

**ЩОДО ДЕЯКИХ ПИТАНЬ КВАЛІФІКАЦІЇ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ,
ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) (СТ. 212 КК УКРАЇНИ)****REGARDING CERTAIN ISSUES OF QUALIFYING TAX EVASION,
ARTICLE 212 OF THE CRIMINAL CODE OF UKRAINE**

**Харитонов С.О., д.ю.н., професор,
завідувач кафедри кримінально-правової політики**

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,

**Гальцова В.В., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри кримінально-правової політики**

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті аналізуються проблеми, які виникають при кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Автор зазначає, що процес встановлення та утримання податків є необхідним для існування економічної системи держави. Діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування у різних сферах потребує певного обсягу фінансових ресурсів, які формуються у бюджетах різних рівнів, зокрема - за рахунок податкових надходжень. Механізми правового регулювання податкової системи держави повинні забезпечувати прозорість цієї системи в цілому та її ефективність, зокрема, у сфері забезпечення держави податками, а також запобігання податковим кримінальним правопорушенням з метою нейтралізації їх суспільно небезпечних наслідків для економіки.

В свою чергу ухилення від сплати податків зменшують можливості держави на втілення різноманітних соціальних програм, що в подальшому впливають на стабільність життя населення. Складнощі, які виникають при кваліфікації цього кримінального правопорушення, пов'язані з бланкетною диспозицією статті 212 КК України, що визначається спеціальною (змішаною) протиправністю. Структура бланкетної диспозиції кримінально-правової норми зобов'язує тлумачити її зміст застосовуючи системний (комплексний) підхід, субсидіарно конкретизуючи її. Іншими словами, кримінально-правова заборона уточнюється за рахунок деталізації (детальної регламентації) ознак кримінального правопорушення нормами інших (некримінальних) позитивних галузей права.

Працівникам правоохоронних органів необхідно довести порушення, що потребує встановлення відповідної форми та виду вини як до порушення кримінально-правової заборони, так і до порушення приписів інших галузей позитивного права. Також зазначено, що безпідставні постійні зміни норм кримінального законодавства не кращим чином впливають на роботу правоохоронних органів та суду.

Ключові слова: податкове кримінальне правопорушення, кримінальна відповідальність, податки та збори, кримінально-правова кваліфікація, система оподаткування України.

The article examines the problems arising in the qualification of tax evasion. The author emphasizes that the process of establishing and collecting taxes is essential for the existence of the state's economic system. The activities of state authorities and local self-government in various spheres require a certain amount of financial resources, which are formed in the budgets of different levels, including through tax revenues. The mechanisms of legal regulation of the state's tax system should ensure transparency of this system as a whole and its efficiency, particularly in terms of providing the state with taxes and preventing tax criminal offenses in order to neutralize their socially dangerous consequences for the economy.

In turn, tax evasion reduces the state's ability to implement various social programs, which subsequently affects the stability of people's lives. The difficulties arising in the qualification of this criminal offense are associated with the blanket disposition of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, which is defined by special (mixed) unlawfulness. The structure of the blanket disposition of a criminal law norm obliges its interpretation using a systemic (comprehensive) approach, further specifying it subsidiarily. In other words, the criminal law prohibition is refined through the detailing (detailed regulation) of the elements of the criminal offense by norms of other (non-criminal) branches of law.

Law enforcement officers need to prove violations that require establishing the appropriate form and type of guilt both for the violation of criminal law prohibitions and for violations of the provisions of other branches of positive law. Law enforcement officers need to prove violations that require establishing the corresponding form and type of guilt both for the violation of criminal law prohibitions and for violations of provisions of other branches of positive law. It is also noted that unjustified constant changes in criminal legislation norms do not improve the work of law enforcement agencies and the judiciary.

Key words: tax criminal offense, criminal liability, taxes and fees, criminal law qualification, taxation system of Ukraine.

Постановка проблеми та її актуальність. Актуальність цієї теми обумовлена важливістю забезпечення якості та рівня життя населення, формування інструментів стійкого розвитку України та її територій, що потребує своєчасного вирішення завдань, поставлених перед органами державної влади та місцевого самоврядування, передбачених законодавством, виконання покладених на них функцій.

Діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування у різних сферах потребує певного обсягу фінансових ресурсів, які формуються у бюджетах різних рівнів, зокрема - за рахунок податкових надходжень. Податки, що формують бюджети різних рівнів, забезпечують функціонування держави як такої, а отже, дії, що перешкоджають надходженню передбачених законом податкових платежів, мають негативний вплив на економічну систему держави, зменшують її можливості досягнення поставлених стратегічних і тактичних цілей.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика кримінальної відповідальності за господарські

кримінальні правопорушення в різні часи цікавила наступних науковців: П.П. Андрушко, В.І. Борисов, Л.П. Брич, Б.В. Волженкін, Н.О. Гуророва, О.О. Дудоров, О.Г. Кальман, М.І. Коржанський, Я.М. Кураш, П.С. Магишевський, 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 інших.

Мета статті. Дослідження проблемних питань кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Виклад основного матеріалу. Будь-яка сучасна держава не може обходитися без власних фінансових коштів, що дозволяють їй здійснювати внутрішні та зовнішні функції. Такими коштами є податки. Податки - обов'язкові платежі, що стягуються державою з доходів або майна юридичних або фізичних осіб.[1] Стаття 67 Конституції України зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах встановлених законом.[2] Оподаткування в повному обсязі відкриває двері для держави

у втіленні соціальних програм, що гарантують населенню країни достойне існування та стабільність. Невиплата податків призведе до позбавлення державу цієї можливості, покладенням бременів на інші сектори та зниженням якості життя громадян. Держава завжди стояла та стоїть на охороні своїх економічних інтересів, вживаючи належних заходів кримінально-правового характеру проти правопорушників, включаючи тих, хто порушує податкову дисципліну.

Механізми правового регулювання податкової системи держави повинні забезпечувати прозорість цієї системи в цілому та її ефективність, зокрема, у сфері забезпечення держави податками, а також запобігання податковим кримінальним правопорушенням з метою нейтралізації їх суспільно небезпечних наслідків для економіки. Норми кримінального кодексу, що охороняють суспільні відносини в сфері оподаткування, які зосереджені в Розділі VII Особливої частини КК «Кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності» відіграють важливу роль, забезпечуючи як превентивну функцію, так і реагуючи шляхом застосування покарання до осіб, які вчинили кримінальні правопорушення у вищезазначеній сфері, встановлюють соціальну справедливість. [3, с. 248-256]

Головною проблемою норм кримінального законодавства, які передбачають покарання за кримінальні правопорушення в сфері оподаткування, є пошук балансу між справедливістю та невідворотністю покарання і економічною ефективністю, необхідністю захисту прав особистості та свободи підприємництва. [4, с. 200-203] Кримінально-правові норми, які забезпечують охорону суспільних відносин у сфері оподаткування передбачені в ст. 212 КК України (далі КК) (ухилення від сплати податків, зборів, (обов'язкових платежів) та 212-1 КК (ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування). [5]

Специфіка побудови зазначених норм, як й всіх інших, що розташовані в Розділі VII Особливої частини КК полягає в бланкетності їх диспозиції, що викликає відповідні складнощі при кваліфікації, та доказуванні наявності в діяннях винного складу кримінального правопорушення. Ці недоліки, як правило, пов'язані з проблемами тлумачення як норм кримінального, так і податкового та фінансового законодавства, які конкретизують (уточнюють), при цьому ніяким чином не збільшують обсяг або зміст кримінального правопорушення. [6, с. 272-282] Структура бланкетної диспозиції кримінально-правової норми зобов'язує тлумачити її зміст застосовуючи системний (комплексний) підхід, субсидіарно конкретизуючи її. Іншими словами, кримінально-правова заборона уточнюється за рахунок деталізації (детальної регламентації) ознак кримінального правопорушення нормами інших (некримінальних) позитивних галузей права. Деякі науковці безпідставно (на наш погляд) розширюють можливість бланкетних диспозицій, стверджуючи що адреси їх посилення не обмежуються законодавством, а в деяких випадках можуть оперувати навіть правовими звичаями. [7, с. 4] Підставою побудови бланкетних диспозицій в кримінальному кодексі є неможливість повністю конкретизувати ознаки складу кримінального правопорушення внаслідок складності ознак дії або бездіяльності, предмету кримінального правопорушення, суспільної небезпечності наслідків тощо. Відповідно до думки, яку висловили судді Конституційного Суду України в рішенні від 19 квітня 2000 р. № 6-рп/2000 «Бланкетна диспозиція кримінально-правової норми лише називає або описує злочин, а для повного визначення його ознак відсилає до інших галузей права. Основна особливість бланкетної диспозиції полягає в тому, що така норма має загальний і конкретизований зміст. Загальний зміст бланкетної диспозиції передається словесно-документною формою відповідної статті Осо-

бливої частини Кримінального кодексу України і включає положення інших нормативно-правових актів у тому вигляді, в якому вони сформульовані безпосередньо в тексті статті» [8]

Диспозиція ст. 212 КК лише в загальному вигляді (податки, збори (обов'язкові платежі), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку....) вказує на те джерело права, в якому мають бути передбачені певні конкретизуючі норми, за порушення яких настає кримінальна відповідальність за ст. 212 КК, тобто з'ясування її (диспозиції) змісту та сенсу потребує звернення до пов'язаних з кримінальним інших галузей законодавства. [4, с. 200-203] Зрозуміло, що перш за все йдеться про норми Податкового кодексу України але не слід виключати й інші підзаконні нормативні акти – постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, листи Державної податкової служби України і т.п. Слід зазначити, що досить часто нормативно-правові акти згаданих державних інституцій протирічать один іншому й тут вже мова йде про конкуренцію правових норм, тобто працівник правоохоронного органу повинний не лише комплексно проаналізувати всі нормативно-правові акти до яких відсилає ст. 212 КК, а й визначити положення якого нормативно-правового акту позитивного права слід використовувати при доказуванні наявності складу кримінального правопорушення.

Розглядаючи об'єктивну сторону кримінального правопорушення, а саме «ухилення» від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), слід відмітити, що науковці по-різному розуміють способи ухилення. Так, Г.С. Резніченко навів наступні: «зменшення податків», «відхід від податків», «ухилення від податків», «уникання сплати податків», «обхід податків», «мінімізація податків», «податкова оптимізація», «податкове планування», при цьому автор зазначає, що податкове законодавство не вживає жодне з перелічених понять. [9, с. 46-50] Український тлумачний словник під «ухиленням» розуміє намагання не робити чого-небудь, не брати участь в чомусь, уникати чогось. [10, с. 1550] На нашу думку, мінімізація податків або податкова оптимізація не завжди є протиправним способом ухилення від сплати податків. Підприємств, використовуючи прогалини вітчизняного законодавства може законно зменшувати фінансовий тягар на свій бізнес. І хоча, таким чином, він ухиляється від сплати податків, зменшуючи базу оподаткування чи в інший спосіб, якщо це відбувається в межах правового поля його дії не містять складу кримінального правопорушення. Високо ефективність підприємницької діяльності, перш за все, передбачає зменшення витрат й підвищення доходів. Виходячи з цього положення під ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід розуміти протиправне уникнення від сплати податків.

Розглядаючи кримінальні провадження по вказаній категорії справ правоохоронні органи та суд повинні дотримуватися певного алгоритму. По-перше, слід чітко з'ясувати в який спосіб здійснюється ухилення (правомірний чи протиправний) від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Якщо мова йде про протиправний спосіб ухилення необхідно визначити норми яких нормативно-правових актів було порушено і в чому саме визначається це порушення. Далі, виходячи з того, ст. 212 КК містить матеріальний склад кримінального правопорушення і суспільно небезпечні наслідки визначаються у фактичному ненадходженні до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в значних розмірах (ч. 1), у великих розмірах (ч.2), у особливо великих розмірах (ч.3) необхідно підрахувати розмір збитків. Завершуючи констатацію наявності об'єктивної сторони кримінального правопорушення слід визначити наявність причинного зв'язку між шкодою, яку зазнали бюджети

чи державні цільові фонди та порушенням положень не лише податкового законодавства, а норми КК, тому що бланкетні диспозиції передбачають так звану спеціальну (змішану) протиправність. Модель протиправності, як юридичної конструкції означає те, що вона в першу чергу ідентифікує діяння та визначає, які саме ознаки цих дій повинні бути встановлені кримінальним законом, щоб відповідна кримінально-правова заборона була конституційно обґрунтованою, а її кримінально-правова кваліфікація - повною. Це означає, що доктринальне розуміння складу кримінального правопорушення визначається розумінням та доведенням його протиправності.[11, с. 85-88] В свою чергу спеціальна (змішана) протиправність потребує встановлення відповідної форми та виду вини як до порушення кримінально-правової заборони, так і до порушення приписів інших галузей права. Специфіка такої протиправності полягає в тому, що правоохоронним органам необхідно встановлювати та доказувати наявність «подвійної вини» - вини щодо порушення нормативних приписів позитивного права, які зобов'язують фізичну чи юридичну особу сплачувати податки, збори (обов'язкових платежі), а також норми, передбаченої в ст. 212 КК.

Процес доказування ускладнюється наступними факторами: неузгодженість та інколи суперечливість підзаконної нормативно-правової бази різних органів виконавчої влади (плутанина в законах та інших нормативних актах фінансового та податкового права, невиконання яких

виступають першим рівнем кримінально-правової заборони, що в подальшому впливає визнання (невизнання) кримінальної протиправності, потребує, по можливості, уніфікації їх термінології та усунення протиріччя між ними); [4, с. 200-203] відсутність достатніх знань в галузі фінансового та податкового законодавства у працівників правоохоронних органів. Окремо слід зазначити те, що ст. 212 КК за час свого існування зазнала вже вісім змін, що також не полегшує розслідування цього кримінального правопорушення, якщо аналізувати цей склад під кутом проблем зворотної дії кримінального закону.

Висновок. Проблеми кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, які пов'язані зі спричиненням шкоди системі оподаткування України, перш за все полягають наявності незбалансованості нормативно-правових норм фінансового та податкового права, які, інколи мають протиріччя між собою. Це в кінцевому рахунку викликають складнощі в процесі доказування, як щодо порушення норм позитивного права, так і відповідної норми КК, що передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Численні зміни ст. 212 КК також не поліпшують роботу правоохоронних органів та суду. Зрозуміло, що закон це не статичне явище, він постійно знаходиться в динаміці, реагуючи на зміни в суспільному житті, проте відсутність системного (комплексного) підходу при внесенні змін в законодавство надає більше питань, чим відповідей на них.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.ada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130203/find?text=%CF%EE%E4%E0%F2%EA%EE%EC#Text>
2. Конституція України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80?find=1&text=%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82#w1_2
3. Haltsova, V.V., Kharytonov, S.O., Khramtsov, O.M., Zhytyni, O.O., Vasylyev, A.A. (2021). Criminal law as a means of protecting human rights and freedoms in the modern world. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 28(3), 248-256.
4. Харитонов С.О. Проблемні аспекти кваліфікації кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності на прикладі аналізу ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України). Законодавче забезпечення діяльності бюро економічної безпеки України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (17 травня 2021 року). Харків-Київ. С. 200-203.
5. Кримінальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
6. Панов М. І. Вибрані наукові праці з проблем правознавства. Київ: Ін Юре, 2010. 812 с.
7. Яремко Г.З. Бланкетні диспозиції в статтях Особливої частини Кримінального кодексу України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Г.З. Яремко ; Львів. ун-т внутр. справ. Львів, 2010. 21 с.
8. Рішення Конституційного Суду України від 19 квітня 2000 р. № 6-рп/2000. URL: <https://ccu.gov.ua/docs/413>
9. Резніченко Г.С. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Південноукраїнський правничий часопис*. 2021. № 2. С. 46-50
10. Український тлумачний словник (тезаурус) : 250000 слів / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2016. 1696 с.
11. Харитонов С.О. До питання протиправності військових злочинів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. 2017. Випуск 45. Том 2, С. 85-88