

Олександр Марущак,
кандидат юридичних наук, доцент, доцент
кафедри теорії та історії держави і права,
конституційного права
Пенітенціарної академії України
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6153-9868>

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: СУЧАСНІ РЕАЛІЇ

В статті розглядаються питання кримінально-правової характеристика кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України. Автор акцентує увагу на тому, що державна податкова політика зосереджена на запровадженні, правовому регулюванні та організації процесу надходження податків і платежів до централізованих фондів. Окреслено, що не всі дії економічних суб'єктів, спрямовані на зменшення податкового тиску, суперечать законодавству: існують легальні способи мінімізації податкових зобов'язань. Розглянуто поняття «ухилення від сплати податків» і «уникнення сплати податків», а також проаналізовано основні схеми, які можуть бути реалізовані як з порушенням закону (податкове шахрайство), так і в рамках законодавства (використання законодавчих прогалів, суперечностей або винятків).

Ключові слова: сплата податків, ухилення від сплати податків, уникнення від сплати податків, юридична відповідальність, кримінальна відповідальність, адміністративна відповідальність, податкові зобов'язання, юридична особа, правопорушення, податкове правопорушення, фінансова відповідальність, податкове кримінальне правопорушення, відповідальність, ознаки юридичної відповідальності, правова природа юридичної відповідальності, принципи, податкове право, відповідальність юридичних осіб.

Marushchak O.

Criminal liability for tax evasion: current realities

This article deals with the criminal law characteristics of the criminal offense under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine. The author emphasizes that the state tax policy is focused on the introduction, legal regulation and organization of the process of collection of taxes and payments to centralized funds. It is emphasized that not all actions of economic entities aimed at reducing tax pressure contradict the law: there are legal ways to minimize tax liabilities. The author examines the concepts of «tax evasion» and «tax avoidance» and analyzes the main schemes that can be implemented both in violation of the law (tax fraud) and within the framework of legislation (use of legislative gaps, contradictions or exceptions).

The author analyzes the legislative provisions of Ukraine, in particular, the Code of Ukraine on Administrative Offenses, the Criminal Code of Ukraine and the Tax Code of Ukraine, which regulate liability for tax evasion, duties and mandatory payments.

The author focuses on the methods of tax evasion which are not specified in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, which gives pre-trial investigation authorities flexibility in responding to new challenges arising in the course of development of tax evasion schemes.

Based on the analysis of the court practice of criminal proceedings in this category, the author notes the complexity of the construction of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, and the difficulty in proving the intent of persons held criminally liable, which results not only in certain shortcomings during the pre-trial investigation, but also in the acquittals by the courts.

The author comes to the conclusion that individuals and legal entities are obliged to pay taxes and fees in the manner and amounts established by law, and the state must ensure both proper control over the fulfillment of this obligation and prosecution of perpetrators in the manner and within the limits established by law.

Keywords: tax payment, tax evasion, tax avoidance, legal liability, criminal liability, administrative liability, tax liabilities, legal entity, offense, tax offense, financial responsibility, tax criminal offense, responsibility, signs of legal responsibility, legal nature of legal responsibility, principles, tax law, responsibility of legal entities

Постановка проблеми. Фізичні та юридичні особи зобов'язані виконувати свої обов'язки щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Доходи, отримані державою від цих фінансових

надходжень, спрямовуються на соціально важливі потреби, такі як пенсійне забезпечення, безкоштовна освіта, охорона здоров'я, підтримка житлово-комунального господарства, фінансування оборони та правоохоронної діяльності, а також реалізація різних соціальних і цільових програм. Тому наслідки ненадходження податків до бюджету України є вкрай серйозними й не можуть бути недооцінені.

Незважаючи на значний обсяг платежів, зборів і мит, які надходять до державного бюджету, основним джерелом доходів залишаються податки, сплачені фізичними та юридичними особами. Очевидно, що економічна стабільність країни тісно пов'язана з ефективністю податкової політики. В умовах складної економічної ситуації в Україні особливо гостро постає питання відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика кримінальної відповідальності у сфері господарської діяльності, зокрема оподаткування, була предметом дослідження багатьох науковців. Серед авторів, які досліджували ці питання у різні періоди, можна виділити: П. Андрушка, В. Борисова, Л. Брича, Н. Гуророву, О. Дудорову, Я. Кураша, П. Матишевського, М. Мельника, В. Навроцького, О. Перепелицю, В. Поповича, В. Сташиса, Є. Стрельцова, В. Тація, М. Хавронюка та інших.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків врегульована ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України), яка передбачає 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 у значних розмірах (в 3 тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян) [1]. Об'єкт кримінального правопорушення є першим компонентом його кримінально-правової характеристики. Це цінності, які перебувають під захистом кримінального законодавства про відповідальність за кримінальні правопорушення. Для злочину, передбаченого ст. 212 КК України (а також кримінальних правопорушень, визначених у ст. 204, 212, 212¹, 216 КК України), таким об'єктом виступає система оподаткування [2, с. 467].

Водночас безпосереднім об'єктом ухилення від сплати податків, зборів чи обов'язкових платежів встановлений порядок охорони наповнення бюджетів і державних цільових фондів через оподаткування.

Наступним елементом кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів є предмет цього кримінального правопорушення. Він є основною складовою складу кримінального правопорушення, оскільки для притягнення до кримінальної відповідальності необхідно, щоб особа ухилялася саме від сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, встановленої законодавством. Це положення підтверджується Постановою Пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 р. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» [3].

Крім того, у п. 2 цієї Постанови визначено, що відповідальність за вказане діяння настає лише за умови виконання таких обов'язкових критеріїв: несплачені податки, збори або обов'язкові платежі мають входити до системи оподаткування, затвердженої законом; об'єкт оподаткування передбачено відповідним законодавчим актом; платник податку, збору чи обов'язкового платежу визначений у законі; закони про оподаткування містять чітко встановлені ставки, пільги та механізм справляння податків і зборів [3].

Об'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, охоплює три обов'язкові елементи: вчинення дії або бездіяльності, що виражається в ухиленні від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів; наслідки, які проявляються у фактичному ненадходженні до державного або місцевих бюджетів чи цільових фондів коштів у значних розмірах; наявність причинного зв'язку між вчиненим діянням та зазначеними наслідками [2, с. 470]. Ця норма є бланкетною та відсилає до положень Податкового кодексу України [4], а також Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) [5] в частині визначення поняття «ухилення від сплати податків».

Поняття «ухилення від сплати податків» охоплює комплекс діянь, зокрема матеріальних, бухгалтерських операцій, правових маніпуляцій, шахрайства та інших прийомів, які використовуються платниками податків чи третіми особами з метою уникнення виконання податкових зобов'язань [6].

Фахівці Державної податкової служби України наголошують, що створення схем ухилення від сплати податків стало поширеним явищем у бізнес-середовищі України, що можна вважати елементом її ділової культури.

При цьому важливо зазначити, що не всі дії суб'єктів господарювання, спрямовані на зменшення податкового навантаження, є незаконними. Існують як правомірні, так і протизаконні способи зниження податкових зобов'язань, які можна умовно поділити на два основні напрями [7, с. 47]:

– уникнення сплати податків – це зменшення податкових зобов'язань без порушення закону шляхом використання легальних інструментів, таких як прогалини чи суперечності в законодавстві. Цей підхід також називають «втечею від оподаткування»;

– ухилення від сплати податків – це дії, які передбачають свідоме порушення законодавства, зокрема податкове шахрайство, і спрямовані на повне або часткове уникнення сплати податків.

Втеча від сплати податків визначається як процес штучного зменшення податкових зобов'язань до мінімально можливого рівня без порушення чинного законодавства. Це здійснюється через податкову оптимізацію, планування та мінімізацію податків. Сучасний бізнес широко застосовує послуги консультантів з консалтингових компаній, які спеціалізуються на питаннях податкової мінімізації.

Як слушно зазначає О. Григоращенко, серед основних схем втечі від сплати податків можна виділити такі [8, с. 242]:

– зміщення доходу: за умов високих податкових ставок платник спрямовує доходи до юрисдикцій або зон з нижчими податковими ставками;

– відкладання податку: відтермінування сплати податків за допомогою бухгалтерських операцій, наприклад, перенесення збитків на майбутні періоди, завищення собівартості продукції, інвестиції в благодійність тощо. Це дозволяє сплачувати податки у майбутньому, коли їхня реальна вартість знижується через інфляцію;

– податковий арбітраж: використання відмінностей у податкових режимах, наприклад, співпраця резидентних компаній із нерезидентними фірмами, що працюють у зонах з пільговим оподаткуванням, або здійснення операцій у межах країни у спеціальних економічних зонах із пільговими умовами оподаткування.

Зазначені способи є легальними, оскільки вони не порушують податкове законодавство. Їхнє використання ґрунтується на законодавчих прогалинах і суперечностях, що дозволяють підприємцям знижувати податкове навантаження без правопорушень.

На відміну від уникнення, ухилення від сплати податків є свідомим чи ненавмисним порушенням податкового законодавства. До поширених схем ухилення належать [9, с. 22]:

– подання неправдивої інформації про доходи, майно чи інші об'єкти оподаткування;

– неподання чи надання неповних документів, необхідних для розрахунку податків;

– використання фальсифікованих даних для отримання незаконних податкових пільг або преференцій;

– приховування змін, що впливають на право отримання податкових пільг;

– неутримання або неперерахування податків, зокрема податку на доходи фізичних осіб, до бюджету.

За словами Ю. Якимчука, ухилення від сплати податків спричиняє низку економічних і соціальних проблем. Серед основних наслідків – зростання рівня корупції, посилення злочинності, виведення капіталу за межі країни, порушення принципів чесної конкуренції та недостатнє фінансування суспільного сектору економіки. Це призводить до зростання податкового навантаження та ставок оподаткування, а також до втрати ресурсів, необхідних для задоволення державних потреб [6].

У науковій літературі використовуються різні терміни для опису способів ухилення від сплати податків, такі як: «мінімізація податків», «податкове планування», «оптимізація оподаткування» тощо [8, с. 143; 10]. Часто ці поняття ототожнюються, що призводить до неоднозначного трактування. Наприклад, податкова мінімізація полягає у зниженні розміру податкових зобов'язань, тоді як податкова оптимізація охоплює ширший спектр питань, пов'язаних із діяльністю суб'єкта господарювання. При цьому обидві практики іноді переходять межу закону, породжуючи ситуації, які розцінюються як ухилення від сплати податків.

Згідно з принципами податкового права, у разі порушення норм законодавства юридична відповідальність за це є неминучою. Правове регулювання спрямоване на забезпечення дотримання вимог закону та притягнення до відповідальності за неправомірні дії.

Аналіз статей КУпАП дає можливість констатувати, що адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків передбачена у випадках: порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1), неподання або несвоєчасного подання платіжних доручень на

перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2), невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3), порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4), порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (ст. 164-1) [5].

Під ухиленням від сплати податків розуміється порушення податкового законодавства, яке призводить до зменшення розміру податкових зобов'язань. Такі дії часто вважають наслідком недосконалої податкової системи. Теоретичні поняття «схема ухилення від податків» та «схема ухилення від оподаткування» ще недостатньо опрацьовані, хоча широко застосовуються на практиці. Вони означають детальний опис форм і методів уникнення сплати податків із метою забезпечення ефективності контрольних заходів.

Протягом останніх десятиліть ст. 212 КК України постійно змінювалася, відображаючи тенденції до посилення чи пом'якшення відповідальності за податкові злочини. У законі не конкретизовано способи ухилення від оподаткування, що дає органам слідства гнучкість у реагуванні на нові виклики, які виникають у процесі розвитку схем ухилення від сплати податків. Умисне ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів є злочином, який відзначається високою динамічністю. Способи його вчинення постійно вдосконалюються, змінюються та набувають нових форм у контексті стрімкого розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій. Ця особливість, на наш погляд, об'єктивно ускладнює створення повної наукової класифікації таких способів [11, с. 15].

Крім того, зазначена властивість пояснює рішення законодавця не вміщати до диспозиції ст. 212 КК України вичерпний перелік способів ухилення від оподаткування. Такий підхід, з одного боку, забезпечує стабільність законодавства у сфері кримінальної відповідальності, а з іншого – надає правозастосовним органам можливість ефективно реагувати на нові виклики, пов'язані з ухиленням від сплати податків.

У сучасній редакції ст. 212 КК України, прийнятій у 2001 р., визначення способів умисного ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів залишено на розсуд правозастосувачів. Проте аналіз історії законодавчого регулювання свідчить, що в період з 28 січня 1994 р. до 5 лютого 1997 р. ст. 148-2 КК УРСР 1960 р. чітко визначала такі способи як неподання податкових декларацій, розрахунків та приховування (заниження) об'єктів оподаткування.

Верховний Суд України розширив розуміння способів ухилення від оподаткування, додавши до них неподання податкових декларацій та інших документів, необхідних для обчислення і сплати податків (розрахунків, бухгалтерських звітів), приховування або заниження об'єктів оподаткування, заниження сум платежів, а також подання неправдивих відомостей для отримання пільг чи податкових кредитів [3].

Крім того, у Постанові від 01.10.2019 р., кримінальне провадження 757/18693/15-к, Касаційний кримінальний суд Верховного Суду України (далі – ККС ВС України) наголосив, що ухилення від сплати податків є злочином з матеріальним складом, а тому кримінальна відповідальність за ч. 1 ст. 212 КК України настає лише у разі ненадходження до бюджету коштів у значних розмірах [12].

У більшості випадків саме внаслідок недоведення органами досудового розслідування умислу на вчинення ухилення від сплати податків у значних розмірах та невстановлення значного розміру через несплату податків суди виправдовують осіб, що притягаються до кримінальної відповідальності [13].

Серед науковців існує розмаїття підходів до класифікації способів ухилення від оподаткування. Так, Л. Брич і В. Навроцький запропонували розділити їх на загальні, родові та конкретні, враховуючи рівень узагальнення, об'єкти та суб'єкти оподаткування [14, с. 67]. Інший підхід передбачає дворівневу класифікацію:

– ухилення у сфері легальної діяльності шляхом: неподання документів (податкових декларацій та інших звітів); обману (приховування об'єктів оподаткування, заниження податкових зобов'язань); через протиправний вплив на представників державних органів (підкуп, насильство, шантаж);

– ухилення у сфері нелегальної діяльності: отримання прибутку від незаконної діяльності без декларування; створення об'єктів оподаткування, які не обліковуються [15, с. 37].

Ці класифікації дозволяють краще зрозуміти механізми ухилення від оподаткування та вдосконалити правозастосовну практику.

У науковій літературі пропонуються детальні класифікації способів ухилення від оподаткування, які базуються на комплексних критеріях. Наприклад, виділяють такі підходи до класифікації:

– за видом податку, збору або обов'язкового платежу: універсальні способи, які застосовуються для ухилення від усіх видів податків (несвоєчасне подання декларацій, навмисне відображення операцій поза звітним періодом тощо), та специфічні способи, орієнтовані на конкретні види податків (наприклад, завищення витрат на собівартість для ухилення від сплати ПДВ). Зокрема, М. Купчанко вважає, що найбільш

обґрунтованим є розподіл злочинних способів за видом податку, від сплати якого здійснюється ухилення, а саме: способи ухилення від усіх видів податків (несвоєчасне подання податкових декларацій та розрахунків за ними; навмисне відображення операцій пізніше, ніж звітний період; декларування одного виду діяльності з паралельним зайняттям іншим; подання до податкової адміністрації відомостей про тимчасове припинення або неведення господарської діяльності та ін.); спеціальні способи ухилення від окремих видів податків: ПДВ – завищення витрат на собівартість реалізації товарів, робіт, послуг; невключення до обсягу оподаткованого прибутку коштів, одержаних від проведення позареалізаційних операцій (кредит); фальсифікація даних (документів) про виконання науково-дослідних робіт, дослідно-конструкторських робіт, проектно-дослідних робіт; акцизний збір – продаж горілчаних та тютюнових виробів без марок акцизного збору та ін. [16, с. 149];

– за видом документів, які використовуються зі злочинною метою: первинні, облікові або звітні документи;

– за напрямом діяльності суб'єкта господарювання: способи, що залежать від специфіки діяльності конкретного підприємства.

Також існують класифікації, які враховують: механізм заниження або приховування об'єктів оподаткування; тип податку (прямий чи непрямий); форма визначення податкових ставок (у твердій сумі або у відсотках від вартості).

Хоча ці підходи не є вичерпними та можуть викликати суперечки щодо вибору критеріїв, їхня наявність підтверджує складність законодавчого закріплення повного переліку способів ухилення від оподаткування.

Швидкий розвиток технологій та постійна трансформація економічної діяльності роблять недовідповідним і неможливим створення формально визначеного переліку способів ухилення від податків у кримінальному законі. Гнучкість правозастосування у цьому випадку є більш ефективною, ніж спроба охопити всі можливі варіанти правопорушень.

Однією з визначальних характеристик способів умисного ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів є наявність елементу обману. Хоча окремі дослідники, такі як В. Останін, вважають, що обман властивий лише певним групам способів ухилення [17, с. 15]. Хоча, на нашу думку, навіть несвоєчасне подання податкових документів не може розглядатися як ухилення, позбавлене обману. Адже умисний характер цього кримінального правопорушення, визначений у кримінальному законі, усуває можливість помилки, необережності чи випадковості.

Подібний висновок роблять і Л. Брич та В. Навроцький. Вони зазначають, що несвоєчасна сплата податків без обманних дій має тягнути за собою лише адміністративну, а не кримінальну відповідальність [14, с. 74].

Обман можна розглядати через три основні аспекти: зміст, форма та засоби. Зміст обману полягає у наданні неправдивої інформації, яка може стосуватися наявності об'єктів оподаткування, їхнього обсягу, права на пільги чи втрати підстав для їхнього отримання.

За формою обман може бути: активним (коли надається неправдива інформація, наприклад, приховування або заниження об'єктів оподаткування через фіктивні угоди, маніпуляції бухгалтерськими даними, використання підроблених документів чи подання недостовірних відомостей для отримання податкових пільг) та пасивним (коли особа замовчує інформацію, яку має надати. Наприклад, неподання вчасно податкових декларацій, невідображення у звітності прибутку, доданої вартості чи інших об'єктів оподаткування, а також неповідомлення про втрату права на пільги).

Форма обману безпосередньо визначає і засоби, які використовуються для введення в оману. Це можуть бути фальсифікація документів, маніпуляції з обліковими даними або неправдиві заяви, спрямовані на створення хибного уявлення у податкових органів чи контрагентів.

Таким чином обман, незалежно від його форми чи засобів реалізації є основним компонентом механізму ухилення від сплати податків, який дозволяє суб'єктам господарювання уникати виконання своїх зобов'язань перед державою.

Суб'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, є фізична осудна особа, яка досягла 16 років та має обов'язок зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Суб'єктивна сторона злочину є важливим елементом кримінально-правової характеристики та обов'язковою ознакою кожного кримінального правопорушення. Суб'єктивна сторона складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується прямим умислом. Це підтверджується судовою практикою. В Постанові ККС ВС України від 18.01.2022 р. у справі № 711/1481/20, провадження № 51-4897км21,

суд зазначив, що «...несплата податку або сплата його в меншому розмірі, ніж передбачено законом, сама по собі не є достатньою підставою для визнання особи винною у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Для кваліфікації таких дій, як ухилення від сплати податку, необхідно довести наявність прямого умислу особи. Це означає, що особа усвідомлювала свій обов'язок сплатити податок у визначеному розмірі й умисно його не виконала, здійснивши дії, спрямовані на ухилення від цього обов'язку» [18].

Окрема думка судді ККС ВС України Н. Антонюк заслуговує на особливу увагу. Суддя наголосила, що в провадженнях, пов'язаних із притягненням осіб до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України, необхідно встановити умисел саме на ухилення від сплати податків, оскільки несплата податку не завжди є таким ухиленням.

Суддя звернула увагу на те, що суди першої та апеляційної інстанцій не дослідили суб'єктивну сторону злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Вони взагалі не висловилися щодо цього елемента складу злочину, тоді як касаційний суд (більшість колегії) зробив відповідні висновки. Однак такі дії суперечать вимогам ч. 1 ст. 433 КПК України, оскільки касаційний суд не має права встановлювати нові обставини, які не були досліджені раніше.

Крім того, суддя Н. Антонюк не погодилася із твердженням, що обов'язок зі сплати земельного податку виникає лише після внесення інформації до Державного земельного кадастру. Вона послалася на Постанову Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду України від 03.08.2020 р. (справа № 826/13307/18), у якій визначено, що обов'язок зі сплати податку виникає через фактичне використання земельної ділянки, незалежно від дотримання вимог щодо оформлення права користування [18].

Таким чином, суддя дійшла висновку, що вищевказане товариство мало обов'язок сплачувати земельний податок, оскільки не заперечувало свій статус платника. Проте суди попередніх інстанцій не дослідили питання щодо ставки податку. Через нез'ясування обставин щодо суб'єктивної сторони злочину суддя Н. Антонюк вважає рішення судів про відсутність складу злочину передчасним, що потребує повернення справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

За період 2022 – 2023 рр. суди першої інстанції ухвалили 4 вироки, в 3-х з них особи були виправдані, а в 4-й особу визнано винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ч. 2 ст. 212 КК України, але звільнено від кримінального покарання у зв'язку із закінченням строків давності притягнення до кримінальної відповідальності [13].

Отже, аналіз судової практики у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків свідчить про складність конструкції ст. 212 КК України, проблемність у доведенні умислу осіб, які притягаються до кримінальної відповідальності, підсумком чого є не лише певні недоліки під час досудового розслідування, а й ухвалення судами виправдувальних вироків.

Висновки. Підбиваючи підсумок, слід наголосити, що фізичні та юридичні особи зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а держава має забезпечити як належний контроль за виконанням цього обов'язку, так і притягнення винних осіб до відповідальності в порядку та межах, визначених законом. Однак наведена вище статистика свідчить про невідповідність вжитих заходів отриманим результатам, тому виникає необхідність зміни підходів до визначення засад кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і відповідно зміни норм КК України, якими встановлено цю відповідальність.

Під час надання кримінально-правової характеристики будь-якого кримінального правопорушення необхідно враховувати не лише обов'язкові ознаки складу кримінального правопорушення, а й факультативні ознаки, які супроводжували вчинення суспільно небезпечного діяння. Зокрема, у межах об'єкта кримінального правопорушення слід аналізувати його предмет, у межах об'єктивної сторони – спосіб вчинення кримінального правопорушення, а у межах суб'єктивної сторони – мотиви та цілі.

Список використаних джерел

1. Кримінальний кодекс України : Закон України № 2341-III від 05.04.2001 р. Дата оновлення: 20.11.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#top> (дата звернення 14.12.2024).
2. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України / за заг. ред. М. Мельника, М. Хавронюка. 9-те вид., переробл. і допов. Київ : Юрид. думка, 2012. 1316 с.
3. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04> (дата звернення 14.12.2024).

4. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. Дата оновлення: 25.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.12.2024).
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України № 80731-X від 07.12.1984 р. Дата оновлення: 09.10.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 14.12.2024).
6. Якимчук Ю. Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання. *Сучасні тенденції державних фінансів*. 2013. Груд. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2205> (дата звернення: 14.12.2024).
7. Резніченко Г. С. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Південноукраїнський правничий часопис*. 2021. № 2. С. 46–50. URL: <file:///C:/Users/101460540/Documents/10.pdf> (дата звернення: 14.12.2024).
8. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Ч. 1. С. 241–245. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part_1/37.pdf (дата звернення: 14.12.2024).
9. Глущенко С. В., Казакова М. О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 21–25.
10. Воронов В. Ю. Захисний дефект. *Юридична практика*. 2022. № 7–8. С. 1260–1261. URL: <https://pravo.ua/articles/zakhysnyi-defekt/> (дата звернення: 14.12.2024).
11. Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій. Харків : Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого, 1999. 43 с.
12. Постанова Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 01.10.2019, кримінальне провадження 757/18693/15-к. / База правових позицій. URL: <https://lpd.court.gov.ua/home/approve?key=69sensv8o5n7&page=1> (дата звернення: 14.12.2024).
13. Дорошенко К. Ухилення від сплати податків: актуальна судова практика у кримінальних справах URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/222542_ukhilennya-vd-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-krimnalnikh-spravakh (дата звернення: 14.12.2024).
14. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. Київ : Атіка, 2000. 287 с.
15. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти. Київ: Істина, 2006. 647 с.
16. Купчанко М. Л. До питання про класифікацію способів ухилення від сплати податків. Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 19 листопада 1997 р.) / відп. ред. : В. С. Зеленецький, Л. В. Дорош. Харків : Право, 1998. С. 149-151.
17. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08. Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2004. 20 с.
18. Постанова Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 18.01.2022 року у справі № 711/1481/20, провадження № 51-4897км21. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/102634456?utm_source=jurliga.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=jl01 (дата звернення: 14.12.2024).

References

1. *Kryminalnyi kodeks Ukrainy [The Criminal Code of Ukraine]:* Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 № 2341-III. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#top> [in Ukrainian]
2. Melnyk, M. I. & Khavroniuk M. I. (2012). *Naukovo-praktychnyi komentar do Kryminalnoho kodeksu Ukrainy [Scientific and Practical Commentary to the Criminal Code of Ukraine]*. Kyiv: Yurydychna dumka [in Ukrainian]
3. *Pro deiaki pytannia zastosuvannya zakonodavstva pro vidpovidalnist za ukhylennia vid splaty podatkiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv [On Some Issues of Application of Legislation on Liability for Evasion of Taxes, Duties and Other Mandatory Payments]:* Postanova Plenumu Verkhovnoho sudu Ukrainy vid 08.10.2004 № 15. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04> [in Ukrainian]
4. *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]:* Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian]
5. *Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia [Code of Ukraine on Administrative Offenses]:* Zakon Ukrainy vid 07.12.1984 r. № 80731-X. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> [in Ukrainian]

6. Yakymchuk, Yu. Yu. (2013). *Ukhylenntia vid splaty podatktiv v Ukraini: osoblyvosti problemy ta shliakhy podolannia* [Tax evasion in Ukraine: peculiarities of the problem and ways to overcome it]. *Suchasni tendentsii derzhavnykh finansiv - Current trends in public finance*. Retrieved from <http://libfor.com/index.php?newsid=2205> [in Ukrainian]
7. Reznichenko, H. S. (2021). *Kryminalna vidpovidalnist za ukhylenntia vid splaty podatktiv, zboriv (oboviazkovykh platezhiv)* [Criminal liability for tax evasion and duties (mandatory payments)]. *Pivdenoukrainskyi pravnychi chasopys - South Ukrainian Legal Magazine*, 2, 46-50. Retrieved from file:///C:/Users/101460540/Documents/10.pdf [in Ukrainian]
8. Hryhorashchenko, O. V. (2022). *Ukhylenntia vid splaty podatktiv: ekonomiko-pravovyi analiz* [Tax evasion: economic and legal analysis]. *Pivdenoukrainskyi pravnychi chasopys*, 4 (1), 241-245. Retrieved from http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part_1/37.pdf (data zvernennia: 14.12.2024) [in Ukrainian]
9. Hlushchenko, S. V., & Kazakova, M. O. (2014). *Minimizatsiini podatkovyi skhemy: zarubizhna ta ukrainska praktyka* [Tax minimization schemes: foreign and Ukrainian practice]. *Mahisterium. Ekonomichni studii - Economic Studies*, 56, 21-25 [in Ukrainian]
10. Voronov, V. Yu. (2022). *Zakhysnyi defect* [Protective defect]. *Yurydychna praktyka - Legal Practice*, 7-8, 1260–1261. Retrieved from <https://pravo.ua/articles/zakhysnyi-defekt/> [in Ukrainian]
11. Kurash, Ya. M. (1999). *Ukhylenntia vid splaty podatktiv, zboriv ta inshykh oboviazkovykh platezhiv : kurs lektsii* [Evasion of taxes, duties and other mandatory payments : a course of lectures]. Kharkiv : Natsionalna yurydychna akademiia Ukrainy im. Yaroslava Mudroho [in Ukrainian]
12. *Postanova Kasatsiinoho kryminalnogo sudu Verkhovnoho Sudu* [Resolution of the Criminal Court of Cassation of the Supreme Court] vid 01.10.2019, kryminalne provadzhennia 757/18693/15-k. Baza pravovykh pozytsii. Retrieved from: <https://lpd.court.gov.ua/home/approve?key=69sensv8o5n7&page=1> [in Ukrainian]
13. Doroshenko, K. (2023). *Ukhylenntia vid splaty podatktiv: aktualna sudova praktyka u kryminalnykh spravakh* [Tax evasion: current court practice in criminal cases]. Retrieved from: https://biz.ligazakon.net/analytics/222542_ukhylenntia-vid-splaty-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-kryminalnykh-spravakh [in Ukrainian]
14. Brych, L. P., & Navrotskyi, V. O. (2000). *Kryminalno-pravova kvalifikatsiia ukhylenntia vid opodatkuvannia v Ukraini* [Criminalization of tax evasion in Ukraine]. Kyiv : Atika [in Ukrainian]
15. Dudorov, O. O. (2006). *Ukhylenntia vid splaty podatktiv: kryminalno-pravovi aspekty* [Tax evasion: criminal law aspects]. Kyiv: Istyna [in Ukrainian].
16. Kupchanko, M. L. (1998). *Do pytannia pro klasyfikatsiiu sposobiv ukhylenntia vid splaty podatktiv* [On the classification of tax evasion methods]. *Vykorystannia dosiahnen nauky i tekhniky u borotbi zi zlochynnistiu : materialy nauk.-prakt. konf.* [Using the achievements of science and technology in the fight against crime: materials of the scientific and practical conference] (Kharkiv, 19 lystopada 1997 r.). Kharkiv : Pravo. P. 149-151 [in Ukrainian]
17. Ostanin, V. O. (2004). *Kvalifikatsiia ukhylenntia vid splaty podatktiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv* [Qualification of tax evasion, duties, and other mandatory payments]: avtoref. dys. ... kand. yuryd. Nauk. Kyiv [in Ukrainian]
18. *Postanova Kasatsiinoho kryminalnogo sudu Verkhovnoho Sudu* [Resolution of the Criminal Court of Cassation of the Supreme Court] vid 18.01.2022 roku u spravi № 711/1481/20, provadzhennia № 51-4897km21. Retrieved from https://verdictum.ligazakon.net/document/102634456?utm_source=jurliga.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=jl01 [in Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 16.12.2024