

ПРОБЛЕМИ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВА ТА КРИМІНОЛОГІЇ

УДК 336. 225.682

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2023.31.10>

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ПОЧАТОК ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ, ПЕРШОЧЕРГОВІ ДІЇ, ОСНОВНІ НАПРЯМКИ РОБОТИ ОРГАНУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ

Григоращенко Олександр Вікторович,
orcid.org/0009-0006-8934-5401
аспірант
(Одеський державний університет
внутрішніх справ, м. Одеса, Україна)

Стаття присвячена проблемам правового регулювання та особливостям досудового розслідування з справ про ухилення від сплати податків. Здійснено аналіз наукових праць, автори яких вивчали особливості теоретичних та практичних аспектів податкових правовідносин, зокрема у сфері порушення податкового законодавства щодо ухилення від сплати податків. Сформульовано авторські ознаки податку. Встановлено, що основними способами ухилення від сплати податків є: нелегальна діяльність – «тіньова економіка»; приховування об'єктів оподаткування; ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства; створення фіктивних фірм; складність у тлумаченні податкового законодавства, що призводить до неумисних помилок збоку суб'єктів оподаткування.

Деталізовані елементи складу кримінального правопорушення за ст. 212 КК України. Акцентовано увагу, що для об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів справи, слідчий може запросити осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин, серед яких спеціалісти Державної аудиторської служби України; спеціалісти Головного управління Державної податкової служби.

Визначено проблемні питання під час розслідування кримінального провадження у справах по ухиленню від сплати податків, серед основних: невчасне та неналежне виконання заходів щодо збереження речових доказів; внесення відомостей до ЄРДР не на підставі документальних перевірок, а на підставі аналітичних довідок; помилкова кваліфікація, що може бути причиною застосування обмежувальних дій до підприємців в діях яких немає вини.

На підставі наведених законодавчих та доктринальних тверджень автор запропонував наступні ознаки податку: обов'язковий платіж; здійснюються фізичними та юридичними особами; надходить до бюджету відповідного рівня; законодавчо закріплені строки та розмір податку; настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: податок, ухилення від сплати податків, досудове розслідування, об'єкти оподаткування.

TAX EVASION: INITIATION OF PRE-TRIAL INVESTIGATION, PRIORITY ACTIONS, FOCUS AREAS OF THE PRE-TRIAL INVESTIGATION BODY

Hryhorashchenko Oleksandr Viktorovych,
orcid.org/0009-0006-8934-5401
Graduate student
(Odessa State University of Internal
Affairs, Odessa , Ukraine)

The article is devoted to the problems of legal regulation and features of the pre-trial investigation of tax evasion cases. An analysis of scientific works was carried out, the authors of which studied the peculiarities of theoretical and practical aspects of tax relations, in particular in the field of violation of tax legislation regarding tax evasion. The author's features of the tax have been formulated. It was established that the main methods of tax evasion are: illegal activity – "shadow economy"; concealment of objects of taxation; keeping tax records in violation of current legislation; creation of fictitious companies; complexity in the interpretation of tax legislation, which leads to unintentional mistakes on the part of tax subjects.

Detailed elements of a criminal offense under Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine. It is emphasized that for an objective, high-quality, comprehensive, complete study of the case materials, the investigator can invite persons who have special knowledge in the field of tax legal relations, including specialists of the State Audit Service of Ukraine; specialists of the Main Department of the State Tax Service.

Problematic issues during the investigation of criminal proceedings in cases of tax evasion were identified, among the main ones: untimely and improper implementation of measures to preserve material evidence; entering information into the ЕРДР not on the basis of documentary checks, but on the basis of analytical reports; false qualification, which may be the reason for the application of restrictive measures to entrepreneurs in whose actions there is no fault.

Based on the above legislative and doctrinal statements, the author proposed the following features of the tax: mandatory payment; are carried out by individuals and legal entities; comes to the budget of the corresponding level; legally fixed terms and amount of tax; incurring legal liability for violation of tax legislation.

Key words: tax, tax evasion, pre-trial investigation, objects of taxation.

Постановка проблеми та її актуальність. Кожна економічно розвинута держава цивілізованого світу зацікавлена у тому щоб її громадяни фінансово розвивали свою підприємницьку діяльність, юридичні особи також мали прогресуючий економічний успіх, оскільки державні та місцеві бюджети тісно залежать від економічного розвитку приватної та державної діяльності. Правові відносини між державою та її громадянами у цьому випадку тісно залежать від здійснення сумлінної сплати податків. Життя всіх бюджетних організацій держави залежить від наповнення бюджету, а це заробітна плата та придбання засобів для всіх силових структур, працівників закладів охорони здоров'я та освіти, наповнення пенсійного фонду тощо. Все це тісно пов'язано від неухильної сплати податків. Підприємці повинні розуміти що від їхньої повної сплати податків та виплати заробітної плати «по білому» залежить розвиток країни в цілому.

На сьогоднішній день, залишається актуальним питання, як для нашої країни так і більшості країн світу – це не бажання працювати відкрито певної категорії осіб та організацій, сплачувати податки та платити заробітну плату не дотримуючись чітко встановлених законодавством норм. Правоохоронні органи нашої держави повинні

виявляти порушення податкових норм, притягувати винних до відповідальності, що у подальшому повинно призводити до наповнення бюджетів різного рівня.

Ускладнює ситуацію у сфері оподаткування й військова агресія РФ, окупація деяких територій нашої країни, знищення підприємств різного рівня, неприйняття законодавчо закріпленої процедури оподаткування це все призводить до послаблення безпеки, зниження рівня соціально-економічного спрямування, зокрема у питаннях з оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема ухилення від сплати податків частково висвітлена у працях українських правознавців. Так, С. О. Баранов визначив та охарактеризував схеми, спрямовані на зменшення оподаткування, та схеми, які слугують для повного ухилення від оподаткування. Крім того, вчений надав власне доктринальне визначення щодо підвищення податкової дисципліни [1, с. 103]. Редько І. А. вивчав основні причини ухилення від сплати податків, вивчення цих причин допомогло сформулювати бачення про необхідність встановлення партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Також науковець визначив, що податки несправедливі, оскільки вони забирають занадто велику частку заробленого доходу як у підприємств, так і в громадян [14]. Смагло О. В. та Шур А. Р. вивчали способи ухилення від сплати податків дійшовши висновку, що існують значні можливості для ухилення від сплати податків, що не порушують існуючого законодавства [16, 328]. Коновалова І. М. розкрила особливості та відмінності термінів «ухилення» і «уникнення», що підкреслює нелегальний характер дій платників за умови ухилення від сплати податків [4].

Метою цієї статті є аналіз нормативно-правових актів у сфері податкових правовідносин. Визначити роль Національної поліції України у забезпеченні належного досудового розслідування у справах про ухилення від сплати податків, проаналізувати та деталізувати першочергові дії та основні напрямки роботи органів досудового розслідування.

Завдання статті полягають у визначенні та деталізації проблемних питань під час розслідування кримінального провадження у справах про ухилення від сплати податків.

Наукову новизну дослідження становлять пропозиції щодо здійснення ефективного досудового розслідування, по новому деталізація методів та способів ухилення від сплати податків.

Виклад основного матеріалу Конституція нашої країни закріплює основні права, свободи й обов'язки людини й громадянина, серед яких є обов'язок сплачувати податки у розмірах встановлених законним порядком [5]. Також Податковий кодекс України визначає, що фізичні особи, які є платниками податків зобов'язані здійснювати сплату податків, кодекс деталізує види податків котрі існують на території нашої країни (перелік є вичерпний), закріплює правовий статус органів державної влади, що здійснюють контроль у цій сфері, а також встановлює юридичну відповідальність за порушення норм податкового законодавства [9].

Законодавче визначення податку – це обов'язковий, неухильний, незаперечний платіж до належного бюджету або на єдиний рахунок, що стягується з платників податку згідно з Податковим кодексом України (ст. 6, п. 6.1) [9].

Згідно з словником фінансово-правових термінів податок – це обов'язковий платіж, який необхідно внести до бюджету відповідного рівня або до позабюджетних фондів, які здійснюються суб'єктами-платниками, у порядку, розмірах та строках визначених чинними нормативно-правовими актами [15].

Доктринальне визначення податку має різні форми прояву. Так, наприклад, Воронова Л. К. переконана, що податок – це обов'язкові, нецільові, безповоротні платежі, що надходять до місцевого та державного бюджетів. Платниками податків є не тільки

фізичні, а й юридичні особи, які здійснюють платежі у точно встановлених розмірах та термінах відповідно до податкового права [2, с. 448]. Крисоватий А. І. стверджує, що однією з функцій податку є перерозподіл частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулювання в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій [7, с. 331]. Погоджуємось з думкою Кучерявенко М. П., що податок це результат діяльності суб'єктів, які зобов'язані здійснювати свій податковий обов'язок шляхом обов'язкового відчуження грошових коштів у державну чи комунальну власність на підставі закону чи підзаконного нормативно-правового акту. Податок виступає як обов'язковий, безвідплатний, нецільовий платіж [8, с. 384].

На підставі наведених законодавчих та доктринальних тверджень можна визначити наступні ознаки податку: обов'язковий платіж; здійснюються фізичними та юридичними особами; надходить до бюджету відповідного рівня; законодавчо закріплені строки та розмір податку; настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Відповідно до Кримінального кодексу України ухилення від сплати податків – це приховування прибутку який підлягає оподаткуванню, зменшення грошової суми податку, уникнення оподаткування, надання неправдивих відомостей в податкові органи щодо розміру податку, документів або інших неправдивих даних, що мають істотне значення [6].

Наукова спільнота також має власне доктринальне бачення щодо визначення ухилення від сплати податків. Кучерявенко М. П. розуміє під цим правопорушення, яке здійснюється суб'єктами-платниками шляхом неналежного виконання зобов'язань щодо сплати податків, які проявляються в активних діях останнього у формі провини або злочину [8, с. 384]. Т. П. Гега та Л. М. Доля у своїй науковій праці вказують на те, що ухилення від сплати податків – це дії платників податків, спрямовані на несплату податків шляхом заниження доходу та оцінки майна або повного приховування їх [3, с. 307].

Ухилення від сплати податків може бути вчинене наступним шляхом:

- ненадання документів, що мають істотне значення, які пов'язані із їх обчисленням, та сплатою до бюджетів різних рівнів;
- замовчування чи приховування об'єктів оподаткування; зниження реальної вартості цих об'єктів;
- зменшення сум податків; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу.

Положення ст. 214 КПК України перебувають у взаємозв'язку з ч. 1 ст. 2 Кримінального кодексу України, згідно з якою основною підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою діяння яке містить усі елементи складу кримінального правопорушення.

В нашому випадку за ухилення від сплати податків наступає кримінальна відповідальність за ст. 212 КК України, де об'єктом виступають правовідносини між державою і суб'єктами оподаткування (врегульовані нормами податкового права) з приводу обов'язкового внесення внесків до бюджетів та цільових фондів. Об'єктивна сторона характеризується в ухиленні від сплати податків, ненадходження коштів до бюджетів, як наслідок; причинний зв'язок між вищезазначеним діянням та наслідками. Наступним обов'язковим елементом складу кримінального правопорушення є суб'єктивна сторона, яка проявляється у формі прямого умислу, коли суб'єкт оподаткування цілеспрямовано не сплачує податки, при цьому усвідомлює та передбачає суспільно небезпечні наслідки від ненадходження грошових коштів до бюджетів, більш того

суб'єкт оподаткування має бажання для настання таких наслідків. Суб'єктом виступають платники податків (фізична або юридична особа) на яких покладено обов'язок сплачувати податки згідно з Податковим кодексом України.

Положення ч. 1 ст. 214 Кримінального процесуального кодексу України закріплюють обов'язок слідчого, прокурора внести відповідні відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань. Згідно п. 4 ч. 5 ст. 214 КПК України, такі відомості повинні містити короткий виклад обставин, які свідчать про вчинення саме кримінального правопорушення. Підставою цього можуть бути заява чи повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення або якщо вищезазначені особи самостійно виявили правопорушення з явними ознаками складу правопорушення.

Першочерговими діями органів досудового розслідування повинні бути зібрання як можливо більше інформації про юридичну особу та суб'єктів оподаткування цієї юридичної особи, серед цих даних є:

- встановлення інформації щодо податкового номеру юридичної особи, реєстраційні дані найменування та код ЄДРПОУ, дані платника в ДПІ, інформація про посадових осіб юридичної особи (паспортні данні, наказу іншого документа про призначення на посаду директора, довіреності тощо), інформація про засновників – юридичних осіб, інформація про банківські рахунки, архівні дані про рахунки платників та встановлення іншої необхідної інформації для об'єктивного, ефективного розслідування кримінального провадження;

- встановити реєстраційні документи про фізичну особу – підприємця, у тому числі інформація щодо видів діяльності, інформація може міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;

- запросити інформацію щодо права власності на нерухоме майно суб'єктів, які фігурують в матеріалах кримінального провадження, одним із джерел де міститься така інформація є Реєстр прав власності на нерухоме майно

- в межах кримінального провадження запросити доступ до оригіналів документів (виписки по рахункам, інформацію на електронних носіях, у вигляді таблиць, деталізовані відомості про рух грошових коштів), вивчення яких має істотне значення по справі. Такі документи, як правило, містять банківську таємницю.

Вищезазначена інформація надається за рішенням суду, а вказані дії слідчого регламентуються ст. ст.40, 131, 132, 159–166 КПК України, ст. ст. 60, 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність» [11]. Суд має право не тільки надати дозвіл слідчому на ознайомлення з документами, а й можливість вилучення їх.

Для об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів справи, керуючись ст. ст. 9, 22, 40, 71, 84, 93, 110 КПК України, слідчий може запросити осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин, серед них:

- спеціалісти Державної аудиторської служби України;
- спеціалісти Головного управління Державної податкової служби.

Серед основних напрямків роботи слідчого у подальшому по кримінальному провадженню є:

- призначення судово-економічної експертизи;
- проведення почеркознавчих досліджень рукописних записів та підписів;
- встановлення свідків кримінального правопорушення;
- за необхідності проведення негласних слідчих (розшукових) дій (візуального спостереження за особою в публічно доступних місцях, відеоконтроль особи, зняття інформації з електронних інформаційних систем та комунікаційних мереж);
- проводяться обшуки, згідно ч. 2 ст. 234 КПК України, обшук проводиться на підставі ухвали слідчого судді.

Відповідно до частини 1, 2 статті 84 Кримінально процесуального кодексу України доказами в кримінальному провадженні є істотні фактичні дані за допомогою яких можливо встановити наявність чи відсутність обставин, що мають істотне значення для кримінального провадження. Такі дані повинні бути отримані виключно законним шляхом.

Особливу увагу хочемо звернути на те, що є процесуальними джерелами (доказами) по даній категорії справ: вилучені документи; висновки криміналістичних експертів, допити свідків та інші слідчі дії.

Під час розслідування кримінального провадження особливо важливо провести моніторинг фінансових операцій, які здійснюють особи за період який цікавить органи досудового розслідування та визначений ними. Законодавство України, а саме Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [11], положення Про порядок надання Державною службою фінансового моніторингу України [10] органам досудового розслідування, дає підстави отримувати та використовувати інформацію органами досудового розслідування для встановлення істини по справі.

Санкція статті 212 КК України передбачає арешт на майно та конфіскацію майна і стягнення їх у дохід держави. Таке втручання держави в право володіння особи є цілком виправданим та законним, оскільки вилучаючи майно задовольняються потреби держави та суспільства. Реалізуючи таку процесуальну дію обов'язково необхідно дотримуватись принципів пропорційності, справедливості, законності та верховенства права. В свою чергу накладення арешту на майно в ході кримінального провадження надасть змогу забезпечити збереження речових доказів та застосування у подальшому конфіскації.

Непоодинокі випадки, коли є проблема у виявленні активів на які може бути накладено арешт. У цьому випадку допоміжним суб'єктом, який здійснює розшук активів (встановлення місцезнаходження активів) є Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів. Правовий статус діяльності вищезазначеного державного органу є Закон України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів». Саме норми цього нормативно-правового акту закріплюють одну з важливих функцій Національного агентства – здійснення заходів з виявлення, розшуку, проведення оцінки активів за зверненням слідчого та у подальшому забезпечує збереження активів [13].

Проблемні питання під час розслідування кримінального провадження у справах по ухиленню від сплати податків:

- невчасне та неналежне виконання заходів щодо збереження речових доказів може призвести до ускладнення або унеможливлення виконання завдань кримінального провадження (здійснення конфіскації);
- поширені випадки коли відомості до ЄРДР органами досудового розслідування вносяться не на підставі документальних перевірок, а на підставі аналітичних довідок, надходження інформації від співробітників податкової у вигляді письмових рапортів, які містять тільки припущення ухилення від сплати податків;
- кримінальне правопорушення може бути помилково кваліфіковано не тільки за ст. 212 КК України, а за сукупністю правопорушень, ст. 205 КК України та ч. 5 ст. 27 і ст. 212 КК України, це може привести до виникнення випадкових жертв невикладкових дій правозахисних органів. Обмеження можуть бути реалізовані до фізичних осіб підприємців в діях яких немає вини.

Враховуючи вищезазначене пропонуємо науковій спільноті наступні **висновки**:

- ухилення від сплати податків є проблемою в багатьох країнах, особливо з розвинутою ринковою економікою. Причиною цьому може бути – перебільшене податкове навантаження, наявність прогалин та колізій у податковому законодавстві, що може привести до помилок у застосуванні санкцій та ведення кримінального провадження. Враховуючи те що платники податків вимушені сплачувати до бюджету більше ніж вони заробляють, останні починають шукати прогалини та колізії у податковому законодавстві виправдовуючи свої дії спрямовані на ухилення від сплати податків;
- для здійснення ефективного досудового розслідування з такої категорії справ необхідно здійснити комплексний підхід до збору доказової бази: грамотно скласти акт перевірки, за результатами проведення податкової перевірки; встановити факт податкового порушення; правильно визначити розмір несплачених податків, механізми такої несплати, коло посадових осіб, які зобов'язані здійснити сплату;
- основними способами ухилення від сплати податків є: нелегальна діяльність – «тіньова економіка»; приховування об'єктів оподаткування; ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства; створення фіктивних фірм; складність у тлумаченні податкового законодавства, що призводить до неумисних помилок з боку суб'єктів оподаткування.

Список використаної літератури:

1. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. № 12/2016. С. 102–106 .
2. Воронова Л.К. Фінансове право України. підруч. Воронова Л.К. Київ. Прецедент. Моя книга. 2006. С. 448.
3. Гега П.Т. Основи податкового права. П.Т. Гега, Л.М. Доля . 4-те вид., переробл. і доповн. Київ. Т-во Знання. 2003. С. 307.
4. Коновалова І. М. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення. URL: <http://www.klubok.net/article1889.html> (дата звернення: 12 грудня 2023 року).
5. Конституція України : Закон України від 28.06.1996. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141 URL: (дата звернення: 12 грудня 2023 року).
6. Кримінальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2001, № 25–26, ст. 131. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 12 грудня 2023 року).
7. Крисоватий А.І. Податкова система: навч. посіб. А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. Тернопіль. Карт-бланш. 2004. С. 331.
8. Основы налогового права. Учеб. пособ. под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков. Легас. 2003. С. 384.
9. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>(дата звернення: 12 грудня 2023 року).
10. Порядок надання Державною службою фінансового моніторингу України Національній поліції України узагальнених (додаткових узагальнених) матеріалів та отримання Державною службою фінансового моніторингу України інформації про хід їх розгляду: Закон України від 06 серпня 2021 р. № 1026/36648. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-21#Text>(дата звернення: 12 грудня 2023 року).
11. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 7 грудня 2000 року № 2121-III. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 12 грудня 2023 року).

12. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 року № 361-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>(дата звернення: 12 грудня 2023 року).

13. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів: Закон України від 10 листопада 2015 року № 772-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19#Text>(дата звернення: 12 грудня 2023 року).

14. Редько І. А. Проблемні питання ухилення від сплати податків. URL:http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65637.doc.htm (дата звернення: 12 грудня 2023 року).

15. Словник фінансово-правових термінів за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-е вид., переробл. і доповн. Київ. Алерта. 2011. С. 558.

16. Смагло О.В., Щур А.Р. Ухилення від сплати податків: механізм і шляхи подолання. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Вінниця. 2019. Вип. 64. С. 326–329.