

УДК 343.3/.7

Крупко Яна Михайлівна –

кандидат юридичних наук, доцент,
начальник ад'юнктури (аспірантури)

Пенітенціарної академії України

ORCID: 0000-0002-1578-2303

Yana M. Krupko –

Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor,

Head of the PhD and Doctoral Program,

Penitentiary Academy of Ukraine

(34 Honcha Street, Chernihiv, 14000, Ukraine)

ORCID: 0000-0002-1578-2303

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків

Статтю присвячено висвітленню питання щодо кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Наголошено на тому, що не зважаючи на складні внутрішні обставини та зовнішню агресію, Україна знаходить можливість активно впроваджувати економічні, у тому числі й податкові перетворення у життя, відповідно до курсу, окресленому Національною економічною стратегією. Зауважено, що питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків регулюються Податковим кодексом України та Кримінальним кодексом України. Базовою статтею Кримінального кодексу України з даного питання є стаття 212, на характеристиці якої було зосереджено основну увагу. Встановлено, що кримінальна відповідальність настає за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку; кваліфікація статті виділяє діяння, які призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах; великих розмірах та особливо великих розмірах. Наголошено на особливостях обчислення розмірів ненадходження коштів до бюджетів, за які настає кримінальна відповідальність, а саме на необхідності застосування розміру податкової соціальної пільги. Означено, що підставою притягнення до кримінальної відповідальності за ст.212 КК України є не сам факт несплати податків чи інших обов'язкових платежів, а ухилення від виконання даного обов'язку. Тобто первинним в ухиленні від сплати податків є умисел на несплату грошових зобов'язань, а не сам факт їх наявності. Акцентовано увагу на тому, що кримінальним законодавством передбачено підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності за вчинене кримінальне правопорушення, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Ключові слова: кримінальна відповідальність, ухилення від сплати податків, податкове правопорушення, відповідальність, кримінальне правопорушення, податкова система України, правопорушення, склад правопорушення.

Ya.M. Krupko Criminal Liability for Tax Evasion

The article is devoted to the issue of criminal liability for tax evasion. Ukraine's modern tax system is the main instrument of fiscal policy aimed at providing financial resources for all areas of the State's activities, including the formation of budget revenues at various levels. An effective tax system is a factor of economic growth and development of the state. In Ukraine, tax evasion is a criminal offence, and during martial law, the liability may be even more severe. Given the current realities, the fight against tax evasion has been intensified through massive criminal proceedings, blocking of accounts, cancellation of benefits and control of banking transactions. This is done to fill the budget and counter economic threats.

The article emphasises that despite the difficult internal circumstances and external aggression, Ukraine finds an opportunity to actively implement economic, including tax, reforms in accordance with the course set

out in the National Economic Strategy. It is noted that criminal liability for tax evasion is regulated by the Tax Code of Ukraine and the Criminal Code of Ukraine. The basic article of the Criminal Code of Ukraine on this issue is Article 212, and the author focuses on its characterisation. The author establishes that criminal liability is incurred for intentional evasion of payment of taxes, duties (mandatory payments) included in the taxation system introduced in accordance with the procedure established by law; the qualification of the article distinguishes acts which led to actual non-receipt of funds in significant amounts, large amounts and especially large amounts to budgets or state trust funds. The author emphasizes the peculiarities of calculating the amount of underpayment to budgets for which criminal liability arises, namely, the need to apply the amount of tax social benefit. It is noted that the basis for criminal liability under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine is not the fact of non-payment of taxes or other mandatory payments, but rather evasion of this obligation. In other words, the primary element of tax evasion is the intention to fail to pay monetary obligations, and not the fact of their existence. The author emphasises that criminal law provides for the grounds for exemption of a person from criminal liability for a criminal offence if, prior to bringing him/her to criminal liability, taxes and duties (mandatory payments) are paid, and the damage caused to the state by their late payment (financial sanctions, penalties) is compensated.

Keywords: criminal liability, tax evasion, tax offense, liability, criminal offense, tax system of Ukraine, offense, corpus delicti.

Постановка проблеми. Податки відіграють провідну роль у становленні та розвитку будь-якої держави. Сучасна податкова система України виступає основним інструментом фіскальної політики, спрямованої на забезпечення фінансовими ресурсами всіх напрямків діяльності держави, у тому числі й на формування бюджетних доходів різних рівнів. Ефективна податкова система є чинником економічного зростання та розбудов держави. Реалії сьогодення, пов'язані із вторгненням росії, ще більше загострили проблеми фінансової нестабільності, залежності від зовнішньої допомоги, недосконалої податкової системи тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків присвятили свої наукові розвідки такі вітчизняні вчені як: П. Андрушко, В. Борисов, О. Задорожний, Л. Лихошерст, В. Мацюк, М. Мельник, В. О. Навроцький, О. Перепелиця, В. Попович, В. Сташис, В. Тацій, В. Тютюгін, М. Хавронюк та ін.

Метою статті є визначення сутності кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, яка передбачена статтею 212 Кримінального кодексу України.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до складеного американським фондом «1841» рейтингом, Україна включена до переліку країн з однією з найбільш складних і непривабливих податкових систем. Рейтинг має

назву «Tax Hells Index 2023» («Податкове пекло 2023») [1]. Згідно з авторами рейтингу, перше місце займає країна з найскладнішою економічною ситуацією. Україна в цьому рейтингу посідає четверте місце, проте варто відзначити, що згідно із звітом фонду, оцінка була проведена на підставі даних 2021 року, тобто перед початком військової агресії та воєнного стану в Україні. Отже, такий рейтинг свідчить про істотні недоліки, з якими стикається бізнес-спільнота та інвестори в процесі оподаткування [2].

Національна економічна стратегія України на період до 2030 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, одним із векторів подальшого розвитку України визначає поступове наближення української податкової системи до норм і стандартів Європейського Союзу. Стратегією визначено, що податкова система України є надто дискреційною і зумовлює тінізацію та офшоризацію економіки, а адміністрування податків залишається важливою проблемою. У контексті корпоративного податку в Україні діє податок на прибуток, який, хоча й має ставку, яка відповідає світовим практикам, водночас є дискреційним. Наприклад, існує можливість тиску податкових органів на підприємства при визначенні бази оподаткування. Така ситуація створює сприятливі умови для недоотримання необхідних фінансових ресурсів у державний бюджет. Більш того, дійсний характер

податкового регулювання може визначати можливості для виведення коштів в юрисдикції з меншим оподаткуванням, що відкриває можливості для бізнесу мінімізувати свої податкові зобов'язання та стимулює розгляд альтернативних шляхів оптимізації фінансів, що може призводити до втрати державним бюджетом значної частини потенційних надходжень [3].

Отже, перед Україною постають виклики, які, на жаль, з кожним роком тільки збільшуються, але наша країна, дотримуючись євроатлантичного курсу, прагне до вдосконалення та залишається стійкою.

Беручи до уваги вимоги Національної економічної стратегії, маємо говорити і про питання відповідальності за скоєні податкові правопорушення. Відповідно до чинного українського законодавства, за податкові правопорушення передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальності (ст.111 Податкового кодексу України) [4].

Так, одним з видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства України передбачено кримінальну відповідальність за вчинення дій, які підпадають під ознаки складу кримінального правопорушення, встановленого статтею 212 Особливої частини Кримінального кодексу України.

Кримінальна відповідальність настає за умисне ухилення від сплати 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
- особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи
- будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати.

Кваліфікація статті виділяє діяння, які призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у:

- значних розмірах;
- великих розмірах;
- особливо великих розмірах (ст.212 Кримінального кодексу України) [5].

Відповідно, керуючись нормою щодо прирівняння розміру неоподаткованого мінімуму до розміру податкової соціальної пільги для обчислення розмірів ненадходження коштів до бюджетів, маємо такі розрахунки:

- діяння, які призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (тобто 4 542 000 грн), карається штрафом від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (85 тис. грн - 170 тис. грн) або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого;

- 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 (тобто 7 570 000 грн) - карається штрафом від десяти тисяч до п'ятнадцяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 тис. грн - 255 тис. грн) з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років;

- діяння, передбачені частинами першою або другою статті 212 КК України, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах (тобто 10598000 грн) - караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (255 тис. грн – 425 тис. грн) з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Ухилення від сплати податків може здійснюватися різними способами, наприклад, шляхом неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів; приховування й заниження об'єктів оподаткування тощо. Але при цьому враховується сума несплачених податків (за вирахуванням штрафних санкцій та/або пені), яка для притягнення до кримінальної відповідальності станом на 2024 та 2025 роки становила 4 542 000 грн. несплачених податків. Нижчі суми несплачених податків

дають підстави до застосування адміністративної та фінансової відповідальності.

Підставою притягнення до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України є не сам факт несплати податків чи інших обов'язкових платежів, а ухилення від виконання даного обов'язку. Первинним в ухиленні від сплати податків є умисел на несплату грошових зобов'язань, а не сам факт їх наявності. Несплата податків, що сталася з необережності, виключає їх кваліфікацію за ст. 212 КК України. Однак, це не звільняє від кримінальної відповідальності взагалі, оскільки можуть бути виявлені підстави відкрити кримінальне провадження, наприклад, за статтею про службову недбалість (ст. 367 КК України) [4].

Кримінальним законодавством передбачено підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності за вчинене кримінальне правопорушення, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Однак, така підстава не підлягає застосуванню до випадків вчинення злочину передбаченого ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК України особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Згідно з чинним законодавством для притягнення особи до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення необхідно, щоб її дії відповідали ознакам такого правопорушення. Виходячи із дефініції податкового правопорушення, передбаченого ПК України, ознаки включають протиправність, вину та суспільну шкідливість [5]. Натомість, кримінальне правопорушення – це передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння, у формі дії або бездіяльності, вчинене суб'єктом кримінального правопорушення [4]. Склад правопорушення вважається завершеним, якщо він містить відповідну сукупність його основних елементів. Лише тоді можна характеризувати певні суспільно небезпечні діяння як кримінально карані правопорушення, що підтверджує і позиція колегії суддів Другої судової палати Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду, викладена у постанові від 16.05.2019 р. (справа № 761/20985/18, провадження № 51-8007км18), де зазначено, що:

«... якщо не було події кримінального правопорушення або в діях особи немає складу кримінального правопорушення, то за таких обставин кримінальне провадження не може бути розпочато. А якщо через помилку чи з інших причин таке провадження було розпочато, то воно негайно має бути припинено і з позиції вимог правопорядку, і з огляду на дотримання інтересів всіх учасників правовідносин» [6].

Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак: 1) діяння, яке виражається в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку; 2) наслідку у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних чи цільових фондів коштів у значних розмірах, тобто в сумі, що в три тисячі і більше разів перевищує установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян (згідно з приміткою до ст. 212 КК України); 3) причинному зв'язку між діяннями та наслідком [7, с. 239].

Суб'єктивною стороною податкового правопорушення є особа, яка має намір не сплачувати належні до сплати податки, збори (обов'язкові платежі) в повному обсязі чи певну їх частину. При цьому, мотив для кваліфікації останнього значення не має, оскільки законодавством передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати.

Суб'єктом податкового кримінального правопорушення може бути лише особа, яка зобов'язана сплачувати визначені законодавством податки та збори. Зокрема, це: 1) службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності; 2) особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення організаційної форми юридичної особи; 3) інші особи, котрі зобов'язані утримувати та/або сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку, в тому числі до них відносяться податкові агенти як фізичні особи, а також службові особи податкових

агентів – юридичних осіб при несплаті ними податку з доходів фізичних осіб.

Висновки. Отже, питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків є актуальним на всіх етапах розвитку держави, а особливо в умовах економічної нестабільності, в яких сьогодні перебуває Україна.

Удосконалення системи оподаткування і в період російсько-української війни залишається

важливим завданням для подальшого розвитку України. Саме на це спрямована Національна економічна стратегія, виконанням якої зараз опікується держава, у тому числі завдяки вдосконаленню питань кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.

Список використаних джерел:

1. The 1841 Foundation Tax Hells Index 2023. URL: https://the1841foundation.com/wp-content/uploads/2023/10/TH-Index-2023-The-1841-Foundation_ENG.pdf.
2. Смирна К. В. Основні проблеми системи оподаткування України. *Економіка та суспільство*. 2024. Випуск № 59. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3485/3414> (дата звернення: 20.12.2024).
3. Національна економічна стратегія: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.12.2024).
4. Кримінальний кодекс України: прийнятий Законом України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 20.12.2024).
5. Податковий кодекс України: прийнятий Законом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2355> (дата звернення: 20.12.2024).
6. Постанова Верховного Суду від 16.05.2019 р. у справі № 761/20985/18. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=81953091&red=10000338099700c4dc51cd00dbfc14eab78e12&d=5> (дата звернення: 20.12.2024).
7. Кримінальне право України: Особлива частина: підручник / за ред. В. Я. Тація [та ін.]. 6- те вид., перероб. і допов. Харків: Право, 2021. 768 с.

References:

1. The 1841 Foundation Tax Hells Index 2023. URL: https://the1841foundation.com/wp-content/uploads/2023/10/TH-Index-2023-The-1841-Foundation_ENG.pdf.
2. Smyrna K. V. Osnovni problemy systemy opodatkuвання Ukrainy. *Ekonomika ta suspilstvo*. 2024. Vypusk № 59. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3485/3414> (data zvernennia: 20.12.2024).
3. Natsionalna ekonomichna stratehiia: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.03.2021 r. № 179. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text> (data zvernennia: 20.12.2024).
4. Kryminalnyi kodeks Ukrainy: pryiniaty Zakonom Ukrainy vid 05.04.2001 r. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (data zvernennia: 20.12.2024).
5. Podatkovi kodeks Ukrainy: pryiniaty Zakonom Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2355> (data zvernennia: 20.12.2024).
6. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 16.05.2019 r. u spravi № 761/20985/18. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=81953091&red=10000338099700c4dc51cd00dbfc14eab78e12&d=5> (data zvernennia: 20.12.2024).
7. Kryminalne pravo Ukrainy: Osoblyva chastyna: pidruchnyk / za red. V. Ya. Tatsiia [ta in.]. 6- te vyd., pererob. i dopov. Kharkiv: Pravo, 2021. 768 s.