

*Каменський Д. В.*

УДК: 343. 21 (73) : 343. 359. 2

*асистент кафедри галузевих юридичних дисциплін  
Азовського регіонального інституту управління  
Запорізького національного технічного університету*

## **ЗАБОРОНИ НА ВЧИНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ДЕЛІКТІВ У СТРУКТУРІ ФЕДЕРАЛЬНОГО КРИМІНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА США**

Сучасна кримінально-правова доктрина і правозастосовна практика США визнає за кримінально-правовими заборонами роль важливого чинника в процесі запровадження загальнодержавної податкової політики. Належне адміністрування податкових платежів, яке забезпечується, у тому числі, за допомогою заходів кримінальної репресії, вважається цілком виправданим кроком у справі розбудови демократичного і цивілізованого суспільства [1].

Характеризуючи роль і місце загальнонаціональної Програми примусового виконання положень федерального податкового законодавства, що була запроваджена у середині 90-х років минулого століття, представники Генеральної прокуратури США додержуються позиції, що дана програма сприяє захистові інтересів американського суспільства від протиправних посягань у сфері оподаткування шляхом запровадження юридичних механізмів примусового виконання положень федерального податкового законодавства. Першочерговим завданням кримінального переслідування у сфері оподаткування є здійснення попереджувального впливу на тих "нестабільних" платників, які, за відсутності дієвих правових санкцій і механізму їх застосування, можуть перейти "межі" податкового закону і скоїти податкове правопорушення чи злочин. За таких підстав, успішне розслідування резонансних справ даної категорії виконує своєрідну функцію превентивного регулятора податкових правовідносин. Так, щороку у США засуджується близько 700 - 800 осіб за

вчинення федеральних податкових злочинів. Ця цифра є нікчемно малою порівняно із загальною кількістю платників податків (понад 200 млн. осіб), однак водночас слугує серйозним попередженням для потенційних порушників податкового законодавства.

Метою запропонованого кримінально-правового дослідження є представлення загальної характеристики федерального кримінального закону і його податкової "складової" у федеративній державі із загальною системою права; юридичний аналіз особливостей співвідношення групи федеральних злочинів, що описують порушення податкового законодавства США із федеральним кримінальним законодавством взагалі; вивчення формальних і змістовних зв'язків між цими масивами заборонувальних приписів; представлення власної класифікації федеральних податкових злочинів.

Для того, щоб краще уявити та дослідити специфічні ознаки та конструктивні особливості кримінально-правових норм у сфері федерального оподаткування США, необхідно розглянути хоча б у стислому вигляді основні положення федерального кримінального закону взагалі. Це обумовлено тим, що, незважаючи на ряд специфічних елементів, притаманних федеральним податковим злочинам, вони, по-перше, залишаються складовою частиною федерального кримінального законодавства, а по-друге, впливають цілу низку загальних положень кримінального законодавства США у частині встановлення події і стадії злочинного діяння, суб'єктивного

ставлення винної особи до нього, співучасті, призначення виду і розміру покарання тощо.

Взагалі, однією з особливостей розвитку правової системи США є поєднання положень статутного та загального права, шр, відповідно, відображається і на процесі формування джерел національного американського права в цілому. Така комбінована структура побудови правової системи у повній мірі поширюється і на окремі її частини, зокрема податкове та кримінальне право. Протягом останніх десятиріч спостерігається чітка тенденція до поступового збільшення ролі статутного (закріпленого у нормативних актах) кримінального права порівняно з прецедентним правом, яке традиційно характеризується високим ступенем нестабільності і неуніфікованості, порушує принцип індивідуалізації кримінальної відповідальності.

На сьогоднішній день у Сполучених Штатах Америки, відповідно до конституційної регламентації типу державного устрою, фактично співіснують 53 автономні кримінально-правові системи: федеральна, 50 у штатах, Округу Колумбія, а також Співдружності націй Пуерто-Рико. Таким чином, для федерального кримінального закону за загальним правилом, обмежується федеральними правовідносинами та загальнонаціональними інтересами США, для захисту яких і сконструйовані відповідні забороняльні приписи.

Особливих питань щодо класифікації джерел федерального кримінального закону у наукових вправах не виникає. Так, до джерел федерального кримінального законодавства І. Д. Козочкін відносить Конституцію США 1787 р., акти Конгресу, підзаконні акти, а також норми міжнародного кримінального права, у незначній частині - право індіанських племен [2]. У цілому погоджуючись із наведеною класифікацією, вважаємо за доцільне деталізувати правову сутність, структуру та загальну характеристику таких джерел.

Однією зі специфічних ознак кримінального законодавства США є відсутність

федерального Кримінального кодексу у його загальноприйнятому розумінні. Актом Конгресу від 15 червня 1948 р. до Зібрання законів США був введений окремий розділ 18 "Злочини і кримінальний процес", що охоплює як вихідні положення стосовно визначення форм злочинної поведінки, так і основні склади федеральних податкових злочинів. Офіційним класифікатором розташування глав, що закріплюють схожі за своїми ознаками склади злочинів, у розділі 18 виступає алфавітний порядок, що, на нашу думку, не дає підстав розмірковувати про прагнення американського законодавця кодифікувати федеральні кримінально-правові приписи зі створенням взаємопов'язаної внутрішньої системи заборон. Як слушно зазначено у довідковій літературі, фактично розділ 18 33 США представляє собою розташоване в алфавітному порядку і погано впорядковане зібрання окремих діючих федеральних кримінальних законів [3].

У 1962 році Інститутом американського права був опублікований Модельний (Примірний) кримінальний кодекс (Model Penal Code), що став результатом ретельного багаторічного аналізу та узагальнення норм статутного і загального права з урахуванням сучасних досягнень кримінально-правової доктрини [4]. Цей документ уособлює теоретичний проект кодифікованого кримінального законодавства і містить загальні положення про принципи, інститути кримінального закону, елементи злочинів, а також описує основні кримінально-карані діяння, виконуючи демонстраційно-прикладну функцію під час розробки кримінальних кодексів штатів та запровадження нових параграфів у федеральне кримінальне законодавство. Модельний кримінальний кодекс не має обов'язкової юридичної сили, однак протягом 40 років після прийняття був взятий на "озброєння" законодавцями багатьох штатів під час розробки власних кримінальних кодексів, а певні його положення знайшли своє

відображення й у федеральних кримінально-правових приписах. Серед основних недоліків даного кодексу фахівці називають відсутність типових конструкцій ряду поширених у Сполучених Штатах злочинів, зокрема, злочинів у сфері оподаткування. Це пояснювалось складністю їх "модельовання", викликаного особливостями адміністративної і судової систем штатів, а також складністю і об'ємністю існуючого нормативного матеріалу [5]. Водночас Модельний кримінальний кодекс може розглядатись у якості своєрідного еталону сучасних досягнень американської кримінально-правової доктрини і широко використовується науковцями під час розробки рекомендацій щодо подальшого вдосконалення законодавчої техніки, судової та правозастосовної практики у сфері кримінальної юстиції.

Істотний вплив на розвиток федерального кримінального закону здійснив Комплексний Акт про контроль над злочинністю, що був прийнятий у жовтні 1986 року. Цей нормативний акт, значно підвищивши рівень кримінальної репресії, покликаний регулювати питання протидії особливо небезпечним посяганням, призначення та виконання покарань, а також деякі аспекти функціонування федеральної системи кримінальної юстиції.

Необхідно зауважити, що діюче федеральне кримінальне законодавство не містить поняття злочину цілком віддаючи це поняття на "відкуп" судовій практиці. Водночас ч. 1 § 1.04 Модельного кримінального кодексу містить неофіційну дефініцію злочину: посягання, визначене даним кодексом чи яким-небудь іншим статутом штату, якщо за його вчинення може бути призначене покарання у вигляді позбавлення волі, утворює злочин [6]. "Судовий" підхід до визначення злочинного діяння має своїм наслідком неоднозначні тлумачення даного поняття, наділення злочину різними за смисловим навантаженням ознаками, а також

виникнення певних труднощів під час кваліфікації злочинних діянь. При цьому, на відміну від вітчизняного, традиційним для кримінального права Сполучених Штатів залишається формальний підхід до визначення поняття злочину. Законодавець у відповідних конструкціях кримінально-правових заборон вказує лише на дві формальні ознаки злочину - його протиправність і караність. Відповідно, під час юридичної оцінки дій винних осіб обов'язковому доведенню підлягають, за загальним правилом, лише два елементи злочину - безпосередньо діяння (*actus reus*) та вина (*mens rea*). Водночас суспільно-небезпечні наслідки, залишаючись поза увагою і законодавця, і суду відіграють другорядну роль і можуть впливати лише на розмір призначеного покарання. Формальне визначення злочину як діяння, що карається законом, міститься також у довідковій літературі США [7]. Зазначене у повній мірі стосується й злочинів у сфері федерального оподаткування.

Суспільно небезпечне діяння, яке, застосовуючи українську кримінально-правову термінологію, відображає об'єктивні ознаки злочину, характеризується декількома обов'язковими моментами (принципами): 1) юридична природа, обставини, а також наслідки злочину повинні відповідати ознакам, відображеним у певному кримінально-правовому приписі; 2) негативні думки, бажання та наміри не караються самі по собі - повинно бути діяння у вигляді дії чи бездіяльності, що втілює у життя такі елементи свідомості; 3) необхідна наявність юридичного зв'язку між діянням та наслідками; 4) злочин є результатом добровільної поведінки, без застосування будь-якого зовнішнього примусу. Ці чотири принципи об'єктивної сторони злочинного діяння, як можна побачити, властиві і формально-матеріальному поняттю злочину, що закріплене у ч. 1 ст. 11 КК України. Звідси випливає узагальнюючий висновок, що, незважаючи на принципову

різницю у правових системах і, зокрема, їх кримінальних складових у США та Україні, підхід до визначення злочинного діяння, що, безперечно посідає центральне місце у кримінальному законі будь-якої держави, принципової різниці не має, за виключенням обов'язковості ознаки суспільної небезпечності, на що ми вже звертали увагу вище. У цьому контексті вважаємо, що дослідження цього та інших схожих понять, принципів, інститутів, приписів кримінальних законодавств наших держав може стати перспективною та практично юридичною діяльністю, що ґрунтуватиметься на порівняльно-правових засадах.

Сучасне федеральне кримінальне законодавство США традиційно поділяє всі злочини на три види: 1) фелонії - найбільш суспільно-небезпечні посягання, санкції за які передбачають позбавлення волі на строк більше одного року, 2) місдмінорі - умовно злочини середньої тяжкості, санкції за які передбачають позбавлення волі на строк більше одного року, 3) кримінально карані проступки - незначні порушення суспільних відносин, що, відповідно, тягнуть санкції, не пов'язані з позбавленням чи обмеженням волі. Як зазначає А.В. Савченко, незважаючи на скасування у 1984 році статті, де формально давалась така класифікація, вказівка на наведені типи посягань по сьогоднішній день зустрічається в інших нормах [8]. Згідно зі статистичними даними, у США переважну більшість злочинів становлять фелонії, у тому числі фелонії, вчинені повторно, які визнаються найбільш серйозними злочинами, на відміну від місдмінорів і кримінальних проступків.

Податкові проступки, що тягнуть настання адміністративної відповідальності, формально містять ознаки, притаманні і відповідним складам податкових злочинів. Крім того, як вже згадувалось, єдиних формальних критеріїв відмежування податкових проступків і податкових злочинів не існує. Таким чином, висновок про доцільність

порушення саме кримінальної податкової справи є дискреційною прерогативою компетентних державних органів - Служби кримінальних розслідувань Служби внутрішніх доходів (федерального податкового органу далі у цій статті - СВД) та Податкового підрозділу Міністерства юстиції США (федеральної служби прокуратури). На наш погляд, такий підхід до розмежування різних за ступенем суспільної небезпечності видів протиправної поведінки є певною мірою умовним та невизначеним, позбавляє зацікавлених осіб, у першу чергу платників податків, права бути обізнаним про юридичні наслідки скоєного правопорушення. Тому, у плані подальшого вдосконалення кримінального законодавства у сфері федерального оподаткування, видається доцільним, за аналогією з формально-матеріальним підходом вітчизняного законодавця до конструювання диспозиції ст. 212 КК України, ввести у відповідні параграфи обов'язкову вказівку на настання або можливість настання матеріальної шкоди у певному розмірі як виду суспільно-небезпечних наслідків. Такі законодавчі новели були б здатні покласти край численним правозастосовним проблемам у США, що витікають із питання яким чином слід кваліфікувати дії податкового правопорушника - як адміністративний проступок чи злочин?

Аналізуючи процеси розвитку сучасного кримінального законодавства США, фахівці зазначають, що протягом останніх десятиріч Конгресом було прийнято достатньо велику кількість спеціальних законів, покликаних створити дієвий бар'єр для нових видів злочинності. Прикладом цьому може слугувати прийняття у 1986 році оновленої редакції ПК, де були істотно переплянуті редакції кримінально-правових приписів, а також ухвалення федерального закону про шахрайство і зловживання у сфері інформаційних технологій.

Переходячи від узагальненої характеристики федерального кримінального законодавства США до вивчення її "податкової" складової, хотілось би із самого початку наголосити на тій обставині, що кримінальний закон, як федеральний, так і на рівні штатів, не містить у своїй структурі норми про відповідальність за податкові злочини. Заборонювальні приписи закріплені винятково у Податковому кодексі. Це свідчить про те, що американський законодавець створив комплексну і автономну модель регулювання податкових відносин - і регулятивні, і криміналізуючі норми передбачені в єдиному кодифікованому акті. Як слушно зауважує з цього приводу С.С. Якімова, особливість зарубіжного податкового законодавства полягає у тому, що у ряді країн кримінальна відповідальність за податкові правопорушення встановлена не нормами кримінальних законів (кодексів), а нормативно-правовими актами, що входять до системи податкового законодавства [9]. Ефективність такого підходу є вельми суперечливою, адже, з одного боку уніфікованість сприяє покращенню процесів правозастосування, адже під час конструювання окремих складів податкових злочинів враховується їх особливе фіскально-охоронне призначення і тісний зв'язок із поняттями та окремими положеннями податкового законодавства; з іншого боку "відірваність" податкових приписів від інших норм федерального кримінального законодавства, що закріплені у розділі 18 Зібрання законів США, що, до речі, характерно і для багатьох інших заборонювальних норм, закріплених в Актах Конгресу США, свідчить про відсутність у Сполучених Штатах ознак єдиної, внутрішньо пов'язаної і комплексної галузі кримінального законодавства. На цьому фоні більш досконалою виглядає структура вітчизняного КК, ч. 3 ст. 3 якого передбачає, що злочинність діяння, а також його караність та інші кримінально-правові наслідки

визначаються тільки цим Кодексом. Дійсно, наявність кримінально-правових норм, що "розкидані" по різних галузях національного права, навряд чи сприятиме стабільності й узгодженості кримінального закону як найбільш репресивного за змістом комплексу правових заходів реагування держави на протиправну поведінку особи, що, відповідно, потребує найбільш ретельної регламентації.

Якщо говорити про співвідношення систем кримінально-правової охорони податкових відносин на рівні федерації і штатів, необхідно зазначити, що загальні засади і принципи криміналізації у них тотожні, хоча підхід до конструювання відповідних заборонювальних приписів може відрізнятися через відмінність у структурі податків, порядку їх адміністрування, різні підходи до трактування ознаки суспільної небезпечності податкового правопорушення.

Слід також привернути увагу до тієї важливої обставини, що ПК на рівні окремого розділу 26 включений до Зібрання Законів США, що є основним джерелом усього діючого федерального законодавства США. Такий підхід до розташування норм у сфері оподаткування за принципом "кодекс у кодексі" сприяє посиленню змістовних і логіко-граматичних зв'язків між нормами різних галузей законодавства. У той же час, певне змішування змістовного навантаження різних за своєю юридичною природою норм, на нашу думку, має наслідком втрату податковими приписами своєї специфіки, свого цільового призначення, межі регулювання податкових правовідносин цими нормами стають розмитими, що стає небезпечним чинником у процесі надання правової оцінки діям учасників цих суспільних відносин. Вважаємо, що у такій ситуації, з метою уникнення правових колізій і правозастосовних помилок, доречно було б вивести ПК зі структури 33 США і надати йому статус автономного кодифікованого акту у сфері

федерального оподаткування, а злочини проти системи федерального оподаткування закріпити у відповідній структурній частині розділу 18 33 США, що безпосередньо описує склади федеральних злочинів.

Податковий кодекс США, який структурно є формально складовою і водночас автономною частиною Зібрання законів США - основного джерела галузей федерального законодавства, містить значну кількість приписів, що забезпечують виконання платниками своїх податкових обов'язків. Переважно ними є норми регулятивного характеру, а також заборонувальні приписи, що закріплюють цивільно-правові та кримінально-правові санкції за недодержання вимог фіскального законодавства.

На сьогоднішній день Податковий кодекс США охоплює 18 параграфів, що криміналізують злочинні порушення вимог податкового законодавства. Ці склади об'єднані в єдиний структурний елемент ПК - частину Схематично місце даної "кримінально-правової" складової ПК можна проілюструвати так: Податковий кодекс - глава 75 "Злочини, інші правопорушення та конфіскації" - підглава А "Злочини" - частина 1 "Загальні положення". Пропонуємо власну класифікацію цієї групи кримінальних заборон із одночасним представленням їх загальної характеристики.

1. Ухилення від сплати податку (§ 7201 ПК). Дана норма описує "основний" федеральний податковий злочин, спрямований на умисне ухилення будь-яким способом від сплати встановлених податкових зобов'язань.

2. Умисне ненарахування та несплата податків із доходів найманих працівників (§ 7202 ПК). Даний параграф криміналізує діяння роботодавців, спрямовані на умисне порушення встановлених регулюючим законодавством вимог щодо своєчасного, повного та належним чином оформленого нарахування і перерахування до федерального бюджету податкових відрахувань із заробітних плат найманих працівників.

3. Умисне неподання податкової декларації, ненадання інформації та несплата податку (§ 7203 ПК). Вказаний кримінально-правовий припис покликаний захистити фіскальні інтереси федерального уряду від випадків умисної відмови платників податків виконувати свої прями обов'язки, що безпосередньо випливають із конституційних положень: заповнити та направити до СВД податкову декларацію, подати іншу інформацію, пов'язану з податковим адмініструванням, а також сплатити нараховані федеральні податки.

4. Представлення хибних заяв, пов'язаних із оподаткуванням (§ 7204 ПК). Кримінально-правова норма є відкритою і передбачає відповідальність осіб, які, у порушення вимог § 6501 ПК, не представляють або представляють завідомо хибні податкові заяви.

5. Умисне підроблення свідцтва про звільнення від оподаткування доходів найманого працівника або умисне неподання інформації роботодавцю (§ 7205 ПК). Ця специфічна норма відкритого характеру покликана криміналізувати дії найманих працівників, які, у порушення §§ 3402 та 3406 ПК, відмовляються представити роботодавцям інформацію щодо свого податкового статусу або підроблюють податкове свідцтво, яке надає право на звільнення від сплати податків.

6. Складання завідомо перекрученої податкової звітності (§ 7206 ПК). Вказаний параграф покликаний протидіяти так званому податковому шахрайству як з боку безпосередньо платників податків, так і з боку податкових помічників. Цей припис охоплює такі діяння, як умисне підроблення податкових декларацій та інших документів податкової звітності, їх знищення, допомога у складанні, приховування матеріальних цінностей, що підлягають оподаткуванню тощо.

7. Представлення завідомо хибних декларацій, заяв та інших документів (§ 7207 ПК). Цей кримінально-правовий припис, на відміну від зазначеного вище, визнає злочином

подання до секретаря, інспектора або іншого уповноваженого представника СВД завідомо хибної податкової декларації або іншого податкового документу. Відповідно, § 7206 та § 7207 ПК відрізняються за характером вчинюваних протиправних дій.

8. Незаконні дії з марками акцизного збору (§ 7208 ПК). Дана норма, що складається з п'яти частин, передбачає кримінальні санкції за підробку, несанкціоноване знищення, незаконне використання (повторне використання) марок акцизного збору, що обов'язково наклеюються на певні групи товарів.

9. Незаконне використання або продаж марок акцизного збору (§ 7209 ПК) є за своїм змістом спеціальною нормою щодо § 7208 ПК, оскільки криміналізує лише такі дії з акцизними марками, що пов'язані з їх придбанням, відчуженням та використанням.

10. Відмова виконати повістки (§ 7210 ПК) є підставою для притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які умисно не виконують належним чином оформлені адміністративні чи судові приписи примусового характеру щодо надання свідчень, представлення документів фінансового обліку та звітності.

11. Представлення завідомо неправдивої інформації щодо податків покупцям або орендаторам (§ 7211 ПК). Даний параграф Податкового кодексу містить кримінально-правову заборону повідомляти покупцям або орендаторам будь-якого майна завідомо неправдиву інформацію щодо включення до суми угоди суми федерального податкового платежу або повідомляти завідомо неправдиву інформацію щодо дійсного розміру податкових відрахувань із суми укладеної угоди.

12. Протидія податковому адмініструванню (§ 7212 ПК) представляє собою, якщо звернутись до української кримінально-правової термінології, двооб'єктний злочин, оскільки посягає як на встановлений порядок адміністрування федеральних податкових платежів, так і на особисті права і свободи уповноважених представників

СВД, на яких покладені обов'язки нараховувати, стягувати та перераховувати до бюджету обов'язкові платежі, а також виконувати суміжні адміністративні функції.

13. Незаконне розголошення інформації (§ 7213 ПК). Цей кримінально-правовий припис можна умовно охарактеризувати як зловживання посадовою особою податкових органів своїм службовим становищем шляхом незаконного розголошення змісту податкових декларацій, окремих її елементів, або іншої інформації, пов'язаної з діяльністю суб'єктів господарювання, третім особам.

14. Незаконне ознайомлення зі змістом податкової декларації чи окремих її елементів (§ 7213А ПК). Вказаний параграф покликаний протидіяти випадкам вивчення змісту документів податкової звітності - декларацій, з боку осіб, які не уповноважені вчиняти такі дії.

15. Злочини, що вчиняються посадовими особами та працівниками Сполучених Штатів (§ 7214 ПК). Зазначений припис закріплює кримінально-правові санкції для представників державних структур США, які своїми незаконними діями, зокрема вимаганням незаконної винагороди, неповідомленням про факти правопорушень, невиконанням службових функцій, спричиняють шкоду податковим правовідносинам. Необхідно зауважити, що санкції даної норми, на відміну від санкцій інших податкових заборон, передбачають позбавлення займаної посади, а також примусове відшкодування завданих протиправною поведінкою збитків.

16. Злочини проти встановленого порядку нарахування податків (§ 7215 ПК). Це діяння, що за змістом своєї диспозиції відсилає до регулятивного § 7512 (b) ПК, криміналізує порушення уповноваженими особами компаній-роботодавців встановленого порядку утримування та акумулювання податкових відрахувань із доходів найманих працівників на спеціальних банківських рахунках для наступного перерахування до федерального бюджету.

17. Незаконне розкриття або використання інформації з боку осіб, які надають послуги зі складання податкових декларацій (§ 7216 ПК). Даний параграф під загрозою застосування заходів кримінально-правової репресії містить пряму заборону для податкових помічників розкривати або в інших цілях використовувати будь-яку інформацію, що була надана платниками податків у зв'язку з наданням послуг зі складання податкових декларацій.

18. Заборона представникам виконавчої влади проводити аудиторські перевірки та інші розслідування відносно платників податків (§ 7217 ПК). Дана кримінально-правова норма забороняє державним службовцям США, за виключенням прямо передбачених випадків, звертатись до працівників СВД із заявою про проведення аудиту чи іншого розслідування стосовно конкретного платника податків. Цей же параграф зобов'язує представників СВД фіксувати та повідомляти керівництву про всі випадки таких незаконних звернень.

Порядок розміщення норм про податкові злочини у відповідній частині ПК не дає можливість стверджувати про наявність спеціального критерію їх розташування. Одним із основних способів класифікації кримінальних податкових приписів у США виступає, на наш погляд, функціональний критерій. Він дозволяє проаналізувати підстави для призначення кримінальних санкцій, тобто ту групу податкових правовідносин, яка охороняється кримінально-правовими засобами. В узагальненому вигляді дана класифікація виглядатиме так: 1) переважна більшість кримінально-правових норм Податкового кодексу захищають встановлений порядок нарахування та сплати федеральних податків - прибуткового податку з громадян та корпорацій, а також найманих працівників; податків на спадщину та дарування, деяких видів акцизів; 2) кримінально-правові приписи, що виконують функцію протидії злочинним втручанням у діючий порядок податкового адміністрування,

а також криміналізують перешкоджання діяльності працівників СВД у зв'язку зі здійсненням ними своїх професійних функцій; 3) службові злочини у сфері оподаткування, що вчиняються працівниками СВД, іншими державними службовцями, які своїми діями (наприклад, наданням незаконних пільг чи інших привілеїв окремим платникам податків) грубо порушують чинне податкове законодавство; 4) податкові злочини, вчинені так званими податковими помічниками (зокрема, аудиторями, адвокатами, юристами) під час здійснення ними своїх професійних обов'язків, пов'язаних із наданням інформаційно-консультативних послуг.

Проведене у даній статті дослідження особливостей впливу положень федерального кримінального закону США на систему заборон, що описують податкові злочини, дозволяє дійти наступних висновків.

По-перше, продемонстрований підхід до конструювання складів федеральних податкових злочинів свідчить, на наш погляд, про відсутність у США єдиної законодавчої техніки із чіткими критеріями опису ознак злочинного діяння. Це породжує зайві труднощі під час кваліфікації порушень податкового законодавства і водночас є потенційною загрозою для реалізації загально-правових принципів справедливості та законності під час розслідування і судового розгляду кримінальних справ даної категорії.

По-друге, на підставі вивчення основних положень федерального кримінального законодавства США, а також порівнявши загальні підходи американського законодавця до опису ознак податкових та "загально-кримінальних" складів злочинів, можна дійти висновку, що у багатьох аспектах податкові приписи підпадають під уніфіковані "стандарти" конструювання норм кримінально-правової заборони. Особливо помітно це проявляється на прикладі опису видів та розмірів покарань у санкціях відповідних параграфів. Водночас норми про податкові злочини описують

особливу групу суспільно-небезпечних діянь, що посягають на функціонування федеральної фінансової системи і, відповідно, мають власний "набір" специфічних ознак. Це виписує навіть із місця розташування таких заборон - вони передбачені у відповідній структурній частині Податкового кодексу і за своїм змістом тісно пов'язані з податковими нормами регулятивного характеру, що закріплені у цьому ж кодексі.

По-третє, закріплена у федеральному законодавстві США система норм про податкові злочини відображує особливість процедури оподаткування у цій державі, яка полягає у щорічному заповненні фізичними і юридичними особами низки податкових декларацій. Формалізація податкових правовідносин, наявність численних та детально регламентованих за змістом актів податкового законодавства має своїм наслідком формальний підхід й до опису ознак податкових злочинів - фактично карається порушення приписів закону, а не суспільно небезпечне діяння, що спричинило істотну матеріальну шкоду бюджетно-фінансовій системі держави. Доцільність запровадження саме такого підходу наразі залишається дискусійною.

Перелік використаної літератури:

1. *Townsend J. Federal Tax Crimes* - Houston: Townsend & Jones, L.L.P., 2003. - P. 2 - 3.

2. *Козочкин ИД Уголовное право США: успехи и проблемы реформирования.* - СПб.: Издательство Р. Асланова "Юридический центр Пресс", 2007. - С. 17.

3. *Правовые системы стран мира: Энциклопедический справочник / Отв. ред. докт. юрид. наук, проф. А.Я. Сухарев.* - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство НОРМА, 2003. - С. 722.

4. *Уголовное право зарубежных стран. Вып. 1: Источники уголовного права.* М., 1971. - С. 93.

5. *The American law institute. Model Penal Code. Proposed official draft. Phil., 1962.* - P. 241.

6. *Примерный Уголовный кодекс (США). Официальный проект Института американского права / Под ред. и с предисл. докт. юрид. наук Е.С. Никитиной.* - М., 1969. - С. 35.

7. *Garner B. Blacks Law Dictionary* - St. Paul, Minn.: Thomson/West, 2006. - P. 165.

8. *Савченко А.В. Кримінальне законодавство України та федеральне кримінальне законодавство Сполучених Штатів Америки: комплексне порівняльно-правове дослідження* Монографія. - К.: КНТ, 2007. - С. 63.

9. *Якимова С.С. Зарубежный опыт борьбы с преступлениями в налоговой сфере (на примере США) // Вестник юридического факультета: Сб. науч. тр. / филиал СаГА в г. Тольятти.* - Самара: Изд-во Самар. Гуманит. акад., 2003. - Вып. 1. - С. 77.