

УДК 343.3/.7

Пузирний Вячеслав Феодосійович –
доктор юридичних наук, професор,
проректор з освітньо-наукової роботи
Пенітенціарної академії України
ORCID: 0000-0002-5692-2990

Viacheslav F. Puzyrnyi –
Doctor of Law, Professor,
Vice-Rector on Educational and Scientific Work,
Penitentiary Academy of Ukraine
(34 Honcha Street, Chernihiv, 14000, Ukraine)
ORCID: 0000-0002-5692-2990

Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення в Україні: особливості застосування

Стаття присвячена висвітленню питання кримінальної відповідальності, яка настає за скоєння протиправних діянь у сфері оподаткування та особливостей, які їх на сьогодні притаманні. Оскільки порушення податкового законодавства в цілому призводить до настання негативних наслідків для суспільства та економічної стабільності держави, питання відповідальності за податкові правопорушення завжди є актуальними. Особливого значення набуває застосування кримінальної відповідальності за податкові правопорушення як найсуворішої міри покарання. Перебування України в особливому періоді на сьогодні загострюють абсолютно усі проблемні питання функціонування держави, у тому числі й питання відповідальності за податкові правопорушення. Статистичні дані Офісу Генерального прокурора свідчать про тенденцію до зростання правопорушень у податковій сфері, у тому числі й кримінального характеру. Необхідною умовою притягнення особи до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення є відповідність дій особи ознакам правопорушення. До таких ознак належать: протиправність, вина, суспільна шкідливість. За порушення податкового законодавства в Україні передбачено кримінальну відповідальність за вчинення діянь, передбачених ст. 212 Кримінального кодексу України. Диспозицію цієї статті передбачено кримінальну відповідальність 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 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.

Ключові слова: кримінальна відповідальність, податкове правопорушення, податкове законодавство, правопорушення, податкова система України, відповідальність

V.F. Puzyrnyi Criminal Liability for Tax Offenses in Ukraine: Peculiarities of Application

The article is devoted to the issue of criminal liability arising from unlawful acts in the field of taxation and the peculiarities of such acts today. Since violation of tax legislation in general leads to negative consequences for society and economic stability of the State, the issues of liability for tax offenses are always relevant. Of particular importance is the application of criminal liability for tax offenses as the most severe form of punishment. Ukraine's being in a special period today exacerbates absolutely all problematic issues of the state functioning, including the issue of liability for tax offenses. The statistics of the Prosecutor General's Office show an upward trend in the number of tax offenses, including criminal ones. A prerequisite for bringing a person to criminal liability for a tax offense is that the person's actions meet the elements of the offense. Such elements include: unlawfulness, guilt, and social harm. Violation of the tax legislation in Ukraine is punishable by criminal liability for the acts provided for in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine. The disposition of this article

provides for criminal liability for intentional evasion of taxes, duties (mandatory payments) included in the taxation system, introduced in accordance with the procedure established by law, committed by an official of an enterprise, institution, organization, regardless of ownership, or a person engaged in entrepreneurial activity without a legal entity or any other person obliged to pay them, if these actions resulted in actual non-receipt of funds to budgets or state trust funds.

It is proved that intentional tax evasion is a criminal offence and currently has the following features: Article 212 of the Criminal Code of Ukraine is a fairly common instrument of influence on taxpayers; criminal liability under Article 212 criminal liability under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine is not for the mere fact of non-payment of taxes or other mandatory payments, but for evasion of this obligation; the primary element of tax evasion is the intention to fail to pay monetary obligations, not the mere fact of their existence; statistics of the Prosecutor General's Office shows an increase in tax evasion cases, and court practice shows that the majority of acquittals are made for persons accused of committing a crime under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

Keywords: *criminal liability, tax offense, tax legislation, offense, tax system of Ukraine, responsibility.*

Постановка проблеми. Питання дотримання правил сплати податків та обов'язкових платежів завжди було й залишається актуальним для кожної держави, оскільки саме податкові платежі є переважаючим джерелом наповнення дохідної частини бюджетів усіх рівнів та, відповідно, забезпечення ефективного розвитку країни в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці кримінальної відповідальності за податкові правопорушення присвятили свої наукові роботи багато вітчизняних учених, серед яких: Д. Голосніченко, О. Дудоров, А. Манукян, М. Міщук, П. Андрушко, П. Берзін, Н. Гуторова, В. Навроцький, О. Перепелиця, Є. Стрельцов, В. Тацій, М. Хавронюк, О. Цибихін та ін.

Метою статті є визначення сутності кримінальної відповідальності за податкові правопорушення, яка настає за порушення норм податкового законодавства та окреслення її особливостей, притаманних сьогоденню.

Виклад основного матеріалу. Особливого значення це питання набуло від початку російсько-української війни, коли економіка України зазнала суттєвих погіршень та обмежень та знаходиться в край важкому становищі. Саме тому кожен громадянин України має свідомо виконувати свій конституційний обов'язок щодо сплати податків.

За статистичними даними Офісу Генерального прокурора за 2022 рік було зареєстровано 390 випадків ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), кримінальну відповідальність за що передбачено ст. 212 КК України та 1 випадок ухилення від

сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, кримінальне покарання за яке встановлено ст. 212¹ КК України. За такий же самий звітний період 2023 року на території України було зафіксовано 914 випадків ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України) та 4 випадки ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212¹ КК України), що наглядно демонструє значний рівень динаміки кримінологічних показників поширення кримінальних податкових правопорушень. При цьому, варто враховувати, що офіційні емпіричні дані не містять відображення інформації щодо стану та рівня злочинності як в цілому, так і в частині окремих її видів, на частині своєї території, яка наразі або перебуває у стані окупації, або є зоною бойових дій чи прифронтових територій, що позбавляє можливості відповідні державні структури виконувати свої функції в таких регіонах [1, с. 234-235].

Кримінальна відповідальність є найсуворішим видом юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених податковим законодавством України та застосовується у випадках створення серйозних підстав для порушення суспільної безпеки та фінансової стабільності.

Податкова система України складається із сукупності загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України (ПК України) порядку. Визначення терміну «податок» закріплено у п. 6.1 ст. 6 ПК України, згідно з яким податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [2].

Необхідною умовою притягнення особи до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення є відповідність дій особи ознакам правопорушення. До таких ознак належать: протиправність, вина, суспільна шкідливість. Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України» [2].

Згідно з Кримінальним кодексом України (КК України) кримінальним правопорушенням є передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення» [3].

На думку О. Цибохіна, поняття податкового кримінального правопорушення можна застосовувати як збірне позначення всього різноманіття кримінально караних діянь, скоєних суб'єктами під час реалізації податкових правовідносин. З цієї причини в контексті податкової злочинності слід розглядати не лише протиправні дії платника податків, спрямовані на ухилення від сплати податкових платежів, а й, наприклад, незаконне одержання податкових пільг або здійснення в межах податкових правовідносин протизаконних дій посадовими особами податкових органів тощо [4, с.452].

Одним з видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства України передбачено кримінальну відповідальність за вчинення діянь, які підпадають під ознаки складу кримінального правопорушення, встановленого ст. 212 Кримінального кодексу України. Диспозицію цієї статті передбачено кримінальну відповідальність 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 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 [3].

Вказана стаття кримінального закону включає в себе три склади кримінальних правопорушень, які диференціюються, серед іншого, за ознакою розміру несплачених коштів, які особа зобов'язана сплачувати, а саме:

- у значному розмірі - у три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян;

- у великому розмірі - у п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян;

- у особливо великому розмірі - у сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян.

Для правильної кваліфікації діяння за відповідною частиною ст. 212 КК України потрібно враховувати, що неоподаткований мінімум доходів громадян прирівнюється до податкової соціальної пільги, яка становить половину прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня року вчинення кримінального правопорушення. Для призначення ж покарання застосовується неоподаткований мінімум доходів громадян, який становить 17 гривень.

Крім того, нормами ч. 6 ст. 368 Кримінального процесуального кодексу України закріплено, що обираючи і застосовуючи норму закону України про кримінальну відповідальність до суспільно небезпечних діянь при ухваленні вироку, суд враховує висновки щодо застосування відповідних норм права, викладені в постановках Верховного Суду.

Як зазначає А. Манукян, для притягнення до кримінальної відповідальності за податкове правопорушення важливо встановити суб'єктивну сторону такого правопорушення.

Особа повинна мати намір не сплачувати належні до сплати податки, збори (обов'язкові платежі) в повному обсязі чи певну їх частину. Мотив для кваліфікації останнього значення не має. Нагадаємо, що зазначеною статтею КК України передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати [5, с.131]. Відповідно до Постанови пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 р., для того щоб підтвердити умисел ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, то доказами, що свідчать про ці обставини можуть бути, наприклад: неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби тощо [6].

Умисел як складова злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є найважчим аспектом у доказуванні в даній категорії спорів. З огляду на це корисно досліджувати висновки Верховного Суду України з метою побудови успішної стратегії [5, с.131]. Один із таких значущих висновків, вироблених практикою, міститься у Постанові Верховного Суду від 27.11.2018 р. у справі 609/921/13-к, де наголошується, що обвинувачення не може будуватися виключно на даних податкової

перевірки в разі оскарження її результатів платником податків, доки не набрало законної сили рішення в адміністративній справі [7].

Здійснений аналіз судової практики останніх років щодо застосування норм права, якими передбачено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, говорить про те, що вироки у своїй більшості є виправдувальними для осіб, обвинувачених у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, які в подальшому після апеляційного перегляду залишаються без змін, а відтак набирають законної сили, з чим у підсумку погоджується Верховний Суд за результатами перегляду вказаних судових рішень у касаційному порядку [8].

Висновки. Отже, умисне ухилення від сплати податків є кримінально караним діянням та на сьогодні має такі особливості:

- ст.212 КК України є досить поширеним інструментом впливу на платників податків;
- кримінальна відповідальність за ст.212 КК України настає не за сам факт несплати податків чи інших обов'язкових платежів, а за 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;
- статистика Офісу Генерального прокурора доводить про збільшення випадків ухилення від сплати податків, а судова практика говорить про винесення переважно виправдовувальних рішень для осіб, обвинувачених у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Список використаних джерел:

1. Цибохін О.М. Особливості кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану в Україні. *Київський часопис права*. 2024. № 1. С. 232-236.
2. 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: 02.12.2024).
3. Кримінальний кодекс України: прийнятий Законом України від 05.04.2001 р. № 2341- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 02.12.2024).
4. Цибохін О.М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С.452-455.
5. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис. на здобуття наукового ступеня доктора філософії. Харків, 2024. 224 с.

6. 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 р. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text> (дата звернення: 02.04.2024).

7. Постанова Верховного Суду від 27.11.2018 р. у справі № 609/921/13- к. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/78715707?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.192446755.826661548220392.1662290425#_gl=1*1n6tw1v*_gcl_au*MTMwNTMwNzM1Mi4xNzAyNDY3NzQ1 (дата звернення: 02.04.2024).

8. Дорошенко К. Ухилення від сплати податків: актуальна судова практика у кримінальних справах 24 жовтня 2023. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/222542_ukhilennya-vd-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-kriminalnikh-spravakh (дата звернення: 20.12.2024).

References:

1. Tsybokhin O.M. Osoblyvosti kryminalnoi vidpovidalnosti za podatkovi kryminalni pravoporushennia v umovakh voiennoho stanu v Ukraini. *Kyivskyi chasopys prava*. 2024. № 1. S. 232-236.

2. Podatkovyi 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: 02.12.2024).

3. Kryminalnyi kodeks Ukrainy: pryiniaty Zakonom Ukrainy vid 05.04.2001 r. № 2341- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (data zvernennia: 02.12.2024).

4. Tsybokhin O.M. Klasyfikatsiia podatkovykh kryminalnykh pravoporushen. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*. 2022. № 9. S.452-455.

5. Manukian A. A. Vidpovidalnist za porushennia norm podatkovoho zakonodavstva: dys. na zdobuttia naukovoho stupenia doktora filosofii. Kharkiv, 2024. 224 s.

6. Pro deiaki pytannia zastosuvannia zakonodavstva pro vidpovidalnist za ukhylennia vid splaty podatkov, zboriv, inshykh obov'iazkovykh platezhiv: postanova Plenumu Verkhovnoho Sudu Ukrainy vid 08.10.2004 r. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text> (data zvernennia: 02.04.2024).

7. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 27.11.2018 r. u spravi № 609/921/13- k. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/78715707?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.192446755.826661548220392.1662290425#_gl=1*1n6tw1v*_gcl_au*MTMwNTMwNzM1Mi4xNzAyNDY3NzQ1 (data zvernennia: 02.04.2024).

8. Doroshenko K. Ukhylennia vid splaty podatkov: aktualna sudova praktyka u kryminalnykh spravakh 24 zhovtnia 2023. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/222542_ukhilennya-vd-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-kriminalnikh-spravakh (data zvernennia: 20.12.2024).