

УДК 336.2

Святослав ГЕРЧАКІВСЬКИЙ,
Ольга ГЕРЧАКІВСЬКА

ДЕВІАНТНА ПОВЕДІНКА СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПРОТИДІЇ

Розглянуто сутність девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД, її причини та прояви, виокремлено види девіантної поведінки та їх особливості. З'ясовано властивості та ознаки правопорушень, що характеризуються загальними рисами девіантної поведінки. Доведено, що порушення митних правил є одними з найбільш чисельних проявів девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД в галузі державної митної справи. Проаналізовано способи ухилення від сплати митних платежів, особливості протидії таким деліктам в Україні та деяких країнах світу.

Ключові слова: правопорушення, девіантна поведінка, митні платежі, ухилення від сплати податків, відповідальність, злочин.

Святослав ГЕРЧАКІВСКИЙ, Ольга ГЕРЧАКІВСКАЯ

Девіантное поведение субъектов внешнеэкономической деятельности и особенности противодействия

Рассмотрены сущность девіантного поведения субъектов ВЭД, его причины и проявления, выделены виды девіантного поведения, их особенности. Выяснены свойства и признаки правонарушений, у которых есть общи черты и признаки девіантного поведения. Доказано, что нарушение таможенных правил являются одними из наиболее многочисленных проявлений девіантного поведения субъектов ВЭД в области таможенного дела. Проанализированы способы уклонения от уплаты таможенных платежей, особенности противодействия таким преступлениям в Украине и некоторых странах мира.

Ключевые слова: правонарушения, девіантное поведение, таможенные платежи, уклонение от уплаты налогов, ответственность, преступление.

Svyatoslav GERCHAKIVSKYI, Olga GERCHAKIVSKA

Deviant behavior of subjects of foreign economic activity and its counteraction

Introduction. Opposition deviant behavior in the customs area is one of the most important forms of fighting fiscal authorities with illegal manifestations measures to prevent customs offences, identify the causes and conditions contributing to commission of offenses and development of tax culture and education of citizens and subjects of foreign economic activity in the spirit of positive attitude to the established customs rules and regulations.

Purpose. *The aim of this article is to study the peculiarities of the implementation of the deviant behavior of subjects of foreign economic activity, the characteristic of evasion from payment of customs duties as one of the key customs of the deviations, and analysis of combating customs crime in Ukraine and the world.*

Results. *Deviant behavior – the behavior of an individual or group that does not meet generally accepted standards, resulting in the violation of these rules. The problem of deviant behavior and its correction has always been important in pedagogy, psychology, criminology, but recently it becomes massive. Not an exception and customs sphere, the sphere of foreign economic activity, where the issues of offences, customs crime is extremely updated.*

Customs crimes is a special and specific group of crimes, therefore, against them criminal policy of our state forced to find also specific adequate to these crimes measures (means, methods) of their counteraction. Criminal policy must take into account two factors: first, the specificity of the criminalistic characteristics of crimes, in varying degrees, related to the violation of regulations for transportation of goods (items) through customs border of Ukraine; secondly, the sustainable development trend is the rapid escalation of customs offences from national to transnational.

In different countries the variation in liability for evasion of customs payments is in the range from tarbolton relationship with extreme sanctions (for example, in China, provides execution) to failure to criminalize the acts under the laws of Switzerland. The specificity of customs crime objectively determines the search, and specific ways of its counteraction. Customs crime rather constantly changing, particularly under the influence of customs and criminal policy, so it changes (or should change) the mechanism of this counteraction.

Conclusion. *Fiscal authorities as the main subject of prevention of customs offences should be based on knowledge of the causes and conditions conducive to the commission of abuses in the customs area, customs fraud, the main trends of their distribution. Without studying these causes and conditions one cannot fully influence the condition of preventive activities and, hence, to ensure the effective development of the domestic customs system of the state.*

Keywords: *offences, deviant behavior, customs payments, tax evasion, responsibility, crime.*

JEL Classification: H260.

Постановка проблеми. Протидія девіантній поведінці у митній сфері є однією з найважливіших форм боротьби фіскальних органів з протиправними проявами, що спрямована на попередження митних деліктів, виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню митних правопорушень. Поряд з цим, важливим є розвиток податкової культури, виховання громадян і суб'єктів ЗЕД у дусі позитивного сприйняття імперативів законодавства, митних норм та правил.

На сьогодні до суттєвих проблемних питань митного адміністрування в Україні

відносять низький рівень ефективності профілактичної діяльності фіскальних органів щодо протидії митним деліктам. Така ситуація вважається неприпустимою і пояснюється відсутністю ефективного механізму реагування на порушення митних правил з метою їх запобігання й оперативного реагування на скоєння правопорушень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, що пов'язані з профілактикою митних правопорушень, девіантною поведінкою суб'єктів митної системи, вивчали фахівці в галузі митного права, теорії

управління, фінансів. Окремим науковим і прикладним проблемам протидії девіантній поведінці приділяли увагу в своїх роботах такі вчені, як: К. Антонов, О. Бандурка, А. Берлач, А. Войцещук, В. Володимиров, О. Долженков, Є. Додін, А. Закалюк, І. Іващук, Г. Кириченко, Ю. Ляпунов, О. Максимов, В. Мартинюк, Є. Скулиш, Б. Тишкевич, Ю. Сучков, В. Філонов, І. Шинкаренко та ін. Проблема девіантної поведінки суб'єктів, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, є актуальною з огляду на її недостатню розробленість та фрагментарність у сучасній українській фінансовій науці.

Метою статті є дослідження особливостей здійснення девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД, характеристика ухилення від сплати митних платежів як одного із ключових митних деліктів, а також аналіз протидії митній злочинності в Україні та світі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Девіантні форми поведінки в наш час не тільки стрімко поширюються, а й набувають особливих рис, незвичних і навіть

лякливих для суспільства. Іноді девіації прямо ведуть до протиправних і злочинних дій, а тому стає зрозумілим інтерес до цього феномена як з боку теоретиків, практиків, так і суспільства загалом.

Девіантна поведінка (відхильна поведінка) – поведінка індивіда або групи, яка не відповідає загальноприйнятим нормам, внаслідок чого відбувається порушення цих норм. Проблема девіантної поведінки та її корекція завжди була важливою у педагогіці, психології, кримінології, але останнім часом вона набуває масового характеру в інших сферах. Не виключенням стала і митна справа, зовнішньоекономічна діяльність, де проблематика правопорушень, митної злочинності надзвичайно актуалізуються.

Залежно від способів взаємодії з реальністю та порушенням тих чи інших норм суспільства, в тому числі у митній сфері, прояви девіантної поведінки поділяють на 5 видів (рис. 1).

Природа людини визначає її бажання та потреби, які, в свою чергу, детермінують

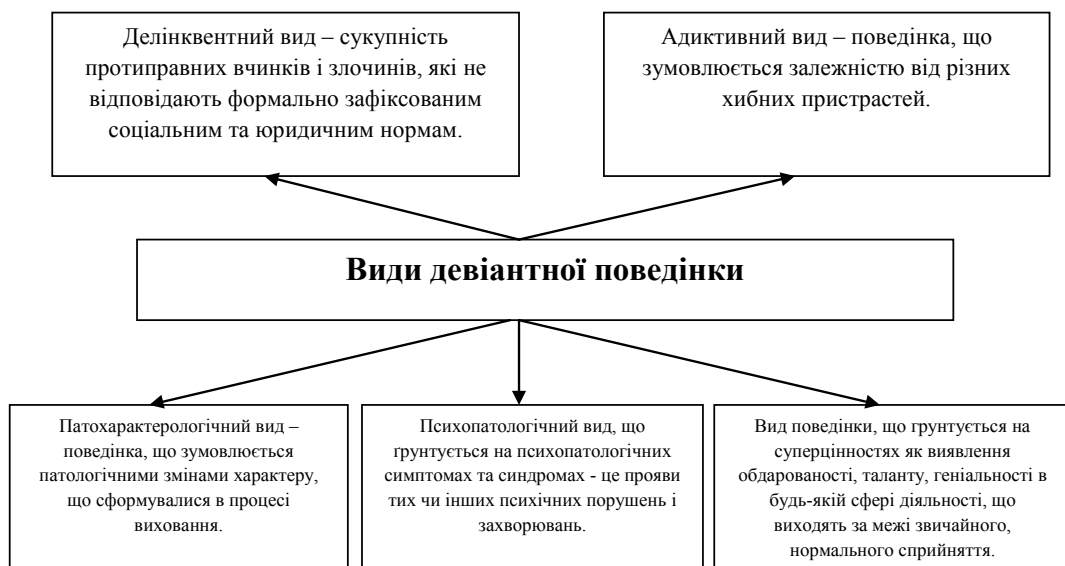


Рис. 1. Види девіантної поведінки та їх характеристики*

*Побудовано автором.

її “необхідно обумовлені” злочинні вчинки, “органічно” відображаючи індивідуальну природу людини – її характер [1]. Важливим у розумінні природи девіантної поведінки є визначення мотиваційної компоненти, адже мотив – безпосередня причина вчинку. Таких безпосередніх причин злочинних вчинків у людини багато. І серед основних – “...бідність та багатство, прагнення до слави та пошани, несправедливість, нерівноправ’я, приниження, зневажливе ставлення, любов, ненависть, заздрість, марнославство, самолюбство, гнів, користь, наглисть, страх, почуття переваги, роздратування, пригнічений стан, надлишок енергії...”[2]. Останні визначаються бажаннями та потребами людини – її природою, над якою людина не владна.

Індивідуальна природа людини, її характер, пов’язана та взаємообумовлена уявою,

виступає внутрішнім чинником поведінки людини, визначає індивідуальну схильність до тієї чи іншої поведінки, а отже, й злочинної, девіантної. Девіантна поведінка призводить до вчинення злочину, правопорушення. Адже “правопорушення” – це порушення права, акт, який протиправний праву, його нормам, закону. Вчинити правопорушення означає “переступити” право. “Кожне окреме правопорушення як явище реальної дійсності є конкретним: воно вчиняється конкретною особою, в певному місці та у певний час, суперечить чинній правовій нормі, характеризується точно визначеними ознаками”[3]. Властивості й ознаки правопорушень ідентифікують загальні риси девіантної поведінки.

Загальноновизнаною є класифікація правопорушень за ступенем суспільної небезпеки та завданої шкоди [5]. Відповідно до

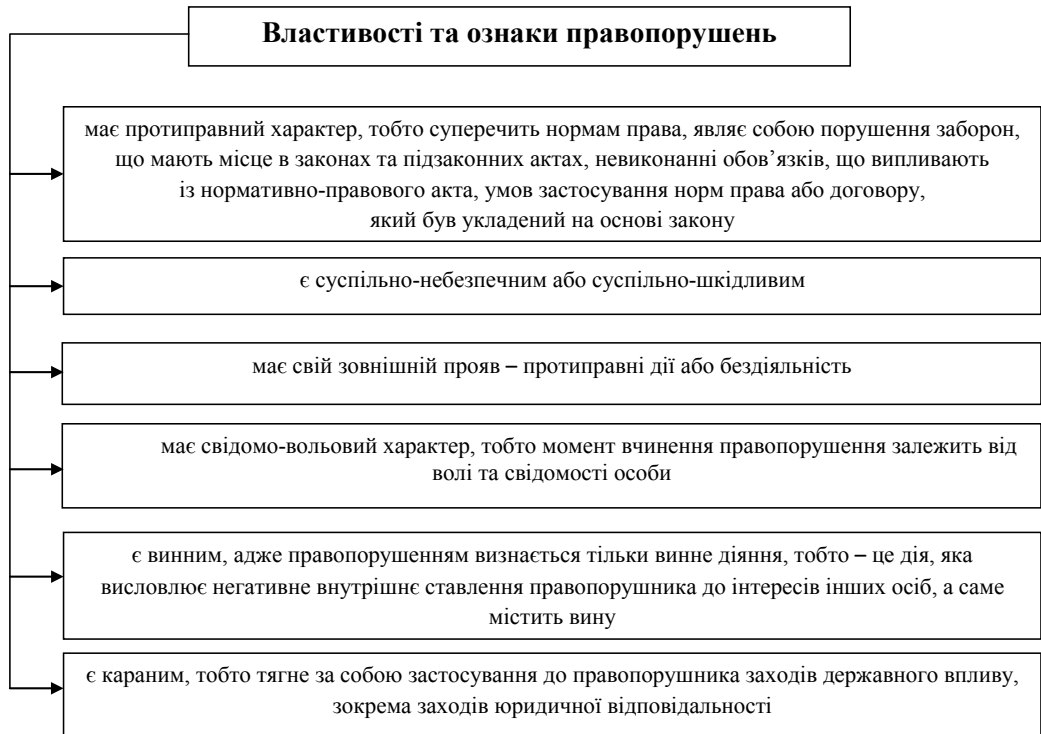


Рис. 2. Властивості та ознаки правопорушення*

*Побудовано на основі [4].

цього критерію правопорушення поділяються на: а) злочини – передбачені кримінальним законодавством, протиправні суспільно небезпечні діяння, які спричиняють чи можуть спричинити істотну шкоду певним суспільним відносинам; б) проступки – протиправні, винні діяння, які не настільки небезпечні, як злочини, але завдають шкоду особі, суспільству, державі, вчиняються в усіх врегульованих правом сферах суспільного життя, мають різні об'єкти посягання і спричиняють юридичні наслідки за їх вчинення – стягнення.

Відтак, девіантна поведінка у зовнішньоекономічній сфері передбачає пристосування, вибір рольової поведінки, яку визначає особистість та специфічна ситуація. Існує величезна кількість яскравих прикладів досягнення феноменального економічного успіху. Економічна підприємливість розглядається як позитивна девіація, особливо в період реформ [6]. Однак можливості для такого успіху в суспільстві розподілені вкрай нерівномірно, і деякі люди, які бажають його досягти, рано чи пізно виявляють, що багато шляхів до “швидкого збагачення” значно обмежені, або ж зовсім закриті. Злочинність у цьому випадку виступає тим засобом, використання якого забезпечує досягнення основної мети – розбагатіти.

Митна злочинність – відносно нове поняття у фінансовій, правовій науці України. Більше того, воно й досі не зустрічається в термінології та вітчизняних законодавчих актах. Не слід забувати про стабільне існування митних злочинів протягом багатьох епох, незважаючи на те, що їх характеристика постійно змінювалася зі зміною їх суспільної оцінки. Тривалий час сукупність дій, що порушували моральні, етичні й інші аналогічні погляди щодо дотримання порядку зовнішньої торгівлі між державами, племенами, іншими видами об'єднань людей, у тому числі в порядку “мовчазної торгівлі”,

що існувала в історії первісного людського суспільства, знаходили відповідну негативну оцінку з боку суспільства [7]. “Злочинність є одночасно і наука, і мистецтво, і ідеологія, і релігія, і політика, і економіка, і спорт, оскільки вона органічно містить елементи всіх цих достойних сфер людської діяльності. Але вона є і дещо більшим, оскільки пронизує собою всі згадані сфери зверху донизу, і без неї не може існувати жодна з них” [8]. Отже, злочинності притаманний невід'ємний та органічний зв'язок зі всіма сферами життя людини.

Митні злочини – це особлива та специфічна група злочинів, тому відносно них держава вимушена знайти також специфічні, адекватні цим злочинам заходи (санкції, методи) їх протидії. При цьому повинні враховуватися два фактори: по-перше, специфічність злочинів, тією чи іншою мірою пов'язаних з порушенням порядку переміщення товарів (предметів) через митний кордон України; по-друге, переростання митних деліктів із національних у транснаціональні.

Сучасна структура суспільно-шкідливих діянь в галузі державної митної справи свідчить про те, що порушення митних правил є одним із найбільш чисельних проявів девіантної поведінки суб'єктів ЗЕД. Порушення митних правил за своєю юридичною природою належать до адміністративних проступків, проте характеризуються наявністю як спільних ознак, так і деяких відмінностей з останніми. До спільних ознак таких діянь належать: протиправність, винність, адміністративна караність та антигромадянська спрямованість.

Порушення митних правил посідають самотійне місце у структурі адміністративних проступків, оскільки, по-перше, регламентуються окремим кодифікованим законодавчим актом – Митним кодексом України, по-друге, родовим об'єктом посягання є специфічний об'єкт зазіхань – суспільні відносини, що ви-

никають в галузі державної митної справи, ЗЕД, по-третє, порядок притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення порушень митних правил регламентується митним законодавством.

Найбільш поширеними правопорушеннями в Україні є: приховування валютної виручки при експортно-імпорتنих операціях за межами країни; надання фальшивої інформації про виникнення права на експортне відшкодування податку на додану вартість; оформлення фіктивних документів про участь у діяльності іноземних інвесторів; ввезення товару, обходячи митні пости та пункти пропуску; ввезення товару з заниженням його кількості у супроводжуваних документах; псевдотранзит товару і фактична реалізація його на митній території України; ввезення готової продукції у виді комплектуючих виробів; відображення в деклараціях неправдивої інформації щодо характеристики ввезених товарів (наприклад, коду товару, країни походження, митної вартості товару); ввезення готової продукції під виглядом давальницької сировини.

Приховування валютної виручки за кордоном при експортно-імпорتنих операціях найчастіше здійснюються за допомогою заниження фактурної та митної вартості товарів. Це дозволяє знижувати суми, які підлягають оподаткуванню, при сплаті, відповідно, вивізному чи ввізному мита, акцизного податку, ПДВ. Цей спосіб зловживання поєднується з псевдодемпінгом.

Представлення фальшивої інформації для повернення із бюджету ПДВ полягає в тому, що суб'єкти підприємницької діяльності з метою отримання грошових коштів з бюджету надають фіктивні документи про проведення господарських операцій та виникнення права на відшкодування податку на додану вартість з бюджету.

Доволі поширеною на практиці є схема здійснення зовнішньоекономічної ді-

яльності під прикриттям псевдоекспорту та псевдоімпорту [9]. Платник ПДВ (декларант) ухиляється від сплати податку під час подання митної декларації на товари чи послуги, фактичні поставки яких не відбуваються. Тоді сума нарахованого ПДВ у складі договірної ціни перераховується на лоро-рахунок, оминаючи бюджет. Загрозливих масштабів набуває заниження та скорочення ввізного мита через незаконне користування пільгами за допомогою фальсифікації митних документів: зміни назви, коду товару; заниження митної вартості; зміни якості, виду товару тощо.

Ухилення від сплати податків шляхом приховування імпорту у вигляді транзиту через митну територію полягає у наступному. Товар відправляють за адресою підприємства-резидента його ж транспортом і ввозять на територію України контрабандним шляхом. Як правило, для цього використовують автомобільний транспорт. Для приховування факту незаконного ввозу товару може складатися пакет фіктивних документів про перевіз товару територією України. Одним із різновидів таких правопорушень є так званий "перерваний транзит". Товар документально транспортується через територію України на адресу підприємства-нерезидента, розташованого за межами митної території України. Фактично товар розвантажується на території України і реалізується без сплати відповідних митних платежів. Для виявлення таких порушень фіскальні органи зобов'язані перевірити дійсність вивозу таких вантажів через митний кордон України. Система контролю дозволяє це зробити, але відповідні органи не завжди проводять таку перевірку з різних причин, в тому числі з мотивів отримання неправомірної вигоди.

Проблематика ухилення від сплати податків і зборів актуальна і визнана в Україні, зокрема, в листі ДПА України від 14.06.2007 р. № 891/7/16-1417 наводять-

ся найбільш характерні способи уникнення сплати податкових зобов'язань. Поширеною практикою стало ухилення від сплати податків із використанням послуг офшорних компаній. Офшорні юрисдикції пропонують іноземним фірмам пільгові податкові умови, наприклад, у формі низької податкової ставки на чистий прибуток. На Кіпрі вона дорівнює 4,25%, а на Багамах, у Делаварі (США), Ірландії, Гібралтарі – цей податок взагалі скасовано. Типова схема, що показує, як переміщується прибуток національної фірми в офшорну компанію, показана на рис. 3.

Офшорну зону (від англ. off shore – “поза берегом”) можна трактувати як один із видів вільних (спеціальних) економічних зон. Їх відносять до сервісних зон, особливістю яких є створення для підприємців сприятливого валютно-фінансового та фіскального режимів, високий рівень і законодавчі гарантії банківської та комерційної секретності, лояльність державного регулювання. Багато офшорних юрисдикцій адмініструють податки, проте всі вони або не справляють податок на прибуток взагалі, або стягують його тільки з певних категорій доходу, чи стягують податок нижчий, ніж у тій країні, де платники є податковими резидентами. Відсутність податку на прибуток, як правило, є частиною політики залучення іноземного капіталу. У деяких випадках податок на прибуток не вводиться внаслідок бідності значної частини населення. Наприклад, багато “податкових гаваней” у басейні Карибського моря є невеликими, малорозвиненими країнами з бідним на-

селенням. В цих умовах країна може мати значно більший прибуток при низькому рівні податків і зборів. Важливою особливістю більшості офшорних територій є надання пільгового податкового режиму і виконання вимоги проведення ділових операцій за межами країни, де офіційно зареєстрована офшорна компанія.

Офшорні схеми часто націлені на подолання іноземних податкових бар'єрів. Існує комплекс факторів, які стимулюють розвиток офшорного бізнесу в Україні. До головних із них належать: тягар податкового навантаження та неефективність фіскальної політики, несприятливий інвестиційний клімат, мотиви до експорту капіталу за кордон, високі інвестиційні ризики і використання офшорних схем для приховування факту володіння інвестиційними об'єктами в Україні, криміналізація економіки та використання офшорних схем для відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом.

Зазначимо також, що до митних деліктів, що вчиняються у галузі державної митної справи, належать діяння, передбачені ст. 201 “Контрабанда” Кримінального кодексу України (далі – КК України) та ст. 305 “Контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів або фальсифікованих лікарських засобів” КК України. Вважаємо, що цей перелік доповнює і ст. 212 КК України “Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)”, адже, як свідчить судово-слідча практика, більшість випадків контрабанди (ст. 201 ККУ) здійснюється лише з

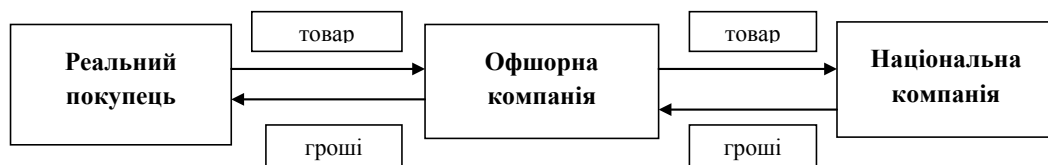


Рис. 3. Типова схема перенесення бази оподаткування на офшорну компанію*

*Побудовано на основі [10].

метою ухилення (або зменшення) митних (обов'язкових) платежів. Таке об'єктивне визначення сфери "митної злочинності" дає підставу для подальшого удосконалення кримінального та митного законодавства, встановлення більш чітких критеріїв розмежування злочинів, яке об'єднує це поняття з іншими порушеннями митних правил, створює підстави для визначення стратегії боротьби з цим видом злочинності, на підставі якої можна конкретизувати форми, методи, заходи та засоби протидії скоєння кожного із тих, що належать до цієї групи.

Митні платежі є засобом здійснення фіскальної функції митної системи, тому під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів законодавець практично у більшості країн в різні часи змінював своє ставлення до кваліфікації правопорушень, котрі були пов'язані з незаконним переміщенням товарів і деяких інших предметів матеріального та інтелектуального виду через митний кордон України, вважаючи ухилення від сплати митних платежів або митним злочином, або фінансовим порушенням. Це стало підставою для керівників Європейського співтовариства створити єдині правила здійснення митної справи для усіх країн ЄС, досягнути уніфікації у регулюванні більшості митних відносин, визначити коло порушень митного законодавства, встановити єдину відповідальність за їх скоєння. Для реалізації цих прагнень Європейський парламент 10 лютого 2010 р. прийняв резолюцію "Про поліпшення управління в податкових питаннях", де висвітлено питання боротьби з ухиленням від податків, які пов'язані з перетинанням державного кордону. У резолюції зазначено, що рівень ухилення від податків становить удвічі більшу суму, ніж увесь бюджет Євросоюзу. Він зможе рухатися у напрямку до більш справедливої податкової політики, спрямованої на зменшення рівня ухилення від податків

при здійсненні міжнародної торгівлі, і тому буде протидіяти офшорним компаніям [11].

У світовій і вітчизняній науці доволі ґрунтовно систематизовано приклади та способи ухилення від оподаткування, зокрема, проаналізовано сутність так званих фіскальних термітів (*fiscal termites*) [12]. Поряд з цим, перманентно ведуться дискусії навколо проблематики трактування ухилення від сплати податків. Відомим є рішення у справі *Gregory vs. Helvering* (федеральний суддя Хенд, Верховний Суд США, 1935 р.): "Не підлягає сумніву законне право платника податків знизувати розмір належних до сплати податків, або навіть уникати їх способом, який дозволений Законом... Кожен має право вести свій бізнес таким чином, який знижує до мінімуму його податкові платежі; ніхто не зобов'язаний планувати свої доходи і витрати для максимальної зручності Міністерства фінансів; для громадян не існує ніякого патріотичного обов'язку збільшувати свої податкові платежі". Така правова позиція дозволяє мінімізувати (уникати) сплату податкових платежів легальними способами і знайшла відображення в нормативно-правових актах. Наприклад, в США мінімізація податкових платежів не є кримінальним правопорушенням. Будь-яка спроба зменшити, звільнитися, мінімізувати чи частково уникнути сплати податків законними методами дозволяється.

Різниця між ухиленням та мінімізацією тонка, але чітко визначена. Той, хто мінімізує податкові платежі, не приховує та не викривляє дані. Він структурує діяльність таким чином, щоб зменшити чи усунути податкове зобов'язання, і щодо здійснення такої діяльності надає повний звіт. Ухилення, з іншого боку, включає в себе обман, хитрість, маскування, приховування, деякі спроби викривити або приховати події, чи надати їм іншого вигляду [13].

В економічній енциклопедії [14] ухилення від сплати податків трактується як

сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування. Ми підтримує позицію багатьох українських учених-фінансистів[15] про те, що ці два методи зменшення суми податків потрібно розмежовувати, називаючи легалізоване зменшення оподаткування – уникненням від сплати податків, та нелегальне – ухиленням від сплати податків.

Проблематика ухилення від сплати митних платежів в українському законодавстві врегульована статтею 212 КК України “Ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)” [16], а також на рівні Митного кодексу України, зокрема, в частині характеристики одного із порушень

митних правил, а саме “Дії, спрямовані на неправомірне звільнення від сплати митних платежів чи зменшення їх розміру, а також інші протиправні дії, спрямовані на ухилення від сплати митних платежів” [17] (рис. 4).

Правопорушення полягає у заявленні в митній декларації неправдивих відомостей, тобто недостовірних відомостей, які необхідні для прийняття рішення про випуск, в тому числі умовний, товарів і транспортних засобів, розміщення їх в обраний митний режим, або відомості, які впливають на нарахування обов’язкових платежів (неправомірне звільнення від сплати податків і зборів або зменшення їх розміру), а також у порушенні визначених строків сплати мит-

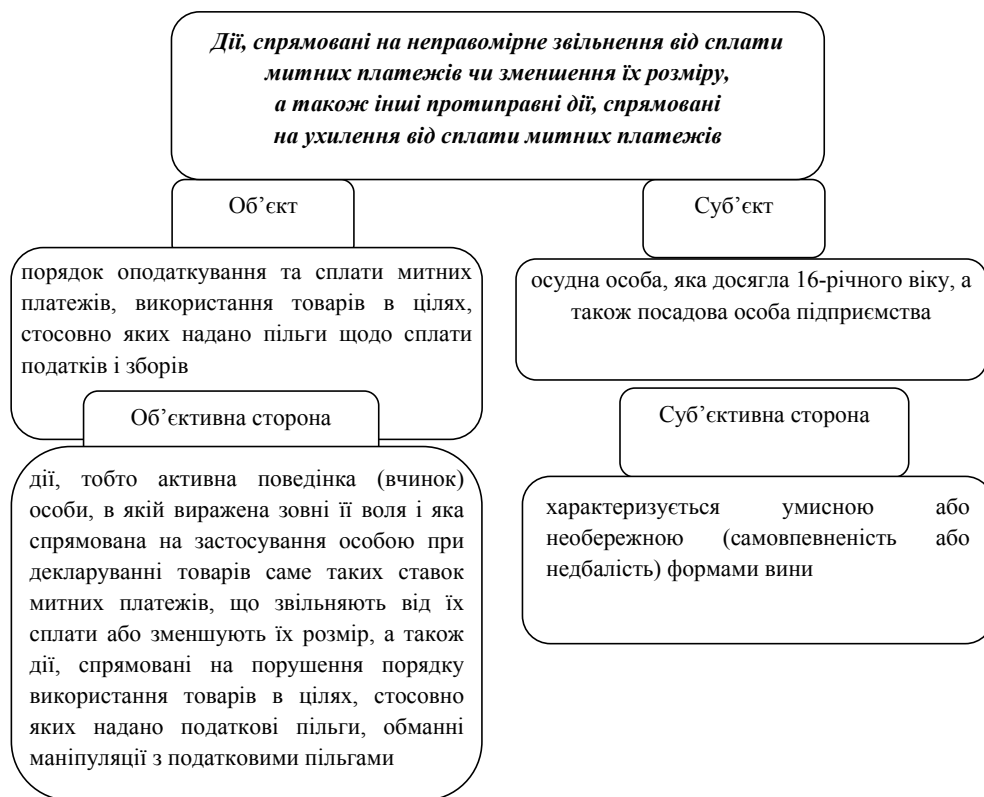


Рис. 4. Елементи правопорушення при вчиненні дій щодо ухилення від сплати митних платежів*

*Побудовано на основі [17].

них платежів. Для кваліфікації дій за даною статтею Митного кодексу України не мають значення мотив і мета їх вчинення, а також чи настали від цього шкідливі наслідки.

Важливим аспектом протидії девіантній поведінці суб'єктів ЗЕД є застосування економічно обґрунтованих санкцій за порушення податкового та митного законодавства. Відповідальність за такі порушення передбачена: 1) Податковим кодексом України (полягає у застосуванні штрафних санкцій та пені); 2) Кодексом України про адміністративні правопорушення[18]; 3) Митним кодексом України [17]; 4) Кримінальним кодексом України[16].

З прийняттям ПКУ розширено перелік фінансових санкцій за порушення податкового законодавства та, в деяких випадках, застосовується жорсткіша міра покарання, ніж це було передбачено Законом України № 2181 "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами"[20]. Визначені ПКУ штрафні санкції передбачають посилення відповідальності за повторно вчинене правопорушення платником податків протягом року.

Правова специфіка митно-податкових правопорушень в тому, що питання відповідальності за них розглядається в законодавстві багатьох країн у рамках фінансового права, хоча в деяких із них за порушення митно-податкових відносин встановлена адміністративна, а іноді й кримінальна відповідальність. У різних країнах варіювання відповідальності за ухилення від сплати митних платежів перебуває в діапазоні від гіперболізованого підходу (наприклад, в Китаї передбачений розстріл) до відмови у криміналізації діяння за законодавством Швейцарії [21].

У законодавстві держав ЄС передбачена відповідальність за ухилення від сплати податків, в тому числі і митних платежів. У Німеччині вона встановлена відповідно до

закону Aussensteuergesetz від 1972 р. як податкове шахрайство і карається штрафом до 5 млн. німецьких марок або позбавленням волі строком до 5 років. Загальне покарання за ухилення від сплати податків і митних платежів в Англії встановлено в Taxes Management Act 1976 року. Ст. 38 Британського Фінансового Статуту містить спеціальні штрафні санкції, що передбачають позбавлення волі до 2-х років або штраф до 1000 ф. ст., чи обидва покарання. У разі несплати штрафу з винного стягується триразовий розмір несплаченого штрафу. У цих країнах є альтернатива між позбавленням волі або великим грошовим штрафом, а також комбіноване покарання. У практиці судових органів конфіскація майна і доходів, отриманих неправомірно, домінує над іншими санкціями [22].

Ухилення від сплати митних податків, що кваліфікується у праві США як злочин, відрізняється від уникнення податків (tax avoidance), під яким прийнято розуміти розумне податкове планування, що цілком допустиме згідно з законодавством США. Справи про ухилення від сплати митних платежів становлять особливу складність для судових і правоохоронних органів. Політика боротьби з митно-податковими злочинами в США пов'язана з двома пріоритетними напрямками. З одного боку, в США співвідношення податкових деліктів, які караються в кримінальному порядку і в цивільно-правовому, наступне: на одну кримінальну справу про умисне ухилення від сплати митних податків припадає близько 10 справ про ухилення від сплати митних податків, покараних в цивільно-правовому порядку. Митна служба не вважає за необхідне порушити кримінальну справу через складності доведення наміру.

Специфіка митної злочинності об'єктивно обумовлює пошук і специфічні шляхи її протидії. Кожен із заходів проти-

дії ухиленню від сплати податків [23] та детінізації економіки України має свої переваги і недоліки. За допомогою поєднання зазначених заходів можливо зменшити рівень податкових зловживань, мінімізувати втрати бюджету в результаті ухилення від сплати податків. Практика протидії злочинам щодо ухилення від сплати податків в Україні показана в табл. 1.

Дані табл. 1 свідчать про високу питому вагу (23%) кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у загальному масиві справ щодо економічних злочинів. При цьому судовий розгляд такої категорії справ, як правило, супроводжується клопотаннями щодо звільнення юридичних

осіб від кримінальної відповідальності (в 2015 р. – 82% справ). Активне застосування ст. 284 Кримінально-процесуального кодексу щодо закриття кримінальних проваджень відбувається з причин відсутності в діяннях суб'єктів підприємництва складу кримінального правопорушення; неможливості встановити достатні докази для доведення винуватості особи в суді; досягнення податкового компромісу тощо. За умов низької податкової культури в Україні таке лояльне ставлення правоохоронних органів до проблеми ухилення від сплати податків має дискусійний характер.

Висновки. Динамічний розвиток соціально-економічних процесів у світі та Україні, інтенсифікація глобалізаційних

Таблиця 1

**Аналіз кримінальних проваджень,
у яких закінчено досудове розслідування в Україні в 2015 р.***

Кримінальні правопорушення	Направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом		Направлено клопотань до суду для звільнення від кримінальної відповідальності		Закрито кримінальних проваджень	
	всього	щодо якої кількості осіб	всього	щодо якої кількості осіб	всього	у т.ч. за ст.284 КПК
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підкацкизних товарів (ст.204)	265	278	5	5	383	383
Фіктивне підприємництво (ст. 205)	176	187	2	2	32	29
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209)	6	6			34	34
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст.212)	157	171	129	129	1830	1392
Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1)	5	5	45	46	44	44
Доведення до банкрутства (ст. 219)					43	43
Інші кримінальні правопорушення	64	68	7	7	66	65
Всього	673	715	188	189	2432	1990

* Складено на основі [24].

факторів, міграційні проблеми вимагають високого рівня організації протидії девіантній поведінці суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Девіантна поведінка як феномен є протиправною формою активної адаптації суб'єктів митної системи, яка виникла внаслідок еволюції законодавчих, організаційних умов та чинників функціонування митних інститутів.

Фіскальні та судові органи як головний суб'єкт профілактики митних деліктів повинні спиратися на знання причин та умов, що сприяють вчиненню зловживань у митній сфері, порушень митних правил, основних тенденцій їх поширення. Без вивчення таких особливостей не можна в повному обсязі впливати на стан профілактичної діяльності, а відтак, забезпечити ефективний розвиток вітчизняної митної системи держави.

Література

1. Нежурбіда С.І. *Причини злочину та злочинності: погляди сучасних соціальних філософів / С.І. Нежурбіда // Проблеми філософії права. – 2010–2011. – Т. VIII-IX. – С. 249–253.*
2. Поздняков Е.А. *Философия преступления / Е.А. Поздняков. – М., 2001. – 576 с.*
3. Малейн Н.С. *Правонарушение: понятие, причины, ответственность / Н.С. Малейн. – М. : Юр. лит., 1985. – 192 с.*
4. Кравець М. *Порушення митних правил у структурі митних правопорушень / М. Кравець // Юридичний вісник. – 2014. – № 2. – С. 74–80.*
5. *Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін. – Харків : Право, 2009. – 584 с.*
6. Мельничук Т.В. *Сучасні концепції причин організованої злочинної діяльності у зовнішньоекономічній сфері [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/22777/%D2#chapter>*
7. Додін Є.В. *Митна злочинність: поняття та структура / Є.В. Додін // Митна справа. – 2010. – № 3. – С. 17–29.*
8. Бачинин В.А. *Философия права и преступления / В.А. Бачинин. – Харьков : Фолио, 1999. – 607 с.*
9. Воронкова О. *Способи ухилення від оподаткування та шляхи протидії податковим правопорушенням в Україні / О. Воронкова // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2002. – № 3. – С. 96–103.*
10. Дедекаєв В. *Методи ухилення від сплати податків при зовнішньоекономічних операціях [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2005/9-10/20050910.html>*
11. *Резолюція Європейського парламенту: у напрямку до справедливої європейської податкової політики // Митна справа. – 2010. – № 2. – С. 43.*
12. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. *Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.*
13. *Податковий посібник Служби внутрішніх доходів США [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003.html*
14. *Економічна енциклопедія : у 3 т. – Т. 3 / під заг. ред. С.В. Мочерного. – К. : Академія, 2002. – 952 с.*
15. Вишневський В. *Уникнення від сплати податків: теорія і практика : монографія / В. Вишневський, А. Веткін. – Донецьк : ІЕП, 2003. – 228 с.*
16. *Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар / Ю.В. Баулін, В.І. Борисов, С.Б. Гавриш. – Х. : ТОВ "Одісей", 2008. – 1208 с.*
17. *Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI (з наступними змінами і доповненнями): за станом на 01.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.*
18. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу :*

пу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2755-17>.

19. Кодекс України про адміністративні правопорушення. – К. : Алерта, 2011. – 216 с.

20. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

21. Офшорний бізнес за кордоном і в Росії. Податки, фінанси, інвестиції : навч. посіб. – Нікосія – Гельсінкі : “Практик” – “Ханікомб”, 1995.

22. Кот О.Г. Податкові відносини як об’єкт кримінально-правової охорони / О.Г. Кот. – М., 1996.

23. Фільо М.М. Перспективи та пріоритети протидії ухиленню від сплати податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/15_146391.doc.htm.

24. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. – К. : ДФС України, 2016. – 96 с.

References

1. Nezhurbida, C.I. (2010–2011). Prychyny zlochunu ta zlochynnosti: pohliady suchasnykh sochialnykh filosofiv [Causes of crime and crime: the views of modern social philosophers]. *Problemy filosofii prava – Problems of law philosophy*, 8–9, 249–253 [in Ukrainian].

2. Pozdniakov, E.A. (2001). *Filosofia prestupleniya [The philosophy of crime]*. Moscow [in Russian].

3. Malein, N. (1985). *Pravonarushenie: ponyatie, prichiny, otvetvennost [With. Offence: concept, the reasons, responsibility]*. Moscow: *Legal lit* [in Russian].

4. Kravets, N. (2014). *Porushennia mytynykh pravyl v strukturі mytynykh pravoporushen [Violation of customs rules in the structure of customs offences]* *Yurydychnyi visnyk – Legal bulletin*, 2, 74–80 [in Ukrainian].

5. Zwick, M.V., Petryshyn, O.V., Avramenko, L.V. (2009). *Zahalna teoriia derzhavy i prava [General theory of state and law]*. Kharkiv: *Law* [in Ukrainian].

6. Melnychuk, T.V. *Suchasni kontseptsii pry-chyn orhanizovanoi zlochynnoi diialnosti v zovnish-noekonomichnii sferi [Modern concepts of the causes of organized criminal activity in foreign trade]*. Available at: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/22777%D2#chapter>.

7. Dodin, Y.V. (2010). *Mytna zlochynnist: poniattia i structura [Customs crime: the concept and structure]*. *Mytna sprava – Customs business*, 3, 17–29 [in Ukrainian].

8. Bachinin, V.A. (1999). *Philosophia prava i prestuplenia [Philosophy of law and crimes]*. Kharkov: *Folio* [in Russian].

9. Voronkova, O. (2002). *Sposoby ukhlyennia vid opodatkuvannia ta shliakhy protydii podatkovym pravoporushenniam v Ukraini [Means of tax evasion and ways of combating tax offences in Ukraine]*. *Naukovyi visnyk Akademii DPS Ukrainy – Science bulletin of the Academy of state tax service of Ukraine*, 3, 96–103 [in Ukrainian].

10. Dedekaiev, V. *Metody ukhlyennia vid splaty podatkiv pry zovnishnoekonomichnykh operatsiakh [Methods of tax evasion in foreign trade operations]*. Available at: <http://soskin.info/ea/2005/9-10/20050910.html>.

11. *Rezoliutsiia Yevropeiskoho Parlamentu: v napriamku do spravedlyvoi yevropeiskoi podatkovoi polityky [European Parliament resolution: towards a just European tax policy]* (2010). *Mytna sprava – Customs business*, 2, 43–45 [in Ukrainian].

12. Andruschenko, V.L., Tychak, T.V. (2013). *Moralno-etychni imperatyvy podatkiv ta opodatkuvannia (zakhidna tradytsiia) [Moral and ethical imperatives of taxes and taxation (the Western tradition)]*. Kyiv: *Alerta* [in Ukrainian].

13. *Podatkovi posibnyk Sluzhby vnutrishnykh dokhodiv [Tax benefits the internal revenue Service of the USA]*. Available at: http://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003.html.

14. Mochernyi, S.V. (Ed.). (2002). *Ekonomichna entsyclopediia [Economic encyclopedia]*. Kyiv: Academy [in Ukrainian].
15. Vyshnevskiy, V., Vietkin, A. (2003). *Unykennia vid splaty podatkov: teoriia i praktyka [Tax evasion: theory and practice]*. Donetsk: IEP[in Ukrainian].
16. Baulin, Yu.V., Borysov, V.I., Havrysh, S.B. (2008). *Kryyminalnyi kodeks Ukrainy [The criminal code of Ukraine]*. Kyiv: Odisey [in Ukrainian].
17. *Mytnyi kodeks Ukrainy vid 13.03.2012 № 4495-VI [Customs code of Ukraine]*. (2012, March, 13). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
18. *Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax code of Ukraine]*. (2010, December, 2). Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=2755-17>.
19. *Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia [The Code of Ukraine on administrative offences]*. (2011). Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
20. *Zakon Ukrainy "Pro poriadok pohashennia zoboviazan platnykiv podatkov pered biudzheta i derzhavnymy tsilovymy fondamy" [The law of Ukraine "On the procedure for repayment of obligations of taxpayers before budgets and the state trust funds"]*. (2000, December, 21). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.
21. *Ofshornyi biznes za kordonom i v Rosii. Podatky, finansy, investytsii [Offshore business abroad and in Russia. Taxes, Finance, investments]*. (1995). Nikosii – Helsinki: Practices – Hancor[in Ukrainian].
22. Kot, O.G. (1996). *Podatkovi vidnosyny yak ob'iekt kryyminalno-pravovoi okhorony [Fiscal relations as an object of criminal law protection]*. Moscow [in Russian].
23. Filio, M.M. (2013). *Perspektyvy ta priorytety protydii ukhhyleniu vid splaty podatkov [Perspectives and priorities of combating tax evasion]* Available at: http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/15_146391.doc.htm.
24. *Zvit pro vykonannia planu roboty DFS Ukrainy na 2015 rik [Report on the implementation of the work Plan of the State fiscal service of Ukraine in 2015]*. (2016). Kyiv: DFS Ukrainy [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 11.04.2016.