

Олександр Вікторович Григоращенко,

Одеський державний університет внутрішніх справ (аспірант);



<https://orcid.org/0009-0006-8934-5401>,

e-mail: avgrigora@ukr.net

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

Статтю присвячено проблемам правового регулювання та особливостям досудового розслідування справ про ухилення від сплати податків. Здійснено аналіз наукових праць, автори яких вивчали особливості теоретичних і 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 з боку суб'єктів оподаткування.

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

Оригінальна стаття

Постановка проблеми

Кожна економічно розвинена держава цивілізованого світу зацікавлена в тому, щоб її громадяни фінансово розвивали свою підприємницьку діяльність, а юридичні особи також мали прогресуючий економічний успіх, оскільки державні та місцеві бюджети залежать від економічного розвитку приватної та державної діяльності. Правові відносини між державою та її громадянами в цьому разі тісно пов'язані зі здійсненням сумісної сплати податків. Життєдіяльність усіх 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. Підприємці повинні розуміти, що від сплати податків та виплати «білої» заробітної плати залежить розвиток країни в цілому.

Сьогодні залишається актуальним питання як для нашої країни, так і для більшості країн світу, що певні категорії осіб та організацій не бажають працювати відкрито, сплачувати податки та платити заробітну плату, дотримуючись чітко встановлених законодавством

норм. Правоохоронні органи нашої держави повинні виявляти порушення податкових норм, притягувати винних до відповідальності, що в подальшому має 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. Все це послаблює безпеку, знижує рівень соціально-економічного спрямування, зокрема в питаннях оподаткування.

Стан дослідження проблеми

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 нього. Крім того, вчений надав власне доктринальне визначення щодо підвищення податкової дисципліни [1, с. 103]. І. А. Редько вивчав основні причини ухилення від сплати податків, що 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 доходу як у підприємств, так і у громадян [2]. О. В. Смагло й А. Р. Щур вивчали способи ухилення від сплати податків і дійшли висновку, що, не порушуючи чинного законодавства, існують значні можливості для цього [3, с. 328]. І. М. Коновалова розкрила особливості та відмінності понять «ухилення» і «уникнення», що наголошує на негальному характері дій платників за умови ухилення від сплати податків [4].

Мета і завдання дослідження

Метою цієї статті є аналіз нормативно-правових актів у сфері податкових правовідносин, визначення ролі Національної поліції України в забезпеченні належного досудового розслідування у справах про ухилення від сплати податків, дослідження та деталізація першочергових дій і основних напрямів роботи органів досудового розслідування.

Завдання статті полягає у висвітленні проблемних питань під час кримінального провадження у справах про ухилення від сплати податків.

Наукову новизну дослідження становлять пропозиції щодо здійснення ефективного досудового розслідування та нової деталізації методів та способів ухилення від сплати податків.

Виклад основного матеріалу

Конституція України закріплює основні права, свободи й обов'язки людини та громадянина, серед яких є обов'язок сплачувати податки в

розмірах, встановлених законом¹. Крім того, Податковий кодекс України визначає, що фізичні особи, які є платниками податків, зобов'язані здійснювати їх сплату. Кодекс деталізує види податків, що існують на території нашої країни (перелік їх є вичерпним), закріплює правовий статус органів державної влади, які здійснюють контроль у цій сфері, а також встановлює юридичну відповідальність за порушення норм податкового законодавства².

Податковий кодекс України визначає податок як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до Кодексу (п. 6.1 ст. 6)³.

Згідно зі словником фінансово-правових термінів податок – це обов'язковий платіж, що необхідно внести до бюджету відповідного рівня або до позабюджетних фондів і який здійснюється суб'єктами-платниками в порядку, розмірах та строках, визначених чинними нормативно-правовими актами [5].

Доктринальне визначення податку має різні форми. Так, наприклад, Л. К. Воронова 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 в точно встановлених розмірах і термінах відповідно до податкового права [6, с. 448]. А. І. Крисоватий стверджує, що однією з функцій податку є перерозподіл частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулювання її в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій [7, с. 331]. Ми погоджуємось з думкою М. П. Кучерявенка, 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 акта. Податок є обов'язковим, безвідплатним, нецільовим платежем [8, с. 384].

На підставі наведених законодавчих та доктринальних тверджень можна визначити такі ознаки податку: обов'язковість платежу; здійснення фізичними та юридичними особами; надходження

¹ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (дата звернення: 17.03.2023).

² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.03.2023).

³ Там само.

до бюджету відповідного рівня; закріплення на законодавчому рівні строків та розміру; 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 у податкові органи щодо розміру податку, документів або інших неправдивих даних, що мають істотне значення¹.

Наукова спільнота також має власне доктринальне бачення щодо визначення ухилення від сплати податків. М. П. Кучерявенко зазначає, що це правопорушення, яке здійснюється суб'єктами-платниками шляхом неналежного виконання зобов'язань щодо сплати податків і полягає 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 й оцінки майна або повного приховування їх [9, с. 307].

Ухилення від сплати податків може бути вчинене так:

- ненадання документів, що мають істотне значення і пов'язані з обчисленням та сплатою податків 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 взаємозв'язані з ч. 1 ст. 2 КК України, згідно з якою основною підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою діяння, яке містить усі елементи складу кримінального правопорушення.

У разі ухилення від сплати податків настає кримінальна відповідальність за ст. 212 КК України, де об'єктом є 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 ухиленням від сплати податків і, як наслідок, ненадходженням коштів до бюджетів. Наступним обов'язковим елементом складу кримінального правопорушення є суб'єктивна сторона, яка виявляється у формі прямого умислу, коли суб'єкт оподаткування цілеспрямовано не

¹ Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 № 2341-III // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 17.03.2023).

сплачує податки, при цьому усвідомлює та передбачає суспільно небезпечні наслідки від ненадходження грошових коштів до бюджетів, до того ж суб'єкт оподаткування має бажання до 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 КПК України закріплюють обов'язок слідчого, прокурора внести відповідні відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань. Згідно з 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 його складу.

Першочерговою дією органів досудового розслідування має бути збирання якомога більше інформації про юридичну особу та суб'єктів оподаткування цієї юридичної особи, а саме:

- з'ясування інформації щодо податкового номера юридичної особи, реєстраційних даних, найменування та коду ЄДРПОУ, даних платника в податковій інспекції, інформації про посадових осіб юридичної особи (паспортні дані, наказ або інший документ про призначення на посаду директора, довіреності тощо), інформації про засновників – юридичних осіб, інформації про банківські рахунки, архівні дані про рахунки платників та іншої необхідної інформації для об'єктивного, ефективного розслідування кримінального провадження;

- встановлення реєстраційних документів про фізичну особу – підприємця, зокрема інформації щодо видів діяльності; така інформація може міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;

- запит інформації щодо права власності на нерухоме майно суб'єктів, які фігурують у матеріалах кримінального провадження; одним із джерел, де міститься така інформація, є Реєстр прав власності на нерухоме майно;

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

Вищезазначена інформація надається за рішенням суду, а вказані дії слідчого регламентуються статтями 40, 131, 132, 159–166 КПК України, статтями 60, 62 Закону України «Про банки і банківську

діяльність»¹. Суд має право не тільки надати дозвіл слідчому на ознайомлення з документами, а й можливість вилучити їх.

Для об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів справи, керуючись статтями 9, 22, 40, 71, 84, 93, 110 КПК України, слідчий може запросити осіб, які мають спеціальні знання у сфері податкових правовідносин, серед них:

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

Серед основних напрямів роботи слідчого в подальшому кримінальному провадженні є:

- призначення судово-економічної експертизи;
- проведення почеркознавчих досліджень рукописних записів і 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);
- проведення обшуків *на підставі ухвали слідчого судді згідно з ч. 2 ст. 234 КПК України*.

Відповідно до частин 1 та 2 ст. 84 КПК України доказами у кримінальному провадженні є 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 саме є процесуальними джерелами (доказами) у цій категорії справ. Це вилучені документи, висновки криміналістичних експертиз, допити свідків тощо.

Під час розслідування кримінального провадження особливо важливо провести моніторинг фінансових операцій, які здійснюють особи за період, що 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»² та Порядок надання

¹ Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 № 2121-III // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14> (дата звернення: 17.03.2023).

² Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 № 361-IX //

Державною службою фінансового моніторингу України Національній поліції України узагальнених (додаткових узагальнених) матеріалів та отримання Державною службою фінансового моніторингу України інформації про хід їх розгляду¹, дає органам досудового розслідування підстави отримувати та використовувати інформацію для встановлення істини у справі.

Санкція ч. 3 ст. 212 КК України передбачає штраф із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна. Таке втручання держави у право володіння особи є цілком виправданим і законним, оскільки вилучення майна задовольняє потреби держави та суспільства. Реалізуючи таку процесуальну дію, обов'язково необхідно дотримуватися принципів пропорційності, справедливості, законності та верховенства права. Так само накладення арешту на майно в процесі кримінального провадження дасть змогу забезпечити збереження речових доказів та застосування в подальшому конфіскації.

Непоодинокі випадки, коли існує проблема у виявленні активів, на які може бути накладено арешт. У цьому разі 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 передбачено Законом України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів»². Саме норми цього нормативно-правового акта закріплюють одну з важливих функцій Національного агентства – здійснення заходів з виявлення, розшуку, проведення оцінки активів за зверненням слідчого та в подальшому забезпечення збереження активів.

БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20> (дата звернення: 17.03.2023).

¹ 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 : затв. наказом М-ва фінансів України, МВС України від 14.07.2021 № 395/535 // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-21> (дата звернення: 17.03.2023).

² Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів : Закон України від 10.11.2015 № 772-VIII // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19> (дата звернення: 17.03.2023).

З огляду на вищевикладене можна виокремити такі проблемні питання кримінального провадження у справах щодо ухилення від сплати податків:

- невчасне та неналежне виконання заходів щодо збереження речових доказів, що може призвести до ускладнення або унеможливлення виконання завдань кримінального провадження (здійснення конфіскації);

- поширення випадків, коли відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань 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 за ст. 205 КК України та ч. 5 ст. 27 і ст. 212 КК України, що може призвести до хибних звинувачень і обмежень щодо фізичних осіб, у діях яких немає вини.

Висновки

Враховуючи вищевикладене, можна дійти таких висновків:

- ухилення від сплати податків є проблемою в багатьох країнах, особливо з розвиненою ринковою економікою. Причиною цього може бути значне податкове навантаження, наявність прогалів та колізій у податковому законодавстві, що може призвести до помилок у кримінальному провадженні та застосуванні санкцій. Враховуючи те, що платники податків вимушені сплачувати до бюджету більше, ніж вони заробляють, вони починають шукати шляхи, щоб зменшити податки або навіть уникнути цього, виправдовуючи свої дії, спрямовані на ухилення від сплати податків;

- для здійснення ефективного досудового розслідування в такій категорії справ необхідно використати комплексний підхід до збору доказової бази: грамотно скласти акт 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 трактуванні податкового законодавства, що призводить до ненавмисних помилок з боку суб'єктів оподаткування.

Список бібліографічних посилань: 1. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106. 2. Редько І. А., Мелетєва О. В.

Проблемні питання ухилення від сплати податків // Publishing house Education and Science s.r.o. : сайт. URL: http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65637.doc.htm (дата звернення: 17.03.2023).

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

4. Коновалова І. М. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення // klubok.net : сайт. URL: <http://www.klubok.net/article1889.html> (дата звернення: 17.03.2023).

5. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л. К. Воронової. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 558 с.

6. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент ; Моя книга, 2006. 448 с.

7. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : навч. посіб. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 331 с.

8. Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 384 с.

9. Гега П. Т., Доля А. М. Основы податкового права. 4-ге вид., перероб. і допов. Київ : Знання, 2003. 307 с.

Надійшла до редколегії 21.03.2023

Прийнята до опублікування 25.04.2023



Hryhorashchenko O. V. Tax evasion: initiation of pre-trial investigation, primary actions, main directions of the pre-trial investigation body's work

The article focuses on the problems of legal regulation and peculiarities of pre-trial investigation of tax evasion cases. It analyses scientific works whose authors have studied the peculiarities of theoretical and practical aspects of tax relations, in particular in the area of tax law violations related to tax evasion. The author's own definition of tax features has been formulated. It has been established that the main ways of tax evasion are: illegal activities – “shadow economy”; concealment of taxable objects; tax accounting in violation of current legislation; creation of fictitious companies; difficulties in interpreting tax legislation, which leads to unintentional mistakes on the part of taxpayers.

The elements of a criminal offence under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine have been detailed. It has been emphasised that for an objective, qualitative, comprehensive, full study of the case file, the investigator may invite persons with special knowledge in the field of tax relations, including specialists of the State Audit Service of Ukraine and the Main Department of the State Tax Service.

On the basis of the above legislative and doctrinal statements, the following features of a tax have been proposed: mandatory payment; made by individuals and legal entities; received by the budget of the appropriate level; statutory terms and amount of tax; legal liability for violation of tax legislation.

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

