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1973. – Т. 3. – 836 с.

124. Курс уголовного права. Общая часть. Т. 1 / под ред. Н. Ф. Кузнецовой и И. М. Тяжковой. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1999. – 592 с.

125. Лазарев А. М. Субъект преступления. – М.: ВЮЗИ, 1981. – 93 с.

126. Лейкина Н. С. Личность преступника и уголовная ответственность. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1968. – 129 с.

127. Лесниевски-Костарева Т. А. Дифференциация уголовной ответственности. Теория и законодательная практика. – М.: Норма, 2000. – 400 с.

128. Лисенко В. В., Мельник П. В. Возбуждение уголовного дела об уклонении от уплаты налогов. – Киев: Правові джерела, 1999. – 254 с.

129. Литвак О. Злочинність, її причини та профілактика. – Київ: Україна, 1997. – 167 с.

130. Магарін М. С., Бараненко Д. В. Суб'єкт злочину за новим кримінальним законодавством України: монографія / за ред. д-ра юрид.

наук, проф. Є. Л. Стрельцова. – О.: Астропринт, 2001. – 104 с.

131. Макашвили В. Т. Волевой момент и интеллектуальные элементы умысла // Советское государство и право. – 1966. – № 7. – С. 104–112.

132. Марек Г. Пенсійна реформа: виклик для України. – Київ: Аналітично-дорадчий центр Блакитної стрічки ПРООН, 2008. – 68 с.

133. Марін О. К. Кваліфікація злочинів при конкуренції кримінально-правових норм: монографія. – Київ: Атіка, 2003. – 224 с.

134. Марченко М. Н. Правовые системы современного мира: учеб. пособ. – 2-е изд. – М., 2009. – 516 с.

135. Митрофанов І. І. Економічні злочини: навч. посіб. – Кременчук: Вид. ПП Щербатих О. В., 2009. – 272 с.

136. Михайленко П. П., Кондратьев Я. Ю. Історія міліції у документах і матеріалах: у 3 т. – Київ: Генеза, 1997. – Т. 1: 1917–1925. – 1997. – 499 с.

137. Михеев Р. И. Проблемы вменяемости и невменяемости в советском уголовном праве. – Владивосток, 1983. – 300 с.

138. Михеев Р. И. Уголовная ответственность лиц с психофизиологическими особенностями и психогенетическими аномалиями (спорные вопросы правовой теории и трудности практической деятельности органов правоприменения): учеб. пособ. – Хабаровск, 1989. – 96 с.

139. Модель пенсионной системы США. URL: <http://www.npfcapital.kz/us/?lang=ru>.

140. Молодик В. В. Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Х., 1999. – 18 с.

141. Музика А. А., Лашук Є. В. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання: монографія. – Київ: Паливода А. В., 2011. – 192 с.

142. Навроцький В. О. Господарські злочини: лекції. – Л.: ЛДУ імені Івана Франка, 1997. – 60 с.

143. Налоговой кодекс Республики Узбекистан: принят 25.12.2007 г.; вступил в силу 01.01.2008 г. // Республики Узбекистан, 2007. – № 52 (II). URL: http://lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=1286689&search_text=.

144. Налоговой кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. URL: <http://base.garant.ru/10900200/>.

145. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України: у 2 т. / за заг. ред. П. П. Андрушка, В. Г. Гончаренка. Є. В. Фесенка. – 3-тє вид., перероб. та допов. – Київ: Алерта; КНТ; Центр учбової літератури, 2009. – Т. 1. – 964 с.

146. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. Загальна частина / П. П. Андрушко, Т. М. Арсенюк, О. Г. Атаманюк та ін.; за заг. ред. М. О. Потебенька та В. Г. Гончаренка. – Київ: Форум, 2001. – 393 с.

147. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. Особлива частина / П. П. Андрушко, Т. М. Арсенюк, О. Г. Атаманюк та ін.; за заг. ред. М. О. Потебенька та В. Г. Гончаренка. – Київ: Форум, 2001. – С. 942.

148. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – 6-тє вид., перероб. та допов. – Київ: Юридична думка, 2009. – 1216 с.

149. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. – 9-тє вид., переробл. та допов. – Київ: Юридична думка, 2012. – 1316 с.

150. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / Д. С. Азаров, В. К. Гришук, А. В. Савченко та ін.; за заг. ред. О. М. Джужи, А. В. Савченка, В. В. Чернея. – Київ: Юрінком Інтер, 2016. – 1064 с.

151. Нерсисянц В. С. Философия права: учеб. для вузов. – М.: ИНФРА-НОРМА, 1997. – 652 с.

152. Никифоров Б. С. Об умысле по действующему уголовному законодательству // Советское государство и право. – 1965. – № 6. – С. 30–41.

153. Никифоров Б. С. Объект преступления по советскому уголовному праву. – М.: Госюриздат, 1960. – 230 с.

154. Новоселов Г. П. Учение об объекте преступления. Методологические аспекты. – М.: НОРМА, 2001. – 208 с.

155. Орлов В. С. Субъект преступления по советскому уголовному праву. – М.: Госюриздат, 1958. – 260 с.

156. Орымбаев Р. Специальный субъект преступления. – Алма-Ата, 1977. – 153 с.

157. Осика І., Сафронов С. Доказування мотиву та цілі як ознак суб'єктивної сторони злочину // Право України. – 1997. – № 3. – С. 51–52.

158. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2004. – 20 с.

159. Останін В. О. Кримінальне законодавство щодо відповідальності за ухилення від сплати податків потребує вдосконалення. – Київ: Науковий вісник НАВСУ, 1997. – № 2. – С. 44–48.

160. Охман О. В. Характеристика суб'єкта злочину за кримінальним законодавством України // Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські записки». – 2006. – № 2 (18). – С. 247–253.

161. Панов Н. И. Оценочные понятия и их применение в уголовном праве // Проблемы соц. законности. – Х., 1981. – № 7. – С. 99–106.

162. Панов Н. И. Уголовная ответственность за причинение имущественного ущерба путём обмана или злоупотребления доверием. – Х.: Вища школа, 1977. – 125 с.

163. Парасюк Н. М. Суб'єктивна сторона складів злочинів про незаконні дії з документами, бланками, штампами та печатками (статті 357, 358 КК України) // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 700–710. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11pnmctp.pdf>.

164. Пенитенциарный кодекс Эстонии // Правовые акты Эстонии: «Riigi Teataja». – 2005. – № 17. – С. 1101–1220.

165. Пенсионная система Польши. URL: http://www.epoland.ru/poland/poland_emir.php

166. Перепелица О. И. Уголовная ответственность за хозяйственные преступления в сфере предпринимательской деятельности: ком. к действующему законодательству. – Х.: Рубикон, 1997. – 104 с.

167. Пионтковский А. А. Учение о преступлении. – М., 1961. – 673 с.

168. Питецкий В. Применение оценочных понятий уголовного права // Советская юстиция. – 1984. – № 20. – С. 4–6.

169. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (за станом на 24.11.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.

170. Полный Свод Законов Российской империи: в 2 кн. / под ред. А. А. Добровольского. – СПб.: Законоведение, 1911. – Кн. 1: Т. I–VIII. – 1911. – 3522 с.
171. Полный Свод Законов Российской империи: в 2 кн. / под ред. А. А. Добровольского. – СПб.: Законоведение, 1911. – Кн. 2: Т. IX–XVI. – 1911. – 4680 с.
172. Попов А. А. Аналитическая записка Института Соединенных Штатов Америки и Канады (ИСКРАН). Частные пенсионные системы в США / Российская Академия наук. URL: http://npfinsp2.narod.ru/new/ISKRAN_401k.htm.
173. Постанова Верховної Ради України «Про рекомендації парламентських слухань на тему: «Стан проведення пенсійної реформи та шляхи її вдосконалення» від 5 квітня 2011 р. № 3188-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 29. – Ст. 273. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3188-vi>.
174. Постанова Кабінету Міністрів України № 235 від 11 березня 2009 р. «Про бюджет Пенсійного фонду України на 2009 рік». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/235-2009-%D0%BF>.
175. Постанова Кабінету Міністрів України № 626 від 21 липня 2010 р. «Про бюджет Пенсійного фонду України на 2010 рік». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/626-2010-%D0%BF>.
176. Постанова Кабінету Міністрів України № 643 від 9 червня 2011 р. «Про бюджет Пенсійного фонду України на 2011 рік». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/643-2011-%D0%BF>.
177. Постанова Кабінету Міністрів України № 69 від 8 лютого 2012 р. «Про бюджет Пенсійного фонду України на 2012 рік». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/69-2012-%D0%BF>.
178. Постанова Пленуму Верховного Суду України № 15 від 26 грудня 2003 р. «Про судову практику у справах про перевищення влади або службових повноважень». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0015700-03>.
179. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 8.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0015700-04>.
180. Постановление Верховного Суда УССР от 19.10.1927 г. // Вестник советской юстиции. – 1928. – № 2. – С. 14–21.
181. Права, за якими судиться малоросійський народ / за ред. Ю. С. Шемшученка. – Київ: АТ «Книга», 1997. – 548 с.

182. Проект Кримінального кодексу України: внесений на розгляд ВРУ 15.05.98 народним депутатом України Пилипчуком І. М. / Верховна Рада України. – Офіц. веб-сайт. URL: <http://www.rada.gov.ua/zakon/PR1/TXT1/1000/p1029-1.htm>.

183. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запровадження кримінальних проступків: проект Закону України від 19.06.2015 р. № 2897. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=55214.

184. Про внесення змін до Кримінального кодексу України (щодо незастосування давності в разі ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: проект Закону України від від 02.06.2016 р. № 4765. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=59300.

185. Проект Кримінального кодексу України: внесений Комісією ВРУ з питань правопорядку та боротьби зі злочинністю. – Київ: Українська правнича фундація, 1994. – 155 с.

186. Проект Кримінального кодексу України: підгот. робочою групою КМУ. – Київ: Українська правнича фундація, 1994. – 153 с.

187. Прохоров В. С. Преступление и ответственность. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1984. – 136 с.

188. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. / под ред. О. И. Чистякова, А. Г. Манькова. – М.: Юрид. лит., 1985. – Т. 3: Акты Земских соборов. – 1985. – 512 с.

189. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. / под ред. О. И. Чистякова, В. Л. Янина. – М.: Юрид. лит., 1984. – Т. 1: Законодательство Древней Руси. – 1984. – 432 с.

190. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. / под ред. О. И. Чистякова. – М.: Юрид. лит., 1989. – Т. 7: Документы крестьянской реформы. – 1989. – 816 с.

191. Российское уголовное право. Курс лекций. – Т. 1 / под ред. Л. И. Коробеева. – Владивосток, 1999. – 1133 с.

192. Савченко А. В. Кримінальне законодавство України та федеральне кримінальне законодавство Сполучених Штатів Америки: комплексне порівняльно-правове дослідження: монографія. – Київ: КНТ, 2007. – 596 с.

193. Свидлов Н. М. Специальные нормы и квалификация преступлений следователем. – Волгоград: ВСШ МВД СССР, 1981. – 72 с.

194. Селецький С. І. Кримінальне право України. Загальна частина: навч. посіб. – 2-ге вид. – Київ: ЦУЛ, 2008, – 248 с.
195. Сергиевский Н. Д. Русское уголовное право. Часть Общая. – 10-е изд. – СПб., 1913. – 380 с.
196. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підруч. для студ. вищих навч. закл. – Х.: Консум, 2006. – 656 с.
197. Советское финансовое право: учеб. для вузов / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М., 1978. – 342 с.
198. Стан та структура злочинності в Україні (2009–2010 рр.) / Міністерство внутрішніх справ України. – Офіц. веб-сайт. URL: <http://mvs.gov.ua/mvs/control/main/uk/publish/article/374130>.
199. Статути Великого князівства Литовського: у 3 т. / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – О.: Юрид. літ., 2002. – Т. I: Статут Великого князівства Литовського 1529 р. – 2002. – 464 с.
200. Статути Великого князівства Литовського: у 3 т. / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – О.: Юрид. літ., 2003. – Т. II: Статут Великого князівства Литовського 1566 р. – 2002. – 560 с.
201. Статути Великого князівства Литовського: у 3 т. / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – 2002. – Т. III: Статут Великого князівства Литовського 1588 р.: у 2 кн. – Кн. 2. – 2002. – 568 с.
202. Степаненко Д. Ю. Об'єкт складу злочину передбаченого ст. 212¹ КК України // Актуальні проблеми розкриття та розслідування злочинів: зб. наук. праць наук.-практ. конф. (29 березня 2012 р.). – Київ: НАВС, 2012. – С. 55–57.
203. Стрельцов Є. Л. Кримінальне право: підручник. – Київ: Правові джерела, 1999. – 896 с.
204. Сухов Ю. М. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 12. – С. 25–30.
205. Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Кримінальне право та криминологія; кримінально-виконавче право». – Київ, 2000. – 16 с.
206. Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів

та кваліфікації за сукупністю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. – Київ, 2000. – 235 с.

207. Таганцев Н. С. Курс русского уголовного права. Часть Общая. – Кн. 1. «Учение о преступлении». – Вып. 1-й. – СПб., 1874. – 292 с.

208. Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Часть Общая: лекции. – М.: Наука, 1994. – 380 с.

209. Тарарухин С. А. Квалификация преступлений в судебной и следственной практике. – Киев: Юринком, 1995. – 205 с.

210. Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. – Х.: Высшая школа, 1988. – 198 с.

211. Тацій В. Я. Объект и предмет преступления по советскому уголовному праву: учеб. пособ. – Х.: Изд-во Юрид. ин-та, 1982. – 100 с.

212. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві України: навч. посіб. – Х.: УкрЮА, 1994. – 76 с.

213. Тельнов П. Ф. Ответственность за соучастие в преступлении. – М.: Юрид. лит., 1974. – 208 с.

214. Теорія кваліфікації злочинів: підручник / В. В. Кузнєцов, А. В. Савченко; за заг. ред. професорів Є. М. Моїсєєва та О. М. Джужи, наук ред. канд. юрид. наук, доц. І. А. Вартилицька. – 2-ге перероб. вид. – Київ: КНТ, 2007. – 300 с.

215. Тихомиров Ю. А. Обсуждение проблем сравнительного правоведения // Российское право. – 2001. – № 1. – С. 163–167.

216. Трайнин А. Н. Общая теория о составе преступления. – 1957. – 361 с.

217. Трахтеров В. С. Вменяемость и невменяемость в уголовном праве (исторический очерк). – Х.: Юрид. академия, 1992. – 83 с.

218. Уголовное законодательство Норвегии / науч. ред. и вступ. ст. д-ра юрид. наук, проф. Ю. В. Голика; пер. с норвеж. А. В. Жмени. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 375 с.

219. Уголовное уложение от 22 марта 1903 г. / под ред. Н. С. Таганцева. – СПб.: Типография М. Меркушева, 1911. – 628 с.

220. Уголовный закон Литовской республики (по состоянию на 12.02.2007 г.). URL: <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1243877&subID=100107735,100107736#text>.

221. Уголовный кодекс Австрии (в редакции от 19.04.2012 г.). URL: <http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10002296> –.

222. Уголовный кодекс Азербайджанской республики / науч. ред., предисл. д-ра юрид. наук, проф. И. М. Рагимова; пер. с азерб. Б. Э. Аббасова. – СПб.: Юридический центр Пресс. – 2001. – 325 с.

223. Уголовный кодекс Беларуси (по состоянию на 01.12.2011 г.). URL: <http://www.tamby.info/kodeks/yk.htm>.

224. Уголовный кодекс Бельгии (по состоянию на 24.01.2007 г.). URL: <http://www.law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1242695&subID=101012127,100102128#text>.

225. Уголовный кодекс Болгарии (по состоянию на 28.05.2010 г.). URL: <http://ugolovnykodeks.ru/2011/11/ugolovnyj-kodeks-bolgarii/>.

226. Уголовный кодекс Голландии (по состоянию на 18.01.2007 г.). URL: <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1242430&subID=100100457,100100460,100100470,100100515#text>

227. Уголовный кодекс Дании / науч. ред. и предисл. канд. юрид. наук С. С. Беляева; пер. с дат. и англ. С. С. Беляева, А. Н. Річевой. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – 230 с.

228. Уголовный кодекс Испании / под ред. и с предисл. д-ра юрид. наук, проф. Н. Ф. Кузнецовой и д-ра юрид. наук, проф. Ф. М. Решетникова. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1998. – 218 с.

229. Уголовный кодекс Италии (по состоянию на 09.12.2011 г.). URL: http://www.drze.de/in-focus/euthanasia/modules/the-penal-code-of-italy?set_language=en.

230. Уголовный кодекс Китайской Народной Республики (по состоянию на 02.03.2007 г.). URL: <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1247252&subID=100110722,100110730#text>.

231. Уголовный кодекс Латвийской Республики (по состоянию на 16.06.2009 г.). URL: <http://www.alex-lawyer.lv/kual1.htm>.

232. Уголовный кодекс Республики Армения от 29.04.2003 г. № ЗР-528 / принят Национальным Собранием Республики Армения 18.04.2003 г. URL: <http://www.crime.vl.ru/index.php?p=1319&more=1&c=1&tb=1&pb=1#more1319>.

233. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 16 июля 1997 г. № 167-1 // Ведомости Парламента Республики Казахстан. – СПС «ЮРИСТ» (ЮРИнфо – Казахстан). – 1997. – № 15–16. – 211 с.

234. Уголовный кодекс Республики Молдова (по состоянию на 26.11.2011 г.). URL: <http://ugolovnykodeks.ru/2011/11/ugolovnyj-kodeks-republiki-moldova/>.

235. Уголовный кодекс Республики Польша / пер. с польск. Д. А. Барилевич. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – 234 с.

236. Уголовный кодекс Республики Таджикистан / предисл. А. В. Федорова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – 410 с.
237. Уголовный кодекс Республики Узбекистан (с изм. и доп. на 15 июля 2001 г.) / вступ. ст. М. Х. Рустамбаева, А. С. Якубова, З. Х. Гулямова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – 338 с.
238. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (по состоянию на 24 февраля 2010 г.). // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25. – Ст. 2954. URL: <http://base.garant.ru/10108000/>.
239. Уголовный кодекс Румынии (по состоянию на 01.01.2006 г.). URL: <http://ugolovnykodeks.ru/2011/11/ugolovnyj-kodeks-rumynii/>
240. Уголовный кодекс Социалистической Республики Вьетнам (по состоянию на 01.01.2000 г.). URL: http://moj.gov.vn/vbpq/en/Lists/Vn%20bn%20php%20lut/View_Detail.aspx?ItemID=610
241. Уголовный кодекс Турции // Официальный вестник. – 2004. – № 25611. URL: <http://legislationline.org/documents/action/popup/id/6872/preview>.
242. Уголовный кодекс Федеративной Республики Германия / пер. с нем. М. С. Рачкова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 524 с.
243. Уголовный кодекс Франции (по состоянию на 29.03.2012 г.). URL: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070719>
244. Уголовный кодекс Швейцарии / науч. ред., предисл. и пер. с нем. канд. юрид. наук А. В. Серебренниковой. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2002. – 350 с.
245. Уголовный кодекс Швеции / науч. ред. и пер. проф. Н. Ф. Кузнецовой и канд. юрид. наук С. С. Беляева. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. – 320 с.
246. Уголовный кодекс Японии (по состоянию на 11.01.2007 г.). URL: <http://law.edu.ru/norm/norm.asp?normID=1241616&subID=100097517,100097518#text>.
247. Уставы о прямых налогах и пошлинах // Свод законов Российской империи. – Т. 5. – Санкт-Петербург, 1914. – 204с.
248. Устименко В. В. Специальный субъект преступления. – Х.: Вища школа, 1989. – 104 с.
249. Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // Собрание законодательства Российской

Федерации. – 2009. – № 30. – Ст. 3738. – URL: <http://base.garant.ru/12168559/>.

250. Федоров М. И. Понятие объекта преступления по Советскому уголовному праву // Учебные записки Пермского университета. – 1957. – Т. 2. – Вып. 4. – Кн. 2. – 206 с.

251. Филимонов В. Д. Охранительная функция уголовного права. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 198 с.

252. Финансовое право: учебник / под ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М.: ООО ТК «Велби», 2003. – 536 с.

253. Финансовое право Украины: учебник / под ред. И. Н. Пахомова. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – 369 с.

254. Філософія права: навч. пос. / за ред. М. В. Костицького, Б. Ф. Чміля. – Київ: Юрінком Інтер, 2000. – 336 с.

255. Фінансове право: підручник / Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін.; за ред. Л. К. Воронової. — Х.: Консум, 1998. – 496 с.

256. Фінансове право: підручник / за ред. Л. К. Воронова. – Х.: Консум, 1999. – 496 с.

257. Фріс П. Л. Кримінальне право України. Загальна частина: підруч. для студ. вищих навч. закл. – Київ: Атіка, 2004. – 488 с.

258. Хавронюк М. Й. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації: монографія. – Київ: Юрисконсульт, 2006. – 560 с.

259. Цвайгерт К., Кётц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права. – М., 1995. – 346 с.

260. Шапченко С. Д. Оценочные признаки в составах конкретных преступлений: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 «Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право». – Київ, 1988. – 18 с.

261. Ялин А. Субъект преступления как условие уголовной ответственности // Российская юстиция. – 2001. – № 2. – С. 59–61.

