

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЦИБОХІН ОЛЕГ МИКОЛАЙОВИЧ

УДК 343.359.2 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**КРИМІНАЛЬНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ:
КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА**

081 – Право

08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О.М. Цибохін

Науковий керівник –
Колодін Денис Олексійович,
кандидат юридичних наук, доцент,
декан факультету цивільної та
господарської юстиції

Одеса – 2024

АНОТАЦІЯ

Цибохін О.М. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 - Право за спеціальністю 081 - Право. – Національний університет «Одеська юридична академія», Одеса, 2024.

Дисертація є першим в Україні спеціальним комплексним дослідженням особливостей кримінальної відповідальності за вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування, за результатами якого сформульовані пропозиції, скеровані на удосконалення норм кримінального законодавства в частині кримінальної відповідальності за дані кримінально протиправні посягання.

У дисертаційній роботі проаналізовано доктринальне визначення системи оподаткування України як об'єкта кримінально-правової охорони та визначено, що останній становить собою сукупність суспільних відносин, які складаються у державному регулюванні принципів, форм і методів установлення, зміни чи відміни, дій із забезпечення сплати податків, зборів і платежів, контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства.

Проведено вивчення генезису розвитку кримінально-правової заборони посягань на сферу оподаткування у вітчизняному законодавстві за результатами чого запропонована її наступна періодизація:

1) давній період (X – початок XIII ст.), який характеризується зародженням інституту податків та фіскальних функцій держави, формування основ державної правової охорони;

2) період монголо-татарської навали (XIII–XV ст.), період належності фіскальних функцій держави установленим монголо-татарами інституціям, передбачення відповідальності за несплату податків окремо в кожному князівстві;

3) період зародження системи відповідальності за ухилення від сплати податків (друга половина XV століття – перша половина XVIII століття), під час якого відбувається оформлення системи заходів відповідальності за ухилення від сплати податків, правовою основою чому стає Соборне уложення 1649 року;

4) період кодифікаційної роботи та розробки рівнів юридичної відповідальності за вчинення ухилення від сплати податків (друга половина XVIII століття – 1917 рік), під час якого велася активна робота по кодифікації та розробка системи заходів юридичної відповідальності за порушення податкових правил;

5) період формування пріоритету кримінальної відповідальності (1917–1991 роки), якому притаманне встановлення переваг кримінальної відповідальності над адміністративною;

6) період розбудови податкової системи незалежної України (1991-2001 роки), що характеризується внесенням доповнень до кримінального законодавства, що діяло раніше, появою статей про кримінально протиправне ухилення від сплати платежів, активне реформування митної та податкової галузі;

7) період кодифікації податкового законодавства та гуманізації кримінального покарання за податкові правопорушення (з 2001 року – 2011 рік) характеризується остаточною криміналізацією діянь у формі несплати податків та інших платежів, кодифікацією національного податкового законодавства, гуманізацією покарань та впровадження пріоритету покарань фінансового характеру;

8) сучасний період (2011 рік – до тепер) – період трансформації підходу до кримінально-правової охорони сфери оподаткування за рахунок гуманізації та впровадження пріоритету покарань фінансового характеру.

Визначено, що податкові кримінальні правопорушення з урахуванням розуміння об'єкта посягання варто поділяти на ті, у яких суспільні відносини, що складаються в сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів

за рахунок оподаткування є 1) основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212-1 КК України); 2) додатковим обов'язковим об'єктом (ст.ст. 201, 204, 222 КК України); 3) додатковим факультативним об'єктом (ст. ст. 211, 213 КК України). Згідно ідеї, покладеної в основу зазначеної класифікації податковими кримінальними правопорушеннями у вузькому значенні слід визнати першу названу групу кримінально караних діянь, а у широкому – всі три групи.

Згідно з ідеєю, покладеною в основу зазначеної класифікації, податковими кримінальними правопорушеннями у вузькому значенні слід визнати першу названу групу кримінально караних діянь, а у широкому – всі три групи.

Визначено, що на шляху до адаптації національного податкового законодавства до європейських правових стандартів, серед іншого, Україна впроваджує загальне правило проти податкових зловживань (GAAR), яке полягає у протидії практикам ухилення від сплати податків (внесків).

За результатами дослідження зарубіжного досвіду було встановлено, що для країн прецедентного типу права характерна особлива суворість покарання за вчинення ухилення від сплати податків; для країн романо-германського типу права характерний поділ таких правопорушень на проступки та злочини з обов'язковим додатковим покаранням у вигляді позбавлення права займатися певною діяльністю; кримінальне законодавство країн пострадянського простору містить досить багато спільних рис, переважно розмежовуючи ухилення від сплати податків, вчинене фізичною та юридичною особою, з розширеними дефініціями та встановленням альтернативного переліку покарань, до списку яких завжди входить фінансовий штраф та одне з можливих ізоляційних покарань.

Визначено, що безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, є суспільні відносини, які складаються в сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування, тобто ті суспільні відносини, які виникають між державою і

суб'єктами оподаткування на підставі податкових норм, що регулюють установлення, зміну та відміну внесків до бюджетів і державних цільових фондів; передбаченого ст. 212-1 КК України - встановлений чинним законодавством порядок функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в Україні.

Встановлено, що предметом досліджуваних кримінальних правопорушень виступають грошові кошти, які повинні бути сплачені платником податків до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів), внесків. Зазначені платежі мають входити до системи оподаткування та системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в Україні, бути встановленими як обов'язкові відповідно до визначених чинним законодавством процедур формування обов'язку платника податків та механізму його виконання. Фізична ознака предмета вказаних діянь полягає у грошовому її виразі, а також у зв'язку з об'єктом оподаткування, що сприяє встановленню суспільно небезпечних наслідків їх вчинення. Юридична ознака полягає у обов'язку платника здійснити оплату, за невиконання якого передбачені види юридичної відповідальності

З'ясовано, що ухилення від сплати податків чи зборів є суспільно небезпечними діяннями у сфері оподаткування, які представляють собою сукупність дій осіб (фізичних чи юридичних), які є суб'єктами господарської діяльності або здійснюють діяльність без реєстрації суб'єкта господарської діяльності, спрямованих на навмисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів), внесків шляхом умисного порушення норм чинного податкового законодавства.

Аргументується, що суспільно небезпечні наслідки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування мають виключно грошовий (матеріальний) характер, який полягає в тому, що держава недоотримує певну суму коштів, а ці кошти залишаються або безпосередньо в особи (в

розпорядженні фізичної або юридичної особи), яка вчинила таке діяння, або використовуються в інших цілях.

Припускається висновок, що серед найбільш характерних ознак способу умисного ухилення від сплати податків та внесків як елементу кримінально-правової характеристики виокремлюються такі: кумулятивність, заснованість на обмані та високоорганізованість. Пропонується визначати, що ухилення від сплати податків може реалізовуватися за рахунок двох груп способів вчинення: шляхом використання незаконних методів (обман, шахрайство, недостовірні дані, корупційні схеми, здійснення незареєстрованої підприємницької діяльності) і шляхом використання дії, ззовні подібних до правомірних (створення штучної плинності суб'єктів підприємницької діяльності з метою зменшення податкового навантаження, завищення витрат, заниження податкового зобов'язання, укладення фіктивних угод (операцій), відсутність первинних документів, що підтверджують придбання товарів/послуг, невключення прибутку до сум доходів, внесення недостовірних відомостей до податкових документів).

Наводяться аргументи на користь того, що суб'єктом кримінального правопорушення у сфері оподаткування є службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, податковий агент або особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-яка інша осудна особа, яка досягла 16 років, має прямий обов'язок щодо сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, внесків.

Підкреслено, що у контексті суб'єктивної сторони діяння, головною ознакою ухилення від сплати податків або внесків є умисел у діях платників податків та спрямованість на незаконне зниження податкових зобов'язань. З інтелектуального боку, діяння характеризується усвідомленням винною особою суспільно небезпечного характеру свого діяння і передбаченням неминучості настання суспільно небезпечних наслідків як його результату; вольовий момент умислу полягає в тому, що особа бажає настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження коштів до відповідних

бюджетів чи цільових фондів. Переважно для кримінальних правопорушень у сфері оподаткування характерний корисливий мотив.

Аргументована необхідність з метою посилення ефективності кримінально-правової охорони сфери оподаткування в Україні, вирішення колізій та практичних проблем, які виникають при кваліфікації зазначених правопорушень, передбачення стимулюючих приписів, зокрема, пропонується викласти статті 212 та 212-1 КК України в новій редакції, яка включає в себе зміну формування об'єктивної сторони діяння, доповнення суб'єктного складу та переліку кваліфікуючих обставин, розширення санкцій за рахунок доповнення громадськими роботами, обмеженням та позбавленням волі як альтернативними штрафу покараннями, а так само змінено нормативне формулювання норми щодо звільнення від кримінальної відповідальності за вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування.

Ключові слова: податкове кримінальне правопорушення, класифікація кримінальних правопорушень, кримінальна відповідальність, кримінально-правова характеристика, кримінальні правопорушення проти системи оподаткування України, система оподаткування України, податки та збори, податковий компроміс, податкова заборгованість, єдиний соціальний внесок, кримінально-правова охорона, кримінально-правова кваліфікація, кримінально-правовий вплив.

SUMMARY

Tsybokhin O.M. Criminal offenses in the field of taxation: criminal law characteristics. - A qualifying scientific work on the rights of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge 08 - Law, specialty 081 - Law. – National University "Odesa Law Academy", Odesa, 2024.

The dissertation is the first in Ukraine special comprehensive study of the peculiarities of criminal liability for committing a criminal offense in the field of taxation, which resulted in the formulation of proposals aimed at improving the provisions of criminal law in terms of criminal liability for these criminal offenses.

The dissertation analyzes the doctrinal definition of the taxation system of Ukraine as an object of criminal legal protection and finds out that the existing taxation system of Ukraine as an object of criminal legal protection is a set of taxes, fees and charges enshrined in the current legislation, principles, forms and methods of their establishment, change or cancellation, actions to ensure payment of taxes, fees and charges, control and liability for violation of tax legislation.

The author studies the genesis of the development of the criminal law prohibition of encroachments on the taxation area in national legislation, and as a result of this study the author proposes the following periodization

1) the ancient period (X - early XIII centuries), which is characterized by the emergence of the institution of taxes and fiscal functions of the State, and the formation of the foundations of State legal protection

2) the period of the Mongol-Tatar invasion (XIII-XV centuries), the period when the fiscal functions of the State belonged to the institutions established by the Mongol-Tatars, and when liability for tax evasion was provided for separately in each principality;

3) the period of the emergence of the system of liability for tax evasion (second half of the XV century - first half of the XVIII century), characterized by the consolidation and formalization of the system of liability for non-payment of taxes and customs duties, the legal basis for which is the 1649 Code of Conciliation;

4) the period of codification and development of levels of legal liability for tax evasion (second half of the eighteenth century - 1917), characterized by codification and gradual formalization of the system of administrative and criminal liability for non-payment of taxes and payments;

5) the period of formation of the priority of criminal liability (1917-1991), which is characterized by a gradual transition from administrative to criminal liability for tax evasion;

6) the period of development of the tax system of independent Ukraine (1991-2001), characterized by amendments to the criminal legislation in force before, the emergence of articles on criminal evasion of payments to the budget, as well as reforms of tax and customs legislation;

7) the period of codification of tax legislation and humanization of criminal penalties for tax offenses (from 2001 to 2011) is characterized by the final criminalization of acts in the form of non-payment of taxes and other payments, codification of national tax legislation, humanization of penalties and introduction of the priority of financial penalties;

8) the modern period (2011 - present) is the period of transformation of the approach to criminal legal protection of the taxation sphere through humanization and introduction of the priority of financial punishment.

Given the specific features and legal nature of tax criminal offenses, and taking into account the understanding of the object of the offense, the author proposes to classify these acts into:

- criminal offenses in which the taxation system is the only possible main direct object (Articles 212, 2121 of the Criminal Code of Ukraine);

- criminal offenses in which the taxation system is one of the possible main direct objects (Articles 204, 222 of the CC of Ukraine);

- criminal offenses that may cause damage to the taxation system, in which the latter may act only as an optional direct object (Articles 201, 211, 213 of the CC of Ukraine). According to the idea underlying this classification, the first mentioned

group of criminal offenses should be recognized as tax criminal offenses in the narrow sense, and all three groups in the broad sense.

The author determines that the direct object of the criminal offense under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine is the social relations which develop in the field of filling budgets and state trust funds through taxation, i.e. those social relations which arise between the State and taxpayers on the basis of tax rules governing the establishment, change and cancellation of contributions to budgets and state trust funds; provided for in Article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine - the procedure for the functioning of the system of compulsory

It is established that the subject matter is money payable to budgets or state trust funds in the form of taxes, fees (mandatory payments), contributions. These payments must be included in the taxation system and the system of compulsory state social insurance in Ukraine and be introduced in accordance with the procedure established by law, and the object of taxation, the subjective obligation of the taxpayer to pay the tax and the collection mechanism must be clearly regulated by tax legislation. The physical feature of the subject matter of these acts is its monetary value, as well as its connection with the object of taxation, which contributes to the establishment of socially dangerous consequences of tax evasion and largely determines them. The legal feature is the taxpayer's obligation to make a payment, for the failure to fulfill which types of legal liability are provided

It is found that it is proposed to define tax evasion, duties, (mandatory payments) and a single contribution to the obligatory state social insurance and insurance contributions to the obligatory state pension insurance as socially dangerous acts in the field of taxation, which are a set of actions of persons (individuals or legal entities), who are or are not business entities, aimed at intentional non-payment of taxes, fees (mandatory payments), contributions by deliberately violating the provisions of the current tax legislation. The socially dangerous consequences of criminal offenses in the field of taxation are of a monetary and material nature, and the fact that the state does not receive a certain amount of funds corresponds to the fact that these funds remain either directly with

the person who commits such evasion or with the person in whose interests such actions were committed

The author concludes that the most characteristic features of the method of intentional tax and contribution evasion as an element of criminal law characteristics are: cumulative nature, fraud-based nature and highly organized nature. Tax evasion can be realized in two ways: through the use of illegal methods (deception, fraud, false information, corruption schemes, unregistered business activities) and through legalized actions (creation of artificial turnover of business entities in order to reduce the tax burden, overstatement of expenses, understatement of tax liability, conclusion of fictitious transactions, lack of primary documents confirming the purchase of goods/services, failure to include profit in the tax return).

It is stated that the subject of a criminal offense in the field of taxation is an official of an enterprise, institution, organization, regardless of ownership, a tax agent or a person engaged in entrepreneurial activity without establishing a legal entity or any other person who has a direct duty to a sane person who has reached the age of 16 and has an obligation to pay taxes, fees, mandatory payments, contributions.

It is emphasized that tax and contribution evasion is a deliberate action of taxpayers that allows them to reduce or completely eliminate the payment of tax liabilities to the budget or state trust funds. The main features of tax evasion are intent in the actions of taxpayers and the focus on the illegal reduction of tax liabilities. From the intellectual side, the act is characterized by the perpetrator's awareness of the socially dangerous nature of his/her act and the foresight of the inevitable socially dangerous consequences as its result; the volitional moment of intent is that the person wishes the socially dangerous consequences to occur in the form of non-receipt of funds to the relevant budgets, since such funds can only be transferred to the criminal if they are not received by the budgets or state trust funds. Most criminal offenses in the field of taxation are characterized by a mercenary motive

With a view to enhancing the effectiveness of criminal law protection of the taxation sphere in Ukraine, resolving conflicts and practical problems arising in the course of qualification of these offenses, and providing for the provisions which stimulate positive behavior, the author proposes to restate Articles 212 and 212-1 of the Criminal Code of Ukraine in a new version which includes a change in the formation of the objective side of an act, addition of the subject composition, addition to the list of qualifying circumstances and expansion of sanctions by adding public works.

Key words: tax criminal offense, classification of criminal offenses, criminal liability, criminal law characteristics, criminal offenses against the taxation system of Ukraine, taxation system of Ukraine, taxes and fees, tax compromise, tax arrears, single social contribution, criminal law protection, criminal law qualification, criminal law impact.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові публікації, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Цибохін О.М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 452-455. URL: http://lsej.org.ua/9_2022/112.pdf
2. Цибохін О.М. Податкове кримінальне правопорушення: визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. 2022. №3. С. 175-180. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v3_2022/21.pdf
3. Цибохін О.М. Генезис кримінальної заборони податкових правопорушень у вітчизняному законодавстві другої половини ХХ століття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2023. № 6. С. 267-273. URL: http://apnl.dnu.in.ua/6_2023/43.pdf
4. Цибохін О.М. Особливості кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану в Україні. *Київський часопис права*. 2024. № 1. С. 232-236. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/429>
5. Цибохін О.М. Щодо питання відповідальності за вчинення податкового кримінального правопорушення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2024. Том 35 (74) № 1. С. 158-161. URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2024/1_2024/29.pdf

Наукові публікації, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Цибохін О.М. Поняття податкового кримінального правопорушення. *Актуальні питання та перспективи розвитку кримінального аналізу в правоохоронній системі України* : матеріали міжвідом.

наук.-практ. конф. (м. Київ, 11 серп. 2022 р.) / [редкол.: С. С. Чернявський, Д. І. Овсянюк, В. В. Корольчук]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 314-317.

7. Цибохін О.М. Система оподаткування в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони. *Актуальні проблеми юридичної науки : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Двадцять перші осінні юридичні читання»* (м. Хмельницький, 6 жовтня 2022 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. С. 313-314.

8. Цибохін О.М. Удосконалення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах євроінтеграційних процесів. *Кримінальне право України перед викликами сучасності і майбуття: яким воно є і яким йому бути : матеріали міжнар. наук. конференції* (м. Харків, 21-22 жовт. 2022 р.) / редкол.: В.Я. Тацій, Ю.А. Пономаренко, Ю.В. Баулін та ін. Харків : Право, 2022. С. 196-199.

9. Цибохін О.М. Система кримінальних податкових правопорушень за кримінальним законодавством України. *Наукова та педагогічна спадщина професора Ю. Є. Полянського : зб. мат. круглого столу* (м. Одеса, 17 лютого 2023 р.) / відп. ред. проф. Н. М. Бакаянова ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2023. С. 141-144.

10. Цибохін О.М. Розвиток кримінальних заборон у сфері оподаткування за КК України 2001 року. *Консервативно-ліберальні ідеї Одеської школи кримінального права : матеріали Одеської наук.-практ. конф.* (м. Одеса, 24 лист. 2023 р.) / відп. ред. проф. Ю. Ю. Коломієць. Одеса : Видавництво «Юридика», 2024. С. 146-151.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ.....	15
1.1. Система оподаткування в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони.....	15
1.2. Генезис кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення у вітчизняному законодавстві.....	26
1.3. Поняття та класифікація кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування.....	48
1.4. Європейські стандарти та досвід зарубіжних країн регламентації кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.....	58
РОЗДІЛ 2. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СКЛАДІВ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	71
2.1. Об'єктивні ознаки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	71
2.2. Суб'єктивні ознаки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	88
2.3. Питання кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	108
РОЗДІЛ 3. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИЙ ВПЛИВ НА КРИМІНАЛЬНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	121
3.1. Проблеми кримінально-правових наслідків вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	121

3.2. Шляхи вдосконалення кримінально-правового регулювання охорони сфери оподаткування.....	142
ВИСНОВКИ.....	152
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	163
ДОДАТКИ.....	190

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВС – Верховний Суд

ВСУ – Верховний Суд України

ВУЦВК - Всеукраїнський центральний виконавчий комітет

ЄРДР – Єдиний реєстр судових рішень

КВЕД – код виду економічної діяльності

КК – Кримінальний кодекс

КК України – Кримінальний кодекс України

ККС ВС - Касаційний кримінальний суд у складі Верховного Суду

КПК України – Кримінальний процесуальний кодекс України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

Мінфін України – Міністерство фінансів України

МК України – Митний кодекс України

НЕП – Нова економічна політика

НМДГ – неоподаткований мінімум доходів громадян

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

ППВСУ – Постанова Пленуму Верховного Суду України

РКП(б) - Центральний Комітет Комуністичної партії Радянського Союзу

РНК УСРР – Рада народних комісарів Української Радянської

Соціалістичної Республіки

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

УНР – Українська Народна Республіка

УРСР – Українська Радянська Соціалістична Республіка

п. – пункт

ст. – стаття

ч. – частина

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Основним інструментом регулювання економічних відносин та тенденцій в державі є податкова система. Податки та збори є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві, оскільки основним джерелом формування бюджету є податкові збори та платежі, з урахуванням яких формують державні й соціальні програми та фонди, вирішуються управлінські та інші важливі завдання, які стоять перед державою. Усе це визначає виключну значущість податкової системи в структурі держави та суспільства, необхідність виконання всіма членами суспільства податкових зобов'язань.

На фоні зростання значення податків для нормального функціонування держави на сучасному етапі розвитку, особливо в умовах повномасштабного збройного протистояння, варто зазначити, що до скарбниці не надходить значна частка податкових та інших обов'язкових платежів і внесків. Частково така ситуація пояснюється тим, що суб'єкти господарювання не можуть заплатити належні податки з огляду на об'єктивні причини як економічного, так і правового характеру: загострену економічну ситуацію, непосильний податковий тягар і низку інших несприятливих обставин, характерних для сучасного етапу розвитку української державності. Однак, значну частину коштів державна скарбниця не отримує внаслідок свідомого ухилення від сплати податків і страхових внесків до державних фондів тих платників податків, які мають реальну можливість їх сплачувати.

Незадовільний стан законодавчої бази у сфері оподаткування, зростання злочинності, широке використання недобросовісними платниками податків різноманітних схем незаконної податкової оптимізації чинять негативний вплив на фінансову стабільність держави. Результати податкових перевірок, характер податкових порушень, які викривають останні, свідчать про те, що правоохоронним органам доводиться сьогодні протистояти масовій, систематичній практиці ухилення від сплати податків і внесків як фізичних,

так і юридичних осіб, що додатково підтверджується даними офіційної статистичної інформації.

Ненадходження податків і внесків призводить до затримок виплати пенсій і допомог, заробітної плати працівникам бюджетних галузей економіки і співробітникам силових відомств, недофінансування різних соціальних програм і до інших негативних наслідків, зокрема, в оборонному секторі, що сьогодні є вкрай важливим для існування нашої країни. Ухилення від сплати податків і внесків, крім ослаблення дохідної частини бюджету, небезпечне для суспільства ще й тим, що чинить значний вплив на зростання злочинності, адже лєвова частка приховуваних доходів осідає в тіньовому, зокрема кримінальному секторі економіки.

Недосконалість кримінального законодавства, що регламентує відповідальність у сфері оподаткування, суперечливі оцінки ознак складів злочинів, передбачених ст. ст. 212, 212-1 КК України, відсутність єдиного підходу до встановлення різних видів відповідальності у сфері оподаткування зумовлюють низьку ефективність протидії податковій злочинності. Теоретично обґрунтоване вирішення поставлених питань багато в чому визначатиме діяльність і законодавця, і правозастосовника та, зрештою, не може не позначитися позитивним чином на стані законності та правопорядку. Масова несплата податків і внесків створює загрозу економічній безпеці країни. Саме тому розробка проблем кримінальної відповідальності за вчинення посягань у сфері оподаткування з метою усунення недоліків у цій царині, неузгодженості між окремими нормами кримінального та податкового законодавств, а також з метою більш ефективного застосування кримінально-правових заборон, передбачених ст. 212 та 212-1 КК України, є одним із найважливіших завдань науки кримінального права.

Проблематика кримінальної відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування неодноразово була предметом досліджень вітчизняних вчених, до яких можна віднести таких науковців: П.П. Андрушко, В.М. Вересова, Д.І. Голосніченко, А.Є. Гутник, Р.Ю. Гревцова,

О.О. Дудоров, Я.М. Кураш, М.С. Міщук, В.Р. Мойсик, В.В. Молодик, В.О. Останін, В.М. Попович, Ю.М. Сухов, Г.О. Усатий та інших дослідників. Водночас, незважаючи на значну кількість наукових досліджень, велика кількість питань та окремих аспектів потребують свого додаткового, більш глибокого, аналізу та вивчення задля напрацювання ефективних та раціональних пропозицій щодо вдосконалення теоретичних та практичних моментів кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційне дослідження спрямоване на реалізацію положень: Концепції реалізації державної політики у сфері профілактики правопорушень на період до 2015 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 №1209-р.; Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, ухваленої Законом України від 18 березня 2004 р. №1629-IV.

Дисертаційне дослідження виконано відповідно до планів Південного регіонального центру Національної академії правових наук України: №148/3-Б «Регіональна юридична наука: сучасні завдання» на 2019-2024 роки; науково-дослідної роботи кафедри кримінального права Національного університету «Одеська юридична академія» «Стан, тенденції та перспективи розвитку кримінального права у ХХІ столітті» на 2018-2022 роки як складової плану науково-дослідної роботи Національного університету «Одеська юридична академія» «Стратегія інтеграційного розвитку України: правовий та культурний вимір на 2018-2022 роки» (державний реєстраційний номер 0116U001842); науково-дослідної роботи кафедри кримінального права Національного університету «Одеська юридична академія» «Тendenції та напрями сучасного розвитку кримінального права» на 2021-2025 роки.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є всебічний аналіз особливостей кримінально-правової характеристики кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та розробка виважених, належним

чином обґрунтованих пропозицій щодо прийняття рішень, направлених на вдосконалення чинного законодавства та уніфікації реалізації практичних аспектів кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення.

З метою досягнення поставленої мети у роботі вирішувалися такі **завдання**:

- з'ясувати особливості доктринального визначення системи оподаткування в Україні як об'єкта кримінально-правової охорони;
- розглянути особливості генезису кримінальної відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування у вітчизняному законодавстві;
- з'ясувати особливості поняття та визначити класифікацію кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування;
- проаналізувати особливості складу кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- охарактеризувати особливості та правила кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- вивчити проблематику кримінально-правових наслідків вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- розробити науково обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення діючого законодавства в частині кримінально-правової охорони сфери оподаткування.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, які виникають у зв'язку з вчиненням кримінального правопорушення у сфері оподаткування за законодавством України.

Предмет дослідження – кримінально-правова характеристика правопорушень у сфері оподаткування.

Методи дослідження. Під час виконання дисертаційного дослідження було використано спектр наукових методів, зокрема: діалектичний, який було застосовано в частині аналізу нормативної бази та кримінально-правової

практики щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. За допомогою історико-правового методу досліджено генезу розвитку кримінальної відповідальності за вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Формально-логічний метод було закладено в основу формулювання понятійного апарату, змістовного навантаження ключових термінів задля означення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та їх ознак. Системно-структурний метод було використано для визначення податкових кримінальних правопорушень по відношенню до системи кримінального права, в цілому, та серед кримінальних правопорушень у господарської діяльності, зокрема. У частині дослідження емпіричних матеріалів широкого застосування отримали математичні та статистичні методи, що дало основу для аргументування та практичного підтвердження одержаних висновків. Поглиблення термінології, визначень та основних термінів проводилося з використанням логіко-семантичного методу.

Нормативною базою дослідження є: Конституція України, Кримінальний кодекс України, Податковий кодекс України та інші закони і підзаконні акти України. Історичний метод дослідження вимагав вивчення кримінального законодавства різних історичних періодів розвитку територій, які сьогодні входять до складу України.

Основу емпіричної бази дисертаційного дослідження було покладено офіційні статистичні дані МВС України, Офісу Генерального прокурора, практика Верховного Суду, вищих спеціалізованих судів та інших судів загальної юрисдикції України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація представляє собою комплексне спеціальне дослідження кримінальної відповідальності за вчинення кримінально караного посягання на сферу оподаткування, яке виконується вперше в умовах оновленого кримінального законодавства України.

Наукова новизна дослідження розкривається за рахунок наступних положень, рекомендацій та висновків:

уперше:

- запропоновано розширити санкцію ухилення від сплати податків та внесків за рахунок доповнення альтернативних видів покарань: громадських робіт, обмеження та позбавлення волі з диференціацією відповідно до ступеня тяжкості вчиненого діяння;

- обґрунтовано необхідність заборони застосування спеціального звільнення від кримінальної відповідальності особи за наявності ознак повторності вчинення ухилення від сплати податків та внесків шляхом редакції змісту положень ч. 4 ст. 212 та ч. 4 ст. 212-1 КК України;

- сформовано ідею класифікації найбільш поширених сучасних способів ухилення від сплати податків та внесків на способи використання незаконних методів (обман, шахрайство, недостовірні дані, корупційні схеми, здійснення незареєстрованої підприємницької діяльності) і способи використання дій зовні подібних до правомірних (створення штучної плинності суб'єктів підприємницької діяльності з метою зменшення податкового навантаження, завищення витрат, заниження податкового зобов'язання, укладення фіктивних угод (операцій), відсутність первинних документів, що підтверджують придбання товарів/послуг, невключення прибутку до сум доходів, внесення недостовірних відомостей до податкових документів);

- віднесено до суб'єктного складу ухилення від сплати податків та внесків представників платників податків; податкових агентів; фахівців, які надають послуги у сфері податкової звітності суб'єкту господарської діяльності на підставі договору; осіб, які фактично здійснюють підприємницьку діяльність без належної державної реєстрації останньої;

вдосконалено:

- періодизацію розвитку кримінально-правової заборони посягань на сферу оподаткування у вітчизняному законодавстві, де визначено сім періодів: давній період (X – початок XIII ст.), період монголо-татарської навали (XIII–XV ст.), період зародження системи відповідальності за ухилення від сплати податків (друга половина XV століття – перша половина XVIII століття),

період кодифікаційної роботи та розробки рівнів юридичної відповідальності за вчинення ухилення від сплати податків (друга половина XVIII століття – 1917 рік), період формування пріоритету кримінальної відповідальності (1917–1991 роки), період розбудови податкової системи незалежної України (1991–2001 роки), період кодифікації податкового законодавства та гуманізації кримінального покарання за податкові правопорушення (2001–2011 роки), сучасний період (2011 рік – до сьогодні);

- науковий підхід до розуміння системи оподаткування України як об'єкта кримінально-правової охорони у вигляді сукупності суспільних відносин, які складаються у державному регулюванні принципів, форм і методів провадження дій, направлених на забезпечення сплати податків, зборів (платежів) та внесків, а також контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства, які носять суспільно небезпечний характер;

- класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з урахуванням розуміння об'єкта посягання, яка містить три групи: кримінальні правопорушення, у яких суспільні відносини, які складаються в сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування є 1) основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212-1 КК України); 2) додатковим обов'язковим об'єктом (ст.ст. 201, 204, 222 КК України); 3) додатковим факультативним об'єктом (ст. ст. 211, 213 КК України);

- наукове розуміння значення європейських стандартів в контексті реформування кримінально-правової охорони податкової системи;

- підхід до визначення ролі принципу невинуватості та особливостей його реалізації у разі вчинення ухилення від сплати податків та внесків;

- перелік особливо кваліфікуючих обставин за рахунок доповнення останніх ознакою вчинення ухилення від сплати податків та внесків в складі організованої групи;

- положення щодо предмета кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;

набуло подальшого розвитку:

- визначення ухилення від сплати податків, зборів, (обов'язкових платежів) або внесків пропонується визначати як суспільно небезпечні діяння у сфері оподаткування, які представляють собою сукупність дій осіб (фізичних чи юридичних), які є суб'єктами господарської діяльності або здійснюють діяльність без реєстрації суб'єкта господарської діяльності, спрямованих на умисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів), внесків шляхом умисного порушення норм чинного податкового законодавства;

- трактування суб'єктивних та об'єктивних ознак кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та їх нормативне відображення з урахування особливостей практичних аспектів реалізації;

- рекомендації за результатами порівняльно-правового аналізу досвіду зарубіжних країн у частині регламентації кримінальної відповідальності за податкові правопорушення щодо вдосконалення національного регулювання;

- система критеріїв розмежування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та суміжних складів діянь;

- положення про податковий компроміс як спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності;

- правила кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та методика призначення покарання за дані кримінальні правопорушення в контексті трансформації податкових правовідносин.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені в дисертації положення можуть бути використані у:

науково-дослідній діяльності – під час розробки наукових пропозицій щодо вдосконалення теоретичних положень кримінального права та запобігання вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;

правотворчій діяльності – під час створення та виконання програм вдосконалення чинного законодавства, розробки пропозицій по доповненню чи внесенні змін нормативного характеру;

правозастосовній діяльності – висновки та рекомендації, які були отриманні за результатами проведеного дисертаційного дослідження, можуть використовуватися правоохоронними та судовими органами під час проведення юридичної оцінки податкових правопорушень (Акт впровадження результатів дисертації в діяльність Південного міжрегіонального управління Міністерства юстиції (м. Одеса) від «13» травня 2024 року);

освітньому процесі – під час викладання дисциплін: Кримінальне право (Загальна та Особлива частини), спецкурсів: «Сучасні проблеми кримінального права», «Кваліфікація кримінальних правопорушень», «Кримінальні правопорушення у сфері економіки» тощо (Акт впровадження результатів дисертації в освітній процес Національного університету «Одеська юридична академія» від «14» травня 2024 року);

правовиховній діяльності – при проєктуванні та впровадженні кримінально-правової ідеології з метою розширення правового кругозору та рівня правової культури і правосвідомості правників та населення в цілому.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та висновки дисертаційного дослідження виносилися на обговорення на засіданнях кафедри кримінального права Національного університету «Одеська юридична академія», а також розкриті у доповідях на: міжвідомчій науково-практичній конференції «Актуальні питання та перспективи розвитку кримінального аналізу в правоохоронній системі України» (м. Київ, 11 серпня 2022 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Двадцять перші осінні юридичні читання» «Актуальні проблеми юридичної науки» (м. Хмельницький, 6 жовтня 2022 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Кримінальне право України перед викликами сучасності і майбуття: яким воно є і яким йому бути» (м. Харків, 21-22 жовтня 2022 р.); круглому столі «Наукова та педагогічна спадщина професора Ю. Є. Полянського» (м. Одеса, 17 лютого 2023 р.); Одеській науково-практичній конференції «Консервативно-ліберальні ідеї Одеської школи кримінального права» (м. Одеса, 24 листопада 2023 р.).

Публікації. Основні результати дослідження викладено в десяти наукових публікаціях, з яких п'ять статей опубліковано у збірниках наукових праць, що входять до переліку фахових видань, затверджених МОН України, та п'яти тезах доповідей на науково-практичних заходах.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які включають вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (268 найменувань, що розміщено на 27 сторінках), трьох додатків (на 13 сторінках). Загальний обсяг дисертації становить 202 сторінки, із них основного тексту 162 – сторінки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

1.1. Система оподаткування в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони

Система оподаткування в Україні визначає шляхи та особливості формування бюджетів усіх рівнів. Водночас податкова система є визначальною складовою забезпечення економічного розвитку країни та важливим інструментом державного впливу на діяльність суб'єктів господарювання, від процвітання та розвитку якого залежить продуктивність соціально-економічної сфери в суспільстві.

Поняття системи оподаткування встановлено на законодавчому рівні. Так, згідно з Законом України «Про систему оподаткування» (втратив чинність) визначалося, що систему оподаткування становила сукупність податків та зборів, які вносилися до відповідних бюджетів та державних цільових фондів у встановленому законами України порядку [1]. Слід зауважити, що наразі запропонована дефініція не може вважатися вдалою, оскільки «фактично ототожнює систему оподаткування країни із сукупністю обов'язкових платежів, що сплачуються на її території (при цьому податковий характер таких платежів не уточняється), та не враховує тієї обставини, що будь-якій системі, так би мовити, в ідеалі мають бути притаманні певні ознаки, які характеризують цілісність та взаємозв'язок її компонентів. З філософської точки зору, система становить під собою сукупність елементів, які знаходяться у зв'язках між собою та утворюють цілісність, єдність. Ієрархічність, багаторівневість, структурність – властивості не лише побудови, а й поведінки системи (певні рівні системи зумовлюють до формування окремих аспектів поведінки, водночас її цілісне функціонування можливе за рахунок комплексної взаємодії всіх елементів».

Закон України «Про систему оподаткування» (втратив чинність) [2], яким закріплюється положення, згідно з яким система оподаткування – це механізм справляння податкових податків та зборів.

Наукова спільнота також не залишає поняття податкової системи (системи оподаткування) без уваги, оскільки питання визначення правової характеристики та змісту поняття податкової системи та її ознак у сучасній науковій доктрині все ще залишається дискусійним невирішеним питанням. Доволі слушно зауважує З.С. Варналій з приводу досить частого ототожнення понять «податкова система», «система податків» і «система оподаткування», які дійсно мають між собою багато чого спільного та попри це містять зовсім різне змістовне навантаження як в контексті інституціонально-організаційних аспектів, так і в структурно-функціональній площині [3, с. 16].

За результатами аналізу масиву теоретичного матеріалу вдалося визначити позицію ототожнення податкової системи із явищем сукупності податків (зборів) та платежів, які визначені у нормативному порядку та стягуються в державі, що пропонується в основі визначення змісту такого поняття. Прихильниками такої думки є Н.І. Власюк, Т.В. Мединська [4, с.10], І.А. Золотко, М.Д. Білик [5, с.32], В.Б. Марченко [6, с.28], П. В. Мельник [7, с.12].

Існує також інша позиція науковців, згідно з якою пропонується податкову систему розглядати більш широко, відокремлюючи від податків та інших обов'язкових платежів з одночасним включенням інших елементів, таких як податковий контроль, процедуру встановлення та збору таких платежів тощо. Прикладом такого трактування системи оподаткування може бути позиція Т.Я. Цимбал, яка під цим поняттям розуміє загальну сукупність усіх податків та платежів до визначених бюджетів та цільових фондів із законодавчо закріпленим розміром, видом, порядком та строками сплати тощо [8, с. 35]. У науковій доктрині позиція також уточнюється тим, що така сукупність податків має бути стягнута на встановленій території [9, с. 114]. Знаходимо й доповнення до вищезазначеного, зокрема, те, що, окрім

сукупності податків та платежів, які визначені у певній структурі та формі, до такої системи також слід відносити процедуру стягнення та фінансовий контроль за стягненнями [10, с. 83].

Цікавою є позиція М.П. Кучерявенка, відповідно до якої податкова система становить «сукупність закріплених у нормативному порядку податків та платежів, процедури їх встановлення чи відміни, а також заходів по забезпеченню їх своєчасної сплати та методи і засоби відповідальності, які можуть бути застосовані у випадку порушення податкового законодавства [11, с. 128]. Позицію вченого розділяють й інші науковці – Л.К. Воронова [12, с. 379], О.П. Орлюк [13, с. 380], Н.Ю. Пришва [14, с. 33], Г.В. Бех [15, с. 128], В.Д. Тарангул [16, с. 216] та ін.

Трактування податкової системи у якості визначеної законами сукупності податків та платежів, зазвичай, бралось за основу при виконанні досліджень кримінального циклу наук на тему тих чи інших питань проблем податкових кримінальних правопорушень вітчизняними вченими, наприклад, Д.І. Голосніченко [17, с. 9], Р.Ю. Гревцовою [18, с. 23] та ін.

З точки зору Р.В. Тульчинського та М.О. Змієнко, податкова система становить різновид динамічної та водночас відкритої системи законодавчо встановлених податків у певній країні. При цьому, така відкритість означає аналіз факторів, які впливають на формування такої системи, а системність – взаємозв'язок податків та платежів та відповідність їх загальній сукупності податків та їх функціям: фіскальній та регулювальній [19].

Ряд науковців звертають увагу на те, що податкова система має характеризуватися формуванням системи податків, комплексністю, визначення та обґрунтуванням потенціалу та формуванням належної правової бази [20].

У своїх наукових доробках Л.П. Сідельнікова та Н.М. Костіна розмежовують поняття системи оподаткування чи податків, а так само системи податків та зборів, відносячи до першого поняття, серед іншого, також механізми сплати та суб'єктів адміністрування системи податків та зборів [21].

Варто відмітити позицію В.Л. Андрущенко з приводу того, що податковій системі як сукупності податків та зборів притаманні також нормативно-правова підоснова та організаційна структура [22].

Аналіз наукових праць вітчизняних вчених приводить до висновку, що переважно науковці визначають податкову систему як сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються в установленому законодавством порядку. Водночас мають враховуватися законодавчі приписи, які спрямовані на врегулювання даної сфери суспільного життя. Загальновідомо, що вся нормативно-правова база має формуватися у суворій відповідності приписам Конституції України та мають їй відповідати як Основному Закону, який є, серед іншого, й основоположним документом у формуванні й функціонуванні податкової системи. Згідно ст. 93 Конституції «виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки й збори» [23], тобто поняття «система оподаткування» та «податки й збори» не ототожнюються, а розрізняються.

Отже, для визначення у якості об'єкта кримінально-правової охорони варто орієнтуватись не на поширений в теорії фінансового права термін «податкова система», а брати за основу визначення, закріплене Конституцією України [23], де вживається термін «система оподаткування».

Слушно зауважує О.А. Музика, яка «розрізняє, з одного боку, систему податків (сукупність податків, запроваджених на території держави відповідно до закону) та, з іншого – систему оподаткування (крім сукупності податків і зборів, до неї входить порядок встановлення, сплати і зарахування обов'язкових платежів до відповідних фондів)» [24, с. 147–148].

Виваженою та ґрунтовною видається позиція О.О. Дудорова, який податкову систему розглядає як об'єкт кримінально-правової охорони, визначаючи як «закріплену в законодавчому порядку сукупність податків та зборів, які встановлені в країні, порядку їх встановлення, зміни й відміни до різних рівнів бюджетів та фондів, прав та обов'язків учасників податкових

відносин, податкового контролю та юридичної відповідальності за порушення у податковій сфері» [25, с 58].

Чинний ПК України в ст. 6 закріплює змістовне визначення поняття податку як «обов'язкового та безумовного платежу до відповідного бюджету на єдиний рахунок, що справляється з платників податку у порядку, визначеному чинним законодавством». У свою чергу, під збором (платою, внеском) ПК України визначає обов'язковий платіж, який вноситься платником податків до визначеного бюджету на встановлені банківські реквізити (рахунок), з умовою отримання останнім певної спеціальної вигоди у результаті вчинення на його користь юридично значимих дій з боку органів державної влади чи місцевого самоврядування. Окрім того, ПК України пропонує поняття податкової системи України, яка становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, які справляються в установленому в законі порядку [2].

В Україні податки відіграють вирішальну роль у наповненні бюджету. Р.М. Лещенко називає їх основні характеристики: фіскальність, обов'язковість, примусовість і законодавче закріплення, грошовий вираз, індивідуальність, загальність» [26].

Податку притаманний ряд обов'язкових ознак: 1) правова (зміст податків проявляється через систему правових норм, встановлюються виключно на підставі закону, відбувається зміна форми власності); 2) суспільна (за допомогою податків відбувається вплив на економічні відносини у суспільстві); 3) економічна (за допомогою податків та платежів відбувається перерозподіл доходів).

У науковій літературі звертається увага на необхідність розмежування внеску (внесення грошей або платіж), збору (плата з фізичної чи юридичною особи за використання певного права, наприклад, ліцензійний збір), мита (плата за вчинення певних дій, наприклад, переміщення товару через державний кордон) [27].

Нормативно визначено, що під час встановлення податку необхідно також обов'язково враховувати наступні приписи: платники податку (п. 15.1 ПК України); об'єкт оподаткування (ст. 22 ПК України); база оподаткування (ст. 23 ПК України); характеристики об'єкта оподаткування (ст. 23 ПК України); ставка податку (ст. 25 ПК України); порядок та сплати податку (ст.ст. 31, 35); строк та порядок подання звітності у податковій сфері [28].

Окрім того, ст. 4 ПК України закріплює основні засади податкового законодавства та його принципи.

Однак, слід відмітити, що саме податкове законодавство є одним із самих складних, суперечливих та динамічних галузей в Україні, постійно змінюється, доповнюється, трактується та адаптується до нових викликів економічного та суспільного характеру в країні, при цьому регулюючи та формуючи податкову політику. Так, до законодавчих актів даної сфери часто вносяться зміни і доповнення, що забезпечує гнучкість правового регулювання податкових правовідносин і водночас порушує такі принципи побудови та призначення системи оподаткування, як стабільність і доступність.

Наприклад, 2018 року 9 разів ПК України було доповнено, 2019 року до ПК України 10 разів вносилися зміни, 2020 року до ПК України 17 разів було внесено зміни та доповнення, 2021 року до ПК України внесено зміни 19 разів, 2022 року – 30 разів та у 2023 році – 20 разів ПК України зазнав змін та доповнень.

Ст. 3 ПК України закріплює положення щодо того, що відноситься до податкового законодавства України. Систему податкового законодавства становить декілька сотень законів, Указів Президента, постанов КМУ, постанов Мінфіну України, актів Державної податкової служби України та Національного Банку України, локальні нормативні акти, видані органами місцевого самоврядування в межах їх компетенції. Центральне місце в системі податкового законодавства посідає ПК України; до даної галузі законодавства віднесено також: Бюджетний кодекс України [29], Митний кодекс України

[30], Закони України: «Про Державний бюджет України» на певний рік, «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [31], «Про митний тариф України» [32], відповідні постанови КМУ, Укази Президента України, накази Міністерства фінансів України та Державної фіскальної служби України тощо.

Задля демонстрації рівня динаміки змін та доповнень даної сфери законодавство звертається до офіційної бази законодавства України [33], де за юридичною класифікацією «Податки та обов'язкові платежі» знаходимо 110 документів за 2023 рік, 138 документів за 2022 рік, 70 документів за 2021 рік, 62 – за 2020 рік, 96 – за 2019 рік, 94 – за 2018 рік, а загалом – 5689 документів за всі роки.

Розглядаючи поняття податкового законодавства, слід враховувати також охоронне законодавство, яке, серед іншого, передбачає норми щодо притягнення до відповідальності за вчинення того чи іншого податкового правопорушення, наряду з ПК України, це – КУпАП та КК України [34].

Отже, податкова система України є предметом правового регулювання фінансового права, виступаючи при цьому об'єктом адміністративної, кримінальної та фінансово-правової охорони.

З точки зору С.Д. Шапченка, кримінально-правова охорона реалізовується за рахунок реалізації двох аспектів: 1) загальнорегулятивного, коли відбувається встановлення відповідної кримінальної заборони та 2) традиційного, коли має місце фактичне порушення такої встановленої заборони, що тягне за собою застосування заходів кримінально-правового впливу» [35, с.141].

В.М. Куц та О.В. Кириченко, розмежовуючи об'єкт кримінально-правової охорони та об'єкт кримінального правопорушення, наголошують, що «кримінально протиправне діяння трансформує об'єкт кримінально-правової охорони в об'єкт такого посягання, в силу того, що останній представляє собою визначену соціальну цінність, яка вже перетерпіла протиправний вплив

внаслідок вчинення в об'єктивній реальності кримінального правопорушення» [36, с. 13].

Також розмежовує вказані поняття А.А. Музика, який аргументує, що вони становлять зовсім різні за змістом та вказує, що об'єкт кримінально-правової охорони є сукупністю урегульованих правовими нормами суспільних відносин, тоді як об'єкт кримінального правопорушення – суспільні відносини, яким завдається шкода внаслідок вчинення кримінального правопорушення [37, с. 25-26].

Навроцький В.О. зауважує, що об'єкт кримінально-правової охорони та об'єкт кримінального правопорушення характеризують різні аспекти одного поняття, де друге слід трактувати як родове по відношенню до першого, оскільки воно виражає сутність та зміст усіх інших понять, які є відповідними за формою [38].

Узагальнення підходів щодо розмежування об'єктів кримінально-правової охорони та кримінального правопорушення, висловлених у наукових працях вітчизняних вчених, дає підстави стверджувати, що частіше висловлюється позиція, згідно з якою об'єкт кримінально-правової охорони ширше, ніж об'єкт кримінального правопорушення, адже кримінальне право охороняє суспільні відносини як у випадку вчинення кримінально протиправного діяння, так і у випадку вчинення об'єктивно-протиправного діяння, де наявний об'єкт кримінально-правової охорони, але відсутній об'єкт кримінального правопорушення.

Підтримуємо позицію О.В. Тихонової стосовно того, що об'єкт кримінально-правової охорони становить ті суспільні відносини, які перебувають під охороною кримінального закону. Такі відносини трактуються як об'єкт зазначеного до того часу, доки на них не буде вчинено саме кримінально протиправне посягання, внаслідок чого вони вже трансформуються у об'єкт кримінального правопорушення як елемент складу кримінального правопорушення» [39].

Кримінальна відповідальність за невиконання обов'язку, закріпленого у ст. 67 Конституції України, покликана стимулювати правомірну поведінку платників податків. У разі ж вчинення податкового кримінального правопорушення «охоронна місія КК України полягає у тому, що на підставі його норм здійснюється кримінально-правова кваліфікація скоєного і застосування щодо винної особи кримінально-правових заходів впливу» [25].

Кримінальний закон забезпечує виконання податкового обов'язку як конституційно визначеної моделі правомірної поведінки в частині сплати обов'язкових податків та зборів. Взаємозв'язок кримінального та податкового права полягає у визнанні системи оподаткування об'єктом кримінально-правової охорони, а також у тому, що правова оцінка та кримінально-правова кваліфікація податкових кримінальних правопорушень вимагає звернення до положень регулятивного законодавства (податкового).

Нормальне функціонування системи оподаткування як об'єкта кримінально-правової охорони забезпечується також нормами адміністративного та фінансового права. Порухення податкового законодавства може призводити до адміністративної та фінансової відповідальності і лише найбільш суспільно небезпечні правопорушення, які в силу рівня своєї суспільної шкоди вимагають більш суворої реакції держави, можуть бути закріплені кримінальним законом в якості кримінально караних діянь та тягнути за собою як наслідок кримінальну відповідальність. Такий розподіл на види податкових правопорушень вимагає ґрунтовного дослідження, аргументування, раціональності та виваженості в частині віднесення визначених діянь до рівня кримінальних правопорушень (криміналізація), під час чого важливе значення має формування диспозицій норм КК України, правозастосування яких має бути чітким та ефективним.

Підставою криміналізації зазвичай вважають зміни, які відбулися в економічній, соціальній, політичній обстановці, що викликало необхідність кримінально-правової заборони та суспільну необхідність застосування заходів кримінального права до певних відносин. Суспільна небезпека

кримінально караних податкових правопорушень обумовлюється значною низкою чинників. Оподаткування, будучи основним фінансовим джерелом економічної самостійності держави, впливає з необхідності її функціонування в інтересах всього суспільства та його окремих членів.

Питання про суспільну небезпеку кримінально караних посягань на систему оподаткування традиційно розглядається через функції податків, де найважливішою (основною) визнається фіскальна функція, яка зводиться до того, що за рахунок справляння податків здійснюється стабільна мобілізація та акумулювання фінансових ресурсів держави, постійне формування доходної частини бюджетів різних рівнів.

О.О. Дудоров визначає суспільну небезпеку податкових кримінальних правопорушень через ненадходження належних коштів до відповідних бюджетів та фондів, які мали надійти, оскільки це становить основу доходів країни, що мали б бути спрямовані на вирішення певних соціально значимих потреб та завдань держави (охорона здоров'я, оборона, освіта тощо). Вчений зауважує, що масове ухилення від сплати податків може призвести до загроз економічній безпеці України» [25].

У випадку вчинення податкового правопорушення порушується також розподільча (соціальна) функція податків, тобто перерозподіл коштів, отриманих у якості податків та зборів від одних суб'єктів на користь інших, що забезпечує соціальну стабільність у суспільстві.

Якщо розглядати податкові відносини не ізольовано, а в сукупності з бюджетними відносинами, стає очевидним те, що платнику податків протистоїть не тільки (і не стільки) держава, яка встановлює і стягує податки, а й бюджетотримувач як кінцева інстанція руху податкових платежів. Тобто, якщо вчасно не відбувається перерозподіл коштів, які надійшли до бюджету в якості податку, то в певній іншій сфері відбувається недофінансування, наприклад, затримка соціальних виплат, заробітних плат працівникам державного та комунального секторів, закупки та постачання ліків по

державним програмам тощо. Як правило, у випадку невчасних сплат податків страждають інтереси насамперед соціально незахищених верств населення.

Внаслідок нерівномірного розподілу податкових зобов'язань серед платників завдається шкода принципу соціальної справедливості: особи, які ухиляються від оподаткування, мають можливість отримувати суспільні блага, у фінансуванні яких вони участі не беруть. У таких випадках існує порушення принципу ринкової економіки чесної конкуренції, оскільки суб'єкти господарювання-несумлінні платники податків можуть перебувати у більш вигідному фінансовому стані, аніж сумлінні, за рахунок «економії» несплачених коштів тощо.

Видається, що внаслідок вчинення податкових кримінальних правопорушень завдається шкода бюджетним правовідносинам та сфері економіки взагалі через дефіцит та недоотримання належних коштів, що вимушено призводить до росту податкових обтяжень та розміру податкових ставок, введення нових зборів тощо, що призводить до не найкращих результатів та, навпаки, стимулює до знаходження нових способів та схем ухилення від оподаткування.

Системі оподаткування України притаманний фіскальний характер, що стає підосновою для систематичних типових порушень законодавства, які набувають ознак кримінального правопорушення.

Однією з основних ознак чинної системи оподаткування України визнається надзвичайно високе податкове навантаження. Подекуди високий рівень оподаткування заважає накопичувати капітал, розширювати залучення працівників, прискорювати виробничий обіг, гальмує технічне переозброєння і, як наслідок, змушує суб'єктів реального сектору економіки приховувати обсяги виробництва, занижувати рівень фонду оплати праці, здійснювати контрабандні операції» [40].

Зменшення рівня поширення податкових кримінальних правопорушень, застосування превентивних заходів та попередження таких діянь необхідне задля скорочення масштабів ухилення від оподаткування, існування

повноцінної системи податкових надходжень як бюджетоутворюючого фактору, дотримання конституційного обов'язку щодо сплати належних зборів та податків.

Отже, цілком погоджуємося з тим, що поняття об'єкта кримінально-правової охорони та об'єкта кримінального правопорушення – різні як за змістовним наповненням, так і за своєю реалізацією. Вбачається, що перший існує постійно, в силу наявності такого інструмента в арсеналі країни – як кримінальне право, а другий виникає лише у зв'язку із реальним вчиненням (чи загрозою такого вчинення) порушення кримінальних заборон. Кримінальне право ставить під свою охорону найбільш важливі, значимі суспільні відносини, реалізуючи таким чином охоронну функцію. До широкого загалу таких суспільних відносин належать, зокрема, і відносини, які пов'язані із функціонуванням системи оподаткування в країні.

Підсумовуючи вищевикладене слід зазначити, що існуюча система оподаткування України як об'єкт кримінально-правової охорони – це сукупність суспільних відносин, які складаються у державному регулюванні принципів, форм і методів провадження дій, направлених на забезпечення сплати податків, зборів (платежів) та внесків, а також контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства, які носять суспільно небезпечний характер.

1.2. Генезис кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення у вітчизняному законодавстві

Сучасна система відповідальності за податкові кримінальні правопорушення починає своє існування ще з перших етапів формування утворення державного типу та має свої особливості. Насамперед слід відмітити, що від часів радянського періоду до сьогодні сфера податкових правовідносин характеризується досить частими змінами та доповненнями, що додатково створює складнощі у сфері кримінально-правової охорони таких

суспільних відносин. Звісно, що динамічність даної галузі права пояснюється постійними змінами у суспільстві, економіці, ринку праці тощо, що, відповідно, викликає зміни і в сфері оподаткування, зокрема, з метою задоволення конкретних потреб та завдань держави.

Історичний метод є одним із методів пізнання, який активно використовується при проведенні наукових досліджень, він оснований на порівнянні ретроспективних особливостей досліджуваного явища з сучасними даними, за результатами чого видається можливим сформулювати уявлення про тенденції формування тієї чи іншої кримінально-правової заборони та взаємозв'язку такого розвитку із явищами, які відбуваються в державі на певному етапі свого розвитку. Саме тому у даному підрозділі пропонується провести дослідження генезису становлення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в Україні.

Історія системи оподаткування України розпочинається з часів Київської Русі. У зазначений період вплив князя, походи, управління та суд задовольнялися за рахунок сплати натуральних зборів та повинностей, що шляхом особистих повинностей і натуральних зборів, які незабаром стали справлятися у грошовій формі.

Наприкінці IX століття відбулося так зване об'єднання Давньоруської держави, у якій основним джерелом доходів князівської скарбниці стала данина, або інакше – дань, яка поступово перетворилася у систематично вносимий податок, однак з нестабільним розміром та термінами сплати. Окрім того, свавілля при поборах призводили до зловживань владою з боку чиновників, які збирали податки і були особисто зацікавлені в найбільших доходах від своєї влади [41, с. 27].

Найбільш ранньою системою прямого оподаткування в Київській Русі була данина княжому двору та утримання армії. Перевага натурального сільського господарства визначила природний характер податкової системи. Як правило, податки (данина) сплачувалися у вигляді сільськогосподарської та промислової продукції. Така данина збиралася під час об'їзду територій у

вигляді дарунків князю, які потім привозили до Києва. Надалі, у 947 році княгинею Ольгою було запроваджено систему стабільних податків, зокрема встановлено «погости» (місця збору данини), «уроки» і «устаи» - розмір і зміст данини. У науковій літературі знаходимо характеристику цьому періоду як запровадження першої простої податкової системи [42].

«Руська Правда» є найважливішою правовою пам'яткою періоду Київської Русі, що дозволяє дослідити правову систему держави та простежити розвиток правовідносин тієї доби. Її складовою частиною є «Покон Вірний», який детально регламентує діяльність податкової системи. Одиницею податку є «дім», що означає двір, з певною площею землі (в середньому дорівнює плугу, тобто 15 га), від 20 до 30 «димів», що утворюють «двір». Митні збори та штрафи складали основу збору готівки. Слід зазначити, що на той час не було чіткої системи управління державними фінансами, а тому існувало багато різних видів податків. Більшість прямих податків називали податками «Наказ великого приходу». Однак у той же час населення було оподатковувало багатьма територіальними податками, що спричиняло велику складність і плутанину у фінансовій системі конкретного історичного періоду [43, с. 112].

Вбачається, що до часів приходу татаро-монголів на землях Стародавньої Русі сформувалася певна основа відповідальності за несплату податків. Водночас несплата встановлених на той час податків була караним діянням, що досить структуровано відображалось за текстом Руської Правди. Та попри це, прихід татаро-монголів вніс значні зміни в устрій життя тогочасної держави, зокрема, було змінено порядок, строки та розмір внесення податків.

У другій половині XIII століття - на початку XIV століття. Татари встановили свою власну податкову систему на тій частині території України, яку вони окупували, із цією метою регулярно проводили перепис населення, господарстві майна. За часів татаро-монгольського ярма основним податком був так званий податок на «вихід», який стягувався спочатку баскаком, ханським комісаром, а потім і самим російським князем. «Вихід» стягувався з

душі худоби всіх людей. Виплата «виходу» була припинена Іваном III, після чого створення фінансової системи в Русі почалося знову [44, с. 240].

У XII – XIII ст. з поширенням процесів децентралізації у Київській державі функції центрального управління перейшли до удільних князів, які самі по собі стали іменуватися великими та отримали значну частину общинних земель в XII ст. [45, с. 71–72] За вказаних часів діяли всі відомі редакції «Руської правди» [46, с. 95]. Містами у Галицько-Волинському князівстві управляли посадові особи, так звані «посадники» і «тисяцькі», які були наділені досить широким колом повноважень, серед яких було й збір податків та зборів, які на той час володіли правом збирання з населення данини та різного мита (найважливішою складовою для формування княжої казни)» [47, с. 104, 116].

Потім у 1349 році до складу Польського королівства увійшли Галицькі землі, а в 1377 році – західна частина Волинської землі. Після того, як польський король Людовик I Анжуйський видав у 1374 році Кошицький привілей, імунітет польських магнатів було поширено на шляхту [48, с. 67], згідно з яким магнати і шляхта звільнялися від усіх податків, окрім «поральдового» податку в розмірі 2 срібла з року землі. При цьому враховувалися лише селянські наділи, що належали до певного маєтку, а панська оранка не накладалася [49, с. 85].

Відповідальність за діяння, що містили ознаки податкових кримінальних правопорушень, передбачалася в нормах Білозерської митної грамоти 1497 року [50, с. 217], Судебнику 1497 року [51]. У науковій літературі знаходимо згадку про те, що у вказаний період через ухилення від сплати податків було проведено страту понад 500 осіб [52, с. 201].

Отже, кримінальна відповідальність за податкові правопорушення на території України почала формуватися за часів Київської Русі, проте законодавчі норми, які регулювали дані питання не були системними. Ситуація з встановленням юридичної відповідальності за правопорушення з податками залишилася незмінною і за часів монголо-татарської присутності –

відповідальність була встановлена безсистемними невзаємопов'язаними нормами, частіше на розсуд представників владних інституцій того періоду. Водночас відсутність системи відповідальності не означала, що покарання за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування розглядуваного періоду (найчастіше за несплату податків) не застосовувалося.

У 1561 року затверджується судова грамота, норми якої передбачали настання відповідальності за несплату встановлених податків до місцевого земського управління [53, с. 47].

У XIV–XVII ст. українські землі перебували під відчутним впливом Польщі та Литви, проте, попри дискримінаційні процеси, українська податкова система успішно формувалася та розвивалась – зміцнювалися економічні зв'язки певних районів, мало продовження створення податкової системи як такої у відповідності до тогочасної зарубіжної практики [54, с. 106].

Згідно з Литовськими Статутами 1529 р., 1566 р. і 1588 р. податки майже були відсутні в законодавчому понятті, але велика увага приділялася кримінальним порушенням звичаїв і відповідальності за їх виконання. Знать отримала «свободу на дорозі і на морі». Відповідно до Другого Статуту суворо каралися випадки підробки документів, печаток, золотих і срібних монет. За його підробку винний повинен бути «покараний вогнем без пощади» з конфіскацією майна порушника на користь потерпілих [55, с. 950].

Тому в литовсько-польський період встановлення кримінальної відповідальності за податкові порушення існувало лише в зародковому стані, а правопорушення такого типу вважалися державою незаконними діями.

Система оподаткування на українських землях отримала свого подальшого розвитку за часів Запорізької Січі. Характерним для даного історичного періоду була наявність власної податкової системи, яка ввібрала в себе риси систем, що існували за часів Київської Русі та Великого Князівства Литовського [56, с. 117].

Якісно нові перетворення у системі оподаткування на терені українських земель відбулися у період 1613–1645 років. Даний період характеризується

активними процесами впорядкування податкових норм та інститутів, хоча процес і був дещо несистемним. Як підкреслює наукова теорія, в цей період вперше з'явилися бюджети. Також було запроваджено можливість видання ордеру на обшук, головною роллю якого був контроль над королівськими чиновниками, які стежили за надходженням податків, а також запобігання службовим злочинам. На бояр і купців було накладено податок. А результатом цих процесів стало посилення відповідальності за ухилення від сплати податків» [57, с. 87].

Соборним уложенням 1649 року встановлювалась відповідальність за несплату податків – покаранням для недобросовісних платників податків було биття батогами на торгу (правежу), тривалість чого залежала від суми несплаченого податку [58, с. 488].

У 1682–1725 роках відбувався активний розвиток законодавства на території українських земель в цілому та податкового спрямування зокрема. Значний вплив на формування податків та порядку їх сплати здійснила довга Північна війна (1700–1721 роки), оскільки саме за рахунок податків поповнювалась казна та покривалися військові витрати. Саме в цей період відбувся перепис всього чоловічого населення із занесенням даних про чоловіків до так званих ревізьких казках, до яких, серед іншого, входили списки володарів дворів з повним перелік членів їх родин. Жіноче населення включалося в казки, але не враховувалося в зведених таблицях [59, с. 201].

Законодавчі акти Української держави козацької доби встановлювали відповідальність за ряд незаконних податкових діянь. Таким чином, після визвольної війни була створена одна з найвищих посад у вищому уряді: підскарбій. Той, хто її обіймав, відповідав за фінансовий стан козацького війська, розподіляв натуральні та грошові податки, встановлював мито, очолював скарбницю тощо [60, с. 124].

Так, Конституція Пилипа Орлика забороняла несплату податків та приховування таких діянь чиновниками [61, с. 23]. Також передбачалося

кримінальне покарання за несплату податків і платежів згідно «Прав, за якими судиться малоросійський народ» 1743 року [62].

Досить тривалий час на її територію України поширювало свою дію загальноросійське законодавство. Так, за Петра I було введено кілька додаткових податків: податок на дракони, марки, тютюн і суди. У 1717 році Петро I замінив усі прямі податки єдиним податком, визначивши його новою одиницею заробітної плати - «душею». В останній рік правління Петра I (1725 рік) податків було зібрано в сім разів більше, ніж у 1680 року. У майбутньому жоден правитель не зможе досягти перевищення доходів державного бюджету над витратами. Для контролю над доходами і витратами Петро I створив у системі грошових установ Колегійну палату та Палату казенних чиновників. Також при Петрі I з'явився перший в історії даної території митний податок, який поклав початок митним зборам у зовнішньоекономічній діяльності [63, с. 251].

Остаточна ліквідація автономії України відбулася за правління Катерини II. На землях України було встановлено «подушний» податок, який сплачувався в розмірі, встановленому законом між душевними хліборобами, та був зафіксований у ревізії. Такі переписи були нечастими, але цей непомірний податок змушував найбільшні верстви населення, головним чином селян, продавати свій урожай та худобу, щоб сплатити цей податок, тому що в іншому випадку покарання передбачало позбавлення волі, заслання та конфіскацію всього майна. Ці положення регламентувалися «Наказами» Катерини II (глави VIII-X). Така податкова система на тогочасних українських територіях зберігалася аж до створення комісії для перегляду розміру податків і зборів у 1859 році, яка скасувала цей податок [44, с. 241].

Встановлення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення, пов'язані з кодифікаційною роботою, на початку XIX століття, стало підосновою для створення «Уложення про покарання кримінальних та виправних» 1845 року [64, с. 126]. Саме даний нормативно-правовий акт вже містив детальний опис протиправних діянь, що слід віднести

до податкових. Зокрема, відповідальність наставала лише за наявності шкоди казні, яка була нанесена шляхом несплати податків. Окрім того, передбачалася відповідальність власників заводів або ж заводу в цілому [64, с. 127]. Слід відмітити, що даний період становлення відповідальності за податкові кримінальні правопорушення, в першу чергу, характеризувався тим, що відповідальність за податкові делікти носила переважно фінансовий характер (на користь казни).

Період активного становлення системи оподаткування дореволюційної України припадав на останні десятиліття XIX століття. Так, у 1881-1885 роках була проведена податкова реформа, за результатами якої було введено нові податки та створена служба податкових інспекторів при казенній палаті. До обов'язків даних інспекторів було віднесено контроль за своєчасним і повним внесенням податкових платежів [65, с. 67].

Початок XX століття знаменувався як період масштабної урбанізації та капіталізму, що супроводжувалося прогресивним розвитком сфери торгівлі, промисловості, виробництва та будівництва.

1 січня 1899 року було прийнято Закон про державний промисловий податок, який поширював свою дію й на українські землі [44, с. 245] та визначав основи, порядок та розміри оподаткування промислового та виробничого секторів економіки. Був достатньо високий розмір акцизу на виробництво та торгівлю алкогольними напоями [66, с. 59]. Варто зауважити, що система оподаткування зазначеного періоду мала фіскальний характер та сприяла розвитку конкурентних відносин підприємств.

Кримінальна відповідальність за податкові кримінальні правопорушення також встановлювалася приписами Кримінального уложення 1903 року [67, с. 114].

Отже, період становлення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення від Петра I до розпаду царської росії характеризуються сформованою певною системою відповідальності за діяння, що мали ознаку податкових кримінальних правопорушень, перше місце серед яких займала

несплата платежів та податків, з настанням фінансової, адміністративної або навіть кримінальної відповідальності, де головною була відповідальність адміністративна.

Досліджуючи особливості системи оподаткування, яка була притаманна українським землям в перші десятиліття XX століття, знаходимо згадки у науковій літературі про те, що дана система за часів УНР періоду Центральної Ради не мала вагомого фінансового значення, основним джерелом фінансування витрат держави було друкування карбованців. Так, відповідно до Закону УНР від 9 грудня 1917 року «Про випуск державних кредитних білетів» встановлювалось, що всі державні податки і прибутки, що підлягали збору, визнавались «прибутками державного скарбу УНР» [46, с. 337].

За часів Генерального Секретаріату було встановлено кримінальну відповідальність за несплату податків з покаранням у вигляді тюремного ув'язнення на строк до 6 місяців або арешту на строк до 3 місяців, або грошового стягнення у розмірі до 300 крб. [68, с.138].

У наукових працях П.Л. Фріса знаходимо твердження про те, що за часів УНР на її території продовжувало використовуватися Кримінальне уложення 1903 року [69, с.79–80, с.84]. Так, згідно зі ст. 327 згаданого нормативно-правового акта передбачалося покарання у вигляді арешту на строк до 3 місяців або штрафу до 300 руб. за повідомлення у документах, що подаються у зв'язку зі сплатою промислового податку, завідомо неправдивих відомостей про обороти і прибутки торговельних або промислових підприємств, спрямованих на те, щоб сплатити меншу суму податку або звільнитись від його сплати. За ст. 328 даного документа наставала відповідальність за включення у звіти і баланси підприємств завідомо неправдивих відомостей, направлених на зменшення сплачуваного промислового податку або звільнення від його сплати з покаранням у вигляді тюремного ув'язнення на строк не більше 6 місяців і грошове стягнення до однієї тис. руб [67, с. 461, с. 514].

Як зазначає О.О. Дудоров, на початку ХХ століття, під час громадянської війни, система податків в більшій мірі почала орієнтуватися на натуралізацію економіки, безладного грошового обігу. А з 1921 року радянська влада приймає рішення щодо відміни податків та валютного збору, чому передувало та й сприяло скасування вартісного вираження акцизного збору, так як відніня ця галузь була націоналізована. Водночас мало місце колективізація земельних ресурсів, що призвело до скасування й земельного податку. Було запроваджено порядок натуральних зборів у якості форми податків, що мало негативні наслідки для матеріального стану населення, сприяло виникненню конфліктних ситуацій між населенням та представниками влади, що нерідко супроводжувалося застосуванням зброї [25, с. 61].

Подальший розвиток системи оподаткування відбувся в період НЕПу, з прийняттям у 1921 році X з'їздом РКП(б) резолюції «Про заміну продовольчої розкладки продовольчим податком» та постанови ВУЦВК «Про заміну продовольчої і сировинної розкладки натуральним податком», згідно яких селяни отримали можливість бартеру, тобто після сплати селянами натурального податку, останні отримали право обмінювати надлишки на потрібні їм речі [70, с. 296]. Примітно, що дані законодавчі акти містили положення щодо адміністративної та майнової відповідальності осіб, які не вносили податок вчасно та належним чином.

Постановою РНК УСРР від 15 листопада 1921 року «Про відповідальність за порушення декретів про натуральні податки та про обмін» було сформовано окремі склади податкових кримінальних правопорушень (переважно мова йшла про несплату податків, відмову від здавання сільськогосподарських продуктів тощо), за вчинення яких передбачалося покарання у вигляді примусових громадських робіт або позбавленням волі з конфіскацією майна [71, с. 85].

Даний історичний період характеризується стрімким ростом податкового навантаження, витісненням приватного капіталу, перевагою державного

сектору економіки тощо, що призводило до збільшення випадків ухилення від сплати податків та інших податкових правопорушень.

Т.Б. Ясеновська приходить до висновку, що в період 30-х років ХХ століття тогочасна влада перевела економіку від фінансових методів до адміністративного впливу, орієнтована на задоволення колективних потреб, що визначалося як головна мета податків у даний період, що, по суті, зупинило стабільний еволюційний розвиток податків на території української держави [56, с. 117–124].

У докодифікаційний період розвитку кримінального законодавства Радянської України податковими правопорушеннями визнавались діяння, які мали ознаки недостовірності інформації щодо суб'єкта оподаткування та відомостей про неправомірну вигоду; умисна несплата податків в установлені строки; поширення неякісної продукції, а також пошкодженої продукції; колективна несплата податків за попередньою змовою; умисне перекручування або невнесення даних до відповідних документів, що призводить до зменшення суми податків; подання недостовірної інформації до органів податкового обліку; вчинене службовою особою перекручування документів податкової звітності, що призвело до зменшення суми податків [72, с.389–390].

У науковій літературі відмічається, що у зв'язку із такими тотальними змінами, в системі оподаткування радянського періоду мало місце переосмислення наукового трактування поняття, ознак та характеристики податкових кримінальних правопорушень насамперед через адміністративний тип економіки та правові зміни, що виникали із цього. Звертається також увага на те, що даний вид кримінальних правопорушень відносили до кримінальних правопорушень проти управлінського порядку, таким чином, вбачалося, що такі кримінально карані діяння завдавали шкоду економічним інтересам держави. Більше того, значна поширеність даного виду кримінальних правопорушень на той час стала досить помітною проблемою та вимагала відповідної реакції, яка послідувала у вигляді створення системи податкових

судів. Хоча в цей період відбувалося поступове зменшення впливу кримінального права на суспільні відносини у сфері оподаткування [73, с. 310].

Отже, за часів НЕПу мав місце системний підхід до кримінально-правової охорони системи оподаткування, було сформовано низку складів кримінальних податкових правопорушень, які переважно стосувалися несплати податків, ухилення від них, подання неправдивої інформації, що мала значення для стягнення податків та платежів.

23 серпня 1922 року Всеукраїнським Центральним Виконавчим Комітетом було затверджено Кримінальний кодекс УРСР [74]. Даний документ містив цілу систему норм про відповідальність за податкові кримінальні правопорушення, які відносилися до кримінально караних діянь проти порядку управління (ч. 2 глави I Особливої частини КК УРСР), окрім порушення законодавства про акцизний збір, який було закріплено серед господарських кримінальних правопорушень (глава IV Особливої частини КК УРСР). Так, ст. 78 КК УРСР 1922 року передбачала відповідальність за масову відмову від внесення грошових чи натуральних податків або від виконання повинностей; ст. 79 КК УРСР 1922 року встановлювала відповідальність за повторну (вчинену після притягнення до адміністративної відповідальності) несплату окремим громадянином грошового або натурального податку або відмову від його сплати, якщо вона поєднана з впертістю та інші дії неплатника, які відзначалися злісністю; ст. 139-2 КК УРСР визнавала кримінальним правопорушенням виготовлення, продаж, скуповування, зберігання з метою збуту, а так само про користування продуктами і виробами, обкладеними акцизним збором, із порушенням встановлених акцизних правил [74].

Надалі постановою ВУЦВК від 8 червня 1927 року було прийнято новий КК УСРР, який переважно копіював норми КК УРСР 1922 року в частині заборони кримінальних податкових правопорушень, однак містив більш досконалі та виважені дефініції з урахуванням змін в податковому законодавстві.

Дані діяння знову були віднесені до кримінальних правопорушень проти порядку управління (підрозділ «Б» розділу II КК УРСР 1927 року), а науковцями такий підхід пояснювався тим, що «зазначені діяння заважають діяльності фінансового відомства щодо оподаткування фізичних і юридичних осіб, а тому повинні, поряд із підробленням грошей та порушенням правил про валютні операції, визнаватись протидією фінансовим функціям влади. Так, КК УРСР 1927 року передбачав відповідальність за вчинення злісного ухилення від своєчасної сплати встановлених законом платежів та податків, в тому числі відмова від такої належної сплати; за ухилення або відмову від внесення податків за умов воєнного часу; забороняла масову, за попередньою змовою, відмову або ухилення від сплати податків; різновиди приховування або заниження об'єкта оподаткування: 1) організоване за взаємною змовою (ч.1 ст. 59 КК УРСР 1927 року); 2) вчинене індивідуально (ч. 2 ст. 59 КК УРСР 1927 року). Передбачене ст. 59 КК УРСР 1927 року діяння розцінювалося як податкове шахрайство, обов'язковою характеристикою якого виступало умисне введення в оману представників фінансових органів; агітацію і пропаганду із закликом до скоєння податкових злочинів, передбачених КК УРСР 1927 року [75].

Аналізований період характеризується активним податковим реформуванням, націленим на утвердження командно-адміністративного розподілу прибутку підприємств і перерозподілу фінансових ресурсів через бюджет країни, трансформацію податків у неподаткові форми, коли державний дохід формується не за рахунок податків, а за рахунок прямих вилучень валового національного продукту, який виробляється на підставі державної монополії.

Примітно, що після закінчення періоду НЕПу, основними платниками податків стали державні підприємства, а з кримінальних законів радянських республік було виключено норми щодо кримінальної заборони податкових кримінальних правопорушень, а нові положення щодо кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення були в

подальшому використанні під час реформування основних кримінально-правових інститутів [76, с. 12]. Більше того, в цей період податкові правопорушення починають розглядатися як посягання на сферу господарських інтересів держави.

Кримінально-правові заборони у сфері оподаткування, які містилися в КК УРСР 1927 року, отримали характер «мертвих норм», втративши своє практичне значення, та проіснували в такому аспекті аж до прийняття КК УРСР 1960 року.

КК УРСР від 28 грудня 1960 року передбачав ст. 74, що встановлювала відповідальність за вчинення ухилення від виконання повинностей або сплати податків у воєнний час» та не містив спеціальних складів податкових кримінальних правопорушень [77].

Згідно з судовою практикою даного періоду, випадки ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів, вчинені загальним суб'єктом, підпадали під кваліфікацію за ст. ст. 87 КК УРСР 1960 року як спричинення майнової шкоди шляхом обману або зловживання довір'ям [78].

У 90-х роках ХХ століття на території української держави, як і в більшості радянських республік того часу, відбувався процес реформування економіки з поступовим переходом до ринкових відносин, що сприяло появі необхідності встановлення кримінально-правових заборон у сфері охорони системи оподаткування.

Так, Кримінальний кодекс УРСР 1960 року було доповнено ст. 148-1, яка передбачала кримінальну відповідальність за ухилення від декларування доходів від ремісничої діяльності, іншої особистої професійної діяльності чи інших доходів, що підлягають оподаткуванню податком на доходи, а також лише в інших випадках, коли подання декларації передбачено законом, або заяви про несвоєчасне подання або включення навмисно спотворених даних, якщо ці дії вчинені протягом одного року після застосування адміністративного стягнення за те саме правопорушення [79]. Варто звернути увагу на те, що дана дефініція встановлювала так звану адміністративну

преюдицію та мала на меті врегулювання відносин суб'єктів підприємницької діяльності, їх контроль та своєчасне декларування доходів.

26 січня 1993 року КК УРСР було доповнено ст. 148-2, яка встановлювала кримінальну відповідальність за вчинене службовою особою підприємства чи організації умисне ухилення від сплати податків або фізичною особою (тобто загальним суб'єктом), якщо внаслідок таких дій мало місце реальне ненадходження суми податків у значних розмірів, які мали бути внесені на користь відповідного бюджету чи цільового фонду [80].

У науковій літературі неодноразово зверталася увага на перелік способів вчинення діянь, передбачених ст. 148-1 та ст. 148-2 КК УРСР 1960 року – неподання податкових декларацій, недостовірна чи приховувана інформація щодо об'єкта оподаткування. Також відмічалось, що мало місце поширювальне тлумачення ознак об'єктивної сторони складу злочину, що було загальноприйнятим, наприклад «у науково-практичному коментарі до ст. 148-2 КК УРСР 1960 року як приховання об'єкта оподаткування тлумачилось завищення службовою особою підприємства певної категорії працюючих (інвалідів), що слугувало підставою для звільнення цього підприємства від сплати на користь Фонду ЧАЕС та соціального захисту населення» [81, с. 427], а також «заниження податкової ставки» [81, с. 493].

В подальшому Законом України «Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків» від 05 лютого 1997 року стаття 148-2 КК УРСР 1960 року отримала нову редакцію [82], чим було розширено коло суб'єктів даного діяння, уточнено його предмет, а також запроваджено було види відповідальності залежно від суми несплаченого податку чи обов'язкового платежу.

Відсутність чітких критеріїв розмежування кримінально караного ухилення від сплати податкових платежів і правомірної податкової мінімізації давало можливість платникам податків використовувати певні схеми руху коштів та особливості системи банківської картотеки, що давало можливість

видавати таку поведінку платника податку як правомірну. Наприклад, «підприємства з метою не погашати існуючий податковий борг або (та) не сплачувати поточні податкові платежі достовірно відображали фінансово-господарські операції у бухгалтерському і податковому обліку, правильно нараховували податки, але водночас робили все для того, щоб належних для їх сплати коштів у них не було (шляхом перерахування виручки від поставлених товарів на банківські рахунки інших суб'єктів господарювання)» [83, с.124–125].

Така ситуація вимагала відповідної реакції як від наукової спільноти, так і від законодавця. Тому вже напрацьований досвід та апробовані методи боротьби з податковими правопорушеннями нормотворці намагалися врахувати при розробці КК України, який було прийнято 5 квітня 2001 року.

Так, КК України 2001 року передбачав кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Окрім того, було передбачено відповідальність за кримінальні правопорушення, які поряд зі шкодою, яка завдавалася основному об'єкту посягання, додатково порушувала відносини у сфері оподаткування:

- видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку (ст. 211 КК України);

- незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (ст. 216 КК України);

- шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України) [84].

Деякі вчені до кримінальних податкових правопорушень відносили, окрім вищевказаних, також наступні склади: заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою; фіктивне підприємництво; зловживання владою або службовим становищем та ряд інших кримінальних правопорушень у сфері службової діяльності [76, с. 21].

Згодом КК України було доповнено статтею 212¹ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [85].

Після прийняття та введення в дію Кримінального процесуального кодексу України [86] відбулися зміни й до Податкового кодексу України [2] в частині реалізації кримінально-правової кваліфікації за ст. 212 КК України. Так, було постановлено, що відповідно до п. 56.22 ст. 56 ПК України, повідомлення особі про підозру у вчиненні діяння, передбаченого ст. 212 КК України, не може будуватися виключно на рішенні відповідного контролюючого органу до того часу, як закінчиться процедура та терміни оскарження в судовому порядку, а також рішення суду, якщо воно мало місце, набере законної сили. Якщо притягнення особи до кримінальної відповідальності за ст. 212 ПК України на підставі акта податкової перевірки підприємства, а потім до закінчення адміністративного оскарження рішення податкового органу за результатами такої перевірки та/або до прийняття рішення від податкового органу, Вищий адміністративний суд України не став на користь платника податків, який не міг отримати повідомлення про підозрілу операцію [87].

Водночас значимі зміни до застосування ст. 212 КК України відбулися у зв'язку із проведенням реформування у частині гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності (Закон України від 15 листопада 2011 року) [88], у результаті чого дане кримінальне правопорушення стало каратися лише штрафом та позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю.

Окрім того, надалі було доповнено КК України статтею 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами» [89].

Наступним у процесі становлення та розвитку кримінально-правової охорони системи оподаткування став Закон України від 18 вересня 2019 року

[90]. Аналіз зазначеного нормативно-правового акта приводить до наступних висновків.

По-перше, даним актом було скасовано ст. 205 КК України «Фіктивне підприємництво», посилаючись на те, що дана норма є «мертвою».

По-друге, відбувається збільшення розмірів шкоди, яка має місце внаслідок ухилення від сплати податків: визначаються суми несплачених податків у певних розмірах: у значному (ч. 1 – 3000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян), великому (ч. 2 – 5000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян) чи особливо великому (ч. 3 – 7000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян).

По-третє, розрахунок для настання кримінальної відповідальності проводиться з урахуванням розміру податкової соціальної пільги, визначеної відповідною нормою Податкового кодексу України (п. 169.1.1) [2]. З цього можемо зробити висновок про часткову декриміналізацію ухилення від сплати податків як кримінального правопорушення в частині збільшення суми несплачених податків та застосування зворотної дії норми в часі. Даний припис також знаходить своє відображення в КК України (ст. 5). А відтак, всі кримінальні провадження, відкриті стосовно службових осіб – працівників суб'єктів господарювання за ухилення від сплати податків у зв'язку зі спричиненням шкоди бюджету (ненадходження коштів до бюджету) на суму менше, ніж встановлено на підставі аналізованого Закону щодо зменшення тиску на бізнес», мають бути закриті незалежно від того, на якій стадії досудового розслідування або судового розгляду вони перебувають.

25 серпня 2020 року надано проєкт Закону України «Про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо здійснення діяльності Служби економічної безпеки України» [91] (прийнято). Пропозиція встановити відповідальність за шахрайство з податком на додану вартість як самостійне кримінально каране діяння у зв'язку з доповненням статті 222² Кримінального кодексу України «Шахрайство з податком на додану вартість», згідно з якою діяння має ознаки розтрата або незаконного заволодіння майном,

бюджетних коштів шляхом отримання бюджетного відшкодування, а також звернення за поверненням бюджетних коштів визнаються кримінальними злочинами, повернення коштів шляхом умисного подання неправдивої інформації, зокрема, з використанням навмисно підроблених документів (шахрайство з податком на додану вартість).

Автори вказаного законопроекту акцентували увагу на прогнозованій ефективності розслідування фактів вчинення розкрадання (заволодіння) бюджетними коштами у вигляді податку на додану вартість [92].

Даний проєкт був підданий критиці. Наприклад, звертається увага на окремі аспекти, які викликають сумніви в його доцільності. Насамперед мова йде про необхідність та обґрунтованість переформулювання ст. 212 КК України та доповнення чинного кримінального закону статтею 222-2 КК України, що нібито мало би покращення в частині кримінально-правової охорони податкової системи України. Вбачається, що пропонована редакція статті 222-2 КК України в більшій мірі орієнтована на криміналізацію окремих аспектів діяльності з ознаками фіктивного підприємництва, однак з ознаками спеціального виду ухилення від сплати податків [93]. Варто зауважити, що така пропозиція озвучена на фоні відносно недавньої декриміналізації фіктивної підприємницької діяльності. Тому при певних ракурсах аналізу подібної пропозиції, видається, що відбувається повторна криміналізація нещодавно декриміналізованої заборони.

Критика даного проєкту послідувала із боку Верховної Ради з подальшим направленням на доопрацювання. Головне науково-експертне управління у своєму висновку після першого читання законопроекту аргументувало недоцільність доповнення КК України статтею 222-2 [94]. Погоджуємося з тим, що шахрайство з ПДВ скоріше може бути кваліфіковане за ст. 190 чи 191 КК України.

У подальшому було прийнято зміни до тексту кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 та ст. 212-1 КК України з редакцією

примітки в частині питань звільнення від кримінальної відповідальності за вчинення таких діянь [95].

Повномасштабне вторгнення до нашої країни внесло чимало змін у різні сфери суспільного життя, в тому числі, виникли нові протиправні практики, які досягли рівня суспільної небезпеки та вимагали відповідної реакції з боку законодавця. Однією із таких новел стало передбачення кримінальної відповідальності за діяння, яке складає незаконне використання з метою отримання прибутку гуманітарної допомоги, благодійних пожертв або безоплатної допомоги (ст. 201-2 КК України) [96].

Серед іншого, в контексті становлення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення, також варто вказати приписи Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів», зокрема, у 2023 році було доповнено ст. 201-3 «Контрабанда товарів» та ст. 201-4 «Контрабанда підакцизних товарів» [97]. Однак, вважається більш раціональним та доцільнішим внесення пропонованих змін до чинної ст. 201 КК України «Контрабанда».

Новим Проектом Кримінального кодексу України [98] пропонується передбачити ст. 6.3.12. «Несплата податку, збору чи єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спричинило істотну майнову шкоду з віднесенням до злочину I ступеня»; ст. 6.3.13. «Несплата податку, збору чи єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спричинило значну майнову шкоду» з віднесенням діяння до злочину 3 ступеня, а також ст. 6.3.14. «Несплата податку, збору чи єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спричинило тяжку майнову шкоду» з віднесенням такого складу до злочинів 5 ступеня. Сама дефініція несплати пропонується у вигляді трактування дії, тобто якщо особа, яка не сплатила податок, збір чи внесок, передбачений чинним законодавством та який входить до системи обов'язкових платежів,

якщо таке діяння спричинило певну майнову шкоду, то буде мати місце вказане кримінальне правопорушення. Важко погодитися з такою позицією через повну відсутність будь-яких трактувань, роз'яснень чи то додаткових ознак складу, що унеможлиблює можливість уніфікованого правозастосування, а може призвести до зловживання на практиці таким незмістовним приписом.

За результатами дослідження генезису кримінально-правової охорони сфери оподаткування виділено наступні етапи законодавчого становлення:

1) давній період (X – початок XIII ст.), який характеризується зародженням інституту податків та фіскальних функцій держави, формування основ державної правової охорони;

2) період монголо-татарської навали (XIII–XV ст.) - період належності фіскальних функцій держави установленим монголо-татарами інституціям, передбачення відповідальності за несплату податків окремо в кожному князівстві;

3) період зародження системи відповідальності за ухилення від сплати податків (друга половина XV століття – перша половина XVIII століття), під час якого відбувається оформлення системи заходів відповідальності за ухилення від сплати податків, правовою основою чому стає Соборне уложення 1649 року;

4) період кодифікаційної роботи та розробки рівнів юридичної відповідальності за вчинення ухилення від сплати податків (друга половина XVIII століття – 1917 рік), під час якого велася активна робота по кодифікації та розробка системи заходів юридичної відповідальності за порушення податкових правил;

5) період формування пріоритету кримінальної відповідальності (1917–1991 роки), якому притаманне встановлення переваг кримінальної відповідальності над адміністративною;

6) період розбудови податкової системи незалежної України (1991-2001 роки), що характеризується внесенням доповнень до кримінального

законодавства, що діяло раніше, появою статей про кримінально протиправне ухилення від сплати платежів, активне реформування митної та податкової галузі;

7) період кодифікації податкового законодавства та гуманізації кримінального покарання за податкові правопорушення (з 2001 року – 2011 рік) характеризується остаточною криміналізацією діянь у формі несплати податків та інших платежів, кодифікацією національного податкового законодавства, гуманізацією покарань та впровадження пріоритету покарань фінансового характеру;

8) сучасний період (2011 рік – дотепер) – період трансформації підходу до кримінально-правової охорони сфери оподаткування за рахунок гуманізації та впровадження пріоритету покарань фінансового характеру.

Отже, дослідження процесу становлення та розвитку системи оподаткування має використовуватись для створення ефективної системи податків та зборів у державі й на сучасному етапі її існування. Під час впровадження змін та розробки механізму і способів урегулювання суспільних відносин у сфері податкових відносин мають бути враховані помилки та досвід попередніх етапів, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток. Кримінально-правова охорона системи оподаткування у вітчизняній практиці має довгу історію, а в різні часи вона мала різноманітний характер, інтенсивність та залежала від політико-економічних процесів в країні. Видається можливим висновок щодо того, що система кримінально-правових норм щодо відповідальності за посягання на податкову систему бере свій початок ще від перших значних правових пам'яток української науки, зокрема, з Руської Правди та перебуває у постійному динамічному розвитку, що супроводжується відповідними змінами та доповненнями нормативного матеріалу.

1.3. Поняття та класифікація кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування

Перед державою завжди стоїть безліч завдань, пов'язаних із реалізацією своїх економічних та соціальних програм, реформуванням, розвитком ринкових структур, виконанням інших функцій з метою забезпечення функціонування цілісної системи сфер суспільного життя. Все це разом вимагає відповідного та своєчасного фінансування, основним джерелом грошових коштів для чого є Державний бюджет, основне джерело формування якого становлять податки та платежі. Дослідники сучасної економічної злочинності виділяють податкові кримінальні правопорушення в числі найбільш небезпечних напрямків криміналізації економічної діяльності, так як вони відрізняються великою різноманітністю, високоінтелектуальним характером протиправних операцій, швидкою адаптацією до застосовуваних форматів звітності, видам документів і технологій податкового обліку.

Вважаємо, що точній юридичній оцінці вчинених суспільно небезпечних діянь належить особлива роль. Не можна говорити про виявлення кримінального правопорушення, якщо відповідне діяння неможливо правильно оцінити з позиції кримінального закону. Оскільки в теорії і практиці не склалося єдиних поглядів на велику кількість питань, пов'язаних з реалізацією кримінальних заборон у сфері оподаткування, та навіть щодо точного уніфікованого поняття «кримінального правопорушення проти системи оподаткування», то це викликає нагальну потребу в їх комплексному вивченні.

Системним елементом кримінальних правопорушень проти податкової системи є сама сфера податкових правовідносин, а не суб'єкт кримінального посягання (платник податків) чи предмет (податок, збір чи інші обов'язкові платежі). Навпаки, податкові відносини – це владні відносини між державою у формі уповноважених органів, з одного боку, та громадянами та організаціями, які є платниками податків, з іншого. В принципі податкові

правовідносини включають владні відносини, пов'язані з встановленням, введенням, обчисленням, справлянням і сплатою податків і зборів, а також виконанням посадовими особами державного органу професійних функцій у сфері оподаткування (проведення податкових перевірок), притягнення до відповідальності за податкові адміністративні правопорушення).

Отже, підставою кримінального переслідування суб'єкта кримінального правопорушення є його склад в діях особи, тобто при застосуванні закону необхідно керуватися загальними ознаками кримінально протиправного діяння.

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України «податковими правопорушеннями є протиправні та винні дії (у випадках, прямо передбачених Кодексом України) (дія чи бездіяльність) платника податків (у тому числі прирівняних до нього осіб), контролюючих органів та/або їх посадових осіб (посадові особи), інші суб'єкти у випадках, безпосередньо регульованих [2].

Водночас відповідно до приписів чинного КК України кримінальним правопорушенням вважається передбачене кримінальним законом винне суспільно небезпечне діяння, яке вчинено суб'єктом кримінального правопорушення» [84].

Поняття податкового кримінального правопорушення можна використовувати як загальну назву для всіх кримінально караних діянь, які суб'єкти вчиняють у процесі реалізації податкових правовідносин.

З цієї причини в контексті податкового боргу необхідно враховувати не лише дії платника податків з ознаками протиправності та спрямованості на ухилення від сплати податків, а й, наприклад, незаконне користування податковими пільгами або проведення незаконної політики.

Наукова доктрина містить значну кількість підходів до визначення кримінальних правопорушень проти податкової системи. Наприклад, В.В. Лисенко пропонує таке визначення кримінального податкового правопорушення: «це кримінально протиправна поведінка, яка спрямована

проти податкової системи та завдає шкоди у вигляді несплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів). Окрім того, характеризується корисливим мотивом, може мати вигляд комерційної діяльності, є тривалою та заподіює істотну шкоду» [99].

Висловлюється пропозиція під податковим правопорушенням розуміти неправомірне діяння, винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з недотриманням законодавства про оподаткування або невиконанням податкових зобов'язань, за які чинним законодавством встановлено юридичну відповідальність» [100].

Також знаходимо визначення такого діяння у вигляді протиправного діяння особи щодо невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку, за що передбачена відповідальність [101].

Досить часто постає питання правильного застосування термінології. Мова йде про поняття порушення податкового законодавства та податкового правопорушення. Зазвичай до податкових правопорушень слід відносити діяння, частіше за все, пов'язані з ухиленням від сплати податків. Тоді як порушення податкового законодавства становлять порушення не лише в частині сплати податків, але й подання звітності, формування податкового кредиту, періодів подання звітності тощо. Водночас варто враховувати, що до поняття податкового правопорушення відносять ті, за вчинення яких передбачені різні види відповідальності – фінансова, адміністративна та кримінальна.

Пропонується кримінальні податкові правопорушення поділяти на порушення податкових відносин, пов'язані з безпосереднім стягненням податків і безпосереднім заподіянням фінансових збитків державі, та кримінальні протиправні посягання на державні фінанси, що забезпечують дотримання встановленого порядку управління у сфері оподаткування [102].

Знаходимо також позицію щодо наступної класифікації податкових кримінальних правопорушень на:

- 1) кримінальні податкові правопорушення у сфері здійснення підприємницької діяльності;
- 2) кримінальні податкові правопорушення, спрямовані на ухилення від сплати податків за рахунок припинення незаконної комерційної діяльності;
- 3) кримінальні податкові правопорушення, пов'язані з наданням пільг надмірного розміру;
- 4) кримінальні податкові правопорушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- 5) кримінальні податкові правопорушення в окремих сферах комерційної діяльності [103].

Серед наукових розробок знаходимо також класифікацію податкових кримінальних правопорушень на наступні шість груп:

- «1) діяння, які завдають шкоди суспільним відносинам у сфері здійснення окремих видів підприємницької діяльності (ст. 213 КК України);
 - діяння, які завдають шкоди суспільним відносинам у сфері виготовлення та використання окремих видів товарів (ст. 204 КК України);
 - діяння, які завдають шкоди суспільним відносинам через припинення підприємницької діяльності в порушення встановлених процедур, що вчиняється з метою несплати податків (ст. 219 КК України);
 - діяння, які завдають шкоди суспільним відносинам у сфері реалізації підприємницької діяльності як такої (ст. 212 КК України, ст. 209 КК України);
 - діяння, які завдають шкоди суспільним відносинам у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ст. 201 КК України);
 - діяння, які завдають шкоди суспільним відносинам у сфері безпідставного отримання податкових пільг (ст. 222 КК України)» [104].

Зважаючи на особливості категорій підслідності кримінальних проваджень, у науковій літературі висловлюється пропозиція до кримінальних податкових правопорушень також відносити діяння, передбачені ст.ст. 204, 209, 212, 212-1, 219 КК України [105].

З.М. Будько за критерій поділу кримінальних правопорушень у сфері оподаткування обирає особливості видового об'єкта з урахуванням чого пропонує дані кримінально-протиправні посягання поділяти на три однорідні групи: ті, що посягають на порядок обліку платників податків та подання податкової звітності; ті, що посягають на порядок сплати податків та зборів; ті, що пов'язані з невиконанням рішень податкових органів [106].

Водночас А.О. Павлюх підтримує попередньо наведену позицію та пропонує доповнити за рахунок розширення переліку діянь такими, які завдають матеріально шкоди державі та за які передбачена кримінальна відповідальність ст.ст. 191, 193, 194, 197, 199, 365, 366, 358 тощо [107].

Досить слушною є позиція О.А. Гринюк в частині того, що об'єкт кримінально караного посягання слід вважати основним критерієм класифікації кримінальних правопорушень у частині кримінально-правової охорони системи оподаткування [108].

Наукові дискусії щодо кваліфікації податкових кримінальних правопорушень зосереджені переважно на визначенні об'єкта цього виду правопорушення. Часто об'єкт кримінально осудної поведінки пропонується як критерій прийнятності як підстави для віднесення кримінально-протиправних дій проти податкової системи (кримінальних податкових порушень).

Відповідно до чинного КК України кримінальні правопорушення проти системи оподаткування становлять складову системи кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, що досить часто стає предметом дискусії та критики з боку науковців та спонукало деяких представників науки виділити цю групу посягань в окремий розділ.

Наприклад, Л.П. Брич звертає увагу на те, що відносини оподаткування не обмежуються лише економічними аспектами, оскільки несвоєчасна сплата податків, платежів та внесків, призводить до завдання шкоди й іншим сферам суспільного життя, як-то оборона, соціальне забезпечення, наука тощо, (авт. - в силу того, що ці сфері мають бути фінансовані за рахунок податкових

надходжень). Серед іншого, вчена висловлює пропозицію визначення у якості самостійного об'єкта фінансові правовідносини з виокремленням в самостійний розділ КК України з робочою назвою «Злочини проти фінансових інтересів держави» [109, с. 13-16].

З точки зору П.П. Андрушка, не всі кримінальні правопорушення економічного спрямування мають відношення до порушення порядку провадження підприємницької діяльності. Окрім того, обов'язок щодо сплати податків та внесків, виходячи із зауваження вченого, виникає не лише в рамках провадження господарської діяльності, а може бути вчинене і з інших причин та мати наслідки в цілому в частині фінансових відносин, наприклад, щодо формування дохідної частини бюджету» [110, с.18].

Ідея виокремлення самостійного розділу кримінального закону під назвою «Кримінальні правопорушення проти державних фінансів» обґрунтовувалася Н.О. Гуторовою. Так, вчена на основі видового об'єкта у зазначений розділ пропонувала помістити діяння, які поділяла на три групи:

- кримінальні правопорушення, які порушують порядок формування державних цільових фондів;
- кримінальні правопорушення, які порушують встановлений порядок розподілу та подальшого потоку фінансових ресурсів, які надходять до різного рівня державних фондів;
- кримінальні правопорушення у сфері адміністрування грошового потоку та контролю за ним [111, с. 338-339].

У науковій літературі висловлюється думка щодо поняття податкових кримінальних правопорушень у вузькому та широкому значеннях, де у першому випадку розглядаються діяння, передбачені ст.ст. 212, 212-1 КК України, які посягають на право держави на отримання встановлених податків та платежів; у другому випадку мова йде про кримінальні правопорушення, відповідальність за які передбачена ст.ст. 192, 211, 222, 364, 365, 367 КК України та посягають на суспільні відносини у сфері оподаткування [18, с. 179-180].

Так, О.О. Дудоров серед іншого до вказаних кримінальних правопорушень відносить контрабанду у силу того, що таке діяння перешкоджає формуванню доходної частини бюджету держави за рахунок надходження обов'язкових платежів, у даному випадку – митних, відіграючи таким чином певну фіскальну функцію [25, с. 78]. Слід відмітити, що такий підхід додатково підтверджується на основі приписів МК України, де визначено, що мито є нічим іншим як особливим видом податку [30].

Так, у разі приховування або надання неправдивих даних про товари (предмети), що перетинають кордон і підлягають оподаткуванню, їх вартість може бути занижена і таким чином зменшена сума податку, що підлягає сплаті, чим порушується встановлений порядок видачі та отримання фінансового фінансування відповідних бюджетів. Саме в цьому яскраво проявляється суспільна небезпека контрабанди з точки зору порушення податкових відносин. Основним безпосереднім об'єктом контрабанди є встановлений порядок переміщення через митний кордон України відповідних предметів як необхідної умови для нормального функціонування митних органів при справлянні платежів згідно з законодавством, здійсненні митного контролю тощо. У даному випадку система оподаткування може виступати лише як додатковий безпосередній об'єкт.

Аналіз диспозиції статті 204 КК України дає підстави стверджувати про притаманний специфічний предмет даному складу посягання – підакцизні товари. Сама ж норма містить перелік таких предметів, до яких віднесено «алкогольні напої, спирт етиловий та дистилятори, пиво, тютюнові вироби, тютюн, промислові замінники тютюну, пальне або інші підакцизні товари». Зауваження щодо «інших підакцизних товарів» вказує на невичерпний перелік таких предметів, оскільки відповідно до чинного законодавства, зміни у соціально-економічних аспектах можуть викликати потребу зміни та/або доповнення такого переліку. Наразі перелік підакцизних товарів визначено також у п. 215.1 ПК України [2].

Відповідно, акцизний збір як непрямий податок, що стягується з окремих груп товарів, фактично сплачується споживачами і є одним зі стабільних і важливих джерел поповнення державного бюджету. А за діями, передбаченими положеннями ст. 204 КК України призводить до втрати доходів бюджету, що дає можливість віднести це діяння до порушень суспільних відносин у сфері оподаткування, незважаючи на багатоаспектність проявів суспільної небезпеки цього посягання. Однак, слід пам'ятати, що це кримінально каране діяння є двооб'єктним: окрім системи оподаткування, створеної для захисту порядку виробництва та обігу оподаткованої продукції, її безпосереднім об'єктом також є життя та здоров'я споживачів продукції малого споживання.

Окремим діянням, яке завдає шкоди суспільним відносинам у сфері оподаткування, є оприлюднення нормативно-правових актів, які незаконно зменшують надходження до бюджету або збільшують його видатки (ст. 211 КК України). Указана норма забороняє державним службовцям вчиняти правові дії, які неправомірно зменшують надходження до бюджету або збільшують видатки бюджету, якщо предметом цих дій є кошти з бюджету у великих розмірах. У свою чергу, згідно з приміткою до ст. 210 КК України визначено, що варто трактувати як бюджетні кошти. Суспільна небезпека цього правопорушення проявляється у порушеннях вимог бюджетного законодавства та неспроможності державного та місцевих бюджетів отримати належні доходи або встановлено порушення процедур подання та сплати податків.

У своїх дослідженнях О.О. Дудоров з приводу даного складу кримінального правопорушення зазначає, що дане діяння направлене проти системи бюджетного регулювання, оскільки доходи бюджетів, включаючи податкові надходження, останніми не обмежуються і охоплюють також неподаткові надходження [25]. У зв'язку з чим, як додатковий об'єкт цього кримінального правопорушення можна визначати суспільні відносини, які урегульовують питання порядку введення і справляння податкових платежів.

Основними кримінальними правопорушеннями у суспільних відносинах у сфері оподаткування на сьогодні є дії, передбачені ст. 212 КК України, що встановлює наслідок у вигляді кримінальної відповідальності за вчинення умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що вносяться до системи оподаткування, справляються в установленому законом порядку посадовою особою підприємства, організації, незалежно від форми власності, фізичною особою-підприємцем а так само особою, яка веде свою господарську діяльність без належної юридичної реєстрації суб'єкта такої діяльності, або будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці дії призводять до неефективного надходження капіталу до державного бюджету чи спеціальних фондів.

Водночас положення ст. 212-1 КК України передбачають застосування заходів кримінально-правового впливу за умисне ухилення службової особи від сплати одноразових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування підприємства, організації будь-якої форми власності, здійснюється особою, яка провадить господарську діяльність без належної юридичної реєстрації відповідно до визначеного порядку, або іншою особою, яка зобов'язана сплатити грошову суму, якщо така дія призвела до фактичного ненадходження коштів до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування у значних розмірах.

Відтак, об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України можуть виступати суспільні відносини у сфері порядку оподаткування осіб (фізичних та юридичних), що забезпечує формування бюджетів різних рівнів та відповідних фондів у країні, тоді як об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212-1 КК України є, відповідно, законодавчо визначений порядок справляння страхових внесків до визначених спеціальних фондів.

Певні ознаки податкових кримінальних правопорушень містить також діяння, відповідальність за яке передбачена ст. 222 КК України (шахрайство з

фінансовими ресурсами). За рахунок вчинення такого кримінально караного посягання може бути завдано шкоду також і системі оподаткування у тому випадку, коли, наприклад, мало місце протиправне одержання податкової пільги.

Отже, у результаті проведеного дослідження змістовного навантаження поняття «податкове правопорушення» та запропонованих класифікацій видів таких діянь, пропонуємо взяти за основу ознаки об'єкта кримінального правопорушення, на основі чого виділити три однорідні групи з урахуванням особливостей розуміння об'єкта посягання:

- 1) основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212-1 КК України);
- 2) додатковим обов'язковим об'єктом (ст.ст. 201, 204, 222 КК України);
- 3) додатковим факультативним об'єктом (ст. ст. 211, 213 КК України).

Отже, система оподаткування як об'єкт кримінально-правової охорони становить сукупність суспільних відносин, які складаються у державному регулюванні принципів, форм і методів провадження дій, направлених на забезпечення сплати податків, зборів (платежів) та внесків, а також контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства, які носять суспільно небезпечний характер.

Кримінальне правопорушення проти системи оподаткування (податкове кримінальне правопорушення) – у вузькому значенні представляє собою закріплене кримінальним законом суспільно небезпечне винне діяння (дію або бездіяльність), вчинене належним суб'єктом кримінального правопорушення, яке завдає шкоду або створює загрозу такої встановленій чинним законодавством системі оподаткування в Україні. У широкому значенні поняття податкового кримінального правопорушення можна розглядати як родове по відношенню до заборонених кримінальним правом діянь, які вчиняються суб'єктами кримінальної відповідальності у сфері реалізації податкових правовідносин в об'єктивній реальності.

Суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень полягає в тому, що дані діяння порушують конституційний обов'язок кожної особи

сплачувати законно встановлені податки і збори та порушує принцип добропорядності суб'єктів економічної діяльності. Частіше суспільна небезпека даного виду кримінально караних діянь розглядається через функції податків, де найважливішою (основною) визнається фіскальна функція, оскільки за рахунок сплати податків здійснюється стабільна мобілізація та акумулювання фінансових ресурсів держави, постійне формування доходної частини бюджетів різних рівнів.

Досліджуючи доктринальне визначення, ознаки та правову природу податкових кримінальних правопорушень на основі розуміння об'єкта податкового кримінально правопорушення, пропонується такі діяння поділити на посягання у сфері оподаткування як з основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212-1 КК України); з додатковим обов'язковим об'єктом (ст.ст. 201, 204, 222 КК України); з додатковим факультативним об'єктом (ст. ст. 211, 213 КК України). Згідно ідеї, покладеної в основу зазначеної класифікації податковими кримінальними правопорушеннями у вузькому значенні слід визнати першу названу групу кримінально караних діянь, а у широкому – всі три групи.

1.4. Європейські стандарти та досвід зарубіжних країн регламентації кримінальної відповідальності за податкові правопорушення

На шляху європейської інтеграції, що відбувається в умовах широкомасштабного російського вторгнення, Україна має виконати низку вимог, зокрема, щодо удосконалення нормативно-правових актів та реформування податкових відносин.

Адаптація національного законодавства до європейського правового простору та посилення глибокої інтеграції українського бізнесу в ринок ЄС сприятиме виведенню України на європейський шлях та впровадженню фундаментальних реформ згідно з положеннями Угоди про асоціацію набору

рекомендацій Європейської комісії, що є необхідною умовою для початку переговорів про вступ.

Слід зазначити, що наразі податкові правовідносини в Україні базуються переважно на податковій фіскальній функції, що не можна вважати сприятливим знаком для розвитку бізнесу.

Основним шляхом гармонізації податкового законодавства України та Європейського Союзу є його адаптація, а також створення умов для їх імплементації та правильного застосування з метою поступового досягнення повної відповідності законодавства України з Європейським правом.

Примітно, що за своєю природою існуюча Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом представляє собою якісно нову форму побудови взаємних відносин, які орієнтовані на створення глибокої та виваженої, взаємовигідної зони вільної торгівлі «Україна – ЄС» та поступову інтеграцію України до внутрішнього ринку Європейського Союзу. Виходячи з досвіду нормотворчої діяльності країн-членів ЄС, необхідно визначити та імплементувати правові норми та принципи зарубіжних податкових систем з національною.

Податкова система України потребує гармонізації з європейською податковою системою, у зв'язку з чим В. Юрченко зазначає, що «гармонізація податкових систем країн Європейського Союзу та України є одним із основних елементів процесу спільної податкової конвергенції, що впливає з питань конкуренції. А податкова конвергенція, яка розуміється як процес конвергенції податкових систем країн з різними рівнями політичного та соціально-культурного розвитку, передбачає розробку та впровадження податкових регуляторних механізмів та інструментів на всіх рівнях ієрархії, що існують у всьому світі [112, с. 89-90]. Такий процес має включати запровадження спільних стандартів та гармонізацію нормативного матеріалу.

Наприклад, у нашій країні та за кордоном (у Німеччині, Англії, Швейцарії тощо) особлива увага приділяється спрощеній системі оподаткування малих підприємств. У деяких країнах, крім спрощеної системи оподаткування,

вводяться додаткові умови для зменшення розміру податку, що підлягає сплаті. В основному це сприяє ліквідації діяльності паралельних підприємств, сприяючи збільшенню обсягу податкових надходжень до бюджету. Перевагою спеціального режиму оподаткування на основі простого декларування є його простота. Будь-який платник податків може самостійно визначити своє податкове зобов'язання, використовуючи відповідну ставку [113, с. 91].

Міжнародний досвід показує, що ця форма справляння податків здійснюється за принципом національності платника податків. Розподіл платників податків за таким принципом допомагає уникнути подвійного оподаткування, але національні інтереси різних країн часто суперечать один одному. Таким чином, держави, чії компанії та громадяни отримують більшу частину своїх прибутків від закордонних операцій та капіталу, також розташованого за межами держави, зацікавлені в розмежуванні своїх юрисдикцій на основі критеріїв резидентства. Країни, в економіці яких найбільша частка іноземного капіталу, приділяють більше уваги критеріям кваліфікації за принципом нерезидентства. Сьогодні в деяких країнах існують відмінності в правилах визначення резидентства для різних підприємств. У більшості з них ці розлади усуваються за допомогою таких критеріїв, як визначення розташування центру ефективного лідерства.

Важливе значення для податкової системи має також поняття «комерційна діяльність» та дохід від неї. Як відомо, такий термін не встановлений законом, він походить із законодавчих актів інших країн (наприклад, у Великобританії), а також із судових рішень у різних справах у різних видах господарської діяльності.

У деяких країнах (наприклад, у Франції) вони ґрунтуються на судових поясненнях. У Великобританії «комерційна діяльність» означає будь-яку комерційну діяльність. Але в більшості країн світу поняття «ділова діяльність» визначається як центр діяльності, пов'язаної з отриманням прибутку. Визначення цього терміна є дуже важливим при встановленні податку на прибуток та обчисленні оподаткування суб'єктів [114, с. 95-96].

Для ілюстративності практичного зразка пропонується взяти до уваги, що на сучасному етапі розвитку європейської спільноти, вважається найбільш вдалою реформа податкової системи на території Європейського Союзу, зокрема впровадження нової системи оподаткування малого бізнесу в Німеччині, де у 2014 році було законодавчо ухвалено можливість податкових канікулів до 3 років для представників малого бізнесу за умови дотримання визначених умов та наявності підстав [115, с. 183].

Насправді сучасний податково-правовий режим в Україні характеризується такими негативними факторами:

- податково-правовий режим країни забезпечує передусім фіскальну роль оподаткування, а не регулюючу функцію;
- наявність достатньої кількості законів, що хоч і відносяться до інших галузей права, але при цьому регулюють окремі аспекти податкових правовідносин;
- відсутність належних правових гарантій для учасників податкових відносин.

Загалом європейські стандарти регулювання податкових відносин базуються на таких принципах:

- ліберальне податкове законодавство для малого бізнесу в більшості країн;
- наявність податкових пільг і знижок залежно від прибутковості;
- адаптивне звільнення від оподаткування новостворених компаній на строк до 6 місяців;
- значна кількість вільних економічних зон;
- наявність кількох офшорних зон, водночас одні з найбільших у світі;
- спрощені процедури у відносинах з податковими органами: повністю документообіг відбувається в електронному форматі [116, с. 54].

Основні тенденції, що виникли в адаптації податкових правовідносин в ЄС, слугуватимуть орієнтиром у процесі адаптації національних податкових систем для країн, які прагнуть інтегруватися в ЄС. Україна має брати активну

участь у цьому процесі та змінювати податкову систему до стандартів ЄС. У процесі адаптації податкового законодавства України до принципів та вимог Європейського Союзу необхідно розглянути кілька напрямків роботи, використовуючи знання експертів у цих галузях, зокрема щодо:

- розробки відповідного податкового глосарію, що, по суті, збігається з термінологією ЄС і затвердженням компетентного органу його аналогами;
- запровадження режиму непрямих податків, таких як митні збори, акцизи та податки на додану вартість, відповідно до правил ЄС [117, с. 186].

Адаптація системи сплати та управління податками в Україні до принципів та вимог ЄС, що це? Це і створення прозорої системи контролю, і спрощення розрахунків, сплати та декларування податків, і спрощення процедур для малих і середніх підприємств. Реформування персоналу державних органів, які контролюють сплату податків в країні, забезпечення їх відповідності принципам і вимогам ЄС. Серед іншого, йдеться про створення Державного агентства фінансових розслідувань, процес створення якого ще не завершено. Україна в рамках проєкту співпраці з Європейським Союзом імплементує Загальні антирейсачійні правила (GAAR).

Правила GAAR є одним із заходів, запроваджених директивою Ради Європейського Союзу щодо боротьби з ухиленням від сплати податків. Його реалізація допоможе подолати таку практику та забезпечить більш ефективне накопичення податків в Україні. Коротше кажучи, метою GAAR є боротьба з усіма ситуаціями незаконодавчого ухилення від сплати податків. GAAR, який країни повинні імплементувати у своїх національних законах, встановлює зобов'язання держав-членів ЄС відмовляти в податкових пільгах відповідно до директив Ради ЄС, якщо відповідна директива використовується для цілей ухилення від оподаткування. GAAR розуміється як концепція, яка дозволяє державі відмовляти платникам податків у праві на отримання податкових пільг при здійсненні певної операції (ланцюжка операцій), якщо операція (ланцюжок операцій) не має іншої об'єктивної економічної мети, ніж отримати такі переваги та пільги.

Європейські загальні правила боротьби з ухиленням від сплати податків призначені для застосування до всіх видів операцій, до всіх платників податків і до всіх видів податкових платежів. Податкові органи ЄС використовують такі правила, щоб позбавити платників податків податкових пільг, якщо їхні дії спрямовані на зловживання їхніми правами, щоб уникнути сплати податків. Відповідність української податкової системи вимогам ЄС є обов'язковим і непосильним завданням, оскільки українська податкова система містить як притаманні елементи [116].

Окрім дослідження європейських стандартів на шляху до вдосконалення кримінально-правової охорони податкових правовідносин, доцільно також проаналізувати зарубіжний досвід з цього питання. Порівняльно-правове дослідження завжди націлено на виявлення позитивного та негативного досвіду в тій чи іншій сфері на прикладі інших країн. Суть порівняльно-правового дослідження полягає у вдосконаленні національної системи законодавства, визначення найбільш досконалих правових норм та конструкцій у напрямку регулювання виборчих правовідносин з урахуванням зарубіжного досвіду та пізнання правового досвіду різних народів.

Відтак, розглянемо особливості кримінально-правової охорони податкової системи за законодавством країн прецедентного типу права.

Основним законодавчим актом США у сфері регулювання питань кримінальної відповідальності за посягання на податкову сферу, зокрема, ухилення від сплати податків, є Звод законів США та Закон «Про внутрішні доходи» 1954 року. Відповідно, залежно від рівня системи оподаткування й саме ухилення може бути класифіковано на ухилення від федеральних податків та, відповідно, ухилення від податків певного штату. Примітно, що американське законодавство передбачає кримінально караним ухилення від сплати податків, яке було вчинене з необережності. Однак, варто взяти до уваги, що поняття ухилення від сплати податків є свого роду родовим визначенням, оскільки до цієї категорії можна віднести близько сорока складів

діянь, в тому числі, наприклад, несплату визначених митних платежів [117, с. 116].

Наступним пропонується проаналізувати законодавство Великобританії. Караність діяння у вигляді ухилення від сплати податків у Великобританії встановлена зазвичай у спеціальних нормативних документах, серед яких можна назвати Закон про грошові платежі 1935 року та Закон про порядок збору податків 1970 року) та у нормах загального права [118, с. 26]. За своєю правової природою дані кримінальні правопорушення англійський законодавець відносить до кримінальних правопорушень проти держави або корони (політичних злочинів).

Відповідно до класифікації, наданої в КК Франції, кримінально карані посягання на податкове законодавство можна поділити на кримінальні проступки і злочини. До перших відносять несвоєчасну сплату податків із санкцією, яка передбачає настання штрафу у розмірі від 50 євро до 50 тисяч євро, як і санкції у вигляді збільшення сум податків, що підлягають сплаті, до 80%. До злочинів відноситься вчинення податкового шахрайства (ст. 1741 Податкового кодексу) та карається штрафом у розмірі до 500 тисяч євро і тюремним ув'язненням строком до 5 років. У випадку вчинення кваліфікованих та особливо кваліфікованих складів санкція може сягати штрафу у розмірі до 2 мільйонів євро або позбавлення волі – до 7 років [119].

Кримінальний кодекс Німеччини 1871 року [120] не містить складів податкових кримінальних правопорушень у тому вигляді, до якого ми звикли. Водночас є ряд кримінальних правопорушень з ознаками таких діянь, до яких у результаті аналізу змісту норм можна віднести склад порушення податкової таємниці, фальсифікацію знаків щодо сплати державного мита тощо. Окрема особливість законодавства Німеччини також полягає в тому, що, окрім Кримінального кодексу, поняття правопорушень у досліджуваній сфері містяться також у Положенні про податки і платежі 1977 р. [121], що містить градацію таких діянь на податкові кримінальні проступки та податкові кримінальні злочини. Різниця між ними насамперед полягає у рівні суворості

покарання, яке може бути застосоване у разі їх вчинення. Так, у випадку скоєння особою кримінального податкового проступку можливе настання відповідальності у вигляді адміністративного штрафу, а тоді, коли має місце вчинене кримінально каране податкове кримінальне правопорушення, в тому числі, ухилення від сплати податків, німецький законодавець передбачив покарання у вигляді штрафу та позбавлення волі [122].

За кримінальним законодавством Швейцарії передбачено настання кримінального покарання у вигляді штрафу та позбавлення волі на строк від 3 до 5 років у разі вчинення особою умисного ухилення від сплати податків. Передбачається, що у разі, якщо таке ухилення завдало шкоди не у великих розмірах, то така особа може бути піддана штрафу та адміністративному арешту на 500 днів одночасно, що відповідно є менш тяжким кримінальним правопорушенням за законодавством цієї країни [123].

Кримінальний кодекс Австрії також відносить умисне ухилення від сплати податків, визначених державою, до переліку кримінальних злочинів та встановлює покарання у разі його вчинення у вигляді штрафу. Примітно, що розмір штрафу вираховується шляхом подвоєння суми, яка не була вчасно сплачена у якості податку. У тому ж випадку, коли визнана винною особа ухиляється від сплати штрафу, її може бути піддано позбавленню волі на певний строк [124].

Цікавим буде також проаналізувати досвід законодавчого закріплення кримінальної відповідальності за вчинення кримінального податкового правопорушення на прикладі країн пострадянського простору.

Так, КК Вірменії передбачає кримінальну відповідальність за вчинення ухилення від сплати податків, мита або інших обов'язкових платежів шляхом включення до бухгалтерських книг чи інших документів, що вважаються підставою для оподаткування, завідомо перекручених даних, вчинене у великих розмірах (ст. 205) та ухилення громадянина від сплати податку, що становить злісне ухилення громадянина від подання декларації про його майно, доходи, коли подання декларації є обов'язковим, а також включення до

декларації завідомо спотворених даних про доходи та витрати, що спричинили несплату податку у великих розмірах (ст. 206) [125]. Отже, законодавець розділяє ухилення від сплати податків та внесків, які можуть бути вчинені фізичною особою та у складі юридичної особи. Примітно, що якщо таке ухилення від сплати податку було вчинено спеціальним суб'єктом, то покарання може бути у вигляді штрафу (від п'ятистам до тисячі мінімальних заробітних плат, де додатково на практиці застосовують також покарання у вигляді заборони займатися якоюсь діяльністю чи перебувати на певній посаді протягом строку до 5 років, або арештом на строк від двох до трьох місяців, або позбавленням волі на строк не більш як два роки. Якщо таке діяння вчинено фізичною особою-платником податків, то покарання можливе лише у вигляді штрафу від ста до п'ятисот мінімальних заробітних плат чи арештом на строк до двох місяців.

КК Грузії в Главі XXVI «Злочини проти підприємницької або іншої економічної діяльності» містить склад порушення порядку ведення бухгалтерського обліку (ст. 204-1), а в Главі XXVIII «Злочини у сфері фінансової діяльності» - умисне ухилення від сплати податків у великому розмірі (ст. 218) з передбаченим за таке діяння штрафу чи позбавлення волі строком від трьох до п'яти років залежно від обставин, за яких було вчинено таке діяння. Якщо ухилення від сплати податків було вчинено в умовах обтяжуючих обставин, то покарання має відповідно більшу міру, але види покарання не змінюються та не доповнюються, тобто так і залишається – штраф та позбавлення волі. Якщо ж таке діяння було вчинено шляхом відчуження майна або його частини з метою ухилення від податків, то покарання може бути у вигляді штрафу або позбавлення волі на строк від двох до трьох років [126].

КК Республіки Казахстан також розділяє склад ухилення від сплати податків, вчиненого громадянином та організаціями. Так, перший склад сформовано як «ухилення громадянина від сплати податку та (або) інших обов'язкових платежів до бюджету, вчинене шляхом неподання декларації про

доходи у випадках, коли подання декларації є обов'язковим, чи шляхом включення до декларації або інших документів, пов'язаних з обчисленням або сплатою податків та (або) інших обов'язкових платежів до бюджету, завідомо викривлених даних про доходи чи витрати або про майно, яке підлягає оподаткуванню, з використанням рахунка-фактури тоді, коли реального виконання робіт, поставки товари чи, наприклад, надання послуг в об'єктивній реальності не було, якщо це діяння (ст. 244). Санкція містить штраф до 3000 мінімальних заробітний плат, виправні чи громадські роботи, обмеження чи позбавлення волі строком до трьох років. Ст. 245 КК Республіки Казахстан передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податку (зборів, платежів тощо), які є обов'язковими до відповідного бюджету з організацій шляхом неподання декларації, коли подання декларації є обов'язковим, або внесення до декларації завідомо спотворених даних про доходи та (або) витрати, шляхом приховування інших об'єктів оподаткування та (або) інших обов'язкових платежів, якщо це діяння спричинило несплату податку та (або) інших обов'язкових платежів у великому розмірі. Таке діяння карається штрафом у розмірі до двох тисяч показників, які за законодавством цієї країни визначається як розрахунковий показник (визначена фіксована ставка). Окрім того, санкція вказаної статті побудована як альтернативна, тому також передбачена можливість застосування покарання у вигляді виправних робіт того ж розміру, або громадських робіт строком до восьмисот годин загалом. Більше того, казахський законодавець встановлює також можливість застосування ізоляційних покарань – обмеження волі, але обов'язково з додатковим покарання у вигляді заборони певний час займати відповідну посаду [127].

КК Республіки Азербайджан передбачає кримінальну відповідальність за більш широкий спектр платежів, а саме за ухилення від сплати податків, внесків зі страхування від безробіття, обов'язкового медичного страхування або обов'язкового державного соціального страхування у значному розмірі з покаранням у вигляді штрафу у розмірі від двократного до трикратного

розміру шкоди, заподіяної внаслідок злочину. Покарання може бути у вигляді виправних робіт, які призначаються на строк до двох років. Так само може бути застосовано позбавлення волі строком до трьох років. Примітно, що законодавець даної країни, подібно українському підходові, передбачає застосування обов'язкового додаткового покарання у вигляді обмеження права перебувати на певних посадах, займатися певною діяльністю тощо протягом трьох років [128].

КК Туркменістану також розмежовує кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, вчинене фізичною особою-платником податків (умисне приховування або заниження фізичною особою доходів чи інших об'єктів оподаткування, а так само внесення до податкової декларації, розрахункових документів завідомо викривлених даних, що спричинили несплату податків у великому розмірі) та організацією (ухилення від сплати податків з організацій шляхом включення у фінансові документи завідомо спотворених даних про доходи або видатки, за допомогою знищення фінансових документів і шляхом приховування інших об'єктів оподаткування або в інший спосіб, вчинене у великих розмірах). У першому випадку настає покарання у вигляді штрафу чи виправних робіт, а у випадку кваліфікованого ухилення від сплати податків громадянину також може бути призначено позбавлення волі на строк до двох років. За вчинення організацією ухилення від сплати податків відповідальну службову особу може бути покарано штрафом у розмірі від п'ятдесяти до двохсот розмірів встановленої базової величини, виправні роботи терміном до двох років, з одночасним застосуванням вже сталого на території пострадянського простору додаткового покарання у вигляді позбавлення права займатися певною діяльністю чи перебувати на визначених посадах протягом двох років. У разі, коли таке ухилення було вчинено повторно групою осіб або в крупних розмірах - штраф у розмірі від ста до двохсот розмірів установленої базової величини або позбавлення волі строком до одного року. Водночас кримінальний закон зазначеної країни передбачає застосування обов'язкового

додаткового покарання як поряд зі штрафом, так і при позбавленні волі у вигляді позбавлення права займати посади чи займатися визначеною діяльністю протягом трьох років [129].

КК Молдови передбачає кримінальну відповідальність за ухилення підприємств, установ та організацій від сплати податків (ст. 244) та ухилення фізичних осіб від сплати податків (ст. 244-1). Примітно, що молдавський законодавець досить широко та змістовно розкриває поняття ухилення від сплати податків, враховуючи навіть технічні особливості податкової звітності, пропонуючи наступне визначення: ухилення суб'єктів оподаткування (юридичних осіб, установ та організацій) від обов'язкової сплати податків шляхом умисного внесення до бухгалтерських, податкових та/або фінансових документів (як на паперових носіях, так і в електронному форматі), що не відповідають дійсності, в тому числі стосовно перекручування даних про доходи та витрати, які ґрунтуються на фіктивних або таких, яких взагалі не було, операціях за рахунок умисного приховування об'єктів оподаткування, бухгалтерських, податкових та/або фінансових документів у тих випадках, коли обов'язковість сплати такого податку, збору, платежу чи внеску точно визначено в нормах Податкового кодексу, в установлені строки та порядок з наданням відповідних документів. Санкції також містять альтернативні види покарання – штраф, неоплачувана праця на користь суспільства на строк від 180 до 240 годин (громадські роботи), позбавлення волі з позбавленням права займатися певною діяльністю [130].

Тому, вивчаючи законодавство ряду зарубіжних країн, можна висвітлити особливості правових положень про відповідальність у різних питаннях ухилення від сплати податків та внесків. Так, наприклад, у США ухилення від сплати податків вважається тяжким кримінальним злочином із застосуванням кримінальних санкцій. Суворість покарань за таку поведінку є особливо помітною відповідно до законодавства Великобританії, що передбачає штрафи або позбавлення волі до 7 років, з можливістю застосовувати вказані покарання одночасно. Кримінальне законодавство європейських країн поділяє

ухилення від сплати податків на кримінальні проступки та кримінальні злочини з обов'язковими додатковими санкціями у вигляді позбавлення права займатися певною діяльністю. Закони пострадянських країн мають багато спільних рис, в основному це стосується класифікації ухилення від сплати податків фізичними та юридичними особами. Також важливо відзначити досить складні та важливі визначення таких дій та надання переліку альтернативних санкцій, що завжди включає фінансові штрафи, а одним із можливих покарань є ізоляція у вигляді арешту чи позбавлення волі.

Процес євроінтеграції для України є сьогоденням та складним викликом на шляху до утвердження в якості розвинутої демократичної європейської держави, яка може дійсно відповідати всім вимогам члена Європейського Союзу. Визначено, що в рамках загального процесу адаптації національної правової бази до стандартів європейського співтовариства Україна має ряд вимог і в частині податкових правовідносин. Вбачається, що на сьогодні національна податкова система не може повною мірою вважатися тою системою, яка допомагає у підвищенні конкурентоспроможності держави чи сприяє активному розвитку секторів приватного бізнесу, стимулювання суб'єктів господарювання та створення сприятливих економічних умов у сфері підприємництва. Значиться, що сучасна податкова система все ще має переважно фіскальний характер та знаходиться в стадії перехідного становлення. І головною задачею завершення такої стадії переходу до ринкових аспектів є становлення системи оподаткування в іншому ракурсі, що насамперед має проявлятися у стимулюванні малого та середнього бізнесу, інтегруванні української економіки в світовий ринок, зниженні податкового тиску та одночасного посилення захисту платників податків, унеможливлення адміністративного свавілля працівників органів податкового контролю, запровадженні процедур спрощеного оподаткування та посиленні заходів кримінально-правової охорони системи оподаткування в Україні.

РОЗДІЛ 2. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СКЛАДІВ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Об'єктивні ознаки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Задля повного та всебічного дослідження кримінального правопорушення, виявлення можливих передумов до його вчинення і розроблення заходів запобігання його вчиненню, необхідно насамперед визначити кримінально-правовий аналіз його складу, тобто об'єктний та суб'єктний аспекти. Склад кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є системою визначених законом обов'язкових об'єктивних та суб'єктивних ознак (юридичних ознак), які дають підстави розглядати вчинені діяння як суспільно небезпечні (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єктивна сторона, суб'єкт кримінальних правопорушень). Зважаючи на це, пропонується дослідити особливості ухилення від сплати податків та внесків до бюджетів та цільових фондів держави, об'єктивні та суб'єктивні ознаки страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Всі кримінальні правопорушення завжди завдають певної шкоди або створюють загрозу такої шкоди. Даний елемент складу діяння дає можливість визначити соціально-політичний характер кримінального правопорушення і знайти його суспільно небезпечні наслідки. Доктрина кримінального права говорить, що предметом кримінального правопорушення визнаються суспільні відносини, що охороняються кримінальним кодексом, і що кримінальне правопорушення завдає серйозної шкоди або загрожує її заподіянням [131].

П.П. Андрушко вважає, що найбільш обґрунтованою концептуальною теорією є аксіоматична теорія об'єкта кримінального правопорушення, згідно з якою «об'єкт кримінального правопорушення – це суспільні цінності, які є охоронюваними кримінальним законом об'єктами, на порушення яких

спрямовано посягання і може призвести або фактично заподіяти шкоду. Як безпосередні або видові об'єкти конкретних діянь автор відзначає такі види цінностей: потерпілих; права, свободи та інтереси потерпілих; суспільні відносини між членами суспільства щодо реалізації ними прав, свобод та інтересів» [132, с. 111].

Також підтримуємо думку М.Й. Коржанського на предмет того, що об'єктом кримінально-правової охорони виступають суспільні відносини поставлені під охорону КК України, а безпосередній об'єкт кримінально караного діяння становлять суспільні відносини, яким було завдано злочинного впливу [133, с. 57]

За основу беремо систему об'єктів кримінального правопорушення, яка включає в себе загальний, родовий, видовий та безпосередній, при цьому видовий становить відносно невелику групу суспільних відносин, які складають частину родового об'єкта [134].

Склади ухилення від податків та внесків законодавцем визначено як кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, через віднесення останніх до розділу VII, що визначає суспільні відносини у сфері господарської діяльності родовим об'єктом групи кримінальних правопорушень, які входять до вказаного розділу, в тому числі й склади, передбачені ст. 212 та ст. 212-1 КК України.

Видовим об'єктом кримінальних правопорушень, які складають ухилення від сплати податків та внесків, вважаємо суспільні відносини у сфері легітимного функціонування податкової системи України.

Безпосереднім – суспільні відносини, які забезпечують встановлений чинним законодавством порядок оподаткування фізичних та юридичних осіб, що відбувається шляхом внесення відповідних платежів, з яких в подальшому формуються бюджет та відповідні фонди. Розглядаючи безпосередній об'єкт ухилення від сплати податків, варто також вказати, що безпосереднім об'єктом у випадку ухилення від сплати внесків будуть суспільні відносини, які

забезпечують нормальний стан функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в Україні.

З економічної точки зору, соціальне страхування служить важелем перерозподілу коштів у суспільстві і пов'язане з економічним розвитком. Сильніша економіка впливає на збільшення доходів компаній та організацій, що водночас призводить до збільшення страхових премій. Соціальне страхування впливає на ефективність підприємницької діяльності через матеріальне забезпечення та охорону здоров'я працівників. Це створює необхідні економічні умови для збереження працездатності зайнятої частини населення, а в окремих випадках – і в разі втрати працездатності внаслідок звичайної хвороби, нещасного випадку на виробництві чи гарантованої соціальної допомоги. З правової точки зору, соціальне страхування - це система правових норм, що регулюють соціальний захист громадян у разі страхування, передбаченого законом. Соціальне страхування є фінансовою категорією, яка полягає у вираженні економічних відносин, які виникають у зв'язку з розподілом фінансових ресурсів за рахунок формування відповідних цільових фондів з метою використання останніх особами похилого віку, у випадку настання будь-якого передбаченого страхового випадку (пологи, поховання, втрата годувальника, статус безробітного тощо) [135, с. 7-8].

Можна зазначити, що загальнообов'язкове державне соціальне страхування становить визначену систему прав та обов'язків у сфері соціального захисту, яка вміщує матеріальне забезпечення громадян у випадку настання тих чи інших несприятливих факторів, як-то безробіття, тимчасова втрата працездатності, хвороба, вагітність тощо. І відбувається таке гарантування за рахунок акумульованих коштів, які попередньо були внесені як цільові платежі.

Відомо, що однією із ознак об'єкта кримінального правопорушення є його предмет. Слід зауважити, що така ознака у більшості випадків є факультативною ознакою, але у випадку прямого передбачення законодавцем, така ознака вже стає обов'язковою. Відповідно, предмет має матеріальний

характер та може бути підданий прямому впливу людини та на яке спрямоване саме діяння.

Предмету характерні фізичні, соціальні та юридичні ознаки [136, с. 103].

Підтримуємо позицію окремих науковців з приводу того, що предмет є певними матеріальними цінностями, на які направлене кримінальне правопорушення, він відноситься до об'єкта та стає обов'язковим у випадку визначення таким прямо в нормі закону [136, с. 118].

Вважається за необхідне більш детально прослідити особливості предмета податкового кримінального правопорушення. Знаходимо тезу у науковій літературі про те, що предметом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України виступають податки, збори, інші обов'язкові платежі, оскільки саме ці категорії є предметом податкових правовідносин [137, с. 8]. Видається, що така позиція є досить обґрунтованою через те, що досить часто інструменти врегулювання сфери господарської діяльності використовуються у протиправній практиці [138, с. 202].

Отже, можемо припустити висновок, що предметом діяння, передбаченого ст. 212 КК України, виступають грошові кошти, які підлягають обов'язковій сплаті до відповідних бюджетів чи фондів у якості податку, збору, внеску, платежу, які входять до системи оподаткування в країні.

Отже, предметом ухилення від сплати податків є саме податки, збори (обов'язкові платежі), визначення яких було нами розглянуто попередньо. А предметом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212-1 КК України, - єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне чи пенсійне страхування.

Надалі пропонується дослідити особливості об'єктивної сторони податкового кримінального правопорушення.

До ознак об'єктивної сторони відносяться суспільно небезпечні дії чи бездіяльність, суспільно небезпечні наслідки, причинний зв'язок між діями та наслідками, спосіб, час, місце, обстановка та засоби вчинення кримінального правопорушення. Усі зазначені ознаки з урахуванням положень особливих

частин КК України, зазвичай, поділяють на обов'язкові та факультативні, що утворюють самостійні дві групи ознак.

Як слушно зазначається в науковій літературі, «ухилення від сплати податків призводить до розвитку багатьох проблем економічного та соціального характеру: зростання корупції та злочинності, зростання потоків капіталу за кордон та відсутність правил чесної конкуренції» в державному секторі економіка не фінансується належним чином, а необхідні кошти не спрямовуються на потреби держави, що призводить до збільшення податкового навантаження» [139].

У науковій доктрині немає одностайності та уніфікованого підходу щодо визначення змістовного навантаження та вираженого понятійного апарату при описі способів ухилення від сплати податків та внесків, можемо знайти такі визначення: ухилення від податків, зменшення податків, оптимізація податків, зменшення податкового навантаження, мінімізація податків, податкове моделювання, прогнозування податкового навантаження тощо. А також під час розгляду питань зниження податкового навантаження, зменшення розміру окремих податків, можливих методів для досягнення названих результатів тощо переважно вживаються терміни мінімізація чи оптимізація оподаткування. Та при цьому, в податковому законодавстві жодне з перелічених понять не вживають.

Дозволимо собі зауважити, що мінімізація – це максимальне зниження сум податків, податкова оптимізація – це процес, пов'язаний із досягненням найбільш комфортного розподілу податкового навантаження. У разі мінімізації податків управляють лише податками компанії, тоді як у разі податкової оптимізації управляють усіма аспектами діяльності компанії. У разі використання такого на практиці виникає ситуація ухилення від сплати податків та/або внесків, що має зв'язок з посяганням на встановлені податковим законодавством правила.

Ухилення від сплати чи то податків, чи то внесків може бути у формі зовнішнього зменшення своїх платежів, які платник навмисно або необережно

зменшує із порушенням чинного законодавства. Однак, переважно, ухилення від сплати податків та внесків, може свідчити про неефективність податкової системи.

Резніченко Г.С. вказує, що потрібно «звернути увагу на зв'язок між терміном «ухилення від податків» і такими термінами, як «схема ухилення від податків». Хоча теорії цих проблем ще не розроблено, вони широко використовуються на практиці. План ухилення від оподаткування – це детальний опис взаємодії елементів певного способу ухилення від оподаткування. Схема ухилення від оподаткування - це детальний опис форми та способу виключення платником податків з-під оподаткування з метою ухилення від оподаткування, виявлення (розкриття) якої може підвищити ефективність заходів впливу. Іншими словами, схема ухилення від оподаткування фактично є проявом схеми ухилення від оподаткування» [140, с. 47]. На сучасному етапі свого розвитку чинне кримінальне законодавство позначає це як «ухилення від сплати податків».

Однак, позначивши діяння як ухилення відповідного суб'єкта від сплати обов'язкових платежів, законодавець не визнав за потрібне конкретизувати спосіб вчинення передбаченого кримінального правопорушення. Така ситуація частіше призводить до поширювального тлумачення ознак об'єктивної сторони складів ухилення від сплати податків чи внесків.

Несумлінні платники швидко пристосовуються до державних заходів протидії податковим правопорушенням і винаходять нові прийоми та схеми уникнення виконання податкових зобов'язань.

Водночас і невизначеність в нормативному плані цього питання не можна назвати правильним рішенням. Ситуація, коли немає чіткого визначення, позбавляє можливості просто та чітко розмежувати кримінально протиправну та правомірну поведінку, що суперечить принципу законності та не узгоджується із положенням ст. 57 Конституції України.

Так, Лихошерст Л.М. вважає, що способи вчинення досліджуваних кримінальних правопорушень є різноманітними та постійно змінюються і

виникають нові, за допомогою яких вчиняється правопорушення. Саме через це варто уникати встановлення вичерпного переліку способів вчинення кримінального правопорушення у диспозиції статті КК України [141, с. 151].

На відміну від деяких інших кримінально-правових норм, аналізовані не містять навіть посилання на незаконність поведінки певної особи, що сприяє збереженню ризиків застосування заходів кримінально-правового впливу тоді, коли має місце правомірна діяльність, направлена на оптимізацію, планування та зменшення податкового навантаження.

Сумлінна сплата податків, зборів та внесків не тотожна їх бездумній сплаті у максимально можливому розмірі. На перший погляд, ознака незаконного зменшення податкових зобов'язань дозволяє безпроблемно розмежовувати незаконне (у т. ч. злочинне) ухилення від сплати податків і податкову мінімізацію.

Досить поширеною є думка щодо того, що ухилення від оподаткування становить своєрідний обхід податків як правомірне явище [142, с.18–22; 143, с.49–50].

Розуміємо, що положення КК України, які включають словосполучення «ухилення від сплати», передбачають, що платник може ввести державу в оману та завдати значної шкоди податковим прибуткам держави, створивши перешкоди для точного обчислення податкових платежів. Якщо платник правильно вказав у звіті податкові зобов'язання, але невчасно сплатив податок, підстави для притягнення до кримінальної відповідальності відсутні. Однак така поведінка є однією з форм потенційної поведінкової девіації щодо сплати податків, коли доведено очевидне банкрутство та банківський рахунок виглядає навмисно порожнім за наявності прихованих коштів [144, с.82].

Отже, суспільна небезпека ухилення від сплати податків та внесків визначається не тільки розміром несплаченого податку, а й фактом приховування об'єкта оподаткування та унеможливлення застосування примусового вилучення недоодержаної суми на користь держави.

Згідно з постановою Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 року № 15 кримінальна відповідальність за вчинення діяння, передбаченого ст. 212 КК України, можлива лише у разі сукупності неспланих податків, зборів та інших платежів, які включені до системи оподаткування та обліковуються в установленому законодавством порядку. Предмет оподаткування визначається відповідними законами. Платник будь-якого податку, збору чи іншого обов'язкового платежу визначається відповідним законом. Механізми сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та податкові пільги визначаються податковим законодавством» [145].

Проблема уточнення меж кримінальної відповідальності за податкові правопорушення повинна вирішуватись у легальному порядку, а кримінально-правова протидія кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має ґрунтуватись на виваженій законодавчій базі, побудованій з урахуванням вироблених доктриною принципів криміналізації.

Приховування або перекирування відповідних відомостей має відігравати роль криміноутворюючої ознаки – поведінки, яка перетворює податкове правопорушення у таке, що характеризується суспільною небезпекою та вимагає відповідної реакції з боку компетентних правоохоронних органів. Якщо відома несплачена сума, то державні органи мають право та належні засоби для примусового стягнення незалежно від бажання або небажання платника (податкова застава, адміністративний арешт активів, стягнення коштів, продаж активів, що перебувають у податковій заставі, застосування щодо боржника перед бюджетом процедури банкрутства тощо).

Наприклад, Особа 5, займаючи посаду директора ТОВ «Хомер Плюс», систематично занижував, а також приховував від оподаткування реальний розмір фонду оплати праці найманих співробітників, внаслідок вчинення чого було недосплачено єдиного внеску на загальну суму 628 052,13 грн, що підпадає під ознаки діяння, кримінальна відповідальність за яке передбачена ч. 1 ст. 212-1 КК України [146].

Формулюючи склади податкових кримінальних правопорушень, варто враховувати, що такі правопорушення не слід ототожнювати з порушеннями, вчиненими виключно платниками податків, оскільки фіскальним інтересам держави шкода може бути заподіяна як під час підготовки інформації про об'єкт оподаткування та розрахунку суми податкового зобов'язання, так і на стадії перерахування коштів до бюджету. В основу такого підходу має бути закладено диференціацію кримінальної відповідальності за різні порушення податкового законодавства.

Ухилення від сплати податків та внесків може бути як за рахунок протизаконних методів, так і за допомогою зовнішньо законних. З приводу цього у науковій літературі зазначається, що у випадку вчинення ухилення від сплати податків за рахунок легалізованого зменшення мова може йти про уникнення від сплати податків та внесків, а коли за допомогою прямо неправомірних методів – ухилення.

На думку А.Г. Загороднього і Г.Л. Вознюка, зниження суми податкових платежів законними методами, а ухиленням від податків – дії платників, направлені на несплату податків шляхом заниження даних про об'єкт оподаткування або повне їх приховування» [147, с. 587].

Ухилення від сплати податків тісно пов'язане з податковим плануванням, яке включає оптимізацію оподаткування (деякі вчені ототожнюють ці поняття).

Під податковою оптимізацією варто розуміти систему заходів, що здійснюються в рамках чинного законодавства і спрямовані на зменшення податкового зобов'язання.

Заходи з мінімізації оподаткування включають розробку та впровадження систем контролю руху коштів, економічного менеджменту, вибору видів діяльності, використання соціальних пільг, законодавчих прогалин, правильного формування облікової політики компанії тощо.

А такий процес як оптимізація податкового навантаження може бути за рахунок перенесення даних податкових зобов'язань на інші періоди, передача

податкового зобов'язання іншій особі, зменшення податкового зобов'язання (шляхом перенесення бази оподаткування та зменшення бази оподаткування), ухилення від сплати податків передбачає надання достовірної інформації про використання законних переваг і можливостей зменшення податкових зобов'язань. Як бачимо, вжиті заходи не порушують закон, тому компанії використовують їх як частину свого податкового планування. Тому цьому явищу можна протистояти законом.

Судова практика підсумовує, що ухилення від сплати податків чи внесків може бути здійснено, наприклад, за рахунок неподання документів, пов'язаних з розрахунками та платежами до господарських або державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерського обліку), приховування податкових статей, заниження цих об'єктів, заниження податків, зборів та інших обов'язкових платежів, приховування факту зникнення підстав для отримання пільг з оподаткування, подання неправдивої інформації або документів [148].

Л.П. Брич та В. О. Навроцький запропонували класифікувати способи вчинення ухилення на загальний, родові та конкретні способи ухилення, де останні також можна поділити на дві підгрупи: способи ухилення залежно від об'єкта і суб'єкта оподаткування [149, с. 203-204].

В.О. Останіни пропонує поділяти способи ухилення від сплати податків та внесків на ті, що вчиняються у не забороненій сфері; вчинені шляхом обману; вчинені за рахунок неподання звітних документів; скоєні із застосуванням заходів психологічного чи будь-якого іншого протиправного впливу [150, с. 13].

Також можна більш детально класифікувати методи ухилення від оподаткування за так званими комплексними критеріями. Зокрема, запропоновано такі критерії класифікації методів: 1) види податків, зборів (обов'язкових платежів), від сплати яких ухиляється: а) усі види способів ухилення від оподаткування (несвоєчасне подання податкових декларацій); б) як уникнути окремих видів звітності (наприклад, шляхом завищення

собівартості реалізованих товарів, товарів, робіт, послуг тощо); 2) види документів, що використовуються у злочинних цілях (первинні документи, бухгалтерські документи) [151, с. 149].

Також у науковій літературі знаходимо класифікацію способів ухилення, в основі класифікації якої закладено механізм заниження об'єкта оподаткування [152, с. 78; 7, с. 57-61]. Деякі науковці класифікують способи ухилення від сплати залежно від того прямі чи непрямі податки [153, с. 167] тощо. І хоча зазначені класифікації не є вичерпними, а деякі класифікації є безспірними, з точки зору відповідності правилам вибору критеріїв класифікації, саме їх існування може бути достатнім для зниження податків і зборів, що ще раз доводить можливість свідомого уникнення платежів (сплати мита), що є ознакою формально-правової визначеності. Це пов'язано з тим, що в умовах постійних змін і постійного розвитку інформаційних технологій неможливо і не потрібно наводити вичерпний перелік способів здійснення цього злочину безпосередньо в кримінальному законодавстві.

Виходячи з матеріалів судової практики, найбільш поширеним способом ухилення від сплати податків і внесків є некоректне зарахування суми ПДВ до податкової знижки, що має місце в 50% випадків. У 34% випадків загальні витрати завищені. Заниження податкового зобов'язання – 30,5%. Укладання фіктивних договорів (бізнесу) за фіктивними документами – 29% випадків. Відсутність первинної документації, що підтверджує придбання товарів/послуг, зустрічається у 14,5% випадків. Розмір доходу без урахування прибутку – 13,5%. Внесення недостовірних відомостей до податкових документів – 13,5%. Неперерахування податків до бюджету – 6,5% випадків.

Наприклад, Особа 5, працюючи заступником голови СФГ «Промінь» зареєстрував дане підприємство як платника ПДВ та включив до реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування з податку на додану вартість як сільськогосподарського підприємства. Надалі, за рахунок такого спеціального режиму оподаткування Особа 5 реалізовував схему продажу сільськогосподарської продукції, а саме сої, під виглядом власно вирощеної,

хоча насправді попередньо її придбавав у інших сільськогосподарських підприємств, за результатами чого включав до податкових декларацій операції зі спеціальним режимом оподаткування, без належного відображення щодо даних та нарахувань ПДВ. Окрім того, обвинувачений не зареєстрував частину податкових накладних, які виникли у результаті відвантаження товару, з метою ухилення від сплати податків від доходу за такий продаж товару. Такими своїми діями Особа 5 здійснив ухилення від сплати підпорядкованим підприємством на суму 13 021 113 грн., що становить завдану шкоду в особливо великих розмірах. Суд Особі 5 призначив покарання за вчинення діяння, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України, у вигляді штрафу в розмірі 765948 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що становить 13 021 116 грн. та позбавлення права займати протягом 3 років посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих та адміністративно-господарських функцій, з конфіскацією майна [154].

Ухилення від сплати податків реалізується також шляхом створення фіктивних фірм та фізичних осіб-підприємців. Коли, наприклад, для зменшення податкового навантаження, компанією застосовуються схеми створення фізичних осіб-підприємців на єдиному податку 2 групи, які мають встановлений ліміт доходу, по закінченню якого, щодо такого ФОП просто реєструють припинення, а на його місце «заводиться» новий ФОП.

Такі схеми досить поширені у сфері послуг, наприклад, у сфері ресторанного бізнесу. Така ситуація прослідковується, наприклад, шляхом відстеження реєстрації касових апаратів та потужностей за однією адресою з коротким інтервалом у часті. Така плинність «швидких» підприємців є нічим іншим, як способом зменшення податкового навантаження та уникнення сплати значних податкових зобов'язань.

Частіше та простіше для вчинення кримінального ухилення від сплати податків за рахунок використання значень непрямих податків (ПДВ, акцизний збір), в силу їх відсоткового визначення по відношенню до вартості та обсягу.

До прикладу, постанова Першої судової палати ККС ВС від 13.12.2022

року, винесена у справі № 464/6127/18, провадження № 51-517км22, у якій колегія суддів погодилась з рішеннями судів першої та апеляційної інстанцій, згідно з якими двох осіб визнано невинуватими і виправдано: першу особу за ч. 3 ст. 212, ч. 2 ст. 28, ч. 1 ст. 366 КК України та другу особу за ч. 5 ст. 27, ч. 3 ст. 212, ч. 2 ст. 28, ч. 1 ст. 366 КК України через вчинення кримінальних правопорушень, у яких кожен із них обвинувачувався. Так, згідно з обвинувальним актом, генеральний директор ТОВ «Радехівський цукор», розташованого на території Львівської області, і директор з комерції цього ж підприємства протягом 2014-2016 років умисно за попередньою змовою з не встановленими слідством особами склали неправдиві офіційні фінансово-господарські документи - договори, товарно-транспортні накладні на продаж, відвантаження, постачання цукру з різними підприємствами, і в послідовному ці неправдиві відомості за підробленими документами внесли до декларацій з податку на прибуток підприємства, які подали до податкового органу. У такий спосіб обвинувачені за попередньою змовою із не встановленими слідством особами ухилилися від сплати податку на прибуток підприємств на суму 10 700 791, 83 грн, що склало фактичне ненадходження коштів в особливо великих розмірах [155].

У випадку інших непрямих податків (акцизів, мита) вони розраховуються на основі фіксованих ставок податку (окремо для кожної товарної групи), а коли оподаткуванню підлягає кількість товару, ухилення від оподаткування застосовується до одного виду продукту. Це викликано бартером або незаконним продажем продукту. Існує багато видів ухилення від сплати податку на прибуток, які можуть бути спричинені різними факторами.

В основному це пов'язано з тим, що платник податку є одним і тим же, ставка податку розраховується у відсотках від індексу вартості, а методика визначення прибутку оподатковуваного підприємства є недосконалою. Деякі компанії ухиляються від сплати податку на прибуток, штучно занижуючи свій прибуток до оподаткування. Ухилення від сплати податків за рахунок фонду оплати праці здійснюється шляхом приховування від оподаткування

фактичного розміру заробітної плати працівника (заробітна плата виплачується в «конвертах»). Що стосується податків на доходи громадян, то збирачами і платниками є роботодавці, тому ухилення від сплати податків практично неможливе. В юридичній літературі існують різні підходи до визначення способів ухилення від оподаткування та критеріїв класифікації зборів (обов'язкових платежів).

Зокрема, М.Л. Купчанко зазначає, що «найобґрунтованішою є класифікація злочинних засобів за видами ухилення від сплати податків, тобто способи ухилення від сплати всіх видів податків (неподання податкової декларації, затримки розрахунків, умисне повідомлення про операції пізніше, направлення інформації до податкових органів щодо призупинення чи невиконання трудових відносин тощо [151, с. 149].

Окрім зазначеного, варто згадати, що ухилення від сплати податків та внесків може бути поділено на ті, що вчинені за рахунок дії, та ті, що вчинені шляхом бездіяльності.

Відмітимо, що вказані дії не охоплюються складом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України (оскільки його можна вчинити, наприклад, шляхом неподання декларації), на підставі чого у діях такої особи шляхом підробки документів буде наявна ідеальна сукупність зазначених кримінальних правопорушень.

Наприклад, директора ПП «Резонагро», Особу 1, було обвинувачено у вчиненні діянь, передбачених ч. 3 ст. 212, ч. 1 ст. 366, ч. 4 ст. 358 КК України, за наступних обставин. Дану особу було звинувачено у тому, що він вчинив ряд фіктивних договорів з ПП «Астарта Трейд-М», ТОВ «Ерлайф Альянс», ТОВ «Голден Гейтс Груп», ТОВ «Скайлайн Компані», ТОВ «Авто-Коннект ЛТД», внаслідок чого було завищено ставки податкового кредиту з ПДВ та валових витрат підприємства. За рахунок цього, як в матеріалах провадження зазначалося, Особа 1 умисно ухилився від сплати ПДВ в сумі 1 989 118 грн. та податку на прибуток підприємства в сумі 1 957 410 грн., разом - 3 946 528 грн., що призвело до ненадходження до бюджету коштів в особливо великих

розмірах. Однак, під час здійснення судового розгляду провадження було з'ясовано, що ознак фіктивності у зазначених договорах немає. Дійсно, ПП «Резонагро» закуповував жмих та соняшникову олію і перепродавав зазначеним компаніям зі своєю націнкою, що підтверджується відповідним надходженням на рахунок підприємства. Саме тому, судом було винесено рішення про визнання Особи 1 невинуватим у вчиненні інкримінованих йому кримінальних правопорушень, а провадження було закрито за відсутністю складу діяння [156].

Одним із способів ухилення від сплати податків є здійснення фактичної підприємницької діяльності без належної реєстрації суб'єкта господарської діяльності, що тягне за собою, відповідно, сплату належних податків та внесків.

Наприклад, Особа 3 розпочав господарську діяльність щодо будівництва на земельних ділянках в адміністративних межах сіл Софіївська Борщагівка та Петропавлівська Борщагівка Києво-Святошинського району Київської області низки багатоквартирних житлових будинків з метою подальшого, після завершення їх будівництва, отримання доходу від продажу в таких будинках квартир та нежитлових приміщень третім особам, що відповідає КВЕДу 68.10. Разом з тим, усвідомлюючи, що така діяльність фактично є підприємницькою, буде спрямована на виготовлення товарів (квартир, нежитлових приміщень) та отримання від їх подальшої реалізації прибутку, досягнення економічних і соціальних результатів, задоволення соціальної потреби населення у власному житлі, матиме систематичний та, ураховуючи обсяги запланованих для будівництва об'єктів нерухомого майна, масштабний характер, супроводжуватиметься ризиками, які можуть впливати з ринку нерухомості, зокрема зміною попиту, наслідком якої може бути суттєве зниження ціни або неможливість реалізувати готові об'єкти нерухомого майна, а тому підпадає під визначення понять «господарська діяльність» та «підприємництво», закріплених у п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПК України та ч. 2 ст. 3 ГК України, та знаючи, що положеннями нормативно-правових актів законодавства

передбачено обов'язок реєстрації як суб'єкта господарської діяльності у формі ФОП чи юридичної особи, Особа 3 вирішив не здійснювати дій щодо такої реєстрації з метою створення передумов для подальшого безпідставного ухилення від виконання обов'язків, покладених на платника податків - фізичну особу-підприємця ст. 16 ПК України щодо порядку оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, визначеного ст.ст. 164, 167, 177 ПК України. У матеріалах кримінального провадження резюмується, що Особа 3 у порушення п. 164.1 ст. 164, п. 167.1 ст. 167, п. 177.2 ст. 177 ПК України не задекларував дохід від здійснення підприємницької діяльності за період з 01.01.2012 по 31.12.2019 у розмірі 801 964 591,32 грн., у зв'язку з чим занижив податкові зобов'язання, які повинні були бути сплачені до державного бюджету, на загальну суму 105 009 051,35 грн [157], що має ознаки діяння, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України.

Отже, проаналізувавши об'єктивні ознаки кримінально-правової характеристики, можна стверджувати, що ухилення від сплати податків та внесків є досить динамічними посяганнями. Способи їх вчинення є різноманітними, однак ні одна класифікація не може охопити їх всі одночасно. У зв'язку із цим законодавець у формулюванні диспозицій не застосовує вичерпного переліку способів вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та внесків.

За конструкцією об'єктивної сторони ухилення від сплати податків та внесків належать до матеріальних складів кримінальних правопорушень і тягнуть за собою кримінальну відповідальність тоді, коли мало місце фактичне ненадходження коштів до бюджетів чи фондів у відповідних розмірах. Суми несплачених обов'язкових платежів дозволяють, по-перше, відмежовувати злочинні порушення податкового законодавства від незлочинних (кримінальний закон покликаний захищати систему оподаткування лише від злісних правопорушників, поведінка яких характеризується значною суспільною небезпекою), по-друге, диференціювати кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податкових платежів.

Із приміток до ст. 212 та ст. 212-1 КК України випливає, що законодавче визначення суспільно небезпечних наслідків враховує лише абсолютний критерій (розмір невнесених до бюджетів або державних цільових фондів коштів) і не бере до уваги висунуті доктриною відносні критерії. Оскільки на розмір сплачуваних податків впливають результати економічної діяльності і майнове становище платника податків, вважається, що звернення до відносних критеріїв дало б змогу диференціювати кримінальну відповідальність винних осіб залежно від обсягу фінансово-господарської діяльності різних платників податків, величини покладених на них і невиконаних (повністю або частково) податкових зобов'язань.

Несправедливість встановлення однакових розмірів суспільно небезпечних наслідків для різних порушників податкового законодавства зазвичай вбачається у тому, що такий позбавлений гнучкості підхід безпідставно загрожує кримінальною відповідальністю великим платникам податків, які допустили незначні помилки; створює значний ризик кримінального переслідування для тих, хто виявляє більшу економічну активність; не враховує факт заподіяння неправомірною поведінкою великих платників податків набагато істотнішої шкоди державі; врешті-решт ставить великих і невеликих платників податків у нерівні умови.

Вітчизняні дослідники віддають перевагу такому відносному критерію, як співвідношення між сумою несплачених обов'язкових внесків державі та сумою належних до сплати обов'язкових платежів. При цьому Л.П. Брич веде мову про несплату обов'язкових внесків державі у розмірі, що становить не менше 50% належних до сплати платежів [158, с.223, с.285–287], Н.О. Гуторова – про не менш як 10% або 20% (для особливо великих розмірів коштів) від сум, належних до сплати [111, с. 197], а Р.Ю. Гревцова – про суму податків, зборів, інших обов'язкових платежів, яка становить не менше 20% суми, належної до сплати [159, с.102–103].

Отже, приходимо до висновку, що досліджувані кримінальні правопорушення слід визначати як суспільно небезпечні діяння у сфері

оподаткування, які представляють собою сукупність дій осіб - суб'єктів господарської діяльності або, які здійснюють діяльність без реєстрації суб'єкта господарської діяльності, спрямованих на умисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів), внесків шляхом умисного порушення норм чинного податкового законодавства.

Ухилення від сплати податків чи платежів може бути вчинено за рахунок досить різних способів, які законодавець завбачливо не зображує у якості вичерпного переліку. Такі способи можуть бути абсолютно протизаконними (приховування об'єкта оподаткування), або ззовні походити на законні методи мінімізації та оптимізації податкового навантаження. Взагалі, ухилення, першочергово, полягає у невиконанні обов'язку, визначеного чинним податковим законодавством у результаті чого має місце фактичне недодержання державою коштів, що повинні були бути сплачені до бюджету чи цільового фонду платником податків.

2.2. Суб'єктивні ознаки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Окрім об'єктивних ознак, склад будь-якого кримінального правопорушення включає в себе його суб'єктивні ознаки, якими є суб'єкт та суб'єктивна сторона. Пропонується проаналізувати особливості вказаних елементів складів ухилення від сплати податків чи платежів більш детально.

У кримінальному праві є визначення загального та спеціального суб'єкта кримінального правопорушення.

Як визначає П.С. Матишевський, суб'єкт кримінального правопорушення – це «фізична особа, яка скоїла суспільно небезпечне діяння у віці, з якого передбачене настання кримінальної відповідальності та усвідомила караність своїх дій та наслідків, а також керувала ними» [160, с. 12-13].

Чинний КК України закріплює нормативне визначення поняття суб'єкта кримінального правопорушення, зокрема, це «фізична осудна особа, яка вчинила кримінально каране діяння у віці, з якого настає кримінальна відповідальність» [84].

Суб'єктом кримінально караного діяння є конкретна особа, яка також має певні соціальні характеристики, такі як демографічні, морально-психологічні, психофізичні. Ціле формує особистість людини, яка фіксується в термінах «особа, яка вчинила злочин» і «особа, яка вчинила злочин». Кримінологія визначає ці поняття як сукупність суспільно значущих ознак, зв'язків і відносин, що характеризують особу, яка вчиняє кримінальне правопорушення, а також інші (неособистісні) умови, що впливають на це злочинне діяння [161].

Зазвичай ознаки суб'єкта поділяються на загальні та додаткові, тому загальними є психічне здоров'я, вік, кримінальна діяльність фізичної особи, що має значення для всіх ознак діяння, а відсутність хоча б однієї з цих ознак означає відсутність у діянні особи складу такого діяння, а додатковими є ті, що сприймаються як необов'язкові.

Цикл кримінальних наук оперує такими термінами як особа правопорушника, злочинець, правопорушник, особа, яка вчинила кримінальне правопорушення. Однак, у будь-якому трактуванні це завжди є фізична осудна особа, яка відповідає критеріям віку та вчинила діяння, яке усвідомлює, як і наслідки його вчинення та може бути піддана заходам кримінально-правового впливу. Вчинене такою особою діяння має бути визначене кримінальним законом як заборонене.

Суб'єкт кримінального правопорушення має ряд обов'язкових і додаткових (факультативних) ознак. Визначено, що обов'язковими завжди є ознака фізичної особи, вік та осудність. А факультативними – ознаки, що притаманні для спеціального суб'єкта. Загальні ознаки визначені у Загальній частині КК України, а ознаки спеціального – в нормах Особливої частини КК України.

Вік як ознака суб'єкта кримінального правопорушення становить виключно об'єктивний критерій, з огляду на те, що містить чітке, точне та однозначне визначення, з відповідним відображенням у документах особи.

Осудність як ознака суб'єкта кримінального правопорушення означає здатність останнього усвідомлювати свої дії та керувати ними, що дозволяє відмежовувати кримінально протиправне діяння від об'єктивно протиправного. Відповідно, неосудна особа становить абсолютну протилежність осудній та не може бути піддана покаранню.

Пропонується поділяти осудність на загальну, тобто здатність особи до адекватної поведінки у звичайних умовах, та спеціальну, тобто можливість особи усвідомлювати свою поведінку в незвичайних стресових умовах. Водночас у науковій літературі пропонується виділяти так звану «спеціальну» осудність, коли мова йде про кримінальні правопорушення, вчинені у специфічних сферах, наприклад, промисловості, службової діяльності тощо. Саме така теза може бути застосована щодо суб'єкта ухилення від сплати податків та внесків [162, с. 133].

Виходячи з аналізу диспозицій статей 212 та 212-1 КК України, вбачається, що суб'єктом даних кримінальних правопорушень може бути спеціальний суб'єкт, так як передбачено пряме посилення на приналежність такої особи до юридичної особи та наділення певним спектром службових обов'язків. Розглянемо детальніше.

Як бачимо, наш законодавець не диференціює кримінальну відповідальність за розглядувані кримінальні правопорушення залежно від виду суб'єкта.

Спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення є злочинець, який вчинив кримінально каране діяння, яке може вчинити лише певна особа у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність. Кожен спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення має також ознаки загального суб'єкта.

Так, по-перше, це фізична особа. Вік конкретного суб'єкта повинен відповідати віку суб'єкта відносин, в яких він бере участь. Наступна загальна характеристика, яка характеризує злочинні об'єкти, – психічне здоров'я. Формула осудності повинна бути виведена на основі трьох критеріїв: психологічного, медичного та формально-юридичного. Змістовні критерії характеризують реальну оцінку психологічного стану особи та визначають її психічну та вольову дієздатність на момент вчинення кримінального правопорушення.

Посадові особи як спеціальні агенти злочинності характеризуються особливими характеристиками на додаток до загальних характеристик, тобто посадові особи, які визначають сферу діяльності, саме де здійснюються відповідні повноваження чи функції. Це визначає обсяг повноважень, які особа належить посадовій особі [161, с. 114].

Отже, визнавати особу службовою особою означає наділяти її обов'язками, пов'язаними з тим, що особа покликана займати певну посаду, користуватися правами та діяти в інтересах певної соціальної групи. Серед питань матеріального складу, що розглядається, найбільш складним і дискусійним у доктрині та практиці є сфера діяльності працівників підприємств, установ та організацій, які можуть виконувати функції притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Однак це охоплює зобов'язання, які зазвичай покладаються на платників платежів (включаючи юридичних осіб), і стосується тих, хто з числа працівників компанії, установи чи організації має такий обов'язок, і як забезпечити їх виконання. Учасником податково-правових операцій є вся організація, а не окремі працівники, які беруть участь у здійсненні оподаткування в межах повноважень.

У судовій практиці запропоновано підхід, при якому суб'єктами ухилення є: 1) працівники підприємства, агентства, організації, його філій, підрозділів або інших самостійних організацій незалежно від форм власності, які ведуть бухгалтерський облік, подають податкові декларації, фінансові

звіти, баланси, виписки з бухгалтерського обліку та виконує інші питання, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків і внесків в установленому порядку; 2) особи, відповідальні за документи (керівники, посадові особи, інші посадові особи, уповноважені в установленому законодавством порядку підписувати фінансові документи); 3) особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; 4) особи, які перебувають на податковому обліку у встановленому законом порядку та зобов'язані сплачувати податки та обов'язкові платежі, сюди входять податкові агенти [145].

Як вказує О.О. Дудоров, до «суб'єктів ухилення від сплати податків входять, зокрема, інші посадові особи, які мали право підпису фінансово-господарських документів. Справа в тому, що до фінансово-господарської документації належать основні документи, пов'язані з господарськими операціями (дохідні або видаткові доручення, прибуткові, видаткові або товарно-транспортні накладні, квитанції про закупівлю, рахунки-фактури тощо), враховуючи, що вони обліковуються суб'єктом податкових правопорушень. Необхідно було визнати працівників організації, які лише виконують підготовчі функції в податковій сфері і не відповідають за фінансову діяльність всієї юридичної особи. При цьому фальсифікація основних документів та бухгалтерських документів за складом злочину є не більш ніж створенням умов для подальшого вчинення злочинного ухилення від сплати податків, а не є діянням, спрямованим проти податкової системи. Кримінально-правовий захист, якщо існує безпосередня загроза заподіяння йому шкоди. При визначенні складу злочинного ухилення від сплати податків і зборів слід зосередити увагу на повноваженнях, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань юридичної особи (її відокремлених підрозділів). Тільки працівники, які мають відповідні повноваження, можуть вчиняти дії, спрямовані на ухилення від сплати податків» [25, с. 117].

Наприклад, Особа 1 займав посаду виконуючого обов'язки головного бухгалтера підприємства, тобто мав обов'язки з організації бухгалтерського

обліку та фінансової звітності. Будучи достовірно обізнаним про необхідність своєчасного перерахування єдиного внеску та маючи достатньо коштів на рахунках підприємства, умисно утримався від виконання такого обов'язку, а кошти витратив на інші потреби Товариства, що призвело до ненадходження до відповідних цільових фондів коштів у сумі 1 172 856, 50 грн. Під час допиту у суді обвинувачений наполягав на тому, що він не знав про те, що несвоєчасна сплата вказаного внеску може тягнути за собою кримінальну відповідальність і нібито мав актуальні та термінові фінансові платежі на користь контрагентів своєї господарської діяльності. У результаті судового розгляду кримінального провадження, суд прийшов до висновку про наявність доведеної вини в діях Особи 1, що підпадають під ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212-1 КК України та призначив покарання у вигляді штрафу в розмірі 1 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [161].

Отже, до таких суб'єктів варто відносити інших службових осіб, яким у встановленому законом порядку надається право підпису фінансових документів, зокрема, посадових осіб юридичних осіб, які відповідно до своїх службових обов'язків повинні нараховувати та сплачувати у встановленому порядку відповідні збори, платежі та внески, а також вести податковий облік і звітність.

Варто зауважити, що співучасниками кримінальних правопорушень у сфері оподаткування можуть бути фахівці, які залучені до роботи на підприємстві неофіційно, без належно укладених трудових відносин. Такі особи, наприклад, можуть виконувати всю діяльність щодо злочинної податкової мінімізації, складати всі необхідні розрахунки, звіти і декларації замість керівника і головного бухгалтера підприємства, яким залишається тільки підписати ці документи.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [31] не встановлює припису щодо перенесення відповідальності з особи, яка зобов'язана вести належним чином бухгалтерський облік замість іншої особи тимчасово, наприклад, її керівника. Взагалі не передбачено того,

що керівник не може без відома бухгалтера вчинити дії, направлені на ухилення від сплати податків. У таких випадках потрібно також враховувати загальні положення вимог виконання протиправного наказу (ст. 41 КК України).

Водночас можлива ситуація, коли керівник не може бути в курсі того, що бухгалтером вчиняються дії, направлені на ухилення від сплати податків. Така ситуація може бути викликана недостатньою компетентністю керівника або неналежним виконанням своїх обов'язків, занадто високої довіри керівника до бухгалтера тощо. Зважаючи на це, приходимо до висновку, що коли керівник, не маючи достатніх знань у сфері бухгалтерського обліку, об'єктивно не може оцінити достовірність інформації та виявити факти, що свідчать про вчинення бухгалтером ухилення від сплати податків чи внесків, то можна вести мову про відсутність інтелектуальної ознаки умислу, що виключає можливість притягнення до відповідальності за вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 чи ст. 212-1 КК України. Однак, в такому випадку можуть бути підстави для притягнення до відповідальності за службову недбалість.

Наприклад, головного бухгалтера МКП «Херсонтеплоенерго» було визнано винним у вчиненні ухилення від сплати єдиного соціального внеску на суму 1 658 264, 37 грн. та призначено покарання у вигляді штрафу, розміром 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [165].

Д. Крупко, позитивно вирішуючи питання про можливість визнання позаштатного бухгалтера службовою особою, здатною нести кримінальну відповідальність за вчинення податкового кримінального правопорушення, за спеціальним повноваженням, наголошує на необхідності покладання на нього функцій головного бухгалтера «у встановленому законом порядку» і на недостатності «фактичного доступу до роботи». Для оформлення повноважень бухгалтера, який працює поза штатом, має бути належним чином оформлена вся кадрова документація в частині встановлення обов'язків та прав, що в кінцевому підсумку надасть можливість притягувати до відповідальності за вчиненні протиправні діяння [166, с.73].

Наприклад, Особа 4, будучи директором ТОВ «Укрбіоресурси», не забезпечив належного ведення бухгалтерського обліку, в тому числі, оформлення первинних та звітних документів, податкові накладні та договори з контрагентами, підписати такі документи та засвідчити печаткою, з подальшим формуванням податкової звітності та сплати належних відрахувань. Під час податкової перевірки було виявлено, що Особа 4 включив до звіту про витрати первинні документи, які не було належним чином оформлено та підписано, досвідно знаючи про правило включення до складу витрат підприємства у його звітності тільки витрати, підтверджені первинними документами бухгалтерського обліку. Внаслідок таких дій від ТОВ «Укрбіоресурси» на користь держави не було сплачено податку на прибуток на загальну суму 3 340 412 грн. Однак, вину Особи 4 не було доведено, тому провадження було закрито, а саму Особу 4 виправдано [167].

Однак, варто враховувати, що недостатньо фактичного здійснення особою певних дій, якщо вони були не оформлені належними документами, у такому випадку виключається статус службової особи бухгалтера. Під спеціальним повноваженням варто розуміти таке, яке офіційно оформлене в законодавчо визначеному порядку. У досліджуваному аспекті проблема належного оформлення спеціального повноваження як характеристики кримінально-правового поняття службової особи стоїть не так гостро і вирішується однозначно. Виходячи із вимог ст. 208 ЦК України, угода про надання послуг, укладена між юридичною особою і фізичною особою (позаштатним фахівцем), має бути оформлена письмово.

Орієнтуючись на правову природу цивільно-правового договору, приходимо до висновку, що цивільно-правовий договір не є достатньою підставою для наділення спеціальними повноваженнями, на підприємстві з цього приводу має бути оформлено ряд іншої документації, що може свідчити про встановлення належного рівня відповідальності у випадку вчинення такою особою ухилення від сплати податків та визначати її суб'єктом кримінальної відповідальності. Однак, цивільно-правовий договір, укладений з

підприємством, установою чи організацією, в жодному разі не може виконувати роль спеціального повноваження в плані визнання тієї чи іншої особи службовою. Цивільно-правовий договір із позаштатним фахівцем має братись до уваги в аспекті з'ясування кола осіб – виконавців ухилення від сплати податків чи внесків з урахуванням нормативних приписів та ознак, які визначені як спеціальні ознаки суб'єкта кримінальних правопорушень, передбачених ст. ст. 212, 212-1 КК України.

Водночас Н.О. Гуторова слушно вказує на те, що приписка про службову особу у диспозиції досліджуваних статей призводить до звуження кола суб'єктів, які можуть нести відповідальність за таке діяння. При цьому, вчена зауважує, що і позаштатний бухгалтер, і представник бухгалтерії або, навіть компанії-аудитора, якого наділено в установленому порядку адміністративно-господарськими функціями вже відповідає за належність та повноту бухгалтерської документації. У зв'язку з чим, такі фахівці також можуть виступати у ролі суб'єкта ухилення від сплати податків чи внесків [168, с.72–73].

Підтримуючи висловлену ідею розширення кола осіб, спроможних відповідати як виконавці за кримінально каране ухилення від сплати податків і внесків, зауважимо, що відповідно до законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності вказана необхідність належного контролю за якістю бухгалтерського обліку господарських операцій, складання і подання фінансової звітності і нічого не сказано про ведення податкового обліку, складання і подання документів податкової звітності [31].

Протиправною в контексті кримінально караного ухилення від сплати податків може бути поведінка такого учасника податкових правовідносин як податковий агент, під яким, зазвичай, розуміють юридичну або фізичну особу, яку законодавство зобов'язує, по-перше, нарахувати податок чи інший обов'язковий платіж із відповідних сум (зокрема, тих, які ця особа виплачує суб'єкту оподаткування), по-друге, утримати обчислений податок або збір і, по-третє, перерахувати його на користь держави у вигляді бюджету чи фонду

(цільового) [169, с. 26].

Наступним елементом складу кримінальних правопорушень у податковій сфері є суб'єктивна сторона.

Із закріпленого у ст. 212 та ст. 212-1 КК України законодавчого формулювання безпосередньо випливає, що суб'єктивна (внутрішня) сторона ухилення від сплати податків чи внесків характеризується виключно умисною формою вини.

У кожному конкретному випадку застосування аналізованих складів потрібно встановлювати рівень знань обвинуваченого (підсудного) у сфері податкового законодавства, доказувати, що порушення податково-правових заборон та правил було зроблено умисно, а не було вчинено через недбалість чи у результаті технічної помилки, недостовірного трактування норм чинного законодавства, усвідомлення всіх тонкощів та юридичної природи фактів, які впливають на формування податкового зобов'язання та всіх фактичних даних, що у цьому випадку є обов'язковими та необхідними, а так само податкового зобов'язання [170, с.147; 171, с.176].

До прикладу, постанова від 18.01.2022 року, прийнята колегією суддів Першої судової палати ККС ВС (справа № 711/1481/20), якою суд касаційної інстанції залишив без змін вирок Соснівського районного суду м. Черкаси від 20.04.2021 року та ухвалу Черкаського апеляційного суду від 12.07.2021 року щодо двох осіб, а касаційну скаргу прокурора без задоволення. Згідно з вказаним судовим рішенням, голова правління та головний бухгалтер ПрАТ «Черкасирибгосп» обвинувачувалися в тому, що вони за попередньою змовою за рахунок проведення суттєвого зменшення ставки земельного податку за звітний період 2018 року та неподання відповідних декларацій за цей період умисно ухилилися від сплати встановленого земельного податку на суму 7 183 600, 22 грн, що становило на той час 8 154 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та є особливо великим розміром. Суд звернув увагу на те, що недостатньо лише самої сплати у меншому розмірі, ніж встановлений законом, оскільки для наявності складу кримінального правопорушення в діях

особи додатково вимагає також доведення умислу такої особи. У конкретному випадку компанія ПрАТ «Черкасирибгосп» надала докази того, що сплата відбувалася без урахування вимог місцевого органу самоврядування через відсутність таких рішень, тому сплата проводилася в загальному порядку. З боку органів місцевого самоврядування претензій по цьому питанню не надходило. Претензії до ПрАТ «Черкасирибгосп» було сформовано лише за результатами податкової перевірки. Втім, у вказаній справі наявна окрема думка судді ККС ВС Антонюк Н.О., що не погодилась з рішенням колегії суддів Верховного Суду та вказала на наявність висновків, які виключають один одного в частині доведення ознак умислу в діях обвинувачених осіб, окрім того, частина доказів щодо формування умислу не підлягали судовому дослідженню, тому, на її думку, касаційна скарга прокурора повинна була підлягати задоволенню, а провадження направлено до суду першої інстанції на новий розгляд, через те, що рішення судів про відсутність у діях осіб складів кримінальних правопорушень є передчасним [172].

Чимало фахівців, беручи до уваги бланкетність відповідних кримінально-правових норм, складність, нестабільність і неоднозначність податкового законодавства, також вважає, що при ставленні у вину умисного податкового кримінального правопорушення необхідно з'ясовувати знання суб'єктом вимог податкового законодавства; помилка, яка може бути трактована як сумлінна, з приводу трактування змісту визначеної норми не може вважатися проявом умисної форми вини [166, с.75].

Правильність наведеного вище підходу ставиться під сумнів окремими українськими науковцями. Так, на думку Н.О. Гуторової, переважно неможливо визначити ступінь знань та навичок обвинуваченого у податковій галузі виключно силами та засобами працівників правоохоронних органів без залучення відповідних спеціалістів та демонстрації з боку самого обвинуваченого. Вбачається, що при вчиненні кримінальних правопорушень у сфері фінансової діяльності держави умисел не може мати характер раптовості та завжди є чітко сформований та спланований заздалегідь. Також вчена

зауважує з приводу того, що варто опиратися на презумпцію обізнаності щодо правових норм, приписів та правил особи, до службових обов'язків якої входить організація та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [111, с.247–251].

Т.М. Барабаш і П.В. Цимбал також переконані у тому, що якщо особа займає відповідну посаду, до обов'язків якої входить ведення бухгалтерії та фінансової звітності, апріорі не може бути не обізнана в частині правил бухгалтерського обліку та порядку забезпечення належної звітності, в тому числі сплати податків та обов'язкових внесків. Автори зазначають, що суди допускаються помилки, закриваючи кримінальні провадження, посиляючись на те, що нібито такі службові особи підприємств не були обізнані щодо вимог чинного законодавства [174, с.90].

До прикладу, голова правління ПрАТ «Миронівське хлібоприймальне підприємство», Особа 1, вступивши у попередню змову із невстановленими особами, розробив схему ухилення від сплати податків, шляхом проведення удаваних операцій з фіктивними суб'єктами підприємницької діяльності для створення видимості законної діяльності із купівлі-продажу зернової продукції та відображення цих операцій у бухгалтерському обліку та податковій звітності. Так, Особа 1 зі спільниками уклали ряд фіктивних договорів та створили масив підроблених обліково-звітних документів, що надалі було подано до фіскальних органів у вигляді відповідної звітності, за рахунок чого мало місце фактичне ненадходження до бюджету коштів на загальну суму 773 008 грн. Однак, під час судового розгляду судом було допитано Особу 1 та отримано пояснення, що всі операції здійснювались на підставі укладених договорів купівлі-продажу, однак не завжди супроводжувались оформленням видаткових накладних, що Особа 1 не вважав за порушення, але сільськогосподарська продукція дійсно поступала від ТОВ «Слобода М» та ТОВ «Кагарлик Агро Артіль» у фізичному вигляді та була відображена у документах первинного бухгалтерського обліку, а в подальшому відвантажена іншим зернотрейдерам, що підтверджується актами

звірки із зернотрейдерами. Враховуючи зазначене, судом [174] його було визнано невинуватим та виправдано за відсутністю в діянні складу кримінального правопорушення.

Також бувають випадки, коли самі працівники обвинувачення неправильно кваліфікують виявлене діяння та висувають помилкове обвинувачення. Наприклад, Особа 8, будучи директором ТОВ «Аналіттехцентр», безпідставно сформував податковий кредит з ПДВ від інших юридичних осіб, а також валових витрат вказаного підприємства за рахунок вчинення безтоварних (фіктивних) операцій. Так, після реального перерахування коштів за такими операціями Особа 8 заповнив відомості до документів податкового обліку, достовірно знаючи, що вносить до цих документів заздалегідь недостовірні дані (податкові декларації). Додатково із матеріалів кримінального провадження вбачається, що безтоварність (фіктивність) фінансово-господарських взаємовідносин між ТОВ «Аналіттехцентр» та одним із названих підприємств-контрагентів (ТОВ «Фірма «Асія») полягало в тому, що ТОВ «Аналіттехцентр» нібито отримало послуги від останнього послуги. Однак, директор ТОВ «Фірма «Асія» був на той час визначний недієздатною особою, а саме підприємство не здійснювало взагалі ніякої діяльності. Обвинувачення стверджувало, що Особа 8 такими діями умисно ухилився від сплати податку на прибуток та ПДВ на загальну суму 1 054 000 грн., що є ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Однак, суд виносить виправдувальний вирок та зазначає, що в діях Особи 8 вбачається склад кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 366 КК України [175].

Дійсно, положення ст. 57 Конституції України вимагає належного оприлюднення прийнятих законів з тим, щоб особи були обізнані про свої права та обов'язки в належному порядку та встановлені строки. Не дивлячись на викладене, для потреб кримінального переслідування за злочинне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів запропонована

«презумпція знання особою нормативно-правових актів» видається неприйнятною.

Існує стала рекомендація щодо залучення компетентних фахівців, спеціалістів у податковій галузі під час розслідування кримінальних податкових правопорушень, яка закріплена абз. 2 п. 21 постанови Пленуму ВСУ від 8 жовтня 2004 р. № 15, що зайвий раз підтверджує складність регулятивного законодавства, зокрема, й складність диспозицій ст. 212 та ст. 212-1 КК України. За таких обставин питання про здатність пересічного платника податків чітко й однозначно зрозуміти зміст покладених на нього фіскальних обов'язків носить, швидше за все, риторичний характер, а положення ст. 57 Конституції України має дещо декларативний характер.

Однак, за логікою прибічників застосування «презумпції знання особою нормативно-правових актів» у кримінально-правовій боротьбі із податковою злочинністю жодних проблем тут не виникає, позаяк закони треба знати. А якщо платник чи його службова особа не знає положень податкового законодавства, внаслідок чого до бюджету або державних цільових фондів не надходять належні суми податків і зборів, то це не є перешкодою для застосування статті КК України про відповідальність за злочинне ухилення від сплати податкових платежів.

Слід також визнати, що якщо особа допустила помилку щодо незаконності своїх дій, може бути відсутній елемент інтелектуального наміру. Підстави для кримінальної відповідальності відсутні, якщо є офіційно оприлюднене роз'яснення чи матеріал щодо рішень щодо відповідності діяльності суб'єкта нормам законодавства чи правозастосовчій практиці з подібних питань. Насправді йдеться про ситуації, коли спростовується презумпція знання (розуміння) податкового законодавства платником податків, що впливає на оцінку психічного ставлення особи до порушення податкового законодавства та його наслідків, а отже, кримінального правопорушення.

З цього приводу П. Маланчук, посилаючись на положення ст. 62 Конституції України, зауважує, що правозастосування повинно ґрунтуватися виключно на приписах закону, а не на презумпціях, а посилання на незнання закону може бути трактовано лише як припущення. Більше того, вчена висловлюється з приводу того, що у контексті правової оцінки економічних кримінальних правопорушень презумпція незнання норм закону взагалі застосовуватися не повинна [176, с.110].

Наведемо приклад. Директора ТОВ «Столес Лоджистік», Особу 1, було обвинувачено у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України. Так, з матеріалів провадження вбачається, що Товариство надавало послуги по переміщенню товарів клієнтів, поміщених до морських контейнерів, однак при цьому не мало свого транспорту. Для виконання таких послуг ТОВ «Столес Лоджистік» укладає ряд договорів з іншими підприємствами, оформляє накладні та документально відображає операції. Однак, виявилось, що такі договори не мали реального характеру та, по факту, перевезення відбувалося зовсім іншими перевізниками. Внаслідок таких дій відбулося заниження загальної суми податку на додану вартість, яка фактично не надійшла до Державного бюджету, складає 6 126 229,41 грн., що має ознаки ухилення від сплати податків у особливо великих розмірах. Суд приходить до висновку, що умисел Особи 1 на ухилення від сплати податків у даному випадку відсутній, відповідно у зв'язку з відсутністю в діях Особи 1 складу кримінального правопорушення (суб'єктивної сторони) було постановлено виправдувальний вирок [177].

Така позиція також знаходить своє підтвердження в позиції Верховного Суду. Так, ВС під час розгляду справи № 711/1481/20 [178] приходить до висновку, що несплата податку або сплата його в меншому розмірі від необхідного не може вважатися достатньою підставою для визнання в діях особи повного складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, в силу відсутності прямого умислу, направленого на ухилення від сплати податків.

Свого часу, з метою уникнення такого стану речей, Р. Усенко пропонував внести до чинного законодавства норму про звільнення від відповідальності у тому разі, коли особа зможе надати переконуючі докази того, що вчинене нею діяння мало місце по причині неправильного чи недостовірного тлумачення норм податкового законодавства у тих випадках, коли така норма мала характер колізійної, або особа взагалі була позбавлена можливості ознайомитися з її текстом [179, с.55].

Перевага такої позиції полягає в тому, що вона обґрунтовано ставить під сумнів безапеляційність конституційності презумпції знання закону і зайвий раз спонукає задуматись над правовим значенням конфлікту інтересів. Однак, враховуючи, що згідно з ч. 2 ст. 62 Конституції України ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість, що означає обов'язок державних органів, у даному випадку правоохоронних, доводити всі обставини справи та вину правопорушника, а так само те, що така особа мала реальну можливість ознайомлення з нормативною базою та незважаючи на це умисно вчинила ухилення від сплати податків чи внесків.

З цього приводу П.П. Андрушко висловлює позицію з приводу того, що незнання законодавства, а так само некоректне його використання може бути розцінено як необережність, яка мала місце у діях особи, яка мала обов'язок по сплаті податків чи внесків» [180, с.18],

У своїх дослідженнях Л.П. Брич з цього приводу констатує наявність певної упередженості працівників правоохоронних органів у тих випадках, коли мова йде про заяву службової особи підприємства, яка несе відповідальність за організацію та діяльність останнього, займає посаду директора чи головного бухгалтера, з приводу необізнаності або нерозуміння тієї чи іншої норми податкового законодавства [149, с.271–276]. Спростовувати подібного роду заяви, встановлювати і доказувати умисел особи, направлений на порушення вимог податкового законодавства, складно, проте не неможливо, і це вже питання не змісту умислу при ухиленні від сплати

податків, не питання досконалості і тлумачення КК України, а його професійного правозастосування.

До прикладу, головним бухгалтером ЗДП «Радіоприлад» було оголошено підозру про вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212-1 КК України. Так, вказана службова особа достовірно знала про існування заборгованості у підприємства зі сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 2 497 672,96 грн., однак за наявності коштів на рахунку підприємства, достатнього для погашення вказаного боргу, попри все витратила останні на інші потреби юридичної особи. Однак, в силу недоведення прямого умислу головного бухгалтера, суд постановив визнати її невинуватою у пред'явленому обвинуваченні у вчиненні кримінального правопорушення та виправдати її у зв'язку з недоведеністю в її діянні складу вказаного кримінального правопорушення [181].

Цікаві спостереження різних дослідників, які показують, що помилки платників податків та їх службових осіб у переважній більшості випадків зумовлюють не переплату, а недоплату податкових платежів, зайвий раз демонструють споконвічну конфліктність відносин «держава – платник податків», але жодного кримінально-процесуального, а тим більше кримінально-правового навантаження не несуть.

З одного боку, зафіксоване у ч. 2 ст. 68 Конституції України припущення того, що кожна людина знає закони, скасовує необхідність встановлювати, чи це насправді так, а з іншого – положення про необхідність з'ясування рівня знань обвинуваченого (підсудного) у галузі податкового законодавства – не самоціль; ця дія носить допоміжний характер і необхідна під час притягнення особи до кримінальної відповідальності. По-перше, презумпція знання особою податкового законодавства – це, як вже зазначалось, загальне правило, яке в окремому кримінальному провадженні може бути і спростоване. По-друге, під час вчинення посягання суб'єкт повинен усвідомлювати не лише фактичну сторону своєї поведінки, а й те, що його дії або бездіяльність є незаконними,

що вони порушують покладений на нього або організацію, яку він представляє, податковий обов'язок і тягнуть за собою неправильне нарахування і сплату податку, збору або іншого обов'язкового платежу, що входить у систему оподаткування. Особа, яка свідомо не вносить належний податок чи внесок на користь держави має точно усвідомлювати свої дії та протиправність останніх. Видається, що твердження про наявність складу умисного податкового кримінального правопорушення буде обґрунтованим лише тоді, коли суб'єкт свідомо, за власною волею, обирає неправомірний варіант поведінки, розуміючи можливість вчинити й інакше – правомірно.

Наприклад, у справі № 711/1481/20 розглядалося питання притягнення до кримінальної відповідальності голови правління та головного бухгалтера, яких звинувачували в ухиленні від сплати податків за попередньою змовою. З матеріалів справи вбачається, що таку несплату (в особливо великих розмірах) вказаними особами були вчинено за рахунок заниження ставки земельного податку та відповідно неподання встановлених декларацій. Знову визначено, що з цього приводу претензій з боку органів місцевого самоврядування не поступало, а виявлення такої недоплати мало місце вже під час проведення податкової перевірки за відповідний звітний рік. Обвинувачені посилаються на те, що за відсутності відповідних рішень органів місцевого самоврядування вони діяли в рамках податкового законодавства. Суд приходить до висновку про недоведеність умислу на ухилення від сплати податків та припускає добросовісність платників податку в умовах даної справи [182].

Звідси випливає, що інтелектуальний елемент умислу ухилення від сплати податку має також охоплювати аспект усвідомлення конкретного випадку протиправної поведінки. До такого ж висновку приходить Л.П. Брич з приводу того, що вина особи повинна охоплювати усвідомлення та повне розуміння протиправності своїх дій по відношенню до податкових приписів [149, с.272]. Також Є.В. Фесенко акцентує увагу на тому, що «у випадку бланкетності норми кримінального закону, необхідно встановити охоплення

умислом винної особи того моменту, що її діяння порушує відповідні вимоги норм не лише кримінального, а іншого права» [183, с.23].

За відсутності розуміння суб'єктом того, що його дії суперечать податковому законодавству, немає вагомих підстав вважати, що він також усвідомлював соціальні ризики своїх дій. Отже, той факт, що учасники такої справи усвідомлювали протиправність свого діяння, не означає, що вони становлять небезпеку для суспільства з точки зору застосування положень статей 212 та 212-1 кримінального закону.

Наприклад, Кам'янець-Подільський міськрайонний суд Хмельницької області 7 травня 2020 року визнав винним Особу 1 у вчиненні умисного ухилення від сплати єдиного соціального внеску. Так, вказана Особа 1, будучи головним бухгалтером ДП «Нігинський кар'єр», у визначений звітний період не оформила та не подала належні платіжні доручення в установи банку (маючи прямий обов'язок таких дій) з метою перерахування внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, внаслідок чого умисно ухилилась від сплати вказаного внеску у загальній сумі 1716812,60 грн., що становить значні розміри [184].

Заслужовує на увагу позиція П.П. Андрушка з приводу існування певної службової недбалості у тих випадках, коли службові особи підприємства, в силу своєї посади, відповідальні за організацію належного бухгалтерського обліку та звітності і, відповідно, своєчасної сплати всіх належних податків, зборів та внесків, однак така особа посиляється на свою необізнаність в податковому праві та законодавстві [185, с. 454].

Наприклад, Особа 2, будучи генеральним директором ТОВ «Монофіламент», умисно не оформив речове право щодо земельної ділянки, на якій були розташовані комерційні будівлі цього підприємства. При цьому, ТОВ «Монофіламент» отримав належним чином оформлене рішення органу місцевого самоврядування щодо зобов'язання останнього підписати з міською радою договір оренди земельної ділянки. Однак, директор ТОВ «Монофіламент» не виконав дій щодо розробки землепорядної документації

та відведення земельної ділянки у користування на підставі договору оренди землі, що трактовано стороною обвинувачення як умисне ухилення від сплати плати за землю у формі орендної плати у сумі 9100607,31 грн., яка є особливо великим розміром, тобто у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч.3 ст.212 КК України. Однак, у суді Особа 2 пояснив, що він звертався до органів місцевого самоврядування з клопотанням про надання дозволу на розробку землепорядної документації, однак йому було відмовлено через відсутність графічних матеріалів. І нібито останній не знав про необхідність подання таких матеріалів та сподівався на те, що його звернення достатньо для свідчення його намірів щодо відведення земельної ділянки у користування. Дослідивши всі матеріали справи, суд [186] виніс виправдувальний вирок Особі 2 через недоведеність складу кримінального правопорушення, а саме через те, що Особа 2 помилявся щодо трактування приписів законодавства.

Отже, приходимо до висновку, що суб'єктний склад кримінально караного ухилення від сплати податків чи внесків має бути розширено за рахунок конкретизації переліку таких суб'єктів з відповідним відображенням нормативного характеру. Окрім того, охарактеризований вище стан вітчизняного податкового законодавства, системи оподаткування в цілому схиляє до думки про недоцільність в сучасних умовах криміналізації пов'язаних з необережною несплатою податкових платежів діянь, вчинених не лише звичайними фізичними особами, а й службовими особами підприємств, установ, організацій та фізичними особами–підприємцями. Вважаємо, що така криміналізація суперечитиме принципу економії кримінально-правової репресії, соціально необґрунтовано погіршить правове становище різних категорій платників податків і призведе до надмірного розширення меж кримінально караної поведінки. Що настановує на висновок про те, що суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків чи внесків може бути виключно умисною.

2.3. Питання кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

У кримінально-правовій доктрині термін «кваліфікація» має два основні значення. Під вказаним терміном розуміється конкретний процес, діяльність уповноваженого органу державної влади щодо оцінки та визначення юридичної природи вчиненого кримінального правопорушення.

Термін включає наслідки такої діяльності, виражені у визначенні норм кримінального права, тобто в статтях, їх частинах або ознаках статей кримінального закону, які встановлюють відповідальність за вчинені діяння. Ця кваліфікація є оцінкою кримінального правопорушення з точки зору держави, включаючи не лише правову оцінку, а й суспільно-політичну оцінку як кримінального правопорушення, а не як окремого кримінального правопорушення.

Має місце логічна діяльність, яка встановлює відповідність (тотожність) між фактичними та юридичними проявами втручання, тобто сукупність процесів, що підпорядковуються законам формальної логіки.

Під юридичним аспектом кваліфікації розуміється визначення правового змісту конкретної ситуації окремим суб'єктом. Таке розуміння визнає його відносно самостійним правовим феноменом, який має власний («внутрішній») зміст і який одночасно взаємодіє (і може взаємодіяти) з іншими компонентами правової реальності [187, с. 135].

В.О. Навроцький у своїх працях визначає, що «кримінально-правова кваліфікація представляє собою аналіз того, чи становить діяння загрозу суспільним відносинам та містить ознаки кримінальної протиправності, а також визначення якою нормою кримінального закону урегульовано питання притягнення до відповідності за його вчинення» [188, с. 221].

Виділяють фактичну та юридичну підстави для кваліфікації кримінальних правопорушень [189, с. 152], де фактичною є саме діяння в об'єктивній його реальності, а юридичною – визначена кримінально-правова

норма, якою передбачено відповідальність за вчинення такого діяння [190, 171].

Отже, приходимо до висновків, що об'єктом кримінально-правової кваліфікації виступають суб'єктивні та об'єктивні ознаки вчиненого діяння та співставлення останніх з тими ознаками, які прописані у відповідній нормі кримінального закону.

На думку Ю.В. Бауліна, «кримінально-правова кваліфікація поділяється на кваліфікацію кримінальних правопорушень та кваліфікацію посткримінальних юридичних фактів» [191, с. 416].

При провадженні кримінально-правової кваліфікації на практиці можливі деякі помилки, які частіше всього проявляються у неправильному виборі норми кримінального закону; невизнанні наявності складу кримінального правопорушення в діяннях, де він є; визначення складу діяння у тих випадках, коли він повністю відсутній.

Першим аспектом правової кваліфікації податкового кримінального правопорушення постає відмежування останнього від адміністративного.

Алгоритм встановлення відповідальності за податкове правопорушення складається з встановлення факту недоплати, донарахування, оскарження у судовому порядку рішення та відкриття кримінального провадження, якщо на те є підстави. Однак, з прийняттям ПК України було внесено певні зміни до вказаного алгоритму [192, с. 45].

На підставі п. 58.4 ст. 58 ПК України було сформовано можливість відкриття провадження без проведення перевірки та прийняття відповідного повідомлення-рішення [2].

Однак, доки зберігалася можливість оскаржити постанову про відкриття кримінального провадження в суді зловживань даною нормою не було. Судова позиція будувалася на тому, що склад ухилення від сплати податків або внесків є закінченим з моменту фактичного ненадходження кошів до бюджетів чи фондів тоді та в тих строках, які були передбачені [148].

Зважаючи на це, суди не визнавали можливість відкриття кримінального провадження без наявності узгодженого податкового зобов'язання, тобто без обґрунтованого податкового повідомлення-рішення.

Прийняття КПК 2012 року потягло за собою скасування можливості судового оскарження відкриття кримінального провадження. Набуло широкої практики внесення відомостей до ЄРДР на підставі будь-яких інших матеріалів, ніж кінцеві акти перевірок. Така ситуація призвела до випадків, коли особу, яка вчинила ухилення, встановити не видається можливим. Окрім того, не визначаються ні джерела інформації, ні доведені факти тощо.

Серед судової практики вдалося знайти випадок притягнення до відповідальності при відсутності встановлення точної суми ухилення від сплати податків та відображення точних даних особи в ЄРДР [193].

Також до прикладу. В одному провадженні було вказано на факт ухилення від сплати податків з подальшою легалізацією одержаних внаслідок такого діяння грошових коштів, однак не було визначено точну суму таких коштів [194].

Саме тому вважається, що для повноти та всебічного розгляду справи, з'ясування всіх обставин та ознак, необхідним є попереднє проведення перевірки та винесення податкового повідомлення-рішення.

Слід відмітити, що п. 58.4 ст. 58 ПК України було скасовано на підставі Закону України від 17.07.2015 № 655-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків».

Окрім того, було додатково визнано заборону проведення перевірок в рамках кримінального провадження за ухвалою слідчого судді [195].

Також має місце заборона слідчому та прокурору назначати перевірки в рамках кримінального провадження, що випливає із приписів п. 6 ч. 2 ст. 36 і п. 4 ч. 2 ст. 40 КПК України в редакції до 15.07.2015 року, що надалі було виключено. Можна дійти до висновку, що коли справа відкривалася без перевірки, от вже під час її розгляду останню провести було неможливо.

Також варто враховувати, що діяння, передбачене ст. 212 та ст. 212-1 КК України, вважається закінченим з моменту фактичного ненадходження коштів до визначеного бюджету чи фонду. По суті, це є податковий борг, який відповідно до п. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України становить суму грошового зобов'язання, яке платником не було вчасно внесено, в тому числі з урахуванням пені.

Таким чином, податковий борг може бути визначено виключно на підставі податкового повідомлення-рішення, відсутність якого у відкритому провадженні може свідчити про його необ'єктивність та безпідставність. Така ситуація має тягнути за собою відмову у застосуванні заходів кримінального провадження без наявності податкового повідомлення-рішення.

Тому Л.М. Лоневський висловлюється в аспекті того, що скасування податкового повідомлення-рішення повинно тягти за собою закриття кримінального провадження [196, с. 264]. На підтвердження своєї позиції дослідник вказує на більший об'єм можливостей кримінального провадження перед адміністративним, особливо припускаючи можливість того, що первинні облікові документи можуть не відповідати дійсності; процесуальні можливості кримінального процесу значно ширші, ніж інструментарій адміністративного процесу.

Однак, ми схилиємося до того, що така ситуація має бути вирішена за рахунок провадження належних дій в рамках процедур, передбачених Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність». Наприклад, у матеріалах справи № 757/50148/18-к суд дозволив тимчасовий доступ до речей з їх наступним вилученням [197], однак у даному випадку підставою для відкриття провадження послуговував акт перевірки ТОВ, а в провадженні про ТОВ не ведеться мова та не відображається в ЄРДР.

Експертиза призначається в рамках проведення перевірки відповідно до п. 84.4 ст. 82 ПК України), під час розгляду справи адміністративним судом. У рамках проведення оперативно-розшукових заходів він також може призначити проведення негласних оперативно-розшукових заходів

(розшукових заходів), примусовий доступ до документів (з дозволу судді попереднього розгляду) і навіть огляд. Тому органи, відповідальні за боротьбу з ухиленням від сплати податків, повинні вживати необхідних заходів для забезпечення ефективності такої боротьби, коли ухилення від сплати податків здійснюється в інтересах держави, а не в інтересах працівників її сил, які не хочуть відкривати оперативно-розшукові справи, тому що закон обмежує тривалість оперативних розслідувань і передбачає певну відповідальність за неефективність. Навпаки, у тривалих кримінальних провадженнях ніхто не зацікавлений у результаті і не несе відповідальності.

Отже, відкриття кримінального провадження за ст. 212 чи ст. 212-1 КК України у випадках відсутності попереднього встановлення точного числового вираження сум несплачених податків чи внесків призводить до відсутності можливості доведення справи до постановлення вироку, або такий вирок не може бути визнаний законним, а таке провадження, першочергово спрямоване не на встановлення істини, а на вчинення певного неправомірного тиску на особу, яку намагаються притягнути до відповідальності.

З аналізу тексту норм статей 212 та 212-1 КК України вбачається, що законодавець у якості кваліфікуючих обставин передбачає вчинення ухилення від сплати податків чи внесків групою осіб за попередньою змовою; рецидив та фінансовий розмір завданої шкоди (великий та особливо великий розмір).

Наприклад, Особа 4, займаючи посаду головного бухгалтера - керівника централізованої бухгалтерії АТ «Х», вступила у змову з Головою правління зазначеного товариства Особою 5 та спільно розробили злочинний план, направлений на умисне ухилення від сплати податків, шляхом незаконного заниження податкових зобов'язань з акцизного податку за листопад 2017 року АТ «Х». Відповідно до посадових обов'язків Особа 4 повинна була в електронному вигляді сформулювати декларацію акцизного податку за листопад 2017 року АТ «Х», а згідно з попередньо розробленим злочинним планом до складу рядка Б1 «Операції з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)» зазначеної декларації умисно, за попередньою змовою з

Особа 5 не внесла дані податкових зобов'язань по акцизному податку на суму 3474971, 50 грн. Після цього Особа 4 за попередньою змовою з Особою 5 підписали декларацію акцизного податку за листопад 2017 року АТ «Х» електронним цифровим підписом та подала до податкового органу. Так, вказані особи за попередньою змовою, із корисливих спонукань, достовірно знаючи, що товар - «Сигарети з фільтром Gitanes Slim Blue» у кількості 5830 тис. шт. (291500 пачок) за митною декларацією від 28.11.2017 № UA00110/2017/412674 фактично не вивозився за межі митної території України, в порушення пп. 213.1.1 п. 213.1, пп. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 Податкового кодексу України, в електронному вигляді сформуvalа декларацію акцизного податку за листопад 2017 року АТ «Х» та до складу рядка Б1 зазначеної декларації умисно не внесла дані податкових зобов'язань по акцизному податку на суму 3474971,50 грн. Такі операції було повторено ще декілька разів. Судом було констатовано, що в результаті вказаних злочинних дій головного бухгалтера - керівника централізованої бухгалтерії АТ «Х» Особи 4 та Голови правління АТ «Х» Особи 5, до державного бюджету України не надійшло акцизного податку за листопад 2017 року на загальну суму 3474971,50 грн., яка більш ніж в три тисячі перевищує установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян, що є значним розміром. Дії Особи 4 та Особи 5 було кваліфіковано за ч. 2 ст. 212 КК України [198].

Крім загальних правил кваліфікації групових кримінальних правопорушень, у наведеному випадку також необхідно враховувати необхідність відповідальності кожного члена групи з урахуванням суми коштів, яка склала ухилення від сплати, що в подальшому була поділена.

Проблемним є розмежування повторного та триваючого ухилення від сплати податків та внесків. Існує два критерії вищевказаного розрізнення. Перший – це розслідування таких обставин, як методи конфлікту та цілі оподаткування, які мають кримінальні наслідки. Другий критерій полягає у дослідженні спрямованості умислу особи, яка вчиняє акт ухилення. Лише на

основі узагальнення цих фактів можна зробити висновки щодо повторності та тривалості ухилення від сплати податків.

Наприклад, якщо платник податків не має наміру сплачувати окремий податок або податки в цілому, але встановлено, що платник податків вчиняв однакові дії протягом кількох звітних періодів з метою несплати того самого податку, то мова йде про триваючі дії.

Те ж саме стосується визначення суми несплачених податків і зборів у слідчих і судових операціях, якщо одна і та ж особа одночасно є керівником або головним бухгалтером різних організацій і відповідно несе відповідальність за стан фінансової звітності та критерії дотримання податкового законодавства.

Водночас слід зауважити, що кількісне вираження розміру завданих збитків має нормативне визначення та закріплене у примітці до ст. 212 КК України: значний розмір – шкода більше 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; великий - більше 5000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; особливо великий – 7000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Коли мова йде про несплату внесків, то шкода завдана у великому розмірі вважається такою, якщо вона перевищує 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; в особливо великому – 5000 та більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Хоча Кримінальний кодекс України оперує поняттям «неоподаткований мінімум доходів громадян», пункт 5 розділу XX ПК України встановлює, що для кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, неоподаткований мінімум доходів громадян становить розмір податкової соціальної пільги, що урегульовано відповідно до п. 169.1.1 ПК України, а розмір змінюється щороку.

У свою чергу підпункт 169.1.1 ПК України передбачає, що розмір такого показника рівний 50% місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи у відповідний звітний період (календарний рік). Традиційно, щороку відбувається затвердження бюджету на наступний рік, а тому щоразу

збільшується розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Збільшення прожиткового мінімуму автоматично призвело до зміни (збільшення) порогів притягнення до кримінальної відповідальності у 2023 році. Отже, з 01.01.2023 року розрахунок розміру завданої злочином шкоди, за яким відбувається кваліфікація дій особи, обчислюється, виходячи з розміру податкової соціальної пільги (ПСП) 1342 грн. ($2684 \text{ грн.} \cdot 0,5$). Отже, кримінальна відповідальність певного суб'єкта за умисне ухилення від сплати податків за 2023 рік може наступати у разі, якщо мінімальна сума фактичного ненадходження податків до бюджетів перевищила порогове значення у три тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто 4 026 000 грн. ($1342 \text{ грн.} \cdot 3000$). Важливо відзначити, що під час визначення розміру несплачених коштів не потрібно сумувати нараховані штрафи та пеню.

Станом на січень 2023 року мінімальний поріг для кримінальної відповідальності становить 4 542 000 грн. несплачених податків. Якщо ж сума несплачених податків менше значного розміру, то неплатника можна притягти не до кримінальної, а до адміністративної та фінансової відповідальності.

Наприклад, генеральний директор АТ «Е» Особа 12, діючи за попередньою змовою з головним бухгалтером товариства Особою 15 та невстановленими особами, тобто групою осіб, в період з 27.06.2013 до 19.09.2013, перебуваючи в офісному приміщенні АТ «Е» за адресою 1, на порушення п.п. 198.1, п. 198.3, п. 198.6 ст. 198 з урахуванням п. 44.1 ст. 44 ПК України, п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, п.п. 2,8 ст. 9, ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у спосіб необґрунтованого формування податкового кредиту з податку на додану вартість ПАТ «Л» - АТ «Е» за період з червня по серпень 2013 року при здійсненні операцій із суб'єктами підприємницької діяльності ПП «О», ТОВ «І», ТОВ «Б», ТОВ «П» умисно ухилилася від сплати податку на додану вартість підприємства на загальну суму 7 418 040,00 грн., що призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів у вказаній сумі, яка більше ніж

у 5000 разів (12 934 рази) перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян і є особливо великим розміром. Відтак, в рішенні суду було встановлено, що такими діями Особа 12 вчинила ухилення від сплати податків в особливо великому розмірі, що було вчинено за попередньою змовою групою осіб, за вчинення чого чинним кримінальним законом передбачено кримінальну відповідальність на підставі ч. 3 ст. 212 КК України [199].

Керівники та бухгалтери юридичних осіб, їх структурних підрозділів, а також особи, які пов'язані зі сплатою податків (тимчасово виконуючі обов'язки, особи, які діють на підставі довіреності, тощо) є потенційними фігурантами у справах за ст. 212 КК України. Тобто, це особи, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку та яким надано право підпису фінансових документів.

Наприклад, у січні 2019 року невстановлені досудовим розслідуванням особи розробили злочинний план щодо проведення державної реєстрації юридичної особи ТОВ «ВЕТКЛІНІКА ХЕППІ ПЕТ» (колишня назва ТОВ «ТЕХСНАБ-ПРОМ»), відкриття банківських рахунків, а також отримання «банківського ключа» з метою оформлення від імені товариства безтоварних угод щодо постачання іншим підприємствам товарів, надання послуг, «конвертації» грошових коштів у готівку. Так, Особа 5 проводить всі належні дії з державної реєстрації ТОВ «ТЕХСНАБ-ПРОМ» та за правоустановчими документами займає посаду директора, тобто службова особа підприємства, уповноважена на провадження керівництво останнім та фінансово-господарської діяльності. У подальшому з розрахункового рахунку ТОВ «ВЕТКЛІНІКА ХЕППІ ПЕТ» за період з 14.01.2019 р. до 25.01.2019 р. перераховую 123 977 750, 00 грн. на картки того ж підприємства, але відкриті в іншому банку в якості оплати за товари та послуги. Надалі ТОВ «ВЕТКЛІНІКА ХЕППІ ПЕТ» переводить кошти з цільовим призначенням «поповнення власних коштів на закупівлю склотари» та «закупівля друкарського обладнання» у сумі 123 346 524 грн. на карти, які відкриті на ім'я

Особа 5 як фізичної особи, які вона протягом певного часу знімає готівкою через каси відділень банку. З чого випливає, що Особа 5 як фізична особа отримала дохід у розмірі 123 346 524 грн, які не задекларувала та не сплатила з них податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір. Сума несплати Особи 5 податку та збору становить 24 052 572,18 грн., у тому числі, податок на доходи фізичних осіб у розмірі 22 202 374,32 грн. та військовий збір у розмірі 1 850 197,86 грн. Особа 5 була звинувачена у вчиненні сукупності кримінальних правопорушень, передбачених ч. 2 ст. 27, ч. 2 ст. 205-1, ч. 3 ст. 212, ч. 3 ст. 209 КК України [200].

У судовій практиці знаходимо наступний випадок. Так, Особа 6, колишній працівник поліції, маючи широке коло знайомств серед службових осіб митних та правоохоронних органів, а також досвід керування підприємством митно-брокерських послуг, вирішив створити компанію з надання послуг суб'єктам господарської діяльності, які займалися продажем імпортованих товарів з країн ЄС на території України з незаконної мінімізації митних платежів при здійсненні їх імпорту, без належної сплати митних платежів. За весь період діяльності такої компанії Особа 6 спромігся вчинити чотири епізоди умисного ухилення від сплати податків, що призвело до фактичного ненадходження на користь держави суми у розмірі 15 641 264,45 грн. [201].

Досить часто постає питання сукупності ухилення від сплати податків та зборів і наступна легалізація неправомірно отриманих коштів. До прикладу, Івано-Франківський міський суд Івано-Франківської області [202] визнав Особу 2 винним у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених ч. 5 ст. 27, ч. 2 ст. 209 КК України, ч. 3 ст. 212 КК України, які було скоєно за наступних обставин. Особа 1 за попередньою змовою з Особою 2 вирішити зайнятися незаконною діяльністю з надання «послуг» з ухилення від сплати податків. Наступне відбувалося за рахунок використання ТОВ «Сільвер-Буд», Особа 2 знаходив бажаних «вивести» гроші зі свого рахунку з утримання відповідної нагороди (відсоток від суми конвертації). Так, між таким клієнтом

та ТОВ «Сільвер-Буд» укладалися фіктивні договори про надання послуг з оформленням відповідної супровідної документації, оплата в рамках договору переводилася на користь ТОВ «Сільвер-Буд», а Особа 2 знімав гроші через касу, що призводило до мінімізації податків на додану вартість шляхом незаконного декларування податкового кредиту, який формувався у такого клієнта, а також конвертація безготівкових коштів в готівку. Внаслідок таких систематичних дій Особи 2 було легалізовано (відмито) доходи, одержані злочинним шляхом, на загальну суму 10 940 221 грн. за рахунок проведення фінансових операцій з коштами та приховання об'єктів оподаткування, через що не було сплачено 3 171 725,86 грн. податку на додану вартість.

Неодноразові ситуації, коли ухилення від сплати податків провадиться як діяльність стабільного характеру, поступово перетворюючись на вид постійного доходу. Так, наприклад, Особа 2 та Особа 3 організувавшись в стійке злочинне об'єднання, створили ряд фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб), які в подальшому використовувалися з метою переказу на їхні рахунки коштів, які надалі конвертувалися у готівку (в утримання вартості своїх послуг). Такий рух фінансових ресурсів з безготівкової форми в готівку надав можливість «клієнтам» завищувати валові витрати з податку на прибуток підприємств і незаконно завищувати податковий кредит з ПДВ, а таким чином зменшувати суми податків. Для того щоб прикрити таку діяльність та видати її за законну, Особа 2 та Особа 3 виготовляли первинні документи бухгалтерської та фінансової звітності для обґрунтування банківських операцій. У діях обвинувачених суд встановив ознаки діянь, які закріплені в положеннях ч. 3 та 5 ст. 28, ч. 2 ст. 205, ч. 3 ст. 212 та ч. 3 ст. 358 КК України, однак справу було закрито через недоведеність вини [203].

Кваліфікація ухилення від оподаткування, які вчиняються у сукупності з іншими діями, пропонується наступним чином:

- сукупність можуть утворювати склади, передбачені ст. 212 та ст. 212-1 КК України;

- службові підроблення та підроблення документів під час вчинення або задля вчинення ухилення від сплати податків чи внесків варто кваліфікувати за сукупністю посягань, передбачених ст. 212 (ст. 212-1) та ст. 358, 366 КК України;

- якщо під час ухилення від сплати податків чи внесків мало місце зловживання владою чи службовим становищем, то формула кваліфікації виглядає як сукупність діянь, передбачених ст. 212 (ст. 212-1) та ст. 364 КК України;

- службову недбалість при ухиленні від сплати податків чи внесків кваліфікуємо за сукупністю кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 (ст. 212-1) та ст. 367 КК України;

- поєднання незаконних дій з марками акцизного збору від сплати податків та внесків пропонується кваліфікувати за сукупністю кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 (ст. 212-1) та ст. 216 КК України, незалежно від розміру ухилення;

- ухилення від сплати податків з доходу, який було отримано внаслідок провадження забороненого виду підприємницької діяльності, пропонується кваліфікувати за сукупністю діянь, передбачених ст. 212 (ст. 212-1) та ст. 203-1, 204, 213 КК України;

- контрабанда, вчинена з метою ухилення від оподаткування, розцінюється як сукупність посягань, передбачених ст. 201 та ст. 212 (ст. 212-1) КК України;

- порушення законодавства про бюджетну систему України та ухилення від оподаткування також утворює сукупність дій;

- ухилення від оподаткування та легалізація коштів, отриманих незаконним шляхом, також може утворювати сукупність діянь, що вимагає кваліфікації і за відповідною частиною ст. 212 (ст. 212-1) КК України.

Отже, з метою розмежування повторності ухилення від сплати податків чи внесків з триваючими кримінальними правопорушеннями потрібно керуватися особливостями реалізації об'єктивних та суб'єктивних ознак

вчинюваних діянь. Взагалі, під час кваліфікації ухилення від сплати податків чи внесків, розмежувальними ознаками виступають саме умисел як ознака суб'єктивної сторони, його особливості та специфіка способів вчинення діяння. У кожному конкретному випадку необхідно враховувати всі об'єктивні та суб'єктивні ознаки, аналізувати їх особливості у комплексі та співвідношенні і лише на підставі цього приймати рішення про юридичну оцінку.

РОЗДІЛ 3. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИЙ ВПЛИВ НА КРИМІНАЛЬНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Проблеми кримінально-правових наслідків вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Історично склалося так, що кримінальне правопорушення нерозривно пов'язане з покаранням, що прослідковується як на практиці, так і серед наукових пошуків. Щодо цього М. І. Хавронюк зазначає, що за багато століть людство фактично звикло до існування дихотомії «злочин–покарання» [204, с. 288]. Хоча останнім часом все більше правознавців акцентують увагу на тому, що з урахуванням сьогоденних об'єктивних реалій, пов'язаних з перманентним реформуванням системи кримінального законодавства, зміст кримінально-правової політики поступово змінюється.

Цю ситуацію вдало ілюструє Є.О. Письменський, зауважуючи, що у кримінальній політиці позначається тенденція до розширення сфери застосування покарання у виді не реальної кари, а відмови від будь-яких заходів карального впливу (їхніх елементів) [205, с. 17].

На цій обставині наголошує і М.І. Хавронюк, констатує глобальну тенденцію до поступового відходження від постулатів неокласичної школи кримінального права та перехід демократичних держав світу у своїй кримінально-правовій політиці до протиставлення заходів кримінально-правового реагування [206, с. 21].

О.В. Козаченко пише, що для більшості сучасних демократичних держав загальною є тенденція до формування розширеної системи заходів кримінально-правового впливу, який не обмежується виключно примусом і характеризується орієнтацією на більш широке використання реабілітаційно-заохочувальних заходів, зменшення числа вироків, пов'язаних із реальним позбавленням волі, тощо [207, с. 16].

Вказані тенденції не оминули й Україну, наслідком чого стало те, що на сьогодні у межах вітчизняного кримінального законодавства була сформована розгалужена [208, с. 37] система кримінально-правових наслідків вчинення особою забороненого КК діяння, що передбачає можливість застосування не лише покарання, а й інших заходів. Через це варто погодитися з фахівцями, які зазначають, що принцип невідворотності відповідальності включає в себе розвиток явищ невідворотності як покарання, так і інших кримінально-правових заходів [209, с. 163].

А.А. Митрофанов зауважує, що такий принцип варто трактувати як невідворотність заходів кримінально-правового реагування на вчинок особи, визнаної винною у його скоєнні та якщо останній має всі ознаки кримінально протиправного діяння [210, с. 54].

Отже, згідно з чинним КК України заходи кримінально-правового впливу застосовуються як під час реалізації кримінальної відповідальності, так і поза її межами (наприклад, при звільненні від кримінальної відповідальності, при її ненастанні – за відсутності складу кримінального правопорушення). Кримінальна відповідальність і кримінально-правовий наслідок співвідносяться між собою як частина і ціле. Кримінальною відповідальністю далеко не вичерпуються форми кримінально-правового реагування на вчинення злочину чи іншого суспільно небезпечного посягання.

Незважаючи на загальне визнання цього беззаперечного факту, у вітчизняній кримінально-правовій доктрині і досі не сформовано уніфікований підхід стосовно того, яку ж саме назву повинна отримати відповідна система заходів. Різними науковцями вона позначається за допомогою таких термінів, як кримінально-правовий захід [207, с. 16], як захід впливу [211, с. 203], як наслідок вчинення кримінального правопорушення [212, с. 197], як захід кримінально-правового характеру [213, с. 123-127], засіб кримінального права [214, с. 59].

Під час аналізу зазначених понять з'ясувалося, що, незважаючи на різну зовнішню форму, за їхньою допомогою вчені позначають майже ідентичні за

змістом явища. Тому жодної потреби в жорсткому протиставлянні вказаних термінів немає, через що далі (особливо посилаючись на праці інших авторів), інколи буде допускатися їхнє (термінів) паралельне вживання. Утім, вказівка саме на «кримінально-правові наслідки» насамперед пояснюється тим, що використання цього звороту, на відміну, скажімо, від «заходів кримінально-правового впливу» та «кримінально-правових заходів», має чітке нормативне підґрунтя, оскільки у ч. 3 ст. 3 та ч. 2 ст. 4 КК України йдеться саме про «інші кримінально-правові наслідки».

Щодо співвідношення цього поняття з «іншими заходами кримінально-правового характеру» – терміном, який також вживається у чинному кримінальному законодавстві, зокрема у назві розділу XIV Загальної частини КК України, – то, здається, найбільш вдало його розкриває Ю.А. Пономаренко, що визначає заходи кримінально-правового характеру як відповідні примусові зміни в правовому статусі особи через вчинення нею кримінально караного діяння. А кримінально-правові наслідки – це і є реальне застосування таких заходів [215, с. 192-193].

Зважаючи на відсутність у КК України дефініції поняття «кримінально-правові наслідки», а також продемонстрований вище плюралізм поглядів навіть з питання назви відповідних заходів, без подиву сприймається і факт наявності різних підходів щодо визначення цих заходів.

Зокрема, Н.О. Гуторова трактує заходи кримінально-правового характеру як встановлені кримінальним законодавством заходи, які застосовуються у разі вчинення кримінального правопорушення та полягають у прямому погіршенні правового статусу його суб'єкта [216, с. 19].

Натомість А.М. Яценко переконаний у тому, що такі заходи становлять виключно передбачені законом засоби встановленого впливу на особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, які полягають у обмеженні (позбавленні) прав та свобод людини, а так само це може бути звільнення від кримінальної відповідальності або з інших причин відмова держави у

застосуванні до такої особи заходів кримінально-правового впливу [217, с. 785].

У свою чергу, О.В. Козаченко дійшов висновку, що під кримінально-правовими заходами варто розуміти систему способів здійснення впливу держави на кримінальні практики чи правомірну поведінку особи, які можуть провадитися виключно в рамках закону [218, с. 183].

О.І. Бідна пропонує вказане тлумачити приблизно так само з ремаркою про те, що застосовані обмеження полягають зменшенню можливостей особи в подальшому заподіювати шкоду суспільним відносинам [219, с. 37].

Ю.А. Пономаренко визначає кримінально-правові наслідки вчинення кримінального правопорушення як передбачені кримінальним законом підстави застосування до особи, яка його вчинила, кримінальної відповідальності або інших заходів кримінально-правового характеру, або звільнення такої особи від застосування таких заходів [214, с. 58].

До системи заходів кримінально-правового характеру в юридичній літературі традиційно відносять кримінальну відповідальність, яка реалізується в різних формах; звільнення від кримінальної відповідальності; судимість; примусові заходи виховного та медичного характеру [220, с. 36]; заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб; примусове лікування та спеціальну конфіскацію [221, с. 110].

Так, розпочнемо з покарання як виду кримінально-правових наслідків вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Вважається, що основним заходом кримінально-правового впливу на винну особу є покарання. Нормативне визначення містить визначення того, що це є заходом примусу, який може застосовуватися від імені держави та виключно на підставі вироку суду до особи, яка у встановленому порядку визнання винною у вчинення кримінального караного діяння, та буде полягати в обмеженні прав та свобод такої особи [84].

Кримінальне покарання «як термін у кримінально-правовому сенсі означає основні положення суспільства і держави, здійснення впливу на осіб,

які вчиняють злочини, визначення їх змісту і мети, принципи призначення і виконання, і кримінально-правова практика завжди виявляла великий інтерес до визначення поняття покарання» [222, с. 240].

Покарання є справедливим лише тоді, коли суд при його призначенні враховує всі обставини конкретного випадку. Тобто покарання мають бути призначені в рамках відповідних положень Особливої частини КК України. Враховуючи положення Загальної частини КК України, враховуючи характер і ступінь кримінального кодексу та суспільну небезпеку винного, враховуючи обставини, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, а також враховуючи наслідки вчиненого кримінального правопорушення.

М.І. Бажанов стверджує, що з покаранням нерозривно пов'язана необхідність застосування виховного впливу на особу, що має певні відмінності від мети покарання, якою визначено кару як таку [223, с. 131-132].

Покарання виступає як найбільш сувора форма реалізації кримінальної відповідальності, яка тягне за собою такий негативний наслідок як судимість, а накладені обмеження направлені на майнові чи будь-які інші особисті інтереси особи, визнаної винною у вчиненні кримінального правопорушення [224, с. 145].

Особа може бути покарана лише за рішенням суду та в порядку, чітко встановленому законом. Після встановлення вини особи, яка вчинила кримінальне правопорушення, суд, виходячи з конкретних обставин справи, встановлює доцільність застосування до цієї особи конкретного індивідуального покарання та визначає його характер, тривалість і розмір, враховуючи всі обставини. Подібним чином ми також повинні враховувати, що робить покарання більш важким або менш суворим.

У науковій літературі досить вдало стверджується, що основною ідеєю покарання, незалежно від його форми і змісту, є осуд, тобто засудження злочинного діяння, яке якісно і чітко визначає величину і ступінь кримінального засудження. Отже, сутність покарання полягає не в чому іншому, як в осудженні (засудженні). Покарання – це, по суті, процес

реалізації покарання відповідно до існуючих соціальних норм. Водночас механізм дії покарання полягає в тому, щоб запобігти прояву криміногенної волі особи у формі кримінального правопорушення через погрозу завдати болю. Поєднання загальної та спеціальної превенції злочинних діянь надає кримінальному покаранню превентивного характеру і є заходом профілактичної спрямованості. За тим, як досягається ця мета, можна судити про превентивну ефективність правоохоронних органів [225, с. 281-283].

Кримінальний закон визначає не лише кару як єдину мету покарання, а й на ряду визначає у такій якості також виправлення засуджених осіб та запобігання вчиненню нових кримінально караних діянь, що прийнято називати превенцією, яка у свою чергу поділяється на загальну та спеціальну. Де перша має на меті запобігання вчиненню кримінальних правопорушень всім населенням країни, а друга – особою, щодо якої вже застосована кримінально-правова заборона.

Ю.А. Пономаренко звертає увагу на те, що перелік покарань характеризується ознакою системності, що є певною підставою для визначення караності кримінального правопорушення за рахунок визначення санкції, яка може наступити як результат його вчинення [226, с. 569].

Отже, суть покарання в тому, що ця категорія, носячи відшкодувальний характер, становить кару за вчинення посягання на охоронювані правовідносини, що полягає у переживанні заходів кримінального примусу. Отже, зміст покарання є ніщо інше як сукупність заходів карального характеру.

Чинні санкції ст. 212 та ст. 212-1 КК України передбачають основне покарання - штраф та обов'язкове покарання – строкове позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю. Відповідно, такий підхід виключає будь-яку альтернативу покарання, а так само знижує потенціал можливості індивідуалізації покарання.

Водночас санкції за ст. 212-1 КК України у частині 1 складає 1000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, що дорівнює 17000 грн.,

оскільки ПК України розмежовує неоподаткований мінімум доходів громадян, що використовується для кваліфікації кримінальних та адміністративних правопорушень.

Наприклад, стосовно Особи 4 було затверджено угоду про визнання винуватості у скоєнні кримінального правопорушення, передбаченого ч.1 ст. 212-1 КК України та призначено 8500 грн. штрафу через те, що, займаючи посаду головного бухгалтера МКП «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства м. Херсона», ухилилася від сплати єдиного внеску на загальну суму 1 495 057,3 грн. [227].

Інший приклад. Особу 1 було визнано винним за вчинення умисного ухилення від сплати єдиного внеску на загальну суму 2 585 073,84 грн., що відповідає складу кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 212-1 КК України, за вчинення якого суд постановив призначити покарання у вигляді 2000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що становить 34000 грн. з позбавленням права обіймати посади, пов'язані з організаційно - озпорядчими та адміністративно-господарськими обов'язками на підприємствах, установах та організаціях всіх форм власності, строком на 2 роки [228].

Відповідно до чинних норм, за вчинення простого складу ухилення від сплати податків, станом на дату цього дослідження, передбачено основне покарання у вигляді штрафу розміром від п'яти тисяч (85 000 грн.) до десяти тисяч (170 000 грн.) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; за вчинення кваліфікованого складу - від десяти тисяч (170 000 грн.) до п'ятнадцяти тисяч (255 000 грн.) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; за вчинення особливо кваліфікованого складу - від п'ятнадцяти тисяч (255 00 грн.) до двадцяти п'яти тисяч (425 00 грн.) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Водночас у кожному випадку передбачене додаткове покарання у вигляді позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років. При вчиненні особливо

кваліфікованого ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) додатково також передбачено конфіскацію майна.

Як приклад варто згадати таку ситуацію. Особа 1, маючи статус фізичної особи-підприємця, платника єдиного податку 3 групи, з метою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, у період з 15.04.2019 до 11.05.2021, перебуваючи на території Донецької області, приховав дійсні відомості про об'єкти оподаткування, які в нього реально існували, за рахунок приховування реального об'єму реалізованих товарно-матеріальних цінностей та вказівки недостовірних даних щодо контрагентів, а також доходу в бухгалтерському та податковому обліках. А 11.05.2021 року зареєстрував припинення підприємницької діяльності і сподівався на те, що питання його неправомірної діяльності встановлено не буде. Однак, фіскальними органами було проведено відповідно перевірку та встановлено, що загальна сума, яка була не сплачена Особою 1 й до бюджету країни за рахунок таких маніпуляцій зі звітністю, склала 3 428 017,38 грн. За результатами кримінального провадження вироком суду Особа 1 була визнана винною у вчиненні діяння, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України, та призначено покарання у виді позбавлення права займатись підприємницькою діяльністю строком 3 роки [229].

Вважаємо, що таке рішення суду не відповідає принципам співрозмірності завданої шкоди та не є справедливим і достатнім.

У разі вчинення умисного ухилення від сплати внесків (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне чи пенсійне страхування) встановлено штраф від однієї тисячі (17 000 грн.) до чотирьох тисяч (68 000 грн.) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. За кваліфіковане ухилення від сплати внесків, передбачено покарання у вигляді штрафу розміром від трьох тисяч (51 000 грн.) до п'яти тисяч (85 000 грн.) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Наприклад, Особа 1, займаючи посаду виконуючого обов'язки директора відокремленого підрозділу «Шахта ім. Г.Г. Капустіна» ПАТ «Лисичанськвугілля», достовірно знаючи порядок та необхідність сплати податків та внесків, податки сплатив вчасно, а єдиний внесок у сумі 2 359 338,70 грн. не перерахував на користь Пенсійного фонду України, що підпадає під положення ч. 2 ст. 212-1 КК України [230].

За вчинення особливо кваліфікованого складу ухилення від сплати внесків передбачено штраф від п'ятнадцяти тисяч (255 00 грн.) до двадцяти п'яти тисяч (425 00 грн.) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. При цьому, у кожному випадку передбачене додаткове покарання, а при вчиненні особливо кваліфікованого ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), додатково також передбачено конфіскацію майна.

Прикладом може бути наступний випадок. Особа 2 займав посаду директора ВАТ «Володимирцукор» шляхом завищення валових витрат та податкового кредиту за наступних обставин. Так, Особа 2 склав завідомо неправдиві документи про укладення та виконання договорів купівлі-продажу сировини, згідно з якими ТзОВ «Агрополіс-К» поставило на користь ВАТ «Володимирцукор» 248 000 т цукрового буряка на суму 57 816 479 грн., в тому числі, податок на додану вартість - 11 563 296 грн. Однак, реально ніякої поставки не було, більше того, ТзОВ «Агрополіс-К» не має ні потужностей, ні ресурсів для заготівлі чи транспортування такої кількості сировини, що свідчить про повний заздалегідь фіктивний характер таких договорів. Надалі Особа 2 надав головному бухгалтеру документи щодо таких поставок та їх нібито виконання для відображення останніх у звітності. Таким чином, за рахунок відображення операцій фіктивного характеру відбулося фактичне заниження податку на додану вартість, внаслідок чого до бюджету не надійшло податків та внесків на суму 26 017 416 грн. Судом було призначено покарання за ч. 3 ст. 212 КК України – у вигляді штрафу (20 000 НМДГ) позбавлення права займати керівні посади (2 роки) та конфіскація майна, та за

ч. 3 ст. 212-1 КК України – у вигляді штрафу (15 000 НМДГ), позбавлення права займати керівні посади (2 роки) та конфіскація майна [231].

З аналізу чинних на момент виконання цього дослідження санкцій ст. 212 та ст. 212-1 КК України вбачається, що законодавець позбавляє можливості вибору альтернативного покарання.

Призначення покарання є одним із етапів реалізації кримінальної відповідальності, що представляє собою визначення судом конкретного виду і розміру покарання та/або іншого заходу кримінального правового впливу, який направлений на ту особу, яку було у встановленому порядку визнано винною у вчиненні кримінально караного посягання.

Згідно з приписами ст. 65 КК України визначено, що суд повинен призначати покарання у межах тієї санкції, яка визначена у статті чи частині статті Особливої частини КК України, якою передбачено відповідальність за кримінально каране вчинене діяння. Таке призначення покарання, звісно, має враховувати також положення Загальної частини КК України та брати до уваги характеристику особи, наявності обтяжуючих та/або пом'якшуючих обставин [84]. Таке покарання має бути достатнім та справедливим.

Важливість судових дій при призначенні покарання є особливо важливою, оскільки, визначаючи конкретну міру кримінально-правового впливу, судді повинні зробити висновок про вид і міру виправних заходів. Це полягає в тому, що воно має прогностичні властивості. Те, що він обирає, має достатній вплив для досягнення мети кримінального покарання. Ефективність кримінально-правових наслідків для осіб, засуджених за вчинення злочину, залежить від ряду факторів, у тому числі від оптимальних меж кримінально-правової санкції та її ефективності [232, с. 209, 213].

КК України закріплює визначення поняття та види покарань, які утворюють в сукупності їх систему як відповідний вичерпний перелік каральних заходів, які можуть бути застосовані від імені держави в рамках кримінальних правовідносин з урахуванням всіх обставин справи [233, с. 22].

Повертаючись до чинних санкцій ст. 212 та ст. 212-1 КК України, зауважимо, що переважно суд визначає найменшу межу покарання (штрафу як основного виду), що встановлено в санкції.

Наприклад, Особа 4 ухилилася від сплати податків на суму 4 273 976,38 грн., що відповідає ч. 1 ст. 212 КК України, де суд призначив покарання у вигляді 3000 НМДГ [234]; Особа 1 вчинив ухилення від сплати зборів на загальну суму у розмірі 2 424 943,62 грн. (ч. 1 ст. 212 КК України), за вчинення чого суд призначив штраф розміром 2000 НМДГ [235]; Особа 3 ухилився від сплати податку на дохід підприємства та військового збору на суму в сумі 3 019 671,79 грн. (ч. 2 ст. 212 КК України), за що суд призначив покарання у виді штрафу (7000 НМДГ) з позбавленням права займатися підприємницькою діяльністю на строк 3 роки [236].

Так, з метою надання можливості альтернативного рішення, індивідуалізації покарання та врахування особи правопорушника, пропонується розширити санкції статей 212 та 212-1 КК України за рахунок передбачення альтернативних видів покарань, зокрема, громадських робіт, обмеження волі та позбавлення волі. Така позиція додатково пояснюється тим, що сучасна санкція не має належного превентивного впливу, окрім того, покарання фінансового характеру за фінансове кримінальне правопорушення не завжди може досягти кінцевої мети такого покарання, особливо, якщо мова йде про значні наслідки.

Особливістю громадських робіт як покарання є те, що останні, як і всі інші покарання, є заходом державного примусу, який може бути застосовано за вироком суду до особи, яка вчинила нетяжке кримінальне правопорушення та яке може бути виконуване у вільний від основної роботи чи навчання час за визначенням органів місцевого самоврядування [237, с. 37].

При застосуванні громадських робіт як покарання за ухилення від сплати податків та внесків досягнення мети виправлення здійснюється за рахунок карального та некарального впливу за рахунок виконання суспільно корисної праці.

Дійсно, «вплив каральних факторів на засудженого, таких як обмеження права на свободу, обмеження права на заробітну плату та відпочинок, викликає у засудженого психологічну тривогу, що створює відчуття опору майбутньому покаранню, яке також має відбуватися як рушійна сила. Активна психічна діяльність, яка спонукає засудженого до перегляду своїх дій і звичок, що призвели до кримінального правопорушення» [238, с. 43]. Зазначається, що каральні елементи мають проникати до самих психічних процесів людини, яка вчинила кримінальне правопорушення та викорінювати маргінальні устої, орієнтири та звички, з метою налаштування на позитивні моральні установки особи [239, с. 15].

Переосмислення у даному випадку повинно спонукати особу засудженого до усвідомлення протипарвності своєї поведінки та заміни таких орієнтирів на позитивні суспільні установки та правомірну поведінку, а також формувати і розвивати такі навички, звички, знання, які будуть свідчити про здатність та готовність до осмисленого і добровільного дотримання суспільних правил і норм.

Наступне покарання, що пропонується до запровадження у випадку вчинення умисного ухилення від сплати податків чи внесків, – обмеження волі, яке реалізується за рахунок утримання винного в умовах нагляду на території кримінально-виконавчої установи відкритого типу без ізоляції від суспільства.

Покарання у вигляді обмеження волі спрямоване на зменшення негативних наслідків позбавлення волі. Застосування покарань, не пов'язаних з позбавленням волі, як альтернативи позбавленню волі повністю узгоджується з положеннями Токійських правил, які свого часу було ратифіковано Україною. Важливе значення цей вид покарання має і для практичної реалізації поступової зміни умов тримання осіб, засуджених до позбавлення волі за хорошу поведінку [240, с. 132-137].

Даний вид покарання позиціонується як альтернатива позбавленню волі, зокрема, у випадку вчинення нетяжких кримінально караних посягань. Суть

даного виду покарання зводиться до обмеження пересування, вільного вибору місця проживання та виду зайнятості.

Слід погодитися з тим, що різниця між обмеженням та позбавленням волі зводиться до ступеня обмеження прав та свобод особи, щодо якої застосовується таке покарання, зокрема, шляхом ізоляції від суспільства. Коли мова йде про обмеження волі, то рівень самоізоляції та обмеження особистих прав та інтересів не є на стільки інтенсивним, як це відбувається під час позбавлення волі. Більше того, при виконанні покарання у вигляді обмеження волі можливо навіть спільно проживати зі своєю родиною на спеціально визначеній для цього території [241].

Для обмеження волі як покарання характерне також залучення засудженого до праці, ставленням до якої, так само як своєю поведінкою, така особа може демонструвати своє виправлення, що є підставою для звернення для заміни невідбутої частини покарання більш м'яким тощо [242, с. 8].

Осіб, яких засуджено за вчинення кримінального правопорушення до обмеження волі може бути залучено до примусової праці (ст. 61 КК України), яка може застосовуватися з дотриманням конституційних принципів за рішенням суду [243]. Однак, навіть в рамках реалізації такого виду покарання держава зобов'язана надавати певний альтернативний вибір варіанту трудового навантаження з урахуванням особистих навичок, вмінь, досвіду та освіти засудженого тощо [244, с. 167-172].

Окрім того, у випадку вчинення особливо кваліфікованого ухилення від сплати податків чи внесків у вигляді основного покарання пропонується передбачити обмеження та позбавлення волі, що більш об'єктивно буде відповідати встановленим принципам кримінального права, співрозмірності завданої шкоди та заходів кримінально-правового примусу.

Позбавлення волі є правовим наслідком кримінально протиправного діяння, що полягає в примусовому поміщенні засудженого в спеціально призначені для цього приміщення. Обмеження прав у вигляді покарання у виді позбавлення волі відрізняє це покарання від інших покарань і робить його

найсуворішим із системи покарань, передбачених національним кримінальним законом. До таких покарань відносяться особиста свобода ув'язненого, право на свободу пересування, право вибору місця проживання, роду і характеру роботи, свобода вибору способу життя тощо [245, с. 94].

З точки зору О.В. Лисодєда, для позбавлення волі як покарання завжди характерна особлива ознака – ізоляція, тобто утримання в спеціальній установі виконання покарання, які мають градацію суворості режиму в залежності від ступеня тяжкості вчиненого кримінального правопорушення особою. В умовах такої установи, засуджений перебуває під постійним наглядом, веде суворо регламентований розпорядок дня у чітко визначеному режимі, що унеможливорює свавілля чи різноманіття повсякденного життя. Водночас шляхом поміщення засудженої особи до установи виконання покарання, відбувається не лише його ізоляція від суспільства, але й суспільства від такої особи, що унеможливорює вчинення протиправних діянь в умовах населення поза установою. Хоча, певний перелік прав за засудженим зберігається та обов'язково йому гарантується – листування, радіо, побачення, правова допомога тощо [246, с. 192-202].

За своєю суттю, перебування в установі виконання покарання закритого типу і є специфічний обов'язок засудженого, що встановлюється судом та відрізняє цей вид покарання від будь-якого іншого [247, с. 105-114].

Поряд з цим, кримінальний закон, орієнтуючись на збереження прав та свобод людей, встановлює певні обмеження, коли те чи інше покарання не може бути застосовано до винної у вчиненні кримінально караного діяння особи: громадські роботи не можуть бути застосовані до вагітних жінок, інвалідів I і II групи, осіб, що досягли пенсійного віку (ч. 3 ст. 56 КК України). Обмеження волі не може бути застосовано до вагітних жінок, інвалідів I і II групи, осіб, які досягли пенсійного віку (ч. 3 ст. 61 КК України).

Отже, ми можемо отримати розширення переліку видів покарань, що дає змогу більш ефективної реалізації принципів кримінального права та мети покарання як заходу кримінально-правового впливу.

У ч. 4 ст. 212 КК України передбачено спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності, на реалізацію якого може претендувати лише той суб'єкт, який вчинив таке кримінально каране діяння виключно вперше [248, с. 223–225].

Виникає питання можливості застосування такого виду звільнення від кримінальної відповідальності тоді, коли факт несплати податків чи внесків було виявлено за результатами проведеної перевірки, яка мала місце в часі вже після відкриття кримінального провадження.

Наприклад, Особа 3 перебуваючи на посаді директора «СОЗтаОВ КП «Київпастрас», не виконав дії по уплаті єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на загальну суму 1 253 981,82 грн., що підпадає під ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212-1 КК України. Однак, до моменту завершення судового розгляду провадження Особа 3 перерахував вищеназвану суму із зазначенням відповідного призначення платежу та платника. Це послугувало підставою для того, щоб Особу 3 за рішенням суду було звільнено від кримінальної відповідальності на підставі положень ч.4 ст. 212-1 КК України [249].

Водночас законодавець передбачає сукупність певних умов, виконання яких передуює застосуванню такого звільнення, мова йде про сплату таких податків чи внесків, які були виявлені в якості умисно несплачених, та відшкодування шкоди (з урахуванням пені, штрафу тощо), яка була завдана через таку несплату. Маємо звернути увагу на той момент, що виконання таких умов має бути до того часу, коли було винесено рішення про притягнення особи до відповідальності.

На таку особливість застосування вказаного спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності також звертає увагу суд в п. 19 Пленуму Верховного Суду України у сфері регулювання питань, пов'язаних з ухиленням від сплати податків та внесків від 08.10.04р. №15 [145],

уточнюючи, що при виконанні вказаних умов до винесення постанови, якою особа визнається у процесуальному статусі обвинуваченого.

Однак, ми вважаємо, що варто внести певні корективи до такої позиції, особливо, враховуючи чинні приписи кримінального процесуального кодексу. Мається на увазі пропозиція звуження часового проміжку, на якому можлива реалізація такого виду звільнення від кримінальної відповідальності шляхом встановлення обмеження, – до моменту вручення підозри особі. Більше того, знаходимо підтвердження такої пропозиції в національній судовій практиці [250].

Відповідно до п. 6.1 ст. 6 ПК України встановлено порядок сплати відповідних платежів. З чого випливає, що у разі виявлення умисного ухилення від сплати податків, для звільнення від кримінальної відповідальності має бути сплачено саме той вид платежу, який не було внесено вчасно, наприклад, податок на додану вартість чи на прибуток тощо. Окрім того, це має бути відображено у відповідності до встановлених правил у призначенні такого платежу [251].

Сам розмір такого платежу може бути встановлений у податковій декларації чи податковому повідомленні-рішенні з наступним відображенням сплати по особовому рахунку відповідного платника податків.

Важливим є питання платника в таких випадках. Здавалося б просте питання, але досить часто стає проблемним та таким, що вимагає уніфікації на практиці. Так, вбачається, що у випадку виявлення факту ухилення від сплати податків чи внесків, вчиненого вперше, та з метою використання норм про звільнення від кримінальної відповідальності, така сплата має бути проведена від належного платника (посадової особи). Озвучена позиція знаходить своє підкріплення у судовій практиці [252, 253, 254, 255]. Так, знаходимо випадки, коли суди відмовляються застосувати звільнення від кримінальної відповідальності на підставі ч. 4 ст. 212 КК України через те, що платіж було проведено не від імені обвинуваченого чи належного представника [256, 257].

Знаходимо слушне зауваження з приводу того, що однією із умов застосування положень ч. 4 ст. 212 КК України на практиці, необхідним є, серед іншого, також позитивна посткримінальна поведінка суб'єкта вчиненого кримінального правопорушення, що може проявлятися у добровільній сплаті як суми заборгованості, так і пені, штрафу, неустойки [258].

Із зазначеного випливає висновок про те, що в обов'язковому порядку внесення несплаченого платежу разом з нарахованими штрафними санкціями має бути вчинено від імені посадової особи – суб'єкта кримінального правопорушення.

Таку позицію додатково можна аргументувати з посиланням на наказ Міністерства фінансів України 16.06.2017 року № 585, з положень якого випливає, що технічної можливості сплати фізичної особи за фізичну особу не передбачено, лише юридичної особи за відповідний підрозділ [259]. Отже, порядок сплати платника-фізичної особи, особливо у випадку залучення представника, вимагає певного уточнення.

Серед судової практики [260] знаходилися випадки перерахування фізичною особою юридичній особі – платнику для наступного погашення податкової заборгованості від імені підприємства.

Якщо, наприклад, фізична особа, яка одночасно є посадовою особою юридичної особи, внесе кошти на рахунок такої юридичної особи з метою подальшого погашення умисно несплачених сум податків, які виникли у результаті протиправної діяльності такої особи, то вказані кошти, з точки зору податкової політики та порядку ведення бухгалтерського обліку, будуть розцінені як дохід підприємства, що потягне за собою відповідне нарахування податку. Така ситуація має місце, зокрема, через формулювання положень п.п. 135.5315 п. 135.5 ст. 135, ст. 136 ПК України. Виходить, що для сплати таких вчасно несплачених податків, фізична особа (суб'єкт кримінального правопорушення) має спочатку перерахувати на рахунок юридичної особи суму, що буде в подальшому сплачена як ті податки, від

сплати яких умисно ухилилися, разом з сумою, яка дорівнює сумі податків, що буде нарахована юридичній особі, коли ці кошти «зайдуть» на рахунок.

Як показує практика розслідування кримінальних проваджень даного виду [261], протягом 2020 року було зареєстровано 910 випадків ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів), з яких до суду було направлено 38 матеріалів кримінальних проваджень, зокрема, 10 з обвинувальним актом та 28 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. На кінець звітного року щодо 871 випадку кінцевого рішення прийнято не було.

Цього ж року було зареєстровано 44 випадки вчинення діяння, передбаченого ст. 212-1 КК України, щодо яких до суду було скеровано 13 матеріалів кримінальних проваджень – 4 з обвинувальним актом та 9 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. З приводу іншого 31 матеріалу рішення прийнято не було.

У 2021 році було зареєстровано 760 випадків вчинення кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, з яких матеріали щодо 46 кримінальних правопорушень було направлено до суду – 24 з обвинувальним актом та 22 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. 704 випадки не отримали відповідного рішення в цьому році.

Наприклад, генеральний директор ТОВ «Київська енергетична будівельна компанія» умисно не сплатив єдиний внесок на загальну суму 762 621,45 грн., що є великим розміром, достовірно знаючи про свій обов'язок це зробити, а так само порядок, терміни та наслідки такої несплати. Окрім того, підприємство мало такі кошти у своєму розпорядженні для внесення єдиного внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Попри це, службова особа не виконала свого обов'язку та визнала свою вину. Однак, обвинувачена до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила єдиний внесок, а так само відшкодувала шкоду, завдану цільовим фондам, через що, в порядку ч. 4 ст. 212-1 України була звільнена від кримінальної відповідальності [262].

Цього ж року було зареєстровано 24 випадки вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212-1 КК України, з яких матеріали щодо 13 кримінальних правопорушень було направлено до суду – 3 з обвинувальним актом та 10 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. Щодо 11 матеріалів кримінальних проваджень не було прийнято рішення.

За 2022 рік було зафіксовано 390 кримінально караних ухилень від сплати податків, з яких щодо 6 випадків кримінальних проваджень було направлено до суду (3 з обвинувальним актом та 3 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності), щодо інших 384 рішення прийнято не було.

За цей же рік було зареєстровано 4 випадки вчинення досліджуваного кримінального правопорушення, з приводу яких на кінець року рішення не було прийнято.

У 2023 році було вчинено 914 випадків умисного ухилення від сплати податків, зборів (обовязкових платежів). До суду було скеровано 35 матеріалів кримінальних проваджень, зокрема, 10 з обвинувальним актом та 25 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності. Відповідно, щодо інших кримінальних правопорушень рішення на кінець року винесено не було. Цього ж року було зафіксовано 34 кримінальні правопорушення, відповідальність за які передбачено ст. 212-1 КК України. 15 матеріалів кримінальних проваджень було направлено до суду, з яких 2 з обвинувальним актом та 13 з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності.

Можна дійти висновку, що переважно результат кримінальних проваджень проявляється у реалізації компенсаційних аспектів за рахунок добровільної сплати донарахувань з метою застосування передбаченого спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності.

Окрім того, варто звернути увагу на питання доцільності та відповідності застосування звільнення від кримінальної відповідальності. Як вже зазначалося вище, умовами для звільнення від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК України, є вчинене діяння, яке охоплюється диспозиціями ч. 1, ч. 2, ч. 3 (окрім кваліфікуючої ознаки – рецидиву) ст. 212 КК України.

Вказана умова, на наш погляд, є не зовсім доречною, в частині застосування інституту звільнення в порядку ч. 3 ст. 212 КК. Навіть враховуючи те виключення, яке передбачено у ч. 4 ст. 212 КК України, а саме, окрім кваліфікуючої ознаки – рецидиву. Зауважимо, що звільнення від кримінальної відповідальності за загальними підставами застосовується, як правило, до злочинів невеликого або середнього ступеня тяжкості, а вивчення санкції статті, що розглядається, вказує на те, що санкція ч. 3 ст. 212 КК України передбачає покарання, характерне для тяжкого ступеня тяжкості кримінальних правопорушень. Тим самим порушує загальні положення можливостей застосування звільнення від кримінальної відповідальності та надає підстави для застосування неправомірних заходів кримінального впливу. Тому, на нашу думку, є необхідним перегляд можливостей застосування ч. 4 ст. 212 КК України із виключенням з його диспозиції ч. 3 ст. 212 КК України.

З приводу положень ч. 5 ст. 212 КК України відмітимо, що буде відсутній склад умисного ухилення від сплати податків у разі досягнення податкового компромісу у порядку, передбаченому підрозділом 9–2 розд. XX «Перехідні положення» ПК України [263, с. 34]. Нормативне визначення податкового компромісу міститься у чинному законодавстві та трактується як спеціальний режим звільнення від відповідальності платників податків за те, що останні знизили податок на додану вартість за будь-який період до 01.04.2014 року, але з урахуванням окремо встановлених строків давності, що визначені ст. 102 ПК України [264].

З чого випливає, що податковий компроміс становить, по суті, добровільне декларування недоплачених податків з добровільною сплатою до відповідного бюджету належних коштів.

Примітно, що даний феномен є досить поширеним в іноземних державах як можливість за певних умов сплатити суму обов'язкових платежів, якщо терміни їх сплати минули, що є в подальшому як підстава для пом'якшення покарання чи взагалі звільнення від юридичної відповідальності [265]. В

Україні податковий компроміс розцінюється як різновид податкової амністії, за яким слідує сплата заборгованості, так і штрафу, зважаючи на його природу: якщо зазвичай податкова амністія застосовується до осіб, що заборгували державі, то податковий компроміс застосовується тоді, коли особа порушила не лише норми податкового законодавства, а й кримінального, тобто вчинила кримінально каране діяння.

Приходимо до висновку, що за рахунок використання інституту податкового компромісу в кримінальному праві, держава отримує недосплачені податки та платежі, одночасно відмовляється від застосування до винної особи заходів кримінально-правового характеру.

З цього приводу висловлюється К.П. Задоя, вказуючи, що реалізація податкового компромісу не звільняє особу від необхідності сплати належних податків, платежів, внесків та нарахованих штрафних санкцій, що все разом не відміняє того, що таке діяння за своєю правовою природою становить податкове правопорушення у розумінні того, к воно визначається в ст. 109 ПК України [266, с. 69].

Відповідно, наявна ситуація, коли особа вчинила кримінально протиправне діяння, однак в силу прямої вказівки закону не підлягатиме кримінальній відповідальності за вчинене. Мова йде про існуючі розбіжності в кримінальному та кримінально-процесуальному аспекті щодо урегулювання процедури податкового компромісу. Вбачається, що звільнення від кримінальної відповідальності можливе виключно судом (ст. 286 КПК України, ст.44 КК України), що оформлюється шляхом винесення ухвали суду, що передбачено ст. 288 КПК України. Однак, ст. 284 КПК України закріплює можливість закриття кримінального провадження на етапі досудового розслідування у випадку досягнення податкового компромісу. Отже, відбувається певне розмежування податкового компромісу та звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу. Така ситуація, серед іншого, також суперечить визначенню податкового компромісу як спеціального режиму звільнення від кримінальної

відповідальності, якою оперує ПК України (п. 9-2 розділу XX «Перехідні положення»).

Отже, із зазначеного випливає, що неузгодженість наведених норм кримінального, кримінально-процесуального та податкового характеру призводить до відсутності об'єктивної можливості однозначно встановити правову природу податкового компромісу та відповісти на питання чи є дане явище спеціальним видом звільнення від кримінальної відповідальності чи щось інше.

Здається, таку ситуацію варто урегулювати за рахунок вирішення того, на підставі яких норм повинне прийматися рішення про звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку із досягненням податкового компромісу чи закриття провадження з підстав узгодження податкового компромісу. У першому випадку має бути винесено ухвалу суду, а у другому випадку може мати місце постанова слідчого чи прокурора. Видається за необхідне урегулювати це питання шляхом визначення податкового компромісу як спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності, що буде відповідати і зарубіжній практиці, і вітчизняним приписам податкового права, залишивши в дії приписи КПК України в частині звільнення від кримінальної відповідальності з цих обставин виключно в прерогативі суду. Допустимо ремарку, що така ситуація позитивно вплине, серед іншого, на нівелювання можливих корупційних ризиків на етапі проведення досудового розслідування.

3.2. Шляхи вдосконалення кримінально-правового регулювання охорони сфери оподаткування

Ухилення від сплати податків та внесків на сучасному етапі існування української держави в умовах повномасштабного вторгнення, підвищення цінової політики, збільшення дефіцитів, підвищення тарифів та змушеного дискримінаційного підходу в частині відміни мораторіїв, а так само частого

помилкового донарахування податкових зобов'язань – є досить поширеними кримінальними правопорушеннями. Варто додатково зауважити, що саме в сьогоdnішніх реаліях фінансова безпека країни є чи не найважливішою складовою забезпечення можливості виконання державних програм та функціонування системи соціального забезпечення. Протиправне ухилення від сплати податків та внесків призводить до недоотримання коштів у відповідних бюджетах та фондах, що вимагає відповідного перерозподілу доходів, що частіше відбувається на користь більш пріоритетних завдань, зменшуючи тим самим витрати на деякі інші сфери. Саме тому, вкрай важливим є забезпечення ефективної правової політики в частині забезпечення нормального функціонування системи оподаткування в державі, зокрема, за рахунок реалізації заходів кримінально-правового впливу.

Удосконалення чинних нормативних приписів має відбуватися з урахуванням всіх усталених принципів такої діяльності, зокрема, з використанням позитивного зарубіжного досвіду, практики та вимог міжнародного співтовариства, виявлених проблем та прогалин у національній практиці та відповідно до умов теперішнього існування країни в надскладних економічних умовах.

У результаті проведеного дослідження приходимо до висновків, що на сьогодні чинні заборони у сфері кримінально-правової охорони системи оподаткування вимагають вдосконалення та підвищення їх ефективності і дієвості, що підвищить ефективність роботи правоохоронних органів у даному напрямку.

Слід зазначити, що з питань удосконалення та лібералізації кримінальної політики стосовно кримінальної відповідальності у сфері оподаткування було досить багато обговорень, які зводяться, по суті, до такого, що ст. 212 та ст. 212-1 КК України мають враховувати важливі зміни, що відбуваються в економічній сфері відносин, тобто в ринковій економіці. Так, з одного боку, необхідно захищати сумлінних суб'єктів господарської діяльності, а з іншого - вживати рішучих заходів для впливу на осіб, які зловживають та ігнорують

закони з організації та методів ведення бізнесу, господарювання в рамках правового поля.

Під час призначення міри покарання суд бере до уваги характер і ступінь суспільної небезпеки кримінального правопорушення, відшкодування шкоди зі сплати податків до судового розгляду, позитивні дані, що характеризують підсудних, а також клопотання трудового колективу тощо. Для виявлення кримінально протиправного діяння, що розглядається, найбільш ефективними є такі методи: зустрічна звірка документів та операцій, аналіз усіх напрямів господарської діяльності та балансових рахунків у їхньому взаємозв'язку, перевірка відповідності списання матеріальних цінностей нормам витрат, порівняння пояснень усіх осіб, що здійснювали господарські операції, перевірка звітних документів, аналіз проведених операцій та процесів із зіставленням однорідних операцій тощо.

Водночас затягування строків розслідування в процесі перевірки вищевказаних документів може призвести до звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку зі спливом строків давності, що на ділі доволі часто і відбувається.

Отже, участь органів, що здійснюють кримінально-процесуальні функції, в захисті податкової системи можлива тільки через податкові органи. Унаслідок цього питання ефективності взаємодії органів слідства та податкових органів стає актуальним. Найкраще це помітно в питанні оцінки якості матеріалів, що містять інформацію про ознаки податкових злочинів, які направляються податковими органами для провадження досудового слідства. Основним недоліком, що наголошується в літературі, є те, що вони направляються за формальними ознаками величини необлікованих і неперерахованих податків. При цьому працівники податкових органів, не будучи правоохоронцями, не приділяють належної уваги фіксуванню слідів скоєних кримінальних правопорушень, документуванню обставин, які свідчать про наявність відповідного наміру, що часто затягує слідство і негативно позначається на його результатах.

Суттєвою, на наш погляд, проблемою реалізації кримінальної відповідальності за невиконання обов'язку сплати податків чи внесків, зокрема, й податкового агента є дедалі більший рівень латентності таких кримінальних правопорушень. Причинами, що сприяють цьому можуть бути прогалини та колізії в матеріальному праві, що ускладняється неврегульованістю кримінально-процесуальним законодавством деяких доволі важливих питань, як-от питання попередньої перевірки повідомлень про злочини, адже успішне здійснення цілей і завдань кримінального судочинства значною мірою зумовлюється тим, наскільки вчасно, законно та обґрунтовано правоохоронними органами ухвалено рішення щодо порушення кримінальної справи, або ж щодо відмови в такій. Водночас основний недолік попередньої перевірки полягає в неповноті встановлення в події ознак кримінального правопорушення, що є основною метою попередньої перевірки заяв і повідомлень. Другою причиною низьких результатів у виявленні невиконання обов'язку податкового агента є складність кваліфікації кримінального правопорушення, щонайменше тому що його диспозиція є бланкетною. У самому кримінальному законі вони безпосередньо не визначають ознаки кримінально караного діяння, а відсилають до законів в інших галузях права.

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування повинні виявлятися не тільки методами податкового контролю, а й специфічними методами оперативно-розшукової діяльності. При цьому виявлення кримінальних правопорушень за результатами контрольної роботи часом вельми ускладнене і пояснюється різними цілями, а також характерними особливостями контрольної та правоохоронної діяльності. Серед найбільш поширених недоліків матеріалів, що надсилаються, можна відзначити:

- відсутність копій заперечень за актом виїзної податкової перевірки;
- ненадання копій скарг, відповідей на скарги, судових рішень (ухвал);

- ненадсилання завірених копій податкових декларацій, бухгалтерських балансів, звітів та інших документів, що підтверджують факти несплати податків та зборів;

- надіслання матеріалів без копій наказів про призначення на посади осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність організації в періоді, що перевіряється.

У таких випадках за такими матеріалами проведення перевірки не є можливим у встановлені законом строки, що часто супроводжується винесенням постанови про відмову у відкритті кримінального провадження, що потім часом скасовуються прокуратурою. Так, доопрацювання зазначених матеріалів може затягнутися на тривалий час. Доказами у справах цієї категорії найчастіше бувають свідчення обвинувачених, свідків, документи звітностей про результати господарської діяльності тощо. Отже, у переважній більшості випадків постановляється рішення про відмову у відкритті кримінального провадження через відсутність складу кримінального правопорушення. За окремими матеріалами ухвалення будь-якого процесуального рішення було вельми ускладнене, оскільки необхідних документів не було в наявності, унаслідок чого їх повертали назад до податкових інспекцій або списували в номенклатурні справи.

Суспільно небезпечні наслідки як ознака об'єктивної сторони складів досліджуваних кримінальних правопорушень полягають у фактичному недоодержанні державою відповідних платежів чи внесків, які повинні були бути внесені до бюджету чи цільового фонду, визначеного чинним законодавством, що частіше ототожнюється з поняттям податкового боргу. А сам податковий борг потрібно трактувати з урахуванням положень пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України, де вказано, що під останнім варто розуміти суму узгодженого в установленому порядку грошового зобов'язання, яке не було сплачено платником у встановлений термін.

Дане положення додатково підтверджується позицією суду, яка полягає в тому, що кримінальне правопорушення може бути визначене як закінчене з

того часу, коли відбулося фактичне ненадходження коштів, які повинні були бути сплаченими у визначені час та строки. Із цього випливає, що відсутність узгодженого податкового зобов'язання тягне за собою відсутність суспільно небезпечного діяння, а саме кримінально караного ухилення від сплати податків чи внесків.

Доцільно використовувати положення ПК України в частині того, що рішення відповідного державного органу щодо встановлення суми грошового зобов'язання може бути оскаржене у нормативно встановленому порядку, а до того часу, поки така процедура оскарження не буде завершена, розмір грошового зобов'язання не може вважатися узгодженим.

Отже, преюдиціальним для правоохоронних органів, з точки зору встановлення об'єктивної сторони складу діянь, передбачених ст. 212 та ст. 212-1 КК України, має бути рішення податкового органу, яке було винесене з дотриманням встановлених процедур та строків у межах адміністративного оскарження (рішення фіскального органу чи постанова адміністративного суду).

Тоді, коли набуває законної сили відповідне рішення суду та залишається у силі податкове повідомлення-рішення про констатацію ухилення від сплати податків чи внесків, може бути визнане фактичне ненадходження належних коштів до визначених бюджетів чи фондів, що становить об'єктивну сторону діяння у значенні кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 та ст. 212-1 КК України.

Варто враховувати, що платник податків має можливість протягом визначеного терміну оскаржити податкове повідомлення-рішення, однак якщо його судом залишено в силі, то лише зі впливом терміну в один рік можна стверджувати про дійсне фактичне ненадходження коштів на користь держави, що становить закінчений склад кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 чи ст. 212-1 КК України. Більше того, у судовому порядку платник податку може або відмінити податкове повідомлення-рішення, або домогтися додаткового терміну на сплату податків чи внесків, що

є досить ліберальним. Така ситуація нівелює можливості кримінального закону як дієвого інструменту у сфері охорони системи оподаткування. Більше того, при такому підході не враховується те, що держава не має змоги лише за рахунок методів переконання забезпечити повну та своєчасну сплату податків усім масивом платників (як фізичних, так і юридичних осіб) на території держави. Саме тому, найбільш ефективним вважається інститут юридичної відповідальності, в тому числі – кримінальної. Варто зауважити, що правова природа відносин у сфері урегулювання обов'язків платників податків сплачувати податки за своїм характером носять конфліктне забарвлення, а тому ще більше вимагають чіткого імперативного урегулювання. Вбачається, що саме страх кримінальної відповідальності та небажання відчувати на собі негативні наслідки обмежень прав та свобод внаслідок притягнення до кримінальної відповідальності є найбільшим стимулом для виконання приписів податкового законодавства та належної фінансової і бухгалтерської дисципліни.

Зважаючи на зазначене, відстоюється позиція посилення кримінальної відповідальності шляхом підвищення межі покарання, а так само розширення санкції за рахунок доповнення покараннями у вигляді громадських робіт та обмеження волі.

Окрім того, пропонується ст. 212 КК України доповнити особливо кваліфікуючою ознакою складу ухилення від сплати податків та ухилення від сплати внесків, вчинене організованою групою.

Диспозиції досліджуваних статей з формулюванням «ухилення від сплати» передбачає, що істотну шкоду інтересам держави у сфері оподаткування платник податків може заподіяти шляхом введення державних органів в оману, що є певним створенням умов для вирахування належного грошового зобов'язання в тому розмірі, який відповідає дійсності. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків або платежів полягає як у недоодержанні державою грошових коштів, так і у приховуванні істинного об'єкта оподаткування від контролюючих податкових органів, що, серед

іншого, є фактором, який впливає на значний рівень латентності даних кримінальних правопорушень.

Розмірковуючи над відповідною трансформацією норм КК України, наразі присвячених ухиленню від сплати податків і внесків, варто враховувати, що в арсеналі держави є достатня кількість заходів, методів та прийомів, які використовуються для стягнення належних коштів з боржників платників податків на користь держави, незалежно від бажання такого платника. Однак тоді, коли держава не просто не додержує кошти, але й не отримує інформацію про сам об'єкт оподаткування, ступінь суспільної небезпеки діяння та наслідків суттєво зростає в силу приховування від відповідних державних органів інформації щодо реального стану речей. І, як наслідок, держава не може застосувати механізми примусового стягнення.

Для чіткого розмежування несумлінної та протиправної поведінки платника податків у сфері сплати податків та внесків, за результатами чого формується податковий борг, варто враховувати в обов'язковому порядку приписи, передбачені пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Із чого випливає, що більш ефективно та з урахуванням діючих приписів податкового права потрібно оперувати не терміном «умисне ухилення», а поняттям «умисна несплата» податків чи внесків, що вчиняється платником, податковим агентом, будь-якою іншою визначеною особою, на яку покладено у встановленому порядку обов'язок щодо сплати таких платежів.

Перекручення податкової звітності охоплює факти приховування об'єктів оподаткування або заниження їх вартісних характеристик. Однак, тут варто зауважити, що обман у такому випадку може поширюватися не лише на об'єкта оподаткування, але й на інші елементи та складові механізму сплати податкових платежів, як-то ставка, одиниця оподаткування та інші вихідні дані тощо.

Буквальне тлумачення чинної редакції ст. 212 КК України дає змогу стверджувати, що положення про звільнення від кримінальної відповідальності не можуть застосовуватись у тому разі, коли податки

сплачені не особисто службовою особою відповідного суб'єкта господарювання, винуватою у учиненні податкового кримінального правопорушення, шляхом внесення власних коштів або коштів юридичної особи від імені останньої. Попри те, що саме така юридична особа є належним платником податків та внесків та вона є суб'єктом, на якого накладаються фінансові санкції, а службова особа підприємства, установи, організації як суб'єкт діяння, передбаченого ст. 212 КК України, не є платником податкових платежів. Це поширюється навіть на ті випадки, коли кримінальне правопорушення фактично вчинено в інтересах юридичної особи.

Сказане стосується й кримінально-правового компромісу у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування (ч. 4 ст. 212-1 КК України). Так, ч. 9 ст. 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» зазначає, що передача своїх обов'язків в частині сплати єдиного внеску третім особам є прямо заборонена. особам заборонена. Штрафні санкції мають персоніфікований характер і можуть застосовуватися виключно до платника єдиного внеску, що унормовано положеннями ч. 11 ст. 25 вказаного Закону України [267].

О.О. Дудоров вважає, що дану проблему можна вирішити за рахунок викладення редакції ч. 4 ст. 212 КК України з урахуванням конкретизації платника податків разом зі штрафними санкціями до бюджету» [268, с. 361, 363].

Вважається, що більш ефективно буде передбачити альтернативну вказівку на службову (посадову) особу підприємства, установи, організації, яка вжила всіх належних заходів для сплати таким суб'єктом податків чи внесків. Такий крок допоможе вирішити проблему застосування кримінально-правового компромісу податкового боргу за рахунок власних коштів не службової особи, а юридичної особи – справжнього платника податків та внесків, а й наголошено на тому, що для звільнення від кримінальної відповідальності винна особа мусить здійснити певні позитивні посткримінальні вчинки.

Через істотне зростання числового вираження суспільно небезпечних наслідків як об'єктивної ознаки кримінально караного ухилення від сплати податків та внесків переважно частіше проблематичним стає погашення податкового боргу за рахунок власних коштів службової особи підприємства, що цілком відповідає вимогам чинного законодавства, зокрема, кримінального закону.

Насамперед таке положення пояснюється необхідністю наповнення бюджету коштами, здійснення нормальної фінансово-господарської діяльності платників податків тощо. За таких умов немає принципового значення, за рахунок чийх коштів погашено податковий борг, якщо результат досягнуто. Хоча, здається, фінансові спроможності юридичної особи можуть бути значно вищими за можливості фізичної особи.

Видається, що найбільш прийнятним формулювання ч. 2 ст. 212 КК України має бути з урахуванням підходу, при якому б допускали сплату податків, фінансових санкцій і пені за рахунок коштів як юридичної особи, так і її службової особи.

Вважається за необхідне з метою підвищення ефективності кримінально-правової охорони системи оподаткування внести відповідні зміни до чинних статей 212 та 212-1 КК України, а саме в частині розширення суб'єктного складу ухилення від сплати податків та внесків, трактування способів вчинення таких діянь та передбачення можливих альтернативних покарань, насамперед, ізоляційних, таких як обмеження та позбавлення волі. Вбачається, що саме такий підхід позитивно вплине на практику реалізації кримінальної заборони ухилення від сплати податків та внесків, підвищить ефективність самої норми, а так само спричинить запобігання поширення такої кримінальної практики.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження було одержано наступні висновки:

1. Кримінальний закон забезпечує виконання податкового обов'язку як конституційно визначеної моделі правомірної поведінки в частині сплати обов'язкових податків та зборів. Взаємозв'язок кримінального та податкового права полягає у визнанні системи оподаткування об'єктом кримінально-правової охорони, а також у тому, що правова оцінка та кримінально-правова кваліфікація податкових кримінальних правопорушень вимагає звернення до положень регулятивного законодавства (податкового).

2. Існуюча система оподаткування України як об'єкт кримінально-правової охорони становить собою сукупність суспільних відносин, які складаються у державному регулюванні принципів, форм і методів установлення, зміни чи відміни, дій із забезпечення сплати податків, зборів і платежів, контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства.

3. Встановлено періодизацію розвитку кримінально-правової заборони посягань на сферу оподаткування у вітчизняному законодавстві:

1) давній період (X століття – початок XIII століття), який характеризується зародженням інституту податків та фіскальних функцій держави, формування основ державної правової охорони;

2) період монголо-татарської навали (XIII століття – XV століття), період належності фіскальних функцій держави установленим монголо-татарами інституціям, передбачення відповідальності за несплату податків окремо в кожному князівстві;

3) період зародження системи відповідальності за ухилення від сплати податків (друга половина XV століття – перша половина XVIII століття), під час якого відбувається оформлення системи заходів відповідальності за ухилення від сплати податків, правовою основою чому стає Соборне уложення 1649 року;

4) період кодифікаційної роботи та розробки рівнів юридичної відповідальності за вчинення ухилення від сплати податків (друга половина XVIII століття – 1917 рік), під час якого велася активна робота по кодифікації та розробка системи заходів юридичної відповідальності за порушення податкових правил;

5) період формування пріоритету кримінальної відповідальності (1917–1991 роки), якому притаманне встановлення переваг кримінальної відповідальності над адміністративною;

6) період розбудови податкової системи незалежної України (1991-2001 роки), що характеризується внесенням доповнень до кримінального законодавства, що діяло раніше, появою статей про кримінально протиправне ухилення від сплати платежів, активне реформування митної та податкової галузі;

7) період кодифікації податкового законодавства та гуманізації кримінального покарання за податкові правопорушення (з 2001 року до 2011 року) характеризується остаточною криміналізацією діянь у формі несплати податків та інших платежів, кодифікацією національного податкового законодавства, гуманізацією покарань та впровадженням пріоритету покарань фінансового характеру;

8) сучасний період (2011 рік – дотепер) – період трансформації підходу до кримінально-правової охорони сфери оподаткування за рахунок гуманізації та впровадження пріоритету покарань фінансового характеру.

4. На основі дослідження ознак та правової природи податкових кримінальних правопорушень з урахуванням розуміння об'єкта посягання запропоновано останні поділяти на ті, у яких суспільні відносини, що складаються в сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування є 1) основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212-1 КК України); 2) додатковим обов'язковим об'єктом (ст.ст. 201, 204, 222 КК України); 3) додатковим факультативним об'єктом (ст. ст. 211, 213 КК України). Згідно ідеї, покладеної в основу зазначеної класифікації

податковими кримінальними правопорушеннями у вузькому значені слід визнати першу названу групу кримінально караних діянь, а у широкому – всі три групи.

5. Визначено, що на шляху до адаптації національного податкового законодавства до європейських правових стандартів, серед іншого, Україна впроваджує загальне правило проти податкових зловживань (GAAR), яке полягає у протидії практикам ухилення від сплати податків (внесків).

6. За результатами дослідження зарубіжного досвіду було встановлено, що для країн прецедентного типу права характерна особлива суворість покарання за вчинення ухилення від сплати податків; для країн романо-германського типу права характерний поділ таких правопорушень на проступки та злочини з обов'язковим додатковим покаранням у вигляді позбавлення права займатися певною діяльністю; кримінальне законодавство країн пострадянського простору містить досить багато спільних рис, переважно розмежовуючи ухилення від сплати податків, вчинене фізичною та юридичною особою з розширеними дефініціями та встановленням альтернативного переліку покарань, завжди до списку яких входить фінансовий штраф та одне з можливих ізоляційних покарань.

7. Безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, визначаються суспільні відносини, що виникають та розвиваються у сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування; передбаченого ст. 212-1 КК України, - встановлений чинним законодавством порядок функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в Україні.

8. Предметом досліджуваних кримінальних правопорушень виступають грошові кошти, які повинні бути сплачені платником податків до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів), внесків. Зазначені платежі мають входити до системи оподаткування та системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в

Україні, бути встановленими у якості обов'язкових відповідно до визначених чинним законодавством процедур формування обов'язку платника податків та механізму його виконання. Фізична ознака предмета вказаних діянь полягає у грошовому її виразі, а також у його зв'язку з об'єктом оподаткування, що сприяє встановленню суспільно небезпечних наслідків їх вчинення. Юридична ознака полягає в обов'язку платника здійснити оплату, за невиконання якого передбачені види юридичної відповідальності.

9. Ухилення від сплати податків, зборів, (обов'язкових платежів) та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування пропонується визначати як суспільно небезпечні діяння у сфері оподаткування, які є сукупністю дій осіб (фізичних чи юридичних), що є суб'єктами господарської діяльності або здійснюють діяльність без реєстрації суб'єкта господарської діяльності, спрямованих на умисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів), внесків шляхом умисного порушення норм чинного податкового законодавства. Суспільно небезпечні наслідки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування мають виключно грошовий (матеріальний) характер, який полягає в тому, що держава недоотримує певну суму коштів, а ці кошти залишаються або безпосередньо в особи (в розпорядженні фізичної або юридичної особи), яка вчинила таке діяння, або використовуються в інших цілях.

10. Серед найбільш характерних ознак способу умисного ухилення від сплати податків та внесків як елемента кримінально-правової характеристики визначено такі: кумулятивність, заснованість на обмані та високоорганізованість. Ухилення від сплати податків може реалізовуватися за рахунок двох груп способів вчинення: шляхом використання незаконних методів (обман, шахрайство, недостовірні дані, корупційні схеми, здійснення незареєстрованої підприємницької діяльності) і шляхом використання дій зовні подібних до правомірних (створення штучної плинності суб'єктів підприємницької діяльності з метою зменшення податкового навантаження,

завищення витрат, заниження податкового зобов'язання, укладення фіктивних угод (операцій), відсутність первинних документів, що підтверджують придбання товарів/послуг, невключення прибутку до сум доходів, внесення недостовірних відомостей до податкових документів).

11. Суб'єктом кримінального правопорушення у сфері оподаткування є службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, податковий агент або особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-яка інша особа, яка досягла 16 років та має обов'язок зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, внесків.

12. Ухилення від сплати податків та внесків є цілеспрямованими діями платників податків, спрямованими на суттєве зменшення чи повне уникнення необхідної сплати до відповідного бюджету чи цільового фонду. В контексті суб'єктивної сторони діяння, головною ознакою ухилення від сплати податків або внесків є умисел у діях платників податків та спрямованість на незаконне зниження податкових зобов'язань. З інтелектуального боку, діяння характеризується усвідомленням винною особою суспільно небезпечного характеру свого діяння і передбаченням неминучості настання суспільно небезпечних наслідків як його результату; вольовий момент умислу полягає в тому, що особа бажає настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження коштів до відповідних бюджетів чи цільових фондів. Переважно для кримінальних правопорушень у сфері оподаткування характерний корисливий мотив.

13. У результаті проведеного дослідження задля підвищення ефективності кримінально-правової охорони сфери оподаткування в Україні, вирішення колізій та практичних проблем, які виникають при кваліфікації зазначених правопорушень та юридичної оцінки вчинених дій, вдосконалення понятійного апарату та впровадження уніфікованого правозастосовчого підходу, удосконалення приписів, які направлені на стимулювання позитивної

поведінки та ліквідації негативних наслідків своїх кримінально караних дій, пропонується викласти статті 212 та 212-1 КК України в наступній редакції:

Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

1. Умисна несплата податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, 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 бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, -

карається штрафом від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або громадськими роботами на строк до двохсот сорока годин або обмеженням волі на строк до двох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, -

карається штрафом від десяти тисяч до п'ятнадцяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі до трьох років з позбавленням або позбавленням волі на той самий строк з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або організованою групою, або якщо вони призвели

до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, -

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

4. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою цієї статті, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до повідомлення їй про підозру або не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення їй повідомлення про підозру, вона внесла до бюджету належні податки і збори, штрафні санкції та пеню, або вжила заходів щодо внесення підприємством, установою, організацією, ухилення від сплати податків і зборів з якого (якої) інкримінується цій службовій особі, вказаних сум до бюджету.

5. Діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

6. Діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX

Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними.

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Ст. 212-1 КК України пропонується викласти у наступній редакції:

Стаття 212-1. Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

1. Умисна несплата 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, якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах, -

карається штрафом від однієї тисячі до чотирьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до двохсот сорока годин або обмеженням волі на строк до одного року з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах, -

караються штрафом від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років..

3. 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, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів в особливо великих розмірах, -

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років або позбавленням волі на той самий строк з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна

4. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою цієї статті, або діяння, передбачені частиною третьою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до повідомлення їй про підозру або не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення їй повідомлення про підозру, вона внесла 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), або вжила заходів щодо внесення підприємством, установою, організацією несплата внесків з якого (якої) інкримінується цій службовій особі, вказаних сум до бюджету.

5. Діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму податкових зобов'язань відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними.

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про систему оподаткування : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1991. № 39. ст.510.
2. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. ст.112.
3. Варналій З.С. Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації. *Економічний дискурс : Міжнародний науковий журнал*. 2018. Випуск № 2. С. 15-24.
4. Власюк Н.І. Податкова система: конспект лекцій. Львів: Вид-во Львів. комерц. акад., 2008. 68 с.
5. Золотько І.А. Податкова система : навч.-метод. посіб. Київ.: КНЕУ, 2000. 192 с.
6. Легкова М.В. Податкове право : навч.-метод. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. 225 с.
7. Мельник П.В. Податкова система та механізми її реалізації у перехідній економіці : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.04.01. Київ, 2001. 32 с.
8. Цимбал Т.Я. Держава, право та податкова система України: навч. посіб. у схемах. Ірпінь: Академія ДПС, 2001. 45 с.
9. Воронова Л. К. Фінансове право: навч. посіб. Київ: Вентурі, 1995. 272 с.
10. Козіна А. А. Деякі проблеми становлення й розвитку податкової політики та податкової системи України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*: зб. наук. пр. Вип. 4. Харків: Право, 2002. С. 80-93.
11. Кучерявенко Н. П. Правове регулювання податкової системи. *Проблеми законності*: респ. міжвідом. наук. зб. / відп. ред. В. Я. Тацій. Х.: Нац. юрид. акад. України, 2002. Вип. 55. С. 126-132.
12. Воронова Л. К. Принципи податкової системи України та їх втілення в податковій практиці. *Проблеми гармонізації законодавства*

України та країн Європи; за ред. Є. Б. Кубко та В. В. Цветкова. Київ: Юрінком Інтер, 2003. С. 379-392.

13. Орлюк О. П. Фінансове право: академ. курс: підруч. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

14. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 368 с.

15. Бех Г. В. Правове регулювання податкової системи в Україні. *Проблеми законності*: респ. міжвідом. наук. зб. / відп. ред. В. Я. Тацій. Х.: Нац. юрид. акад. України, 2000. Вип. 41. С. 145-149.

16. Фінансове право України: навч. посіб. / М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва, Л. Л. Тарангул та ін. ; за заг. ред. Л. К. Воронової. Київ: Правова Єдність, 2009. 395 с.

17. Голосніченко Д.І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 1998. 17 с.

18. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.

19. Тульчинський Р.В., Змієнко М.О. Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»* : збірник наукових праць. 2009. № 6. С. 42-47.

20. Бородіна О. М., Бурлай Т. В., Горшкова Н. І., Гончар Н. Ю., Дубровський В. І. Конкурентоспроможність економіки України: стан і перспективи підвищення: моногр. Інститут економіки та прогнозування НАН України / І. В. Крючкова (ред.). К.: Основа, 2007. 488 с.

21. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система : навчальний посібник. Київ : Ліра-К, 2012. 576 с.

22. Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. В.С. Андущенка. Київ, 2015. 416 с.

23. Конституція України : Закон України. *Верховна Рада України* : офіц. веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
24. Музика О.А. Фінансове право : навч. посібник. К.: Вид. ПАЛИВОДА А.В., 2004. 220 с.
25. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : дис. ... доктр. юрид. наук : 12.00.08. Луганськ, 2007. 465 с.
26. Лещенко Р.М. Суть та поняття податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2021. Випуск 6. С. 96-103.
27. Податкова система : навчальний посібник. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін. / За ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с. С. 35-36.
28. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: Навч.посібник. За ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.
29. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2010. № 50-51. ст.572.
30. Митний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. ст.552.
31. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1999. № 40. ст.365.
32. Про Митний тариф України : Закон України. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2020. № 42. ст.344.
33. Верховна Рада України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/j1110/sp:max100>
34. Іванов А.В. Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2015. 259 с.

35. Кримінальне право України: Особлива частина: Підручник для студентів юрид. вузів і фак. Г.В.Андрусів, П.П.Андрушко, С.Я.Лихова та ін.; / За ред. П.С.Матишевського, С.С.Яценка, П.П.Андрушка. К.: Юрінком Інтер, 1999. 896 с.
36. Куц В. М. Неправдиве повідомлення про загрозу громадській безпеці (кримінально-правова характеристика та заходи протидії): монографія. Х.: Харків юридичний, 2006. 212 с.
37. Музика А.А. Відповідальність за злочини у сфері обігу наркотичних засобів. К.: Логос, 1998. 324 с.
38. Українське кримінальне право. Загальна частина : підручник. За ред. В. О. Навроцького. К.: Юрінком Інтер, 2013.
39. Тихонова О.В. Об'єкт кримінально-правової охорони та об'єкт злочину: співвідношення понять. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2004. № 2. С. 244-251.
40. Саєнко О. Концепція реформування податкової системи України. *Юридична газета*. 28 листопада 2005 р. № 22. С.
41. Ярошенко Ф.О. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.
42. Повість минулих літ. Нестор Літописець. URL: <https://osvita.ua/school/literature/l/70684/files.html>
43. Правда Руська» Ярослава Мудрого: початок вітчизняного законодавства : навч. посіб. / уклад.: Г. Г. Демиденко, В. М. Єрмолаєв ; вступ. сл. В. Я. Тація. 2-ге вид., змін. та допов. Харків : Право, 2017. 392 с
44. Гринюк Г.М. Історія становлення криміналістичної характеристики злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. № 3. 2011. С. 239-249.

45. Бачур Б.С. Інститут земельних відносин у цивільному звичаєвому праві України в Х - середині ХІХ ст. (історико-правовий аспект): дис... к.ю.н. Одеса, 2004. 205 с.
46. Музиченко П. Історія держави і права України. Київ, 1999.
47. Історія держави і права України. У двох томах /За ред. В.Я.Тация, А.Й.Рогожина, В.Д.Гончаренка. Київ, 2003.
48. Іванов В. Історія держави і права України. К.: «Атіка», 2003. 416 с.
49. Бачур Б.С. Інститут земельних відносин у цивільному звичаєвому праві України в Х - середині ХІХ ст. (історико-правовий аспект): дис... канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса, 2004. 205 с.
50. Бойко Й.І. Історія правового регулювання цивільних, кримінальних і процесуальних відносин в Україні (ІХ-ХХ ст.) : навч. посібник для сту. вищ. навч. закладів. Львів: Видавн. центр ЛНУ імені Івана Франка, 2014. 904 с.
51. Судебник 1497. Заг. ред. Б.Д. Греков. URL: https://elf.ucoz.net/Pravo/IOGP/sudebnik_1497.pdf
52. Гритенко О. А., Старинець Є. А. Нарис історичного розвитку кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та інших платежів. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 2. С. 200-203.
53. Левицький О.І. По судах Гетьманщини : нариси народного життя Гетьманщини 2-ї половини ХVІІ віку / передм., ред. і пер. М. Горбаня. Харків: Рух, 1930. 252 с.
54. Крип'якевич І. Велика історія України: У 2 т. К.: Глобус, 1993. Т. 1. 352 с.
55. Шевердін М.М. Історико-правовий огляд оподаткування в українських землях у складі Великого Князівства Литовського, Королівства Польського та Речі Посполитої. *Форум права*. 2010. № 4. С. 947–952.
56. Ясеновська Т.Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2010. Випуск 15. С. 117–124.

57. Полонська-Василенко Н. Історія України. Т. 1. К., 1992.
58. Горобець В.М. Соборне уложення 1649 року. URL: http://www.history.org.ua/?termin=Soborne_ulozhennia_1649
59. Гритенко О. А., Старинець Є. А. Нарис історичного розвитку кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та інших платежів. *Південноукраїнський правничий часопис*. №. 2019. С. 200-203.
60. Ященко А. М. Класифікація заходів кримінально-правового характеру. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». 2013. Вип. 3. Т. 2. С. 123-127.
61. Грудзур О. Історія кримінальної відповідальності за хабарництво у праві України та Російської імперії (XVI ст. – початок XX ст.). *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 5. С.21-24.
62. Права, за якими судиться малоросійський народ. 1743 р. Ред.кол. О.М. Мироненко, К.А. Вислобоков, І.Б. Усенко, В.В. Цвітков. Ю.С. Шемшученко. Відп. ред. Ю.С. Шемшученко, Київ, 1997. 547 с.
63. Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.8. С. 249–255.
64. Нагорний В. В. Уложення про покарання кримінальні та виправні 1845 року в контексті криміналізації діянь послідовників релігійних течій православного походження. *Форум права*. 2016. № 2. С. 124–129. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2016_2_20
65. Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. К.: Вісник податкової служби України, 2002. 144 с.
66. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. 320 с.
67. Історія держави та права України : підручник для курсантів та студентів вищих навч. закл. / О.М. Бандурка та ін. Харків : Майдан, 2018. 616 с.
68. Кісілюк Е.М. Кримінальне законодавство в період українського державотворення (1917–1921 р. р.): дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2003. 201 с.

69. Фріс П.Л. Нарис історії кримінально-правової політики України: Монографія / За заг. ред. М.В.Костицького. К.: Атіка, 2005. 124 с.
70. Історія України / В. Ф. Верстюк, О. В. Гарань, О. І. Гуржій та ін., під ред. В. А. Смолія. К., Альтернативи, 1997. 416 с.
71. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики : дис. ... доктора економічних наук : 08.04.01. К., 2006. 437 с.
72. Михайленко П.П. Нариси з історії кримінального законодавства Української РСР. Частина перша. К.: Вид-во АН УРСР, 1959. 438 с.
73. Нікітенко А. Історія становлення кримінальної відповідальності за податкові злочини. *Новітні кримінально-правові дослідження – 2017* : зб. наук. пр. / відп. ред. д-р юрид. наук, проф. О. В. Козаченко. Миколаїв : Іліон, 2017. С. 308-212.
74. Кримінальний Кодекс У.С.С.Р., затверджений В.У.Ц.І.К. 23 серпня 1922 р. Харків : Видання Наркомюсту У.С.С.Р., 1922. 50 с.
75. Кримінальний кодекс Української РСР 1927 року. Офіційний текст із змінами на 1 вересня 1958 р. та з додатками постатейно-систематизованих матеріалів. К.: Держ. вид-во політ. літ., 1958. 162 с.
76. Молодик В. В. Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 1999. 31 с.
77. Кримінальний кодекс УРСР 1960 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-05#Text>
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2002-05#Text>
78. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування судами України законодавства у справах про розкрадання державного та колективного майна» № 7 від 25.09.81 року: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007700-81#Text>

79. Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів Української РСР : Указ Президії Верховної Ради Української РСР. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 1986. № 27. ст. 539.

80. Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1993. № 12. ст. 98.

81. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / Відп. ред. Я.Ю.Кондратьєв, С.С.Яценко. К.: Юрінком, 1994. 800 с.

82. Про внесення змін і доповнень до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1997. № 12. ст.102.

83. Дудоров О.О., Мельник М.І., Хавронюк М.І. Злочини у сфері підприємництва : навчальний посібник. К.: Атіка, 2001. 608 с.

84. Кримінальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2001. № 25-26. ст.131.

85. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2006. № 1, ст.18.

86. Кримінальний процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2013. № 9-10, № 11-12, № 13. ст.88.

87. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу України) – деякі аспекти та зміни, пов'язані із набранням чинності новим Кримінальним процесуальним кодексом України та відповідними змінами до Податкового кодексу України. URL: <https://wts.ua/ua/nocat/criminal-responsibility-for-tax-evasion>

88. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської

діяльності : Закон України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2012. № 25, ст.263.

89. Закон України «Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України щодо гуманізації кримінальної відповідальності». *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2008, № 24, ст.236

90. Закон України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес». *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2019. № 40. ст.219.

91. Проект Закону про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/3655>

92. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України». URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/240654>

93. Реконструкція податкових злочинів у законопроекті №3959-1: популізм чи необхідність. URL: <https://appu.org.ua/main-news/rekonstrukcziya-podatkovih-zlochiv-u-zakonoproekti-%E2%84%963959-1-populizm-chi-neobhidnist/>

94. Висновок Головного науково-експертного управління Апарату ВР України на проект Закону України «Про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України». URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/255535>

95. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України та пов'язаного з цим удосконалення роботи деяких державних

правоохоронних органів : Закон України від 17 листопада 2021 року № 1888-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1888-20#top>

96. Про внесення змін до Кримінального кодексу України щодо відповідальності за незаконне використання гуманітарної допомоги : Закон України від 24 березня 2022 року № 2155-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-20#n5>

97. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів : Закон України від 9 грудня 2023 року № 3513-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3513-20#n23>

98. Кримінальний кодекс України : Контрольний текст проєкту. URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2024/02/26/kontrolnyj-tekst-proyektu-kk-25-02-2024.pdf>

99. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : монографія. К.: Логос, 2004. 499 с.

100. Бандурка О.М., Понікарпов В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf

101. Степанюк О.І. Податкове право : навчальний посібник. Тернопіль, 2003. URL: <http://oslawoffice.com.ua/wp-content/uploads/2016/07/податкове-право.-навч.посібник.pdf>

102. Податкове право : навчальний посібник / Г.В. Бех та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf

103. Давтян Л.Г. Системні зв'язки податкових злочинів: податкові злочини як елемент економічної злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук*. 2016. № 6. С. 134-141.

104. Марушев А.Д. Класифікація злочинів, що вчиняються у сфері підприємницької діяльності. *Актуальні проблеми криміналістики* : матеріали

міжнародної науково-практичної конференції. Харків : Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2003. С. 117-120.

105. Кримінальне право України: Особлива частина : підручник / М.І. Бажанов, Ю.В. Баулін, В.І. Борисов та ін.; За ред. проф. М.І. Бажанова, В.В. Сташиса, В.Я. Тація. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Юрінком Інтер, 2005. 544 с.

106. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 18 с.

107. Павлюх О.А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 2, том 2-2. С. 68-71.

108. Гринюк А.О. До питання визначення сутності порушення у сфері оподаткування. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: Право, публічне управління та адміністрування*. 2023. № 10. URL: <https://reicst.com.ua/pmtl/article/view/2023-10-01-08/2023-10-01-08>

109. Брич Л.П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Львів: Юридичний фак-т Львівського державного ун-ту ім. Івана Франка, 1998. 76 с.

110. Андрушко П. Злочини у сфері господарської діяльності за чинним Кримінальним кодексом та проектом КК: проблеми систематизації, криміналізації та декриміналізації. *Підприємництво, господарство та право*. 1998. № 12. С. 13–18.

111. Гуторова Н.О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України: монографія. Х.: Вид-тво Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. 384 с.

112. Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України. *Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання*. 2013. № 12. С. 87-98.

113. European Commission «Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway» Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 308 pp. [Electronic resource]. Available at: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-Du-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8f1087be1063?version=1.0>

114. Максименко А.В. Податкові реформи та перспективи оподаткування: світова панорама. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. 2016. Т. 24. № 1. С. 51-56.

115. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 6. С. 183-187.

116. ДПС готується до імплементації правил ЄС щодо протидії податковим зловживанням (GAAR). URL: https://buh.ligazakon.net/news/223773_dps-gotutsya-do-mplementats-pravil-s-shchodo-protid-podatkovim-zlovzhivannyam-gaar

117. Павленко В. В., Павленко В. Л. Податкове право зарубіжних країн: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл./ В. В. Павленко, В. Л. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2013. 422 с.

118. Старинець С.А. Регламентация кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): досвід зарубіжних країн загального та континентального права. *Південноукраїнський правничий часопис*. № 1. 2028. С. 25-27.

119. Code général des impôts. Version consolidée au 16 mars 2016. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>

120. Strafgesetzbuch. URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/index.html>.

121. Abgabenordnung. URL: http://www.gesetze-iminternet.de/ao_1977.

122. Dr. Barandt K.-D. Peter. German criminal tax fraud law from an American perspective, including criminal evasion of German inheritance (estate) tax. URL: http://www.barandt.com/e_german_criminal_tax_

fraud_law_from_an_american_perspective_including_criminal_evasion_of_german_inheritance_estate_tax.html.

123. Swiss Criminal Code. URL: <https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/19370083/201801010000/311.0.pdf>.

124. Member States capabilities in fighting tax crimes. URL: <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/124692/Austria%20fiche.pdf>

125. Кримінальний кодекс Вірменії. URL: <http://parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1349&lang=rus#8a>

126. Кримінальний кодекс Грузії. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/16426?publication=259>

127. Кримінальний кодекс Республіки Казахстан. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31575252&doc_id2=31575252#activate_doc=2&pos=273;-108&pos2=3836;-85

128. Кримінальний кодекс Республіки Азербайджан. URL: https://continent-online.com/Document/?doc_id=30420353#pos=2631;-38

129. Кримінальний кодекс Республіки Туркменістан. URL: https://continent-online.com /Document/?doc_id=31295286#pos=2610;-37

130. Кримінальний кодекс Республіки Молдова. URL: https://continent-online.com/Document/?doc_id=30394923#pos=3201;36

131. Кримінальне право України: Особлива частина : підруч. Ю.В. Баулін, В.І. Борисов, В.І. Тютюгін та ін.; за ред. В.В. Сташиса, В.Я. Тація. 4-те вид., перероб. і допов. Х. : Право, 2010.

132. Андрушко П.П. Злочини проти виборчих прав громадян та їх права брати участь у референдумі: кримінально-правова характеристика : монографія. К.: КНТ, 2007.

133. Коржанський М.Й. Об'єкт і предмет злочину : лекція. Київ, 1997.

134. Рубашенко М. А. Видовий об'єкт посягання на територіальну цілісність і недоторканість України. *Теорія і практика правознавства*: електр. наук. фах. вид. Нац. ун-ту «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». 2013.

Вип. 2. URL: http://nauka.jur-academy.kharkov.ua/download/el_zbirnik/2.2013/39_1.pdf

135. Соціальне страхування : навч. посібник / М.Г. Марич. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. 2022. 176 с.

136. Музика А.А. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання : монографія / А.А. Музика, Є.В. Лащук. К. : Видавець А.В. Паливода, 2011. 192 с.

137. Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій. Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 1999. 43 с.

138. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 4. С. 201-208.

139. Якимчук Ю.Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання. *Сучасні тенденції державних фінансів*. 2013. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2205>

140. Резніченко Г.С. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Південноукраїнський правничий часопис*. 2021. С. 46-59.

141. Лихошерст Л.М. До питання про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2019. Вип. 14. С. 146–154.

142. Задорожний О. Трансфертні ціни та податкове законодавство України. *Вісник податкової служби України*. 2003. № 21. С. 18-22.

143. Черкашин В. Мінімізація сплати податків підприємствами роздрібною торгівлі. *Вісник податкової служби України*. 2006. № 21. С. 49-50.

144. Волобуєв А.Ф. Розслідування і попередження розкрадань майна у сфері підприємництва : навч. посібник / За ред. О.М.Бандурки. Х.: Рубікон, 2000. 272 с.

145. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 року № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#top>

146. Вирок Московського районного суду м. Харкова від 15.10.2015 року у справі № 643/16223/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/52551689>

147. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансові-економічний словник. Львів: Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2005. 714 с.

148. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 року № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#top>

149. Брич Л.П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : монографія. Київ : Атіка, 2000. 288 с.

150. Останін В.О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 20 с.

151. Купчанко М. Л. До питання про класифікацію способів ухилення від сплати податків. *Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю* : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 19 листоп. 1997 р.). Харків : Право, 1998. С. 149-151.

152. Головкін Б. М. Кримінологічний аналіз злочинності у паливно-енергетичній сфері. *Питання боротьби зі злочинністю*. 2012. Вип. 24. С. 66-81.

153. Крамаренко О. А. Способи ухилення від сплати податків в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Економіка*. 2013. Вип 23. С. 165-168.

154. Вирок Хмельницького міськрайонного суду Хмельницької області від 1 червня 2023 року у справі № 686/6649/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111243587>
155. Постанова Першої судової палати ККС ВС від 13.12.2022 року, винесена у справі № 464/6127/18. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/107938487?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01
156. Вирок Соснівського районного суду м. Черкаси від 24 липня 2023 року у справі № 712/348/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112372112>
157. Рішення Печерського районного суду м. Києва від 25.12.2023 року у справі № 381/729/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115900857>
158. Брич Л.П., Навроцький В.О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: монографія. К.: Атіка, 2000. 288 с.
159. Гревцова Р.Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.
160. Матишевський П.С. Кримінальне право України: Загальна частина : підруч. для студ. юрид. вузів і фак-тів / П.С. Матишевський. К. : А.С.К., 2001. С. 12-13.
161. Курс кримінології. Загальна частина : підруч. у 2 кн. / за заг. ред. О.М. Джужи. К. : Юрінком Інтер, 2001. 94 с.
162. Кульчі К.В. Осудність та її види в доктрині кримінального права. URL: <https://dspace.onu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/c96359a8-48cd-46fa-9dff-937e2a0b9612/content>
163. Веретянніков В.О. Ознаки суб'єкта провокації підкупу: деякі питання кваліфікації та правозастосування. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2021. № 2 (119). С. 113-120.
164. Вирок Печерського районного суду м. Києва від 15 вересня 2015 року у справі № 757/10824/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/51830665>

165. Вирок Херсонського міського суду Херсонської області від 02.12.2019 року у справі № 766/6067/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86525110>

166. Крупко Д. Застосування норм Загальної частини Кримінального кодексу до питання про відповідальність бухгалтерів. *Юридична Україна*. 2003. № 10. С. 72–77.

167. Вирок Охтирського міськрайонного суду Сумської області від 19 січня 2023 року у справі № 583/2063/16-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108478360>

168. Гуторова Н. Проблеми кримінальної відповідальності за посередню винність при вчиненні злочинів проти державних фінансів. *Право України*. 2001. № 12. С. 120–124.

169. Коваль Ю.А. Правовий статус податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Серія ПРАВО. Випуск 33. Том 2. С. 25-30.

170. Дудоров О.О., Мельник М.І., Хавронюк М.І. Злочини у сфері підприємництва. Навчальний посібник. Київ, Атіка, 2001. 608 с.

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

172. Постанова ККС ВС від 18.01.2022 року у справі № 711/1481/20. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/102634456?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01

173. Барабаш Т.М., Цимбал П.В. Предмет доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: монографія. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. 190 с.

174. Вирок Кагарлицького районного суду Київської області від 01.02.2022 року у справі № 761/23010/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103792452>

175. Вирок Голосіївського районного суду м. Києва від 05 серпня 2022 року у справі № 752/7501/14-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105586034>

176. Маланчук П. Функція захисту у справах про господарські злочини у контексті співвідношення принципів презумпції невинуватості і презумпції знання закону. *Підприємництво, господарство і право*. 2001. № 8. С. 109–111.

177. Вирок Суворовського районного суду міста Одеси від 04 березня 2024 року у справі № 523/3384/21: URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117423536>

178. Постанова Верховного Суду від 18.01.2022 року у справі № 711/1481/20 (провадження № 51-4897км21). URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/102634456?utm_source=jurliga.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=jl01

179. Усенко Р. Проблеми юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування (за матеріалами проекту Податкового кодексу України). *Підприємництво, господарство і право*. 2003. № 10. С. 52–55.

180. Андрушко П.П. Коментар до постанови Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15. *Вісник Верховного Суду*. 2004. № 11. С.15-21.

181. Вирок Комунарського районного суду м. Запоріжжя від 6 червня 2016 року у справі № 333/4415/14-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/58141037>

182. Постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 18.01.2022 року по справі № 711/1481/20, провадження № 51-4897км21

183. Фесенко Є.В. Злочини проти здоров'я населення та системи заходів з його охорони : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 33 с.

184. Вирок Кам'янець-Подільського міськрайонного суду Хмельницької області від 07 травня 2020 року у справі 676/1684/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89120819>

185. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. За заг. ред. Гончаренка В.Г., Андрушка П.П. К.: Форум, 2005, у трьох книгах. Книга 2. Особлива частина. Коментарі до статей 109-254 Кримінального кодексу. 672 с.

186. Вирок Новозаводського районного суду міста Чернігова від 29 грудня 2021 року у справі № №751/6681/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102334513>

187. Шапченко С.Д. Юридична кваліфікація як соціально-правове явище та деякі її загальнотеоретичні аспекти. *Вісник Академії адвокатури України*. 2010. 1(17). С. 135-138.

188. Навроцький В.О. Основи кримінально-правової кваліфікації : навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 704 с.

189. Устрицька Н. І. Кваліфікація повторності злочинів: монографія. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2013. 216 с.

190. Навроцький В. О. Теоретичні поняття кримінально-правової кваліфікації. К.: Атіка, 1999. 464 с.

191. Баулін Ю.В. Проблеми застосування кримінально-правових норм органами досудового слідства. *Правова система України: історія, стан та перспективи: у 5 т.: Т. 5: Кримінально-правові науки: Актуальні проблеми боротьби зі злочинністю в Україні* / за заг. ред. В.В. Сташиса. Харків: Право, 2008. С. 416-420.

192. Белкін Л.М., Юринець Ю.Л., Белкін М.Л. Методологія визначення податкової відповідальності: співвідношення адміністративного та кримінального права. *Filosofs'ki ta metodologični problemi prava*. 2019. № 1 (17). С. 43-50.

193. Ухвала Київського апеляційного суду від 21.01.2019 року у справі № 11-cc/824/765/2019. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79542999>

194. Ухвала Печерського районного суду від 03.10.2018 у справі № 757/48401/18-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77769998>

195. Постановою Великої Палати Верховного Суду від 23.05.2018 у справі № 243/6674/17-к, провадження № 13-16сво18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74475959>

196. Лоневський Л. М. Загальний аналітичний огляд досліджень результатів оперативно-розшукової діяльності та їх використання під час досудового розслідування щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2018. Вип. 1. С. 260-269.

197. Ухвала Печерського районного суду у місті Києві ухвалою від 19.10.2018 по справі № 757/50148/18-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78031243>

198. Вирок Голосіївського районного суду міста Києва від 5 червня 2023 року у справі № 752/5718/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111312846>

199. Вирок Подільського районного суду міста Києва від 31.07.2023 року у справі № 758/9/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112519488>

200. Вирок Жовтневого районного суду м. Запоріжжя від 08 квітня 2024 року у справі № 331/329/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118178048>

201. Вирок Любомльського районного суду Волинської області від 18 березня 2024 року у справі № 163/439/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117754594>

202. Вирок Івано-Франківського міського суду Івано-Франківської області від 15 лютого 2024 року у справі № 344/9859/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117033588>

203. Вирок Шевченківського районного суду м. Києва від 23 жовтня 2023 року у справі № 761/31966/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114351292>

204. Кримінальне право : навч. посіб. / О. О. Дудоров, М. І. Хавронюк; за заг. ред. М. І. Хавронюка. Київ : Ваіте. 944 с.
205. Письменський Є.О. Теоретико-прикладні проблеми звільнення від покарання та його відбування за кримінальним правом України : монографія / наук. ред. д-р юрид. наук, проф. О. О. Дудоров; МВС України, Луган. держ. ун-т внутр. справ ім. Е. О. Дідоренка. Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2014. 728 с.
206. Хавронюк М.І. Заходи кримінально-правового впливу: які вони мають бути? *Юридичний вісник України*. 2013. № 21. С. 21-25.
207. Козаченко О. В. Кримінально-правові заходи в Україні: культурно-антропологічна концепція : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : Одеса, 2012. 40 с.
208. Горох О.П. Звільнення від покарання та його відбування за кримінальним правом України : дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2019. 42 с.
209. Книженко О.О. Теоретичні засади встановлення санкцій у кримінальному праві : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2012. 431 с.
210. Митрофанов А.А. Основні напрямки кримінально-правової політики в Україні: формування та реалізація. Одеса : Вид-во Одес. юрид. ін-ту НУВС, 2004. 132 с.
211. Драган О.В. Поняття й види заходів кримінально-правового впливу. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 1. С. 202–205.
212. Киричко В.М. Про особливості кримінально-правових заборон та їх значення для суспільних відносин і застосування Кримінального кодексу України. *Кримінально-правове регулювання та забезпечення його ефективності* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 18–19 жовт. 2018 р.) / редкол.: В. Я. Тацій (голов. ред.), В. І. Борисов (заст. голов. ред.) та ін. Харків : Право, 2018. С. 197-199.
213. Яценко А.М. Класифікація заходів кримінально-правового характеру. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2013. Вип. 3. Т. 2. С. 123–127.

214. Пономаренко Ю.А. Кримінальна відповідальність та інші заходи кримінально-правового характеру. *Фундаментальні проблеми кримінальної відповідальності* : матеріали наук. полілогу (м. Харків, 7 верес. 2018 р.) / упоряд.: Ю. В. Баулін, Ю. А. Пономаренко. Харків : Право, 2018. С. 59–60.

215. Пономаренко Ю.А. Кримінальна відповідальність, покарання та інші заходи кримінально-правового характеру в системі кримінально-правових наслідків вчинення злочину. *Проблеми науки кримінального права та їх вирішення у законотворчій та правозастосовній діяльності* : матеріали міжнар. наук-практ. конф. (м. Харків, 8–9 жовтня 2015 р.) / редкол.: В. Я. Тацій (голов. ред.), В. І. Борисов (заст. голов. ред.) та ін. Харків : Право, 2015. С. 192–193.

216. Гуторова Н. О. Заходи кримінально-правового характеру. *Заходи кримінально-правового впливу: проблеми нормативної регламентації та ефективності застосування* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 7 лютого 2014 р.) / відп. ред. д-р юрид. наук, професор, академік С. В. Ківалов. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2014.

217. Ященко А. М. Заходи кримінально-правового характеру: поняття, зміст і сутність. *Форум права*. 2013. № 3. С. 785-787.

218. Козаченко О. В. Кримінально-правові заходи: культуро-антропологічний вимір : монографія. Миколаїв : Іліон, 2011. 504 с.

219. Бідна О. І. Конфіскація за кримінальним правом України : дис. ... канд. юрид. наук : Харків, 2019. 244 с.

220. Наден О. В. Теоретичні основи кримінально-правового регулювання суспільних відносин в Україні : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : Харків, 2013. 40 с.

221. Герасимчук Л. В. Звільнення неповнолітніх від кримінальної відповідальності та покарання із застосуванням примусових заходів виховного характеру : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2014. 243 с.

222. Ющик О. І. Зміст покарання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Право*. 2014. Вип. 26. С. 238-242.

223. Бажанов М. І. Кримінальне право України. Загальна частина / ред. Р. А. Лазарєва. Дніпропетровськ, 1992. 167 с.
224. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / Д. С. Азаров, В. К. Грищук, А. В. Савченко та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужі, В. В. Чернея. Київ : Юрінком Інтер, 2016. 1064 с.
225. Посудевський І. В. Поняття та мета покарання. *Актуальні проблеми кримінального права* : матеріали Х Всеукр. наук.-теорет. конф., присвяч. пам'яті професора П. П. Михайленка (Київ, 22 листопада 2019 року). Київ, 2019. С. 281-283.
226. Пономаренко Ю. А. Загальна теорія визначення караності кримінальних правопорушень : монографія. Харків : Право, 2020. 720 с.
227. Вирок Суворовського районного суду м. Херсона від 6 травня 2014 року у справі № 668/5624/14-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/38532642>
228. Вирок Печерського районного суду м. Києва від 12.08.2014 року у справі № 757/11822/14-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/40102966>
229. Вирок Костянтинівського міськрайонного суду Донецької області від 19 січня 2022 року у справі № 233/3336/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102644185>
230. Вирок Лисичанського міського суду Луганської області від 02.07.2013 року у справі № 415/3857/13. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/32441173>
231. Вирок Володимир-Волинського міського суду Волинської області від 05.11.2012 року у справі № 1/0301/143/2012. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/27313386>
232. Туляков В.О. Призначення покарання. *Вісник Асоціації кримінального права України*. 2013. № 1. С. 208-227.
233. Трубников В. М., Шинкарьов Ю. В. Арешт як вид кримінального покарання та особливості його застосування : монографія. Харків : Харків юридичний, 2007. 288 с.

234. Вирок Івано-Франківського міського суду Івано-Франківської області від 07 вересня 2022 року у справі № 344/4967/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106114093>

235. Вирок Черкаського районного суду Черкаської області від 20 вересня 2022 року у справі №707/472/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106338996>

236. Вирок Ратнівського районного суду Волинської області від 16 січня 2023 року у справі № 166/1131/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108420840>

237. Гуцуляк М. В. Кримінально-виконавча характеристика покарання у виді громадських робіт : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.08 / Львів. держ. ун-т внутріш. справ. Львів, 2010. 234 с.

238. Рудник В. І. Позбавлення волі: негативні наслідки та заходи їхньої нейтралізації : монографія. Київ, 1999. 320 с.

239. Радов Г. О. Пенітенціарна ідея : думки на тему. Київ : МП Леся, 1997. 288 с.

240. Пономаренко О. Обмеження волі як вид покарання в Україні: історичний аспект (XX–XXI століття). *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2014. № 1. С. 132-137.

241. Новікова К. А. Обмеження волі як вид покарання : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.08 / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2015. 307 с.

242. Бодюл Є. М. Особливості та деякі проблеми виконання покарання у вигляді обмеження волі за кримінально-виконавчим кодексом України. *Проблеми пенітенціарної теорії і практики*. Київ, 2004. № 9. С. 241-246.

243. Богатирьов І. Г., Маковій В. В. Покарання у вигляді обмеження волі потребує вдосконалення. URL: <http://pravoznavec.com.ua/period/article/6023/%C1>

244. Попик С. С. Окремі аспекти виконання покарання у виді обмеження волі. *Інформація і право*. 2016. № 2(17). С. 167-172.

245. Стаднік В. В. Виконання покарання у виді позбавлення волі щодо неповнолітніх: історико-правовий аспект. *Публічне право*. 2019. № 2. С. 93-100.
246. Лисодєд О. В. Правові засади відносин засуджених до позбавлення волі із зовнішнім світом. *Проблеми законності* : зб. наук. праць. Харків, 2012. Вип. 119. С. 192-202.
247. Кріпак А. А. Покарання у вигляді позбавлення волі у законодавстві України та окремих країн Західної Європи. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2018. № 1(3). С. 105-114.
248. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 647 с.
249. Ухвала Голосіївського районного суду м. Києва від 16.09.2014 у справі 752/14651/14-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/41363510>
250. Ухвала Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 13.03.14 р. по справі № 5-8192км13
251. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 22.10.13 р. № 609, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.11.13 р. за № 1878/24410. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE27419>
252. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 20.12.12 р. по справі № 5-5787км12
253. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 14.02.13 р. по справі № 5-233км13
254. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 05.03.13 р. по справі № 5-5963км12
255. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 13.03.14 р. по справі № 5-8192км13

256. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 20.12.12 р. по справі № 5-5787км12

257. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ 14.02.13 р. по справі № 5-233км13 ВССУ

258. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 14.02.13 р. по справі № 5-233км13

259. Про затвердження Порядку використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи : наказ Міністерства фінансів України 16.06.2017 року № 585. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>

260. Ухвала судової палати Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 14.02.13 р. по справі № 5-233км13

261. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *Офіс Генерального прокурора*. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>

262. Вирок Вишгородського районного суду Київської області від 30 жовтня 2023 року у справі № 363/3861/13-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/34436737>

263. Хоменко В.П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1. С. 28–36.

264. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток

підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 6. ст.38.

265. Огляд світового досвіду впровадження нульового декларування та/або податкової амністії. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28844.pdf>

266. Задоя К.П. Податковий компроміс як обставина, що «перешкоджає» розвитку кримінально-правових відносин. *Право і громадянське суспільство*. 2014. № 1. С. 67-76.

267. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України 8 липня 2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

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

ДОДАТКИ

Додаток 1

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові публікації, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Цибохін О.М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 452-455. URL: http://lsej.org.ua/9_2022/112.pdf
2. Цибохін О.М. Податкове кримінальне правопорушення: визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. 2022. №3. С. 175-180. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v3_2022/21.pdf
3. Цибохін О.М. Генезис кримінальної заборони податкових правопорушень у вітчизняному законодавстві другої половини XX століття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2023. № 6. С. 267-273. URL: http://apnl.dnu.in.ua/6_2023/43.pdf
4. Цибохін О.М. Особливості кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану в Україні. *Київський часопис права*. 2024. № 1. С. 232-236. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/429>
5. Цибохін О.М. Щодо питання відповідальності за вчинення податкового кримінального правопорушення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2024. Том 35 (74) № 1. С. 158-161. URL: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2024/1_2024/29.pdf

Наукові публікації, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Цибохін О.М. Поняття податкового кримінального правопорушення. *Актуальні питання та перспективи розвитку кримінального аналізу в правоохоронній системі України* : матеріали міжвідом. наук.-практ. конф. (м. Київ, 11 серп. 2022 р.) / [редкол.: С. С. Чернявський, Д. І. Овсянюк, В. В. Корольчук]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. С. 314-317.
2. Цибохін О.М. Система оподаткування в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони. *Актуальні проблеми юридичної науки* : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Двадцять перші осінні юридичні читання» (м. Хмельницький, 6 жовтня 2022 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. С. 313-314.
3. Цибохін О.М. Удосконалення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах євроінтеграційних процесів. *Кримінальне право України перед викликами сучасності і майбуття: яким воно є і яким йому бути* : матеріали міжнар. наук. конференції (м. Харків, 21-22 жовт. 2022 р.) / редкол.: В.Я. Тацій, Ю.А. Пономаренко, Ю.В. Баулін та ін. Харків : Право, 2022. С. 196-199.
4. Цибохін О.М. Система кримінальних податкових правопорушень за кримінальним законодавством України. *Наукова та педагогічна спадщина професора Ю. Є. Полянського* : зб. мат. круглого столу (м. Одеса, 17 лютого 2023 р.) / відп. ред. проф. Н. М. Бакаянова ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2023. С. 141-144.
5. Цибохін О.М. Розвиток кримінальних заборон у сфері оподаткування за КК України 2001 року. *Консервативно-ліберальні ідеї Одеської школи кримінального права* : матеріали Одеської наук.-практ. конф. (м. Одеса, 24 лист. 2023 р.) / відп. ред. проф. Ю. Ю. Коломієць. Одеса : Видавництво «Юридика», 2024. С. 146-151.

ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ МАТЕРІАЛІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Основні положення та висновки дисертаційного дослідження виносилися на обговорення на засіданнях кафедри кримінального права Національного університету «Одеська юридична академія», а також розкриті у доповідях на: міжвідомчій науково-практичній конференції «Актуальні питання та перспективи розвитку кримінального аналізу в правоохоронній системі України» (м. Київ, 11 серпня 2022 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Двадцять перші осінні юридичні читання» «Актуальні проблеми юридичної науки» (м. Хмельницький, 6 жовтня 2022 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Кримінальне право України перед викликами сучасності і майбуття: яким воно є і яким йому бути» (м. Харків, 21-22 жовтня 2022 р.); круглому столі «Наукова та педагогічна спадщина професора Ю. Є. Полянського» (м. Одеса, 17 лютого 2023 р.); Одеській науково-практичній конференції «Консервативно-ліберальні ідеї Одеської школи кримінального права» (м. Одеса, 24 листопада 2023 р.).

ЗАКОН УКРАЇНИ**«Про внесення змін до Кримінального кодексу України щодо
відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері
оподаткування»**

Верховна Рада України постановляє:

1. Статтю 212 Кримінального кодексу України викласти у наступній редакції:

Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

1. Умисна несплата податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, 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 бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, -

карається штрафом від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або громадськими роботами на строк до двохсот сорока годин або обмеженням волі на строк до двох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, -

карається штрафом від десяти тисяч до п'ятнадцяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі до трьох років з позбавленням або позбавленням волі на той самий строк з

позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або організованою групою, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, -

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

4. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою цієї статті, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до повідомлення їй про підозру або не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення їй повідомлення про підозру, вона внесла до бюджету належні податки і збори, штрафні санкції та пеню, або вжила заходів щодо внесення підприємством, установою, організацією, ухилення від сплати податків і зборів з якого (якої) інкримінується цій службовій особі, вказаних сум до бюджету.

5. Діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

6. Діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, якщо такі діяння пов'язані з

придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними.

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

2. Статтю 212-1 Кримінального кодексу України викласти у наступній редакції:

Стаття 212-1. Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

1. Умисна несплата 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, якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах, -

карається штрафом від однієї тисячі до чотирьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або громадськими роботами на строк до двохсот сорока годин або обмеженням волі на строк до одного року з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах, -

караються штрафом від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років..

3. 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, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів в особливо великих розмірах, -

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років або позбавленням волі на той самий строк з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна

4. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою цієї статті, або діяння, передбачені частиною третьою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до повідомлення їй про підозру або не пізніше 10 календарних днів, наступних за днем вручення їй повідомлення про підозру, вона внесла 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), або вжила заходів щодо внесення підприємством, установою, організацією несплата внесків з якого (якої) інкримінується цій службовій особі, вказаних сум до бюджету.

5. Діяння, передбачені частинами першою - третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму податкових зобов'язань відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними.

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в тисячу і

більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

3. Цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування.

Голова Верховної Ради України

Р. СТЕФАНЧУК

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Ректор Національного університету

«Одеська юридична академія»

професор Голошак О.В.

«14» _____ 2024 року



АКТ

впровадження результатів дисертації

Цибихіна Олега Миколайовича

«Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика» на здобуття наукового ступеня вищої освіти доктора філософії спеціальності 081 — «право» в освітній процес Національного університету «Одеська юридична академія»

Комісія у складі: голови — першого проректора, професора М.Р. Аракеляна, членів комісії – проректора з навчальної роботи, професора Г.О. Ульянова; декана факультету прокуратури та слідства (кримінальної юстиції), доцента С.В. Стародубова; завідувача кафедри кримінального права, доцента О.В. Степаненко; начальника навчально-методичного відділу Л.В. Кузнецової, склали цей акт про те, що наукові статті та тези до міжнародних конференцій за результатами дисертації аспіранта кафедри кримінального права Національного університету «Одеська юридична академія» Цибихіна О.М. «Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика», поданої на здобуття наукового ступеня вищої освіти доктора філософії спеціальності 081 — «право», впровадженні у навчальний процес Національного університету «Одеська юридична академія» у рамках викладання занять всіх видів зі студентами з дисциплін: «Кримінальне право України», «Кримінально-правова охорона власності та економічної діяльності» «Кримінально-правова охорона економіки», «Сучасні проблеми кримінального права та кримінального процесу», а також у науково-дослідній роботі студентів університету.

Рекомендовано до використання у робочому процесі наступні публікації О.М. Цибихіна:

1. Цибихін О.М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 9. 2022. С. 352-455.
2. Цибихін О.М. Податкове кримінальне правопорушення: визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. №3. 2022. С. 175-180. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v3_2022/21.pdf
3. Цибихін О.М. Генезис кримінальної заборони податкових правопорушень у вітчизняному законодавстві другої половини XX століття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2023. № 6.

4. Цибохін О.М. Особливості кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану в Україні. *Київський часопис права*. 2024. № 1. С. 232-236.

5. Цибохін О.М. Щодо питання відповідальності за вчинення податкового кримінального правопорушення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2024. Том 35 (74) № 1.

6. Цибохін О.М. Поняття податкового кримінального правопорушення. Актуальні питання та перспективи розвитку кримінального аналізу в правоохоронній системі України : матеріали міжвідом. наук.-практ. конф. (Київ, 11 серп. 2022 р.) / [редкол.: С. С. Чернявський, Д. І. Овсянко, В. В. Корольчук]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. 333 с. С. 314-317.

7. Цибохін О.М. Система оподаткування в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони. Актуальні проблеми юридичної науки : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Двадцять перші осінні юридичні читання» (м. Хмельницький, 6 жовтня 2022 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. 403 с. С. 313-314.

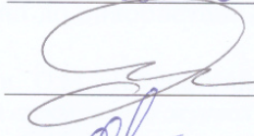
8. Цибохін О.М. Удосконалення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах євроінтеграційних процесів. Кримінальне право України перед викликами сучасності і майбуття: яким воно є і яким йому бути : матеріали міжнар. наук. конференції, м. Харків, 21-22 жовт. 2022 р. / редкол.: В.Я. Тацій, Ю.А. Пономаренко, Ю.В. Баулін та ін. Харків : Право, 2022. 352 с. С. 196-199.

9. Цибохін О.М. Система кримінальних податкових правопорушень за кримінальним законодавством України. Наукова та педагогічна спадщина професора Ю. Є. Полянського : зб. мат. круглого столу (Одеса, 17 лютого 2023 р.) / відп. ред. проф. Н. М. Бакайнова ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2023. 248 с. С. 141-144.

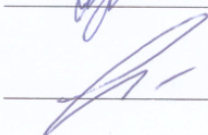
10. Цибохін О.М. Розвиток кримінальних заборон у сфері оподаткування за КК України 2001 року. Консервативно-ліберальні ідеї Одеської школи кримінального права : матеріали Одеської наук.-практ. конф. (м. Одеса, 24 лист. 2023 р.) / відп. ред. проф. Ю. Ю. Коломієць. Одеса : Видавництво «Юридика», 2024. 252 с. С. 146-151.

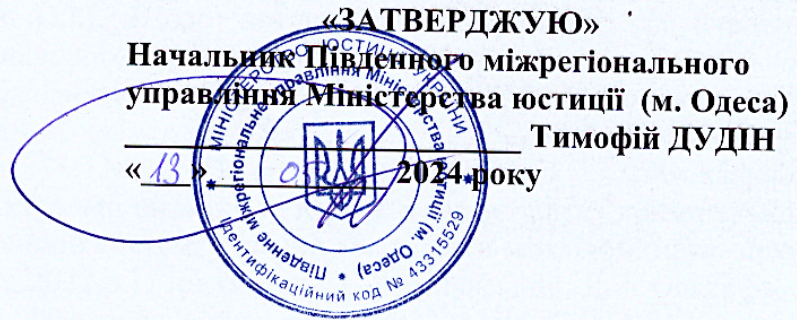
Голова комісії  проф. М.Р. Аракелян

Члени комісії  проф. Г.О. Ульянова

 доц. С.В. Стародубов

 доц. О.В. Степаненко

 Л.В. Кузнецова



АКТ

впровадження результатів дисертації
 Цибохіна Олега Миколайовича

«Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування:
 кримінально-правова характеристика» на здобуття наукового ступеня
 вищої освіти доктора філософії спеціальності 081 — «право» в діяльність
 Південного міжрегіонального управління Міністерства юстиції
 (м. Одеса)

Комісія у складі: голови - заступника начальника Південного міжрегіонального управління Міністерства юстиції (м. Одеса) Ольги Валеріївни ЗАХАРОВОЇ, членів комісії - начальника Управління банкрутства Дмитра Юрійовича ПОРОШИНА; начальника Управління бухгалтерського обліку та планово-фінансової діяльності - головного бухгалтера Валентини Андріївни СТУПАР, склали цей акт про те, що наукові статті та тези до міжнародних конференцій за результатами дисертації аспіранта кафедри кримінального права Національного університету «Одеська юридична академія» Цибохіна О.М. на тему «Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика», поданої на здобуття наукового ступеня вищої освіти доктора філософії спеціальності 081 — «право», впровадженні у рамках практичної діяльності Південного міжрегіонального управління Міністерства юстиції (м. Одеса).

Рекомендовано до використання у робочому процесі наступні публікації О.М. Цибохіна:

1. Цибохін О.М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 9. 2022. С. 352-455.
2. Цибохін О.М. Податкове кримінальне правопорушення: визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. №3. 2022. С. 175-180. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v3_2022/21.pdf
3. Цибохін О.М. Генезис кримінальної заборони податкових правопорушень у вітчизняному законодавстві другої половини ХХ століття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2023. № 6.
4. Цибохін О.М. Особливості кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану в Україні. *Київський часопис права*. 2024. № 1. С. 232-236.

5. Цибохін О.М. Щодо питання відповідальності за вчинення податкового кримінального правопорушення. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки.* 2024. Том 35 (74) № 1.

6. Цибохін О.М. Поняття податкового кримінального правопорушення. Актуальні питання та перспективи розвитку кримінального аналізу в правоохоронній системі України : матеріали міжвідом. наук.-практ. конф. (Київ, 11 серп. 2022 р.) / [редкол.: С. С. Чернявський, Д. І. Овсянюк, В. В. Корольчук]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2022. 333 с. С. 314-317.

7. Цибохін О.М. Система оподаткування в Україні як об'єкт кримінально-правової охорони. Актуальні проблеми юридичної науки : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Двадцять перші осінні юридичні читання» (м. Хмельницький, 6 жовтня 2022 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. 403 с. С. 313-314.

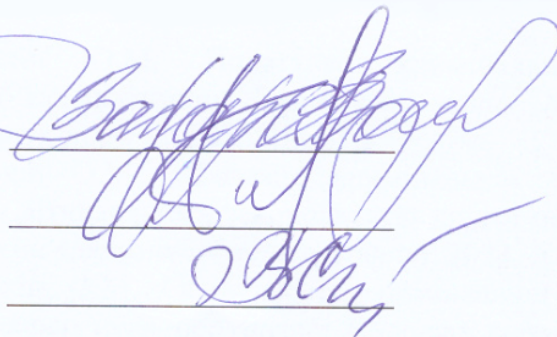
8. Цибохін О.М. Удосконалення кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах євроінтеграційних процесів. Кримінальне право України перед викликами сучасності і майбуття: яким воно є і яким йому бути : матеріали міжнар. наук. конференції, м. Харків, 21-22 жовт. 2022 р. / редкол.: В.Я. Тацій, Ю.А. Пономаренко, Ю.В. Баулін та ін. Харків : Право, 2022. 352 с. С. 196-199.

9. Цибохін О.М. Система кримінальних податкових правопорушень за кримінальним законодавством України. Наукова та педагогічна спадщина професора Ю. Є. Полянського : зб. мат. круглого столу (Одеса, 17 лютого 2023 р.) / відп. ред. проф. Н. М. Бакаянова ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2023. 248 с. С. 141-144.

10. Цибохін О.М. Розвиток кримінальних заборон у сфері оподаткування за КК України 2001 року. Консервативно-ліберальні ідеї Одеської школи кримінального права : матеріали Одеської наук.-практ. конф. (м. Одеса, 24 лист. 2023 р.) / відп. ред. проф. Ю. Ю. Коломієць. Одеса : Видавництво «Юридика», 2024. 252 с. С. 146-151.

Голова комісії

Члени комісії



Ольга ЗАХАРОВА

Дмитро ПОРОШИН

Валентина СТУПАР