

## КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Резніченко Г. С.

У науковій статті розглядаються питання суспільної небезпечності ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Розкриваються питання кримінально-правової характеристика даного кримінального правопорушення, аналізуються етапи розвитку кримінальної відповідальності за вказане кримінальне правопорушення.

Автор зазначає, що економіка держави і її податкова політика тісно пов'язані одна з одною. Незважаючи на те, що останнім часом у державний бюджет надходить безліч платежів, зборів і мит, основним джерелом, як і раніше, залишаються податки з фізичних і юридичних осіб. Доходи від сплати встановлених податків і зборів направляються на пенсійне та соціальне забезпечення населення, безкоштовну освіту й охорону здоров'я, підтримку і розвиток житлово-комунального господарства, фінансування оборонної та правоохоронної діяльності держави, реалізації намічених соціальних і цільових програм. Отже, шкоду від ненадходження до бюджету України обов'язкових платежів не можна недооцінювати.

Автор зазначає, що держава намагається сформувати сприятливі умови для створення та розвитку бізнесу (зокрема, малого та середнього). Наводяться приклади законодавчих ініціатив законодавця, направлених на сприяння розвитку бізнесу в Україні, доводиться, що кримінально-правова політика держави стосовно випадків ухилення від плати податків, зборів (обов'язкових платежів) є досить ліберальною.

На підставі аналізу практики розслідування кримінальних проваджень даного виду доводиться, що результативність розслідування таких кримінальних проваджень, якщо його вимірювати компенсаційною функцією, простежується в основному завдяки добровільному відшкодуванню збитків (сплата донарахованих податків) для подальшого звільнення посадових осіб від відповідальності за частиною 4 статті 212 Кримінального кодексу України.

**Ключові слова:** ухилення, кримінальна відповідальність, податки, збори (обов'язкові платежі), кримінально-правова політика.

**Reznichenko H. S. Criminal liability for tax evasion, fees (mandatory payments)**

The scientific article examines the issues of social danger of tax evasion, fees (mandatory payments). The article reveals the issues of criminal-legal characteristics of this criminal offense, analyzes the stages of development of criminal responsibility for the specified criminal offense.

The author notes that the economy of the state and its tax policy are closely related. Despite the fact that recently the state budget has received a lot of payments, fees and duties, the main source is still taxes from individuals and legal entities. Revenues from the payment of established taxes and fees are directed to pension and social security of the population, free education and health care, support and development of housing and communal services, financing of defense and law enforcement activities of the state, implementation of planned social and targeted programs. So, the damage from non-receipt of mandatory payments to the budget of Ukraine should not be underestimated.

The author notes that the state is trying to create favorable conditions for the creation and development of business (in particular, small and medium-sized). Examples of legislative initiatives of the legislator aimed at promoting business development in Ukraine are given, including it is proved that the criminal law policy of the state in relation to cases of tax evasion, fees (mandatory payments) is quite liberal.

Based on the analysis of the practice of investigating criminal proceedings of this type, it is proved that the effectiveness of the investigation of criminal proceedings of this type, if measured by the compensatory function, can be traced mainly through voluntary compensation for losses (payment of additional taxes) for the subsequent release of officials from liability for h. 4 Article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

**Key words:** evasion, criminal liability, taxes, fees (mandatory payments), criminal law policy.

**Постановка проблеми та її актуальність.** Фізичні та юридичні особи зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі. Доходи від сплати встановлених податків і зборів направляються на пенсійне та соціальне забезпечення населення, безкоштовну освіту й охорону

здоров'я, підтримку і розвиток житлово-комунального господарства, фінансування оборонної та правоохоронної діяльності держави, реалізації намічених соціальних і цільових програм. Отже, шкоду від ненадходження до бюджету України обов'язкових платежів не можна недооцінювати.

Незважаючи на те, що останнім часом у державний бюджет надходить безліч платежів, зборів і мит, основним джерелом, як і раніше, залишаються податки з фізичних і юридичних осіб. Очевидно, що економіка держави і її податкова політика тісно пов'язані одна з одною. Нині через непросту економічну ситуацію в Україні найбільш гостро постає питання про відповідальність осіб за ухилення від сплати податків, зборів / обов'язкових платежів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми кримінальної відповідальності у сфері господарської діяльності, зокрема оподаткування, у різні періоди розглядали такі автори, як: П.П. Андрушко, В.І. Борисов, Л.П. Брич, Б.В. Волженкін, Н.О. Гуторова, О.О. Дудоров, О.Г. Кальман, М.Й. Коржанський, Я.М. Кураш, П.С. Матишевський, М.І. Мельник, В.О. Навроцький, О.І. Перепелиця, В.М. Попович, В.В. Сташис, Є.Л. Стрельцов, В.Я. Тацій, М.І. Хавронюк та інші.

**Метою статті** є дослідження кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів / обов'язкових платежів як чинника, що дестабілізує економіку.

**Виклад основного матеріалу.** Як зазначає Ю.Ю. Якимчук, ухилення від оподаткування породжує розвиток багатьох проблем економічного і соціального характеру: зростає корупція і підвищується рівень злочинності, збільшується відтік капіталу за кордон, порушуються правила чесної конкуренції, неналежно фінансується суспільний сектор економіки, не отримуються необхідні суми коштів для потреб держави, що, у свою чергу, спричиняє збільшення кількості податків та зростання ставок оподаткування [1].

У джерелах іноді можна знайти абсолютно різні поняття, які використовуються науковцями в описі способів ухилення від сплати податків, зборів / обов'язкових платежів, як-от: «зменшення податків», «відхід від податків», «ухилення від податків», «уникання сплати податків», «обхід податків», «мінімізація податків», «податкова оптимізація», «податкове планування» тощо. Деякі автори фактично ототожнюють ці поняття і дозволяють собі вільність у їх трактуванні, що, на наш погляд, не зовсім правильно. У сучасній науковій літературі під час розгляду питань зни-

ження податкового навантаження, зменшення розміру окремих податків, допустимих і можливих методів для досягнення названих результатів тощо вживаються терміни «мінімізація оподаткування», «оптимізація оподаткування» і «податкове планування».

Варто зазначити, що в податковому законодавстві жодне з перелічених понять не вживають. Отже, про нормативну термінологію в даному разі говорити не доводиться. Якщо мінімізація - це максимальне зниження сум податків, то податкова оптимізація - це процес, пов'язаний із досягненням визначених пропорцій усіх аспектів діяльності суб'єкта господарювання загалом, здійснюваних ним операцій і проєктів, тобто в разі податкової мінімізації контролюються тільки податки підприємства, а за податкової оптимізації - усі аспекти його діяльності. У разі використання у практиці підприємницької діяльності можливості мінімізації або оптимізації оподаткування виникає ситуація ухилення від сплати податків, що пов'язано з порушенням податкового законодавства.

Ухилення від сплати податків являє собою форму зменшення податкових та інших платежів, за якого платник податків навмисно або необережно зменшує розмір своїх податкових зобов'язань із порушенням чинного законодавства. Більшість учених і практиків вважають, що ухилення від сплати податків - прояв неефективної податкової системи. Необхідно відзначити зв'язок поняття «ухилення від сплати податків» із такими поняттями, як «схема ухилення від податків», «схема ухилення від оподаткування». Хоча теорія цих питань залишається неопрацьованою, на практиці вони широко використовуються. Під схемою ухилення від податків розуміється детальний опис взаємодії елементів конкретного способу ухилення від сплати податків. Під схемою ухилення від оподаткування розуміється детальний опис форм і методів виведення об'єктів з-під оподаткування платниками податків із метою ухилення від сплати податків, виявлення (розкриття) яких дозволяє підвищити результативність контрольних заходів. Тобто схема ухилення від оподаткування, по суті, - частковий вияв схеми ухилення від податків. Чинне законодавство, зокрема кримінальне законодавство, позначає цю категорію способів податкової оптимізації терміном «ухилення від сплати податків».

Варто відзначити той факт, що держава намагається сформулювати сприятливі умови для створення та розвитку бізнесу (зокрема, малого та середнього). В Україні підприємницька діяль-

ність здійснюється відповідно до Закону України «Про підприємництво» [2], ухваленого 7 лютого 1991 р., який діяв до ухвалення Господарського кодексу [3] від 16 січня 2003 р. № 436 - IV, з наступними змінами та доповненнями.

Відповідно до Стратегії розвитку малого і середнього підприємництва в Україні на період до 2020 р. передбачено активізацію фінансування малого і середнього підприємництва комерційними банками, розширення переліку кредитних послуг (гарантійні схеми, лізинг, факторинг, експорт, страхування тощо) і задоволення потреб малого і середнього підприємництва. Заохочення банківських установ до розроблення цільових довгострокових програм кредитування з низьким рівнем відсоткової ставки за кредитами малого і середнього підприємництва для задоволення соціальних потреб (освіта, індивідуальне будівництво, започаткування підприємницької діяльності, споживчі позики тощо) та здійснення заходів, спрямованих на екологізацію діяльності малого і середнього підприємництва (виробництво еко- та біопродуктів, упровадження «зелених технологій») [4].

Не можна залишити поза увагою досить ліберальну кримінально-правову політику України стосовно ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Так, ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» з'явилася з ухваленням Кримінального кодексу України у 2001 р., але постійно реформувалася. Зміни до цієї статті вносилися у 2008, 2010, 2011, 2014, 2018 та 2019 рр. У різні роки законодавець посилював відповідальність за це діяння, але, з іншого боку, відбувалися зміни, направлені на лібералізацію такої відповідальності шляхом уведення спеціальних кримінально-правових норм, які передбачають звільнення від кримінальної відповідальності та підвищення розміру значної, великої й особливо великої шкоди як обов'язкової ознаки об'єктивної сторони даного кримінального правопорушення, а також відповідні підстави для притягнення до кримінальної відповідальності.

Безпосереднім об'єктом злочину, який передбачено у ст. 212 Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», є суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України. Предметом цього злочину є податки, збори (обов'язкові платежі). Визначення податку та збору, перелік податків та зборів, платники, ставки й об'єкт оподаткування,

а також механізм справляння податків і зборів зазначено в Податковому кодексі України як єдиному кодифікованому законодавчому акті. На думку В.В. Олійниченка, такий підхід є свого роду дорожньою картою для правозастосування, адже суди лише у виняткових випадках можуть відходити від правових висновків Верховного Суду України, а дії інших учасників кримінального провадження спрямовані на доведення певних обставин саме перед судом [5, с. 203].

Об'єктивній стороні властиві такі ознаки: діяння у вигляді ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що належать до системи оподаткування; наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах; причинний зв'язок між зазначеними діяннями та наслідками.

У ст. 212 Кримінального кодексу України не конкретизовано способи вчинення злочину, однак ключовим поняттям розрахунків за податками та зборами є податкове зобов'язання за звітний період, що відображено в податковій звітності.

Л.М. Лихошерст вважає, що способи вчинення цього злочину є різноманітними, натепер, незважаючи на велику кількість запропонованих науковцями класифікацій, жодна з них не може повною мірою охопити всі ті способи, за допомогою яких злочинці здійснюють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У зв'язку із цим законодавець у формулюванні диспозиції ст. 212 Кримінального кодексу України вирішив уникнути переліку способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), надаючи, таким чином, органам досудового розслідування можливість відповідати тим викликам, які злочинці ставлять перед державою, виявляти нові способи ухилення та запобігати злочинним посяганням [6, с. 151].

Злочин, передбачений у ст. 212 Кримінального кодексу України, вважається закінченим із моменту настання наслідків - фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, що мали бути сплачені у строки та в розмірах, що передбачені законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір, а якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії, - з моменту фактичного ухилення від виконання такої дії (наприклад, укладення угоди або договору). Тобто склад злочину є матеріальним.

Суб'єкт злочину є спеціальним, тобто це - службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Суб'єкти злочину можуть бути об'єднані однією загальною категорією - платник податків, зборів (обов'язкових платежів).

Суб'єктивній стороні злочину властивий умисел, як прямий, так і непрямої. Порушення порядку сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), що сталися внаслідок помилки, спірного тлумачення нормативних документів, оптимізації сплати певних відрахувань, злочинними діями визнані бути не можуть.

У ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності. Зазначимо, що особа може претендувати на такий вид звільнення від кримінальної відповідальності тільки тоді, коли скоїла правопорушення вперше. Інакше положення зазначеної норми не застосовуються [7, с. 223-225].

Реалізація положення ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України в частині звільнення від кримінальної відповідальності ускладнюється, якщо факт несплати було виявлено внаслідок перевірки, призначеної після порушення кримінальної справи.

Що ж стосується нововведень до Кримінального кодексу України, які зосереджено в ч. 5 ст. 212 Кодексу, зазначимо, що діяння, передбачені ч. ч. 1 та 3 цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозд. 9-2 розд. XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (ч. 5 ст. 212 Кримінального кодексу України) [8, с. 34].

Як показує практика розслідування кримінальних проваджень даного виду, протягом перших дев'яти місяців 2020 р. було зареєстровано 784 кримінальні правопорушення за ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів). На рівні судового розгляду не було постановлено жодного вироку - ані виправданого, ані обвинувального. За розглядуваний період було постановлено 23 ухвали про звільнення від кримінальної відповідальності та закриття провадження у справі, де більшість (10 ухвал) постановлені у зв'язку зі сплатою податків у бюджет (ч. 4 ст. 212 Кримінального

кодексу України), а також значна кількість (9 ухвал) - у зв'язку із закінченням строків притягнення до кримінальної відповідальності та вироків.

Звільнення від відповідальності за ухвалами у зв'язку зі сплатою податку (відшкодування збитку) відбулося на загальну суму 746 668 680 грн. Водночас за вирокими, постановленими в той же період, присуджено лише 4 133 044, 57 грн. Отже, можна припустити, що результативність розслідування кримінальних проваджень даного виду, якщо його вимірювати компенсаційною функцією, простежується в основному завдяки добровільному відшкодуванню збитків (сплата донарахованих податків) для подальшого звільнення посадових осіб від відповідальності за ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України [9].

**Висновки.** Отже, політика держави стосовно кримінальної відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України є правильною. Поєднання суворості мір кримінального покарання з наявністю спеціальних видів звільнення від кримінальної відповідальності є правильним вектором удосконалення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

#### Література

1. 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>.
2. Про підприємництво : Закон України від 7 лютого 1991 р. № 698-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text>.
3. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/436-15>.
4. Про схвалення Стратегії розвитку малого і середнього підприємництва в Україні на період до 2020 р. : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 504-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/504-2017-%D1%80>.
5. Олійниченко В.В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 4. С. 201-208.
6. 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.



## Протидія злочинності: проблеми практики та науково-методичне забезпечення

---

7. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 647 с. С. 223-225.

8. 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.

9. Статистика кримінальних проваджень за статтею 212 КК України за три квартали 2020 р. URL:

<http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-under-art-212-of-the-criminal-code-of-ukraine-for-three-quarters-of-2020/>.

*Резніченко Г. С.,  
кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри кримінального права та  
кримінології  
Одеського державного університету  
внутрішніх справ*