

УДК 343.359.2(477)

Борисов В. І.

*доктор юридичних наук, професор,
академік Національної академії правових наук України,
радник при дирекції Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності
імені Академіка В. В. Сташиса НАПрН України, Україна;
e-mail: borisov_v.i@ukr.net; ORCID ID: 0000-0003-0291-9347*

Нетеса Н. В.

*кандидат юридичних наук,
вчений секретар Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності
імені Академіка В. В. Сташиса НАПрН України, Україна;
e-mail: netesa.natalia83@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-0567-4296*

Олійниченко В. В.

*кандидат юридичних наук,
прокурор Київської місцевої прокуратури № 10 м. Києва, Україна;
e-mail: oliynichenko@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-1093-1410*

СПОСОБИ КРИМІНАЛЬНО ПРОТИПРАВНИХ ПОСЯГАНЬ НА ФІНАНСОВУ СИСТЕМУ УКРАЇНИ ПРИ УХИЛЕННІ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Анотація. Ефективна протидія ухиленню від оподаткування можлива лише шляхом використання комплексу різноманітних заходів, у тому числі й кримінально-правового характеру, застосування яких вимагає знання наявних схем і способів вчинення таких правопорушень.

Обґрунтовано, що попри відсутність у диспозиції статті 212 КК України безпосередньої вказівки на спосіб умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), його слід визнавати необхідним структурним елементом кримінально-правової характеристики цього злочину. Розглянуто наукові підходи до класифікації способів умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і з'ясовано найбільш поширені їхні види на практиці. Констатовано, що способи ухилення від оподаткування постійно вдосконалюються і видозмінюються, що унеможливує надання повної їхньої наукової класифікації. Наведено аргументи на користь недоцільності передбачення в законі про кримінальну відповідальність вичерпного переліку способів ухилення від оподаткування.

Виокремлено визначальні ознаки способу, до яких віднесено кумулятивність, заснованість на обмані та високоорганізованість. Зроблено висновок про різний вплив використовуваних способів ухилення від оподаткування на ступінь тяжкості вчиненого кримінального правопорушення, що має враховуватися під час обрання до правопорушників найбільш дієвих заходів кримінально-правового характеру. Наголошено, що знання про способи ухилення від оподаткування дозволить усунути наявні вади в національній податковій системі та законодавстві, які створюють умови для вчинення таких суспільно небезпечних діянь, а отже, і сприятиме мінімізації ризиків посягань на розглядувану сферу.

Ключові слова: податки, збори, обов'язкові платежі, ухилення від оподаткування, спосіб учинення злочину, кримінально-правова характеристика.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; бібл.: 24.

Borysov V.

*Doctor of Law, Professor,
Academician of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine,
Advisor at the Directorate of the Academic Stashis Scientific Research
Institute for the Study of Crime Problems NALS of Ukraine, Ukraine;
e-mail: borisov_v.i@ukr.net; ORCID ID: 0000-0003-0291-9347*

Netesa N.

Ph. D. in Law,

*Scientific Secretary of the Academician Stashis Scientific Research
Institute for the Study of Crime Problems NALS of Ukraine, Ukraine;
e-mail: netesa.natalia83@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-0567-4296*

Oliynichenko V.

Ph. D. in Law,

*the Prosecutor of the Kiev local prosecutor's office 10, Kiev, Ukraine;
e-mail: oliynichenko@ukr.net; ORCID ID: 0000-0002-1093-1410*

METHODS OF CRIMINAL UNLAWFUL ENCROACHMENTS ON THE FINANCIAL SYSTEM OF UKRAINE WHILE EVASION OF TAXES, FEES (COMPULSORY PAYMENTS)

Abstract. Effective counteraction to tax evasion is possible only through the use of a variety of measures, including criminal law ones, the application of which requires knowledge of existing schemes and ways of committing such offenses.

The article substantiates that despite the lack of the direct reference to the method of deliberate tax evasion, fees (compulsory payments) in the disposition of Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine, it should be recognized as an independent structural element of the criminal law characteristics of this crime. Scientific approaches to the classification of methods of deliberate tax evasion, fees (compulsory payments) have been considered and the most common types of practices have been identified. It has been stated that the tax evasion methods are constantly being improved and modified, which makes it impossible to provide a comprehensive scientific classification of them. Arguments in favor of the inappropriateness of foreseeing a closed list of tax evasion methods in the law on criminal liability have been given.

The distinctive features of the method, which include being cumulative, fraudulent and highly organized, have been distinguished. The conclusion is made about the different impact of the used methods of tax evasion on the severity of the committed criminal offense, which should be taken into account when selecting the most effective criminal law measures to the offenders. It is emphasized that knowledge of tax evasion methods will eliminate the existing deficiencies in the national tax system and legislation, which create the conditions for such socially dangerous activities, and thus help to minimize the risks of encroachment on this area.

Keywords: taxes, fees, compulsory payments, tax evasion, method of committing a crime, criminal law characteristics.

JEL Classification H26, K14

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 2; bibl.: 24.

Вступ. Запорукою становлення України як соціальної, правової держави з розвиненою економікою є здійснення нею продуманої та ефективної фіскальної політики, що відповідає світовим стандартам у сфері оподаткування. На жаль, сьогодні слід констатувати, що державна фіскальна політика характеризується непослідовністю і суттєвими прорахунками в системі оподаткування, свідченням чого є стрімка втрата Україною протягом 2018—2019 рр. двадцяти двох позицій у всесвітньому рейтингу «Paying taxes» (охоплює 190 країн) — із 43-ї до 65 позиції [1]. За оцінками експертів, причиною цього стало зволікання з автоматизацією процесів і скороченням часу адміністрування податків, а також збільшення податкового навантаження на бізнес [2], яке, за даними дослідження «Paying taxes 2020», на теперішній час становить 45,2 % [1] (табл. 1). І хоча цей показник не є найвищим у Європі та світі (наприклад, у Бельгії він становить 55,4 %, Італії — 59,1 %, у Франції — 60,7 % [1]), проте враховуючи те, що податкове навантаження на бізнес в Україні збільшилося порівняно з 2016 роком на 7,4 % і все це відбувається у складних соціально-економічних та політичних умовах, така ситуація негативно впливає на стан справлення податків, зборів (обов'язкових платежів) і зумовлює існування такого антисоціального явища, як ухилення від оподаткування.

Таблиця 1

Складність сплати податків у регіональному розрізі за «Paying Taxes 2020»

Назва показника	Україна	Середньосвітовий показник	Регіональний показник, куди входить Україна	Країни ЄС
Загальна ставка податків та зборів	45,2 %	40,5 %	33 %	38,9%
Час на сплату	327,5 год.	234 год.	219 год.	161 год.
Кількість платежів	5	23,1	13,9	10,9

Примітка. Складено за [1, с. 6].

У більшості передових країн світу невиконання конституційного обов'язку щодо сплати податків визнається одним із найнебезпечніших діянь у сфері економіки, що тягне настання суворої кримінальної відповідальності, адже ухилення від оподаткування нерозривно пов'язане з тінізацією економіки, організованою злочинністю і використанням корупційних практик. Кримінальна відповідальність за посягання на сферу оподаткування передбачена й законодавством України про кримінальну відповідальність (зокрема, стаття 212 Кримінального кодексу України (далі — КК) «Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»). Однак треба констатувати, що показники кількості кримінальних проваджень, розпочатих за статтею 212 КК, які доходять до суду, є дуже низькими. Так, 2018 року лише 9,8 % таких проваджень були спрямовані до суду, 2019-го цей показник становив 10,4 % (табл. 2).

Таблиця 2

Кількість кримінальних проваджень за статтею 212 КК, що спрямовані до суду

Рік	Обліковано злочинів	Спрямовано до суду			
		З обвинувальним актом		З клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності	
		абс. показн.	відн. показн.	абс. показн.	відн. показн.
2018	1 099	39	3,6 %	68	6,2 %
2019	852	22	2,6 %	67	7,9 %

Примітка. Складено за [3].

Не в останню чергу це пов'язано зі складністю розслідування таких кримінальних правопорушень, що вимагає високого рівня професіоналізму від органів досудового розслідування та знання наявних схем ухилення від оподаткування і способу його вчинення. Детальний опис останнього, так само як і опис місця, наслідків правопорушення й інших обставин, які підлягають доказуванню в кожному кримінальному провадженні згідно з положеннями статті 91 Кримінального процесуального кодексу України (далі — КПК), є невід'ємною складовою обвинувального акта (п. 5 ч. 2 статті 291 КПК), а в подальшому й вироку суду (п. 2 ч. 3 статті 374 КПК). На необхідності наведення в обвинувальному акті фактичних даних, що у своїй сукупності дають уявлення стосовно кожного з елементів складу кримінального правопорушення, а також дозволяють зіставити фактичну складову обвинувачення з його юридичною формулою, вказав і Верховний Суд України у своїй постанові від 12.10.2017 у справі № 5-388/33/15-к [4]. Це зайвий раз підтверджує, що для забезпечення достатньо необхідної юридичної оцінки вчиненого діяння не слід ігнорувати супроводжувальні (додаткові) ознаки конкретного правопорушення, які хоча й безпосередньо не входять до системи ознак складу злочину, передбаченого статтею 212 КК, але сприяють у кожному випадку встановленню ступеня тяжкості вчиненого, на що наголошено в статті 65 КК (п. 3 ч. 1).

Аналіз досліджень і постановка завдання. Проблема способу ухилення від оподаткування неодноразово ставала предметом наукового інтересу представників наук кримінально-правового циклу і насамперед фахівців у галузі криміналістики (О. А. Крамаренко [5], М. Л. Купчанко [6], В. В. Лисенко [7], Г. А. Матусовський [8], П. В. Цимбал [9] та ін.), які розглядали її під кутом зору значення для виявлення та розслідування цієї категорії кримінальних правопорушень. Щодо теорії кримінального права, то окремі аспекти цієї проблематики знайшли своє відображення у наукових працях

М. Г. Арманова [10], Л. П. Брич і В. О. Навроцького [11], О. О. Дудорова [12], В. В. Олійниченко [13], В. О. Останіна [14], Ю. М. Сухова [15] та інших науковців.

Мета дослідження — визначити місце способу вчинення злочину у кримінально-правовій характеристиці умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), установити його характерні ознаки і виявити найбільш поширені різновиди, а також довести значення дослідження способу вчинення злочину для ефективної протидії ухиленням від оподаткування.

В основу дослідження покладені результати узагальнення 200 судових рішень, ухвалених за статтею 212 КК, постанови Верховного Суду України, статистичні відомості Генеральної прокуратури України за 2018—2019 рр., дані рейтингу «Paying Taxes». У статті використано сукупність загальних і спеціальних методів наукового пізнання: діалектичний, системно-структурний, порівняльно-правовий, логіко-догматичний метод, а також конкретно-соціологічні та статистичні методи.

Результати дослідження. Будь-яке конкретне суспільно небезпечне діяння, у тому числі й умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), як одиначне явище об'єктивної дійсності характеризується великою кількістю ознак, коло яких не залежить від того, чи закріплені вони в законодавчому визначенні кримінального правопорушення, чи повною мірою вони встановлені й відбиті в матеріалах кримінального провадження [16] і чи включені вони до структури наукової характеристики злочину певної галузі науки кримінально-правового циклу як основні. Якщо звернутися до кримінально-правової характеристики кримінального правопорушення, яку окремі науковці відносять до фундаментальних категорій доктрини кримінального права (на наш погляд, дещо передчасно), то слід указати на існування різних наукових підходів до визначення набору тих обов'язкових ознак, які утворюють структурні елементи такої характеристики — від її обмеження суто аналізом складу відповідного кримінального правопорушення [17] до охоплення нею поряд з обов'язковими (основними) ознаками кримінального правопорушення, що закладені в його законодавчому визначенні та яким повинно відповідати конкретне діяння, також супроводжувальних (додаткових) ознак, що мали місце при його вчиненні та здатні певним чином впливати на процес застосування закону про кримінальну відповідальність [18, с. 470—471]. Останній підхід вбачається більш обґрунтованим і до того ж узгоджується з правовою позицією Верховного Суду, відбитою в постанові від 21.08.2019 у справі № 682/956/17, де зазначається, що формулювання обвинувачення, визнаного судом доведеним, є ширшим за кваліфікуючі ознаки злочину (тобто ознаки, що впливають на кваліфікацію) і вимагає зазначення місця, часу, способу вчинення, форми вини і мотивів кримінального правопорушення (п. 2 ч. 3 статті 374 КПК), які безпосередньо не входять до його складу [19]. Крім того, вихід за межі ознак, які визначають склад конкретного кримінального правопорушення, надає можливість установити інші ознаки, що мають криміналістичне, кримінологічне, процесуальне значення і характеризують кримінально протиправне діяння з різних боків [13, с. 65].

Як уже зазначалося, для успішного виконання завдань щодо протидії умисному ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) важливе значення має встановлення способів, які особа використовує для вчинення цього суспільно небезпечного діяння. Спосіб, хоча й не включений до законодавчого визначення злочину, передбаченого статтею 212 КК України (тобто не є ознакою, яка впливає на кваліфікацію діяння), але заслуговує на визнання необхідним структурним елементом кримінально-правової характеристики досліджуваного злочину, оскільки визначає якісну своєрідність виконавчої (операційної) складової діяння і відповідно дозволяє уточнити, конкретизувати сутність і соціальну небезпечність указанного злочину, деталізувати його об'єктивну і суб'єктивну сторони, а також установити ознаки його суб'єкта. Крім того, знання про типові способи вчинення цих кримінальних правопорушень дозволяє розробити ефективні методики їх розслідування. Отже, розглянемо способи вчинення злочину, передбаченого статтею 212 КК, детальніше.

Відразу зазначимо, що за нині чинної редакції статті 212 КК України 2001 року розв'язання питання про спосіб умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) покладене на розсуд правозастосувачів. Однак короткий екскурс в історію законодавчого регулювання цього питання свідчить про те, що, наприклад, у період з 28.01.1994 до 05.02.1997, стаття 148-2 чинного на той час КК України 1960 року містила пряму вказівку на способи ухилення від сплати податків — неподання податкових декларацій і розрахунків, приховування (заниження) об'єктів оподаткування. Убачається, що відмова від законодавчого визначення вичерпного переліку способів умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) була виправданою, і її причинами стали насамперед бурхливий розвиток передових технологій, поява нових форм і методів здійснення підприємницької діяльності, що унеможливило передбачити безпосередньо в законі всі можливі способи ухилення від оподаткування.

Підтвердженням цьому є й правова позиція Верховного Суду України, який до можливих способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), окрім вищезгаданого неподання документів, пов'язаних із їхнім обчисленням і сплатою до бюджетів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо), приховування та заниження об'єктів оподаткування, відніс також такі способи ухилення, як заниження сум платежів; приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу (абз. 2 п. 13 постанови Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15) [20].

У світлі висловленого закономірним є й плюралізм думок фахівців щодо можливих способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та відповідно наявність різних наукових підходів до їх класифікації. Як приклад, можна навести наукову класифікацію способів вчинення розглядуваного злочину, запропоновану Л. П. Брич і В. О. Навроцьким, які за рівнем узагальнення виокремлюють загальний (генеральний), родові та конкретні способи ухилення від оподаткування, а останні, у свою чергу, поділяють залежно від об'єкта і суб'єкта оподаткування [11, с. 203—204]. Так само заслуговує на увагу запропонована в науковій літературі дворівнева класифікація способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідно до якої вони поділяються на дві групи, що, у свою чергу, включають певні підгрупи: 1) способи ухилення від оподаткування, що використовуються при вчиненні злочинів у сфері діяльності, що не заборонена законом: а) ухилення шляхом неподання податкової декларації та документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків; б) ухилення шляхом обману (приховування, заниження об'єкта оподаткування, заниження сум податкових внесків); в) ухилення шляхом злочинного впливу на представників державних установ (підкуп службових осіб, застосування до них насильства, залякування чи шантажу з метою їх схилення до потурання несплаті, одержання незаконних пільг, повного чи часткового звільнення від оподаткування); 2) способи ухилення від оподаткування у сфері протизаконної, нелегальної діяльності (отримання неконтрольованого прибутку від зайняття протизаконною діяльністю; утворення інших об'єктів оподаткування без сплати податкових внесків тощо) [14, с. 13].

Надаються в науковій літературі й більш розгорнуті класифікації способів ухилення від оподаткування, засновані на так званому комплексному критерії. Зокрема, як критерії класифікації способів пропонуються такі: 1) вид податку, збору (обов'язкового платежу), від сплати якого здійснюється ухилення: а) способи ухилення від усіх їхніх видів (несвоєчасне подання податкових декларацій і розрахунків за ними; навмисне відображення операцій пізніше звітного періоду та ін.) та б) способи ухилення від окремих їхніх видів (наприклад, ухилення від сплати податку на додану вартість (далі — ПДВ) шляхом завищення витрат на собівартість реалізації товарів, робіт, послуг тощо); 2) вид документів, що використовується зі злочинною метою (первинні, облікові, звітні); 3) напрям діяльності суб'єкта господарювання [6, с. 149].

Існують й інші класифікації способів ухилення від оподаткування, зокрема, за критерієм безпосереднього механізму заниження (приховування) об'єктів оподаткування [21, с. 78; 7, с. 57—61], залежно від того, є податки прямими чи непрямими, а ставки податків визначені у твердих сумах чи у відсотках від вартісного обсягу [5, с. 167] тощо. І хоча наведені класифікації не є вичерпними, а окремі з них не є беззаперечними щодо дотримання правил обрання класифікаційних критеріїв, утім сам факт їх існування зайвий раз свідчить про те, що надати способу умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) ознаку формальної правової визначеності шляхом передбачення безпосередньо у кримінальному законі вичерпного переліку способів вчинення цього злочину неможливо, та й не потрібно в умовах постійної трансформації та невпинного розвитку інформаційних технологій.

Щодо власного емпіричного дослідження, то узагальнення результатів вивчення матеріалів судової практики за статтею 212 КК показало, що найчастіше способом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є безпідставне включення до податкового кредиту суми ПДВ, що має місце у 50 % випадках. Завищення валових витрат трапляється у 34 % випадків; заниження податкового зобов'язання — у 30,5 %; укладення фіктивних угод (операцій) з використанням фіктивних документів — у 29 % випадків. Відсутність первинних документів, що підтверджують придбання товарів / послуг, наявна у 14,5 % випадків; невключення прибутку до сум доходів — у 13,5 %; внесення недостовірних відомостей до податкових документів — у 13,5 %; неперерахування податків до бюджету — у 6,5 % випадків. Отже, як бачимо, сума наведених відносних показників перевищує 100 відсотків, що свідчить про те, що при вчиненні злочину, передбаченого статтею 212 КК, одночасно, зазвичай, застосовуються декілька способів ухилення від оподаткування, що дає підстави для твердження про кумулятивний характер способу вчинення цього злочину.

Ще однією властивістю способу вчинення умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), на наш погляд, є те, що в його основі лежить обман. І хоча серед науковців висловлюються судження про те, що обман притаманний лише певній групі способів ухилення від оподаткування (В. О. Останін [14, с. 13]), ми вважаємо, що навіть просте неподання податкових документів у встановлені строки не можна розцінювати як ухилення, не поєднане з обманом, адже передбачений у кримінальному законі умисний характер аналізованого злочину виключає будь-яку помилку, необережність чи казус. Аналогічного висновку дійшли й Л. П. Брич і В. О. Навроцький, які зауважили, що несвоєчасна сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) за відсутності обманних дій, які б передували такій несплаті, мають тягнути не кримінальну, а адміністративну відповідальність [11, с. 193].

Для характеристики обману з об'єктивної позиції доцільним буде розглядати його крізь призму таких понять, як «зміст», «форма» і «засоби» [22, с. 620]. Так, обман за будь-якого способу умисного ухилення від оподаткування має своїм змістом неправдиву інформацію чи то про наявність об'єктів оподаткування, чи то про їхній обсяг, чи то про втрату підстав для одержання пільг з оподаткування тощо. Що стосується форми зовнішнього прояву обману, то залежно від неї обман може бути активним, коли має місце повідомлення неправдивих відомостей, а також пасивним, за якого наявне замовчування (неповідомлення) тих відомостей, які особа повинна була повідомити [23, с. 74]. Очевидно, що для досліджуваного злочину способами його вчинення можуть бути обидва різновиди обману. Активний обман наявний у разі приховування чи заниження об'єктів оподаткування шляхом укладення фіктивних угод, перекручування бухгалтерського обліку, використання фіктивних документів, подання неправдивих відомостей, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу та ін. Щодо пасивної форми обману, то вона характерна для таких способів ухилення від оподаткування, як неподання в установленій строк податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів, невідображення у звітних податкових документах прибутку, доданої вартості робіт, продукції, послуг та інших об'єктів оподаткування, неповідомлення податкових органів про

факт втрати підстав для одержання пільг з оподаткування тощо. Із формою обману в безпосередньому зв'язку перебувають й ті засоби, за допомогою яких особа фальсифікує уявлення контрагента. Враховуючи те, що сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) нерозривно пов'язана із належним веденням документообігу, цілком логічним буде висновок про те, що засобами обману при ухиленні від оподаткування можуть виступати підроблені документи. Зокрема, на підставі узагальнення судової практики було встановлено, що у 24,2 % випадків умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) було вчинено з використанням підроблених документів, унаслідок чого дії особи кваліфікувалися за сукупністю злочинів — у 14 % випадків за сукупністю зі статтею 366 КК («Службове підроблення») і в 10,2 % випадків — за сукупністю зі статтею 358 КК («Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів»). До речі, деякі науковці взагалі вважають, що підроблення документів є основним способом ухилення від оподаткування, невід'ємною складовою цього діяння, яка власне й перетворює несплату податків на ухилення від неї і, як результат, пропонують не надавати цьому діянню додаткової правової оцінки [10, с. 14—15], з чим, на наш погляд, погодитися важко, оскільки в такому разі має місце ідеальна сукупність злочинів, що законодавцем не врахована при конструюванні норми, передбаченої статтею 212 КК.

Серед характерних рис способу вчинення кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 КК, не можна не вказати й на високоорганізованість діяльності з ухилення від оподаткування, одним із проявів якої є залучення до цього процесу множинності суб'єктів. І хоча наявність співучасті, за результатами нашого дослідження, судами констатується лише у 8,5 % випадків вчинення ухилення (з них 4 % припадає на співвиконавство, і 4,5 % — на співучасть із розподілом ролей), утім у тих же судових рішеннях нерідко фактично констатується груповий спосіб вчинення цього злочину шляхом вказівки на залучення при вчиненні цього злочину третіх осіб — у 9,5 % випадків тих, що не обізнані про злочинні наміри, та в 6 % випадків — осіб, обізнаних про злочинні наміри, що загалом дозволяє стверджувати, що груповий спосіб вчинення цього злочину має місце в кожному четвертому випадку. Безумовно, що це свідчить про те, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) супроводжується використанням способів злочинного планування, організаційного вчинення та корупційного прикриття тощо [24, с. 89].

Висновки. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є дуже динамічним злочином, способи вчинення якого постійно вдосконалюються, урізноманітнюються і видозмінюються в умовах бурхливого розвитку комп'ютерно-інформаційних технологій. Саме така властивість способів вчинення цього злочину, на нашу думку, зумовлює об'єктивну неможливість на теперішній час запропонувати повну їхню наукову класифікацію, а також обґрунтовує відмову законодавця від закріплення безпосередньо в диспозиції статті 212 КК України вичерпного переліку способів ухилення від оподаткування, що, з одного боку, сприяє забезпеченню стабільності закону про кримінальну відповідальність, а з другого — дозволяє правозастосовним органам відповідати злочинним викликам сьогодення.

Серед найбільш характерних ознак способу умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як елементу кримінально-правової характеристики цього злочину можна вказати такі: кумулятивність, заснованість на обмані та високоорганізованість. Так само слід констатувати, що більшість способів, які особа застосовує для вчинення цього кримінально протиправного діяння, відрізняються високоінтелектуальним характером, специфічністю, особливою витонченістю застосовуваних злочинцями механізмів і нерідко містять елементи злочинного планування, організованості і передбачають використання корупційних схем. Істотні відмінності у використовуваних способах ухилення від оподаткування зумовлюють різний їхній вплив на ступінь тяжкості вчиненого кримінального правопорушення в цілому, що має обов'язково враховуватися під час обрання до осіб, які допустили ухилення від оподаткування,

найдієвіших заходів кримінально-правового характеру, у тому числі некаральних (звільнення від кримінальної відповідальності чи податкова амністія), адже нерідко реалізація завдань держави щодо протидії кримінально протиправним діянням має більший соціальний ефект від заохочення позитивної посткримінальної поведінки таких правопорушників, аніж від суворої репресії.

Крім того, знання про способи ухилення від оподаткування дозволяє встановити наявні вади в національній системі оподаткування і прогалини в податковому законодавстві, які створюють умови для вчинення таких суспільно небезпечних діянь, а отже, й шляхом внесення змін і доповнень до податкового законодавства віднайти баланс між суспільними (державними) інтересами у сфері оподаткування та інтересами окремих платників податків і в такий спосіб мінімізувати ризики протиправних посягань на розглядувану сферу.

Література

1. Paying Taxes 2020. PWC. URL : <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>.
2. Громов Д. Україна потеряла 11 позиций в рейтинге Paying Taxes 2020. *GMK Center*. 2019. 26 ноября. URL : <https://gmk.center/news/ukraina-poteryala-11-pozicij-v-rejtinge-paying-taxes-2020/amp>.
3. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення / Генеральна прокуратура України. URL : <https://old.gp.gov.ua/ua/statinfo.html>.
4. Постанова Верховного Суду від 12.10.2017 у справі № 5-388/33/15-к. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/69758949>.
5. Крамаренко О. А. Способи ухилення від сплати податків в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Економіка*. 2013. Вип 23. С. 165—168.
6. 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 листоп. 1997 р.). Харків : Право, 1998. С. 149—151.
7. Лисенко В. В., Задорожній О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування : монографія. Київ : Істина, 2008. 216 с.
8. Матусовский Г. А. Экономические преступления: криминалистический анализ. Харьков : Консум, 1999. 480 с.
9. Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. 408 с.
10. Арманов М. Ознаки об'єктивної сторони злочину, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України, та їх кваліфікаційне значення. *Науковий часопис Національної академії Прокуратури України*. 2015. № 4. С. 10—18. URL : <http://www.chasopysnapu.gp.gov.ua/chasopys/ua/pdf/8-2015/armanov.pdf>.
11. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : монографія. Київ : Атіка, 2000. 288 с.
12. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 648 с.
13. Олійниченко В. В. Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КК України : монографія / наук. ред. В. І. Борисов. Харків : Право, 2019. 256 с.
14. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2004. 20 с.
15. Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2000. 16 с.
16. Густов Г. А. Понятие и виды криминалистической характеристики преступлений. *Криминалистическая характеристика преступлений*. 1984. С. 34—46.
17. Сийплові М. В. Кримінально-правова характеристика притягнення завідомо невинного до кримінальної відповідальності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 ; Київ. нац. ун-т внутр. справ. Київ, 2009. 279 с.
18. Борисов В. І. Вибрані твори / уклад. : В. В. Базелюк, С. В. Гізімчук, Л. М. Демидова та ін. Харків : Право, 2018. 784 с.
19. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 21.08.2019 у справі № 682/956/17. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84153042>.
20. 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 № 15. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>.
21. Головкін Б. М. Кримінологічний аналіз злочинності у паливно-енергетичній сфері. *Питання боротьби зі злочинністю*. 2012. Вип. 24. С. 66—81.
22. Панов М. І. Вибрані наукові праці з проблем правознавства. Київ : Ін Юре, 2010. 812 с.
23. Панов М., Анісімов Г. Обман як ознака складу злочину і його кримінально-правове значення. *Юридична Україна*. 2014. № 5. С. 72—79.
24. Берзін П. С. Окремі проблеми визначення об'єкта ухилення від погашення кредиторської заборгованості. *Законодавство України: науково-практичні коментарі*. 2002. № 4. С. 87—93.

Статтю рекомендовано до друку 02.12.2020.

© Борисов В. І., Нетеса Н. В., Олійниченко В. В.

References

1. Paying Taxes 2020. (2020). PWC. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>.
2. Gromov, D. (2019, November 26). *Ukraina poteryala 11 pozicij v rejtinge Paying Taxes 2020 [Ukraine has lost 11 positions in the Paying Taxes 2020 rating]*. GMK Center. Retrieved from <https://gmk.center/news/ukraina-poteryala-11-pozicij-v-rejtinge-paying-taxes-2020/amp> [in Russian].
3. Heneralna prokuratura Ukrainy. (n. d.). *Yedynyi zvit pro kryminalni pravoporushennia [General report on criminal offenses]*. Retrieved from <https://old.gp.gov.ua/ua/statinfo.html> [in Ukrainian].
4. Verkhovnyi Sud Ukrainy. (2017). *Postanova vid 12.10.2017 r. u spravi № 5-388/33/15-k [Resolution of October 12, 2017 in Case № 5-388/33/15-k]*. Retrieved from <http://reyestr.court.gov.ua/Review/69758949> [in Ukrainian].
5. Kramarenko, O. A. (2013). *Sposoby ukhlyennia vid splaty podatkiv v Ukraini [Methods of tax evasion in Ukraine]*. *Naukovi zapysky Nats. un-tu «Ostrozka akademiia». Ekonomika — Scientific Notes of Ostroh Academy National University, Economy, Vol. 23*, 165—168 [in Ukrainian].
6. Kupchanko, M. L. (1998). *Do pytannia pro klasyfikatsiiu sposobiv ukhlyennia vid splaty podatkiv [To the issue of classification of ways of tax evasion]*. *Vykorystannia dosiahnen nauky i tekhniky u borotbi zi zlochynnistiu: materialy nauk.-prakt. konf. (Kharkiv, 19 lystopada 1997 r.) — The use of advances in science and technology in the fight against crime: materials scientific-practical. conf. (Kharkiv, November 19, 1997)*. (pp. 149—151). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
7. Lysenko, V. V., Zadorozhnyi, O. S., & Dzisiak, O. P. (2008). *Ukhlyennia vid splaty podatkiv: vyjavlennia i rozsliduvannia [Tax evasion: identification and investigation]*. Kyiv: Istyna [in Ukrainian].
8. Matusovskij, H. A. (1999). *Ekonomicheskie prestupleniya: kriminalisticheskij analiz [Economic crimes: criminalistic analysis]*. Kharkov: Konsum [in Russian].
9. Tsybal, P. V. (2009). *Poperedzhennia, vyjavlennia, rozkryttia ta rozsliduvannia podatkovykh zlochiniv [Prevention, detection, disclosure and investigation of tax crimes]*. Irpin: Nats. un-t DPS Ukrainy [in Ukrainian].
10. Armanov, M. (2015). *Oznaky obiektyvnoi storony zlochynu, peredbachenoho statteiu 212 Kryminalnogo kodeksu Ukrainy, ta yikh kvalifikatsiine znachennia [Signs of the objective side of the crime under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, and their qualifying significance]*. *Naukovyi chasopys Natsionalnoi akademii prokuratury Ukrainy — Scientific Journal of National Academy of Prosecution of Ukraine*, 4, 10—18. Retrieved from <http://www.chasopysnapu.gp.gov.ua/chasopys/ua/pdf/8-2015/armanov.pdf> [in Ukrainian].
11. Brych, L. P., & Navrotskiy, V. O. (2000). *Kryminalno-pravova kvalifikatsiia ukhlyennia vid opodatkovannia v Ukraini [Criminal-legal qualification of tax evasion in Ukraine]*. Kyiv: Atika [in Ukrainian].
12. Dudorov, O. O. (2006). *Ukhlyennia vid splaty podatkiv: kryminalno-pravovi aspekty [Tax evasion: criminal-law aspects]*. Kyiv: Istyna [in Ukrainian].
13. Oliinychenko, V. V. (2019). *Zvilnennia vid kryminalnoi vidpovidalnosti za ukhlyennia vid splaty podatkiv, zboriv (oboviazkovykh platezhiv) za ch. 4 ta ch. 5 st. 212 KK Ukrainy [Exemption from criminal liability for tax evasion, fees (compulsory payments) for part 4 and part 5 of Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine]*. Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
14. Ostanin, V. O. (2004). *Kvalifikatsiia ukhlyennia vid splaty podatkiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv [Qualification of tax evasion, fees (compulsory payments)]*. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
15. Sukhov, Yu. M. (2000). *Ukhlyennia vid splaty podatkiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv: problemy vidmezhuвання vid sumizhnykh zlochiniv ta kvalifikatsii za sukupnistiu [Evasion of taxes, fees, other compulsory payments: the problem of delimitation of related offenses and qualifications in aggregate]*. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
16. Gustov, G. A. (1984). *Ponyatie i vidy kriminalisticheskoiy charakteristiki prestuplenij [Concept and types of criminalistic characteristics of crimes]*. *Kriminalisticheskaya harakteristika prestuplenij — Criminalistic characteristics of crimes*. Moscow [in Russian].
17. Siyploki, M. V. (2009). *Kryminalno-pravova kharakterystyka prytiahnennia zavidomo nevynnoho do kryminalnoi vidpovidalnosti [Criminal-legal characteristics of bringing the knowingly innocent to criminal responsibility]*. *Candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
18. Borysov, V. I. (2018). *Vybrani tvory [Selected works]*. V. V. Bazeliuk, S. V. Hizimchuk, L. M. Demydova (et al.). (Eds.). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
19. Verkhovnyi Sud Ukrainy. (2019). *Postanova Velykoi Palaty vid 21.08.2019 u spravi № 682/956/17 [Resolution of the Grand Chamber of August 21, 2019 in case № 682/956/17]*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84153042> [in Ukrainian].
20. Verkhovna Rada Ukrainy. (2004). *Pro deiaki pytannia zastosuvannia zakonodavstva pro vidpovidalnist za ukhlyennia vid splaty podatkiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv: postanova Plenumu Verkhovnoho Sudu Ukrainy vid 08.10.2004 № 15 [On some issues of application of the legislation on liability for tax evasion, fees, and other compulsory payments: resolution of the Plenum of the Supreme Court of Ukraine of October 08, 2004. № 15]*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04> [in Ukrainian].
21. Holovkin, B. M. (2012). *Kryminolohichniy analiz zlochynnosti u palyvno-enerhetychnii sferi [Criminological analysis of crime in the fuel and energy sector]*. *Pytannia borotby zi zlochynnistiu — Issues of Combating Crime, Vol. 24*, 66—81 [in Ukrainian].
22. Panov, M. I. (2010). *Vybrani naukovi pratsi z problem pravoznavstva [Selected scientific works on problems of jurisprudence]*. Kyiv: In Yure [in Ukrainian].
23. Panov, M., & Anisimov, H. (2014). *Obman yak oznaka skladu zlochynu i yoho kryminalno-pravove znachennia [Deception as a sign of the crime and its criminal significance]*. *Yurydychna Ukraina — Legal Ukraine*, 5, 72—79 [in Ukrainian].
24. Berzin, P. S. (2002). *Okremi problemy vyznachennia obiekta ukhlyennia vid pohashennia kredytorskoi zaborhovanosti. [Some problems in determining the object of evasion from repayment of accounts payable]*. *Zakonodavstvo Ukrainy: Naukovo-praktychni komentari — Ukrainian legislation: Scientific and practical comments*, 4, 87—93 [in Ukrainian].

The article is recommended for printing 02.12.2020.

© Borysov V., Netesa N., Oliinychenko V.