

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису*

**КАРАБАЗА НАТАЛЯ ФЕДОРІВНА**

УДК 343.13:336.22:340.12(477)

**ДИСЕРТАЦІЯ  
ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ СУДОВОГО  
ПРОВАДЖЕННЯ ЩОДО ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ  
ПРАВОПОРУШЕНЬ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 081 – Право

Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ Н. Ф. Карабаза

Науковий керівник: **Мілевський Олександр Петрович**

кандидат юридичних наук, доцент

**Ірпінь – 2025**

## АНОТАЦІЯ

*Карабаза Н. Ф.* Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Державний податковий університет, Ірпінь, 2025.

Дисертація є монографічним дослідженням, у якому комплексно, з урахуванням сучасних методів пізнання, здобутків вітчизняної та зарубіжної правничої науки, а також чинного законодавства України, зарубіжних країн, розкрито понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні.

В роботі проаналізовано стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень і констатовано: (1) відсутність осучаснених розробок понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права, кримінального (судового) провадження; (2) акцентування уваги на недоліках окремих термінів, понять, в межах того чи іншого інституту; на досудовому розслідуванні податкових злочинів (методиці розслідування); (3) доцільність міждисциплінарного (міжгалузевого) підходу до понятійно-категоріального апарату кримінального провадження в цілому, і судового провадження, зокрема.

Доведено, що задля виконання завдань кримінального провадження кримінальний процесуальний закон повинен відповідати усім визначеним в теорії правилам формування правової норми, упорядкуванню їх сукупності і логічному розташуванню. Категорії, поняття, терміни (термінологічні звороти) виступають загальними засобами об'єктивації змісту кримінального процесу і, як наслідок формують модель кримінальної процесуальної діяльності, зокрема, й такого суб'єкта як суддя. Ці явища утворюють категоріально-понятійний апарат, який виступає об'єктом пізнання у кримінальному процесуальному праві, кримінальній процесуальній науці, правозастосовній практиці.

Вказано, що у контексті відношення до судового провадження, як частини кримінального процесу і правової категорії кримінального процесуального права, усі законодавчо визначені терміни можна розцінювати як: (1) загальні (стосуються усього кримінального провадження; (2) спеціальні (використовуються безпосередньо щодо судового провадження); (3) побічно пов'язані із судовим провадженням.

З'ясовано, що окремі терміни категоріально-понятійного апарату судового провадження у кримінальному процесуальному законі визначаються через інші терміни, які у свою чергу, не мають правової регламентації. Значна кількість термінів і терміносистем представлена в КПК як перелік складових відповідного поняття, а не через їх функціональне визначення.

Підкреслено, що для визначення понять і категорій, які складають понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, необхідно звернутися до законодавчих актів різних галузей права: кримінального, податкового, кримінального процесуального. У питанні приналежності правопорушення до податкового для кримінальної процесуальної сфери доцільно, на переконання автора, виходити із положень ст. 216 КПК України (підслідності). Податкові кримінальні правопорушення слід визначати як передбачені законодавством про кримінальну відповідальність суспільно небезпечні винні діяння, вчинені у сфері оподаткування (платником податку (особою, прирівняною до нього), контролюючим органом та/або його посадовою (службовою) особою). Відмінною ознакою таких правопорушень є їх об'єкт – суспільні відносини у сфері оподаткування.

Залежно від галузевого правового регулювання, загальні і особливі поняття (категорії, терміни), на думку автора, мають матеріально-правовий або процесуальний правовий характер. При цьому, загальнотеоретичні конструкції у даному випадку: кримінальне правопорушення, склад кримінального правопорушення – набувають спеціального, зумовленого податковими правовідносинами, змісту. А спільні за формою та змістом терміни можуть мати різне значення.

Обравши прикладом для дослідження ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) автором виокремлено важливі для судової діяльності поняття, категорії, терміни і терміносистеми (терміносполуки), вживані у КК України, а розуміння яких впливає й з інших законодавчих актів. Запропоновано рівні класифікації понять, категорій і термінів у судовому провадженні кримінального процесу.

Наголошено, що поняття, категорії, терміни, терміносполуки судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень сформувалися під еволюційним впливом регулятивного фіскального/податкового законодавства, приписів кримінального закону в частині забезпечення режиму правової охорони та кримінального процесуального закону – у контексті реалізації цього режиму. Терміни, що складають понятійно-категоріальний апарат судового провадження відносно кримінальних податкових правопорушень, акцентологічно, фонетично й структурно-граматично оформлені за законами української мови.

Проведений аналіз положень податкового, кримінального, кримінального процесуального (судового) законодавства деяких зарубіжних країн однієї правової сім'ї, у контексті використання і розуміння понятійно-категоріального апарату відповідних правовідносин, дозволив автору сформулювати спільні і відмінні риси у цьому напрямі.

Під системою судового провадження в кримінальному процесі автор пропонує розуміти сукупність взаємопов'язаних процесуальних дій та рішень відносно розпочатого кримінального провадження, спрямованих на здійснення правосуддя, виконання завдань судового провадження і досягнення його мети. З огляду на перелік елементів, що входять до судового провадження, підтримується його розуміння як структурованого явища.

Запропоновано досліджувати особливості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень крізь призму ознак такого провадження, деякі з яких мають загальний характер, а деякі – специфіку, зумовлену рисами податкових кримінальних правопорушень.

Наголошено, що оціночні поняття і поняття з оціночними ознаками не є тотожними категоріями. Поняття з оціночними ознаками властиві для такого елемента доказування як оцінка доказів. На приналежність поняття до оціночного вказує об'єктивна неможливість встановити (визначити) виключне (абсолютне) коло зв'язків між змістовними елементами цього поняття і сферою його застосування. Оціночні поняття, використані у статті 212 КК України, є відносно оціночними, оскільки їх зміст розкрито в теорії кримінального/податкового права і у судовій практиці.

Розсуд судді і внутрішнє переконання визнано однопорядковими і нетотожними поняттями в кримінальному провадженні і покладаються в основу ухвалення рішень суддею (судом).

Із проведеного аналізу вбачається взаємопов'язаний і часто взаємозамінюваний синонімічний ряд у понятійно-категоріальному апараті теоретико-правової конструкції «розсуд в кримінальному процесуальному праві»: судовий розсуд, дискреція, ініціатива суду, внутрішнє переконання. Непослідовність вжиття цих термінів в кримінальному процесуальному законі не сприяє однаковому правозастосуванню і спонукає до дискусії щодо їх співвідношення.

Проведене дослідження визначило напрями удосконалення КПК України, зокрема щодо: визначення понять: «процесуальні функції», «стадія кримінального провадження», «судове засідання» (стаття 3); узгодженості розуміння термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя» (стаття 22); назви першої стадії судового провадження (частина перша статті 314); проведення судових засідань (глава 27); податкового компромісу як підстави звільнення від кримінальної відповідальності (КК і КПК); приналежності аудиторського звіту до джерел доказів (пункт 4 частини першої статті 99) та ін.

*Ключові слова:* понятійно-категоріальний апарат, поняття, категорії, терміни, кримінальне провадження, судове провадження, сфера оподаткування, податкові кримінальні правопорушення, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), судові рішення, оціночні поняття, суддівський розсуд, зарубіжний досвід.

## SUMMARY

*Karabaza N. F.* Conceptual and categorical apparatus of judicial proceedings for tax criminal offences in Ukraine. - Qualifying scientific work as a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 – Law. – State Tax University, Irpin, 2025.

The dissertation is a monographic research which comprehensively, with due regard for modern methods of cognition, achievements of national and foreign legal science, as well as current legislation of Ukraine and foreign countries, reveals the conceptual and categorical apparatus of court proceedings on tax criminal offences in Ukraine.

The article analyses the state of scientific development of the conceptual and categorical apparatus of court proceedings on tax criminal offences and establishes that: (1) the lack of up-to-date developments of the conceptual and categorical apparatus of criminal procedural law and criminal (court) proceedings; (2) the focus on the shortcomings of certain terms and concepts within a particular institution; on the pre-trial investigation of tax offences (investigation methodology); (3) the expediency of an interdisciplinary (intersectoral) approach to the conceptual and categorical apparatus of criminal proceedings in general, and court proceedings in particular.

It is proved that in order to fulfil the tasks of criminal proceedings, criminal procedure law must comply with all the rules of formation of a legal provision defined in the theory, and also with their ordering and logical arrangement. Categories, concepts, terms (terminology) are general means of objectifying the content of criminal procedure and, as a result, form a model of criminal procedural activity, including that of a judge. These phenomena form the categorical and conceptual apparatus which is the object of cognition in criminal procedure law, criminal procedure science and law application practice.

The author notes that in the context of court proceedings as a part of criminal procedure and a legal category of criminal procedure law, all statutory terms can be regarded as: (1) general (relating to the entire criminal proceedings); (2) special (used directly in relation to court proceedings); (3) indirectly related to court proceedings.

It is found that some terms of the categorical and conceptual apparatus of court proceedings in the criminal procedure law are defined through other terms which, in turn, have no legal regulation. A significant number of terms and terminology systems are presented in the Criminal Procedural Code of Ukraine as a list of components of the relevant concept, and not through their functional definition.

The author emphasises that in order to define the concepts and categories which make up the conceptual and categorical apparatus of court proceedings on tax criminal offences, it is necessary to refer to legislative acts of various branches of law: criminal, tax, and criminal procedure. In the author's opinion, it is advisable to proceed from the provisions of Article 216 of the Criminal Procedural Code of Ukraine (jurisdiction) when determining whether an offence is a tax offence for the criminal procedure sphere. Tax criminal offences should be defined as socially dangerous culpable acts committed in the field of taxation (by a taxpayer (a person equated to him/her), a controlling authority and/or its official (officer)) as provided for by the legislation on criminal liability. A distinctive feature of such offences is their object - public relations in the field of taxation.

Depending on the sectoral legal regulation, general and special concepts (categories, terms), in the author's opinion, have substantive or procedural legal nature. At the same time, the general theoretical constructs in this case: criminal offence, corpus delicti of a criminal offence - acquire a special content, determined by tax legal relations. And terms which are common in form and content may have different meanings.

Having chosen tax evasion and failure to make (mandatory) payments as an example for the study, the author identifies the concepts, categories, terms and terminology systems (term combinations) which are important for judicial activity and which are used in the Criminal Code of Ukraine and whose understanding follows from other legislative acts. The author suggests the levels of classification of concepts, categories and terms in the judicial proceedings of criminal proceedings.

The author emphasizes that the concepts, categories, terms and phrases of court proceedings regarding tax criminal offences were formed under the evolutionary influence of regulatory fiscal/tax legislation, provisions of criminal law in terms of

ensuring the legal protection regime and criminal procedure law - in the context of implementation of this regime. The terms which make up the conceptual and categorical apparatus of court proceedings in relation to criminal tax offences are accentually, phonetically, structurally and grammatically formulated in accordance with the laws of the Ukrainian language.

The analysis of the provisions of tax, criminal, criminal procedural (judicial) legislation of some foreign countries of the same legal family, in the context of use and understanding of the conceptual and categorical apparatus of the relevant legal relations, allowed the author to formulate common and distinctive features in this area.

The author proposes to understand the system of court proceedings in criminal proceedings as a set of interrelated procedural actions and decisions regarding initiated criminal proceedings aimed at administering justice, fulfilling the tasks of court proceedings and achieving their purpose. Given the list of elements included in court proceedings, the author supports its understanding as a structured phenomenon.

The author proposes to study the peculiarities of the conceptual and categorical apparatus of court proceedings on tax criminal offences through the prism of the features of such proceedings, some of which are general in nature, and some of which are specific to the features of tax criminal offences.

The author emphasises that evaluative concepts and concepts with evaluative features are not identical categories. The concepts with evaluative features are inherent in such an element of proof as evaluation of evidence. The objective impossibility of establishing (defining) an exclusive (absolute) range of relations between the substantive elements of this concept and the scope of its application indicates that the concept belongs to the evaluative one. The evaluative concepts used in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine are relatively evaluative, since their content is revealed in the theory of criminal/tax law and in court practice.

The judge's discretion and internal conviction are recognised as the same and non-identical concepts in criminal proceedings and form the basis for decision-making by a judge (court).

The analysis shows that the conceptual and categorical apparatus of the theoretical and legal construct "discretion in criminal procedure law" is interrelated and often interchangeable with the following synonyms: judicial discretion, discretion, court initiative, and internal conviction. The inconsistent use of these terms in the criminal procedure law does not contribute to uniform law application and prompts a discussion on their correlation.

The study identified the areas for improvement of the CPC of Ukraine, in particular, with regard to: the definition of the concepts: «procedural functions», «stage of criminal proceedings», «court hearing» (Article 3); consistency of understanding of the terminology "court-judge-investigating judge" (Article 22); the name of the first stage of court proceedings (part one of Article 314); conducting court hearings (Chapter 27); tax compromise as a ground for exemption from criminal liability (CC and CPC); belonging of the audit report to the sources of evidence (paragraph 4 of part one of Article 99), etc.

*Keywords:* conceptual and categorical apparatus, concepts, categories, terms, criminal proceedings, court proceedings, taxation, tax criminal offences, tax evasion, duties (mandatory payments), court decisions, evaluative concepts, judicial discretion, foreign experience.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Карабаза Н. Ф. Оцінка наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2021. № 6. С. 62–71. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Nzizvru_2021_6_9)

[bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP\\_meta&C21COM=S&2\\_S21P03=FILA=&2\\_S21STR=Nzizvru\\_2021\\_6\\_9](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Nzizvru_2021_6_9).

2. Карабаза Н. Ф. Категорії та поняття судового провадження у кримінальному процесі України. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2021. Випуск 16. С. 215–226. URL: <https://drive.google.com/file/d/1O50pq3ukv76aNyGPHD1NmBS--tq13qKi/view>.

3. Карабаза Н. Ф. Моніторинг використання у судових рішеннях понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень. *Збірник «Науковий вісник УжНУ. Серія: Право»*. Випуск 78. Ч. 2. № 2023. С. 263–267. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/08/43.pdf>.

*які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

4. Мілевський О. П., Карабаза Н. Ф. Судове провадження щодо податкових кримінальних правопорушень: постановка питання. *The process and dynamics of the scientific path: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the II International Scientific and Theoretical Conference (Vol. 1) (September 17, 2021). Athens, Hellenic Republic: European Scientific Platform*. 2021. С. 67–69. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/scientia/issue/view/17.09.2021/583>.

5. Карабаза Н. Ф. До питання понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень на стадії підготовчого судового провадження. *Актуальні питання юридичної науки в дослідженнях молодих*

*вчених*: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції до Дня науки та 30-річчя Національної академії правових наук України (м. Київ, 18 травня 2023 р.). Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. С. 952-956. URL: [https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/KRC\\_conf-Aktualni-pytannya\\_traven\\_2023.pdf](https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/KRC_conf-Aktualni-pytannya_traven_2023.pdf)

*які додатково відображають наукові результати дисертації*

6. Карабаза Н. Поняття і категорії судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень у контексті досвіду країн пострадянського простору. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2022. № 4 (48). С. 347–352. (Республіка Польща). URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/74>.

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                           |                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ .....</b>                                                                                                                    | <b>4</b>       |
| <b>ВСТУП.....</b>                                                                                                                                         | <b>6</b>       |
| <br><b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ПОНЯТЬ І КАТЕГОРІЙ У СУДОВОМУ ПРОВАДЖЕННІ ЩОДО ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ .....</b> | <br><b>20</b>  |
| 1.1. Стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень .....                  | 20             |
| 1.2. Правова природа і види понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень .....                                   | 33             |
| 1.3. Еволюція понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень .....                                     | 59             |
| 1.4. Зарубіжний досвід законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень .....  | 78             |
| Висновки до розділу 1.....                                                                                                                                | 99             |
| <br><b>РОЗДІЛ 2. ВИКОРИСТАННЯ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ У СУДОВОМУ ПРОВАДЖЕННІ ЩОДО ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ .....</b>               | <br><b>104</b> |
| 2.1. Реалізація понятійно-категоріального апарату на стадіях судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень .....                        | 104            |
| 2.2. Особливості використання оціночних понять і категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень .....                        | 128            |
| 2.3. Суддівський розсуд у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом податкових кримінальних правопорушень .....                      | 144            |
| 2.4. Оцінка відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень .....                                    | 159            |

|                                         |            |
|-----------------------------------------|------------|
| Висновки до розділу 2.....              | 176        |
| <b>ВИСНОВКИ.....</b>                    | <b>180</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b> | <b>189</b> |
| <b>ДОДАТКИ .....</b>                    | <b>212</b> |

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

|             |   |                                                                     |
|-------------|---|---------------------------------------------------------------------|
| гл.         | — | глава                                                               |
| п.          | — | пункт (підпункт)                                                    |
| р.          | — | рік                                                                 |
| рр.         | — | роки                                                                |
| с.          | — | сторінка (сторінки)                                                 |
| ст.         | — | стаття                                                              |
| ст.ст.      | — | статті                                                              |
| ч.          | — | частина                                                             |
| АТО         | — | антитерористична операція                                           |
| БЕБ         | — | Бюро економічної безпеки України                                    |
| ВРУ         | — | Верховна Рада України                                               |
| ВСУ         | — | Верховний Суд України                                               |
| ВССУ        | — | Вищий спеціалізований суд з розгляду цивільних і кримінальних справ |
| ДПІ         | — | Державна податкова інспекція                                        |
| ДФС         | — | Державна фіскальна служба України                                   |
| ЄС          | — | Європейський Союз                                                   |
| ЄСПЛ        | — | Європейський суд з прав людини                                      |
| КК України  | — | Кримінальний кодекс України                                         |
| ККС ВС      | — | Касаційний кримінальний суд у складі Верховного Суду                |
| КПК України | — | Кримінальний процесуальний кодекс України                           |
| ПАРЄ        | — | Парламентська Асамблея Ради Європи                                  |
| ПДВ         | — | податок на додану вартість                                          |
| ПК України  | — | Податковий кодекс України                                           |
| ППР         | — | податкове повідомлення-рішення                                      |
| Рада ОЕСР   | — | Рада Організації економічного співробітництва та розвитку           |
| УРСР        | — | Українська Радянська Соціалістична Республіка                       |

|      |                                                 |
|------|-------------------------------------------------|
| УСРР | – Українська Соціалістична Радянська Республіка |
| ATAD | – The Anti Tax Avoidance Directive              |
| GAAR | – General Anti-Abuse Rule                       |

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Конституційні приписи про те, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпека визнаються найвищою соціальною цінністю (стаття 3) супроводжують вирішення будь-якого суспільно-правового конфлікту, зокрема й у сфері оподаткування. З одного боку, передбачено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (стаття 67 Конституції України). А з іншого – будь-яка людина вправі звернутися за захистом своїх прав, свобод і законних інтересів до суду (стаття 55 Конституції України).

Сфера оподаткування аксіоматично і споконвічно характеризується протилежними інтересами держави й платників податків, які постійно намагаються віднайти нові оптимальні підходи й методи до: стягнення податків, зборів (обов'язкових платежів) – держава; та їх мінімізації – суб'єкти оподаткування. Обидві сторони цього податкового діалогу прагнуть вирішити виникаючий суспільно-правовий конфлікт на свою користь. Дотриманню балансу у цьому протистоянні сприяють судові рішення у юрисдикційних процесах, зокрема, й пов'язаних із обмеженням прав і свобод людини. Тобто, одним із засобів реагування на податкові правопорушення є притягнення до кримінальної відповідальності за правилами кримінального та кримінального процесуального законів.

Попри те, що законодавець не виокремив у КК України податкові правопорушення (кримінальні правопорушення у сфері оподаткування) в окремий різновид кримінальних правопорушень, порушення у податковій сфері, у тому числі й кримінально-правового характеру, мають статус розповсюдженого явища: податкові правопорушення, насамперед ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), за статистичними даними, перебувають у структурі десяти найбільше вчинюваних. Зменшення останніми роками кількості кримінальних проваджень щодо податкових правопорушень пов'язана із об'єктивними чинниками: реорганізацією податкової поліції і створенням нового органу – Бюро економічної безпеки (БЕБ), мораторієм на

проведення документальних перевірок, коронавірусною хворобою, виключенням статті 205 КК України, воєнним станом. Проте, із введенням режиму воєнного стану і перед державою, і перед платниками податків постали нові виклики: від зупинення строків для платників податків та контролюючих органів до відміни податкових пільг, відновлення обов'язку сплати податків та механізмів перевірки такої сплати, її документування, а отже – і «повернення» до кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування.

Євроінтеграційний шлях України не оминає і податкову сферу та боротьбу із податковими правопорушеннями, пов'язаними із уникненням оподаткування. Імплементація міжнародних податкових правил у вітчизняну фіскальну систему (Радою ОЕСР розроблено проєкт BEPS, що передбачає заходи, спрямовані на боротьбу із зловживаннями, пов'язаними із використанням спеціальних режимів оподаткування та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування) повинна призвести до посилення контролю за: розкриттям фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють та дотримання правил їх оподаткування; обмеженням витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; зловживаннями у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування; штучним уникненням визнання статусу постійного представництва; трансфертним ціноутворенням; правилами звітності у розрізі країн для міжнародних груп компаній. Поступово інтегруються в національне законодавство положення Директив ЄС щодо боротьби з ухиленням від сплати податків ATAD 1 та ATAD 2, які стосуються обмеження «дружнього» фінансування компаній через надання позик, правил щодо контрольованих іноземних компаній, GAAR, усунення «гібридних схем» (hybrid mismatch rules) тощо. З 2024 року для податкових резидентів ЄС застосовуватимуться норми ATAD 3 – пропозиції щодо запобігання зловживанню підставними компаніями в цілях оподаткування.

Усе зазначене впливатиме на кримінальні провадження щодо податкових правопорушень (об'єднуючим фактором для яких є підслідність органів, що здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства), адже

суспільно-правові конфлікти, зумовлені такими правопорушеннями, є неминучими.

Важливе значення при цьому мають судові рішення обвинувального і виправдувального характеру, в яких відображається позиція держави щодо справедливого вирішення суспільно-правового конфлікту у сфері оподаткування, яка, у свою чергу, забезпечує її життєдіяльність. Це впливає на довіру до правосуддя, виконання обов'язків по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), розвиток підприємництва, в цілому та відбудову країни у повоєнний час. Також, рішення у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень виступають стабілізуючим і організуючим фактором у роботі контролюючих органів, виконання ними визначених законом завдань.

Судова діяльність під час кримінального провадження, при ухваленні судових рішень спирається на понятійно-категоріальний апарат у певній сфері/сферах, на вміння оперувати ним і застосовувати щодо конкретних ситуацій. Упорядкована система взаємопов'язаних, взаємозумовлених, взаємодіючих понять і категорій відображає логікосемантичну організацію діяльності суду (судді). Теоретико-методологічні конструкції та здобутки прикладного характеру дозволяють оптимально, ефективно і якісно виконати завдання кримінального провадження.

Податкова сфера, в силу своєї специфіки, спирається на притаманні їй поняття, категорії, інститути, окремі з яких мають відображення і в Кримінальному кодексі. У зв'язку з цим, у кримінальному провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень виникає симбіоз правовідносин: податкових, кримінальних, кримінальних процесуальних.

Доцільність руху від загального до конкретного (ширше використання такого методу наукового пізнання як дедукція), впровадження нових підходів до вивчення пов'язаних між собою суспільних відносин (що виникають у різних сферах і мають досягти одного результату) засвідчують необхідність проведення комплексного дослідження, системного аналізу понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень, який

використовується у судовому провадженні і включає матеріальну та процесуальну складові різних галузей права. Категорії, поняття, терміни – становлять базис суддівської діяльності і визначення правильного механізму їх використання, зокрема, щодо податкових кримінальних правопорушень є запорукою справедливих судових рішень. Пропоноване наукове міждисциплінарне поєднання має і практичну ціль – виявлення суддівських помилок у досліджуваній категорії кримінальних проваджень та внесення пропозицій щодо їх усунення.

Наведене засвідчує актуальність обраного напрямку наукової розвідки, дозволяє концептуально осмислити основну частину кримінального провадження відносно податкових правопорушень і практику законодавчого регулювання податкових, кримінальних, кримінальних процесуальних правовідносин та, вивчивши наукові думки, проблеми правозастосування, зарубіжний досвід, запропонувати авторське бачення розуміння, використання та удосконалення понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень.

*Зв'язок теми дисертації із сучасними дослідженнями.* В основу обраного дослідження покладено наукові доробки вчених із вивчення понять, категорій і термінів податкового, кримінального, кримінального процесуального права, пов'язаних із податковими правопорушеннями, зокрема, ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), та здійсненням судового провадження у кримінальному процесі: Бабаєвої О.В., Баїк О.І., Барабаш Т.М., Беззубенка М.В., Брич Л.П., Бугайчука А.А., Василяки Д.К., Власової Г.П., Дзейко Ж.О., Дідківської Г.В., Дудорова О.О., Желтобрюх І.Л., Загинеї З.А., Ігнатюка О.В., Капліної О.В., Корж В.П., Лисенка В.В., Мамки Г.М., Мілевського О.П., Навроцького В.О., Неганова В.В., Нікітіна В. В., Панова М.І., Погорецького М.А., Рибалки В.О., Сімоновича Д.В., Топчія В.В., Торбаса О.О., Трофименка В.М., Хавронюк М.І., Цимбала П.В., Шепітько І. І. та ін.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.** Дисертаційне дослідження виконано відповідно до пріоритетних

напрямів розвитку правової науки на 2021–2025 рр., затверджених загальними зборами НАПрН України 26.03.2021, протокол № 12-21, у межах Стратегії розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021–2023 роки, затвердженої Указом Президента України від 11 червня 2021 року № 231/2021, Національної стратегії у сфері прав людини (Указ Президента України від 24 березня 2021 р. № 119/2021), Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179, Стратегії розвитку Державного податкового університету на 2022–2027 рр., затвердженої Вченою радою Державного податкового університету від 30 червня 2022 р., протокол № 11.

Тема дисертації затверджена Вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол № 14 від 23 листопада 2021 року).

**Мета і завдання дослідження.** У дисертаційній роботі поставлено за *мету* на підставі вивчення, аналізу та узагальнення правозастосовчої практики, нормотворення і наукових досягнень дослідити понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, його міжгалузеві зв'язки, виявити прогалини і колізії у правозастосуванні та окреслити напрями їх вирішення.

Визначена мета наукового дослідження зумовила необхідність розв'язання таких *завдань*:

- проаналізувати стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень;
- з'ясувати правову природу і види понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень;
- простежити еволюцію понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень;
- узагальнити зарубіжний досвід законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень;

- розглянути реалізацію понятійно-категоріального апарату на етапах судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень;
- виявити особливості використання оціночних категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень;
- охарактеризувати суддівський розсуд у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом податкових кримінальних правопорушень;
- оцінити відповідність судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень;
- запропонувати напрями удосконалення кримінального процесуального закону щодо використання у ньому відповідних понять, категорій і термінів.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають при судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень та використанні у ньому понятійно-категоріального апарату.

*Предметом дослідження* є понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні.

**Методи дослідження.** Методологічну основу дослідження становить сукупність методів і прийомів наукового пізнання як загальнонаукових (діалектичний, історичний, логічний, системний аналіз тощо), так і спеціальних (документального аналізу, порівняльно-правового тощо). *Діалектичний* метод пізнання процесів, що відбуваються під час формування теоретико-правових засад урегулювання судового провадження в кримінальному процесі, використання у ньому понять, категорій і термінів, пов'язаних зокрема із податковими правопорушеннями, дозволив розглянути їх у розвитку та взаємозв'язку, виявити усталені напрями і закономірності в цілому (розділи 1–2). *Системний аналіз* сприяв визначенню правової природи і видів понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень, розумінню судового провадження як системного явища, а також узагальненню пропозицій щодо удосконалення кримінального процесуального закону (підрозділи 1.2, 2.1). Застосування *історико-правового* методу передбачало вивчення стану наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних

правопорушень та його еволюції в аспекті законодавчого унормування (підрозділи 1.1, 1.3). *Формально-логічний* метод застосовувався при аналізі змісту понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень та його складових, зокрема й понять: «податкові кримінальні правопорушення», «ухилення від оподаткування», «уникнення оподаткування», «сфера оподаткування», «склад кримінального правопорушення», «судове провадження», «предмет доказування», «податковий компроміс», «оціночні поняття», «суддівський розсуд», «внутрішнє переконання», «судові рішення» та ін.; визначенні змісту основних категорій дослідження; характеристиці вітчизняного і зарубіжних законів у кримінальній та кримінальній процесуальній сферах щодо урегулювання судового розгляду ухилень від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів); тлумаченні оціночних понять; розумінні суддівського розсуду; проведенні моніторингу відповідності судових рішень у кримінальних провадженнях понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень і формулюванні пропозицій щодо удосконалення чинного кримінального процесуального законодавства (підрозділи 1.2, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4); *догматичний метод* – використано при тлумаченні юридичних категорій, для поглиблення й уточнення понятійно-термінологічного апарату (підрозділи 1.2, 1.3, 1.4., 2.1, 2.2, 2.3, 2.4); *документальний аналіз* – при опрацюванні різного роду нормативно-правових документів (підрозділи 1.3, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 3.2); *порівняльно-правовий* – у процесі аналітичного огляду законодавчого закріплення понять і категорій, пов’язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень (підрозділ 1.4); еволюції понятійно-категоріального апарату (підрозділ 1.3); зарубіжного досвіду (підрозділ 1.4); вивченні науково-праксіологічних і законотворчих пропозицій щодо удосконалення понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень (підрозділи 1.2, 2.1, 2.4); *статистичний* – при опрацюванні змін до ПК, КК, КПК України, матеріалів судової практики, моніторингу судових рішень (підрозділи 1.3, 2.1, 2.2, 2.4).

*Науково-теоретичне підґрунтя* для виконання дисертаційного дослідження склали наукові праці фахівців в галузі загальної теорії держави і права, податкового, кримінального, кримінального процесуального права, термінознавства.

*Нормативну базу* дисертаційного дослідження становлять приписи: Конституції України, чинних нормативно-правових актів, міжнародно-правових актів, які регулюють суспільні відносини, пов'язані із кримінальним провадженням.

*Інформаційною й емпіричною основою дослідження* стали: дані щодо проведених дисертаційних досліджень; законотворча діяльність щодо удосконалення КПК України; правові позиції вищих судових інстанцій, практика ЄСПЛ, вітчизняна судова практика.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що за характером розглянутих питань дисертація є новим за змістом комплексним теоретико-праксіологічним дослідженням понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень. До положень, які мають ступінь наукової новизни, відносяться:

*вперше:*

- предметом комплексного наукового пошуку обрано понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень і показано взаємодію податкових, кримінальних та кримінальних процесуальних правовідносин, яка підтверджує, що міжгалузеві перетини дозволяють виокремити відповідну самодостатню терміносистему, що об'єктивує номінацію нових феноменів, адекватну інтерпретацію явища судового провадження у податковій сфері, яке підпорядковується правилам кримінального процесуального закону і регулюється кримінальними процесуальними правовідносинами;

- апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень змодельовано у виді міжгалузевого системного утворення (об'єкта) з елементами: (1) загальнотеоретичних конструкцій кримінального і кримінального процесуального права – щодо кримінальних правопорушень, їх

різновидів, складу, здійснення кримінального провадження у відповідній процесуальній формі та згідно належної правової процедури досудового і судового провадження; (2) спеціальних понять і термінів, властивих податковим правовідносинам, на які посягають кримінальні правопорушення; (3) особливих понять, зумовлених об'єктивною стороною кримінального податкового правопорушення та необхідною доказовою базою, а також, визначено особливості оціночних понять у сфері судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, які проявляються у такому: (1) використанні законодавцем в нормах кримінального і податкового права поняття і категорії із оціночним змістом є відносно оціночними; (2) розуміння деяких понять залежить від розсуду суду, а зміст інших має сталий характер із певними межами наповнюючих поняття елементів; (3) окремі категорії і поняття не завжди об'єктивно відповідають своєму змісту, а деякі мають латентний характер;

– на підставі еволюційного розвитку аргументовано, що судове провадження стосовно кримінальних правопорушень спирається на термінологію, яка має прозору семантику й будується на ґрунті загальновживаного словника, а більшість слів понятійного апарату податкових правовідносин має іншомовне походження і дво/багатокомпонентний склад;

– розглянуто зарубіжний досвід країн континентальної системи права щодо законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних з судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень, із окресленням спільних і відмінних рис та віднесенням термінів, понять і категорій понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права при здійсненні судового провадження до теоретико-методологічних та практично значимих;

*удосконалено:*

– виділення специфічних ознак судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, які вказують на особливості понятійно-категоріального апарату такого провадження, зокрема: (1) вирішення завдань кримінального провадження через виконання функції правосуддя і тим самим розв'язання суспільно-правового конфлікту, зумовленого вчиненням

податкового кримінального правопорушення; (2) визначальне забезпечення реалізації засад кримінального судочинства, конституційного обов'язку щодо сплати податків та принципів оподаткування; (3) структурованість етапів судового провадження, процедура і можливість його спрощення; (4) суб'єктний склад судового провадження; (5) специфічні риси доказової бази; (6) судові рішення, зазвичай щодо: (а) затвердження угоди про визнання вини між обвинуваченим і прокурором; (б) звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності та теоретико-методологічні підходи до згрупування термінів і терміносистем, що використовуються законодавцем для визначення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення (на прикладі ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів) та здійснення судового провадження щодо них – за повноваженнями суду у двох напрямках: притягнення до кримінальної відповідальності і звільнення від кримінальної відповідальності;

– погляди на оціночні поняття у кримінальному процесуальному праві: (1) поняття, використане в кримінальному процесуальному законі, із об'єктивно невизначеним або відносно визначеним змістом, є оціночним; (2) відмінність оціночних понять і понять з оціночними ознаками; (3) відсутність дефініції поняття на нормативно-правовому рівні або розкриття поняття через його функціональне призначення не завжди свідчить про його оціночність; (4) має місце дворівнева оціночна діяльність: змісту поняття і оцінка, як це поняття впливає на конкретні обставини кримінального провадження (доказова оцінка); (5) існує пряма беззаперечна залежність розкриття змісту оціночного поняття від розсуду правозастосовника; при цьому використання розсуду не обмежується лише оціночними поняттями; (6) неоднозначність сприйняття змісту поняття усувається правовими позиціями суду, а також розуміння категорії «сфера оподаткування» саме у кримінальному провадженні, як визначеної законом (окресленої межами) області діяльності зі справляння податків, зборів (обов'язкових платежів), діяльності, пов'язаної з податками;

– окреслення випадків обмеження розсуду судді (суду) у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень, зокрема: процесуальними строками підготовчого судового провадження; обсягом наявних матеріалів і відповідністю їх закону (зокрема й угоди); підставами для обрання, зміни, продовження чи скасування заходів забезпечення кримінального провадження; необхідністю дотримання процедурних правил і засад кримінального судочинства; підставами зупинення судового провадження; межами судового розгляду та ін.;

– проведення моніторингу та оцінки використання понятійно-категоріального апарату, пов'язаного із податковими кримінальними правопорушеннями, у судових рішеннях й виявлення проблемних питань у їх підготовці та законодавчі положення КПК України в частині правового регулювання: понять «процесуальні функції», «стадія кримінального провадження», «судове засідання»; узгодженості розуміння термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя»; проведення судових засідань; податкового компромісу як підстави звільнення від кримінальної відповідальності та ін.;

*дістали подальшого розвитку:*

– а) стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень та дослідницьких поглядів на такі категорії як: судове провадження, понятійно-категоріальний апарат (кримінального процесу), податкові кримінальні правопорушення, із узагальненням напрямів проведених досліджень, а також теза про те, що у процесуальній науці відтворюється баланс між теорією і практикою, матеріальним і процедурним правом, відображається їх взаємозв'язок; б) роздуми про те, що кримінальний процесуальний закон повинен відповідати усім визначеним в теорії правилам формування правової норми, упорядкуванню їх сукупності і логічному розташуванню, а категорії, поняття, терміни (термінологічні звороти) виступають загальними засобами об'єктивації змісту кримінального процесу і, як наслідок формують модель кримінальної процесуальної діяльності, зокрема, й такого суб'єкта як суддя; в) структурно-змістовна побудова понятійно-категоріального апарату в історичній

ретроспективі – за визначними пам'ятками права та законодавчими актами, що діяли у сфері кримінального судочинства та податковій сфері у різні періоди становлення української держави; г) оперування термінами і терміносистемами: «попередній розгляд матеріалів кримінального провадження в суді», «підготовче судове засідання», «податковий компроміс», «одноразове (спеціальне) добровільне декларування», «предмет доказування», «акт перевірки» та ін.; д) твердження (на прикладі поняття «державний/суспільний інтерес» у кримінальних провадженнях щодо ухилень від оподаткування), що оціночні поняття у конкретних випадках, зумовлених особливостями кримінальних правопорушень та методикою їх розкриття, можуть бути оцінними за формою і аксіоматично визначеними (як загальновідомий факт) за змістом; е) нетотожність категорій «суддівський розсуд» і «внутрішнє переконання судді» та змістовне наповнення категорії «суддівська discreція» у провадженнях щодо податкових кримінальних правопорушень; є) проблеми теоретичного характеру, зумовлені відсутністю однакового розуміння понять, терміносистем, проблеми нормативно-правового характеру, пов'язані із неоднозначністю кримінального, кримінального процесуального, податкового законів, проблеми правозастосовного характеру, зумовлені складністю проваджень щодо податкових правопорушень та неодноковим тлумаченням законів, та напрями їх вирішення.

**Практичне значення отриманих результатів** визначається можливістю їх використання у:

– *науково-дослідній сфері* – як основа для подальшої розробки понятійно-категоріального апарату кримінального провадження щодо податкових кримінальних правопорушень;

– *освітньому процесі* – матеріали дисертації можуть бути використані у процесі викладання курсу «Кримінальне процесуальне право», та окремих спецкурсів, пов'язаних із питаннями здійснення кримінального провадження щодо податкових правопорушень (акт впровадження Державного податкового університету від 02.03.2024 р.);

– у правозастосовчій сфері – як рекомендації для удосконалення методики кримінального провадження щодо податкових правопорушень (довідки Ірпінського міського суду Київської області №8318 від 16.02.2024 р. та Білоцерківського міськрайонного суду Київської області №5/6464/2024 від 12.11.2024 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У тезах доповіді «Судове провадження щодо податкових кримінальних правопорушень: постановка питання», опублікованих спільно з О. П. Мілевським, авторкою самостійно досліджено наукову та практичну важливість вивчення правової природи і видів понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації обговорювалися на кафедрі кримінального права та процесу Державного податкового університету. Результати дослідження були оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «The process and Dynamics of the Scientific path» (м. Афіни (Греція), 17 вересня 2021 р.); «Україна в умовах реформування правової системи: сучасні реалії та міжнародний досвід» (м. Київ, 18 травня 2023 р.).

**Публікації.** Основні наукові результати дисертації викладені в 6 наукових публікаціях, серед яких три статті, опубліковані в юридичних фахових виданнях України, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України, двоє тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій та одна публікація, яка додатково відображає результати дисертаційного дослідження.

**Структура та обсяг дисертації.** Робота складається зі вступу, двох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (226 найменувань на 23 сторінках) і 4 додатків на 6 сторінках. Загальний обсяг дисертації становить 217 сторінок, з яких обсяг основного тексту – 188 сторінок.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ПОНЯТЬ І КАТЕГОРІЙ У СУДОВОМУ ПРОВАДЖЕННІ ЩОДО ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

## 1.1. Стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень

Правові галузі, будучи явищем об'єктивної дійсності, виступають об'єктом пізнання, що супроводжується дослідженням стану наукової розробленості категорій, інститутів, понять, терміносистем, їх взаємодії, правовідносин, закономірностей їх розвитку. Адже у сучасному світі наукою вважається особливий вид пізнавальної діяльності, спрямований на вироблення об'єктивних, обґрунтованих, верифікованих знань [84, с. 32]. Вивченню будь-якого предмета, явища завжди передують аналіз різних точок зору (теоретико-методологічних, наукових, праксіологічних) щодо його змісту, сутності, місця у правовій системі. Ознайомлення із науковими поглядами, досягненнями, пропозиціями дозволяє визначити векторність і пріоритети наукової спеціальності, її проблеми і дискусії у широкому (галузевому) і вузькому (в межах правового інституту, правової категорії) аспектах, та сформулювати авторське бачення стану розробки означеної галузі і розуміння напрямів вирішення у ній наукових завдань щодо відповідного об'єкта [24, с. 49]. Кожна юридична спеціальність повинна спиратись на обґрунтовані знання закономірностей, парадигми, доктрини, понятійного апарату, принципів, методів, механізмів, концепцій тощо, що призводитиме до системності у розв'язанні завдань цієї спеціальності [24, с. 50]. Правова наука характеризується притаманною їй упорядкованою системою взаємопов'язаних, взаємозумовлених, а також взаємодіючих понять і категорій, які за своєю суттю і змістом визначаються предметом цієї науки і водночас відображають логікосемантичну організацію знань у сфері держави і права» [10, с. 43].

Кримінальна процесуальна наука покликана формувати наукові поняття та розкривати і пояснювати закономірності кримінальної процесуальної процедури, її витoki, зміст і перспективи. Разом із тим, в силу свого значення і предмета правового регулювання, кримінальна процесуальна наука потребує поповнення не лише теоретико-методологічними конструкціями, а й здобутками прикладного характеру, що дозволяють виконати завдання кримінального провадження, передбачені статтею 2 КПК України. Саме у процесуальній науці, на нашу думку, відтворюється баланс між теорією і практикою, матеріальним і процедурним правом, відображається їх взаємозв'язок.

Понятійно-категоріальний апарат притаманний будь-якій науці, будь-якому праву. Із його інституційного розуміння починається як вивчення теорії, так і практична процесуальна діяльність. Це засвідчує важливе значення системного утворення «понятійно-категоріальний апарат» для науки і правозастосування. Кримінальні процесуальні правовідносини мають різновекторний характер (щодо об'єктів, суб'єктів) і міжгалузеві зв'язки, що вказує на доцільність комплексних підходів до їх аналізу. Кримінальне провадження, як і кожна з його частин, спирається на відповідні поняття і категорії (загальноправові, галузеві, інституційні), що дозволяють вирішити суспільно-правовий конфлікт, зумовлений вчиненням кримінального правопорушення. Відносини ж, пов'язані із тим чи іншим різновидом кримінальних правопорушень, теж перебувають в оболонці належного понятійно-категоріального апарату, який досить часто має не лише кримінально-правові складові. Зокрема, це стосується податкових правопорушень, кримінальне провадження щодо яких будується на симбіозі податкових (фінансових, митних), кримінальних і процесуальних правовідносин.

З огляду на функцію правосуддя в кримінальному процесі, суддя зобов'язаний володіти не лише кримінальним процесуальним понятійно-категоріальним апаратом, а й поняттями, категоріями, термінами інших галузей права, на відносини яких посягає кримінальне правопорушення. Податкові

правовідносини, у цьому контексті, мають доволі специфічний понятійно-категоріальний апарат. Зважаючи ж на сучасні тенденції у судовій практиці щодо відходу від «формальної оцінки» податкового кримінально караного правопорушення, лише вільне володіння такими поняттями і категоріями (зокрема, щодо змісту об'єктивної сторони кримінального правопорушення) дозволить судді ухвалити справедливе рішення.

Таким чином, комплексне вивчення пов'язаних між собою суспільних відносин (що виникають у різних сферах і мають досягти одного результату), системний аналіз категоріально-понятійного апарату податкових правопорушень, який використовується у судовому провадженні, видається доцільним, як з теоретико-методологічної, так і практичної позиції.

Предмет обраного наукового пошуку, у взаємозв'язку, становлять такі категорії як: судове провадження, понятійно-категоріальний апарат (кримінального процесу), податкові кримінальні правопорушення. Оскільки окреслена тематика досліджується вперше, то науковий інтерес представляють роботи, присвячені саме зазначеним категоріям, насамперед, в межах кримінальної процесуальної сфери.

Так, судове провадження, судовий розгляд в кримінальному процесі постійно перебувають у полі зору дослідників. Серед праць останніх років зокрема, щодо комплексного аналізу судового провадження як частини кримінального провадження, слід відмітити монографічні роботи: О.В. Ігнатюка (2015 р.) [60], М.І. Шевчук (2015 р.) [207], О.І. Коровайка (2017 р.) [83], Д.В. Сімоновича (2017 р.) [175], І.І. Шепітько (2018 р.) [209].

Категорія «судове провадження» досліджена О.В. Ігнатюком [60]. Одним із завдань автор вказав: «сформулювати поняття «кримінальне провадження», «судове провадження», здійснити структурування цих правових інститутів та виділити ознаки судового провадження у першій інстанції, які розкривають його зміст» [60, с. 8]. При цьому, видається дещо хаотичним оперування терміном «судове провадження» як правовою категорією і правовим інститутом. Судове провадження в кримінальному процесі розуміється як «частина кримінального провадження, що 1) починається з моменту

надходження до суду обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру чи клопотання про звільнення від кримінальної відповідальності і закінчується зверненням до виконання судових рішень; 2) має структурний розподіл на стадії і етапи, які дозволяють поступово рухатись до виконання завдань цього провадження» [60, с. 11]. Стадія кримінального провадження представлена як правова категорія і систематизуючий елемент його структурної побудови [60, с. 11]. Наукову цінність, з огляду на досліджувану тематику, має п. 1.2, в якому розглянуто генезу поняття «судове провадження» у кримінальному процесі України [60, с. 28–45] і констатовано, що «терміни із коренем «суд» вживаються у всіх без виключення правових джерелах в різних (з деякими відмінностями) інтерпретаціях, що зумовлено походженням слова «суд» і мовними особливостями у той чи інший історичний період на тій чи іншій території» [60, с. 76]. Окрім того, вказується на хаотичне оперування «судовими» термінами в КПК 1960 р., без роз'яснення їхнього змісту та відносна термінологічна узгодженість у положеннях КПК 2012 р. [60, с. 77].

У дисертації, в якій розглянуті теоретичні та практичні проблеми щодо ініціативної діяльності суду та її меж у з'ясуванні обставин кримінального провадження під час судового розгляду [207] зазначено, що роль суду в кримінальному провадженні змінилася з відносно-активної на відносно-пасивну [207, с. 17]. Автором удосконалено поняття «ініціативна діяльність суду» [207, с. 8].

Монографічна праця О.І. Коровайка присвячена комплексному аналізу актуальних теоретико-методологічних, нормативно-правових і практичних аспектів реалізації міжнародних стандартів кримінального судочинства в судовому провадженні [83, с. 38]. В роботі виділено три етапи становлення і розвитку національного кримінального процесуального права та правозастосовної практики в період XX–XXI ст.ст.) [83, с. 28]. Зроблено висновки щодо категорій, які описують термінологічну модель реалізації міжнародних стандартів кримінального судочинства в судовому провадженні. Також аргументовано, що «основне значення понятійно-категоріального

апарату кримінального судочинства полягає в можливості його застосування до прямого (використання при формулюванні правових концепцій, ідей, норм права) чи опосередкованого (вплив на правосвідомість особи) регулювання кримінальних процесуальних відносин». На переконання автора, наразі існує необхідність законодавчого уточнення понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права, що матиме значення для створення умов для ефективного регулювання судового провадження на основі міжнародних стандартів кримінального судочинства, забезпечення доступу до справедливого суду як засобу гарантування прав та основоположних свобод особи [83, с. 30–31].

Кримінальна процесуальна характеристика судовому провадженню надана в роботі Д.В. Сімоновича [175]. Зауважено, що складність проведення об'єктивного судового розгляду обумовлена відсутністю вказівки на суд як учасника кримінального провадження, уповноваженого на збирання доказів (стаття 93 КПК України). При цьому суд повною мірою підпадає під критерії, що надають можливість віднести його до таких учасників [175, с. 18].

У дисертації Шепітько І.І. досліджено проблеми судового розгляду (судового слідства) як етапу судового провадження у першій інстанції з урахуванням запровадження судово-правової реформи в Україні [209, с. 2]. Авторкою наголошено, що «досліджено ознаки та зміст категорії «правосуддя», а також близьких до нього понять «правовладдя», «судоустрій», «судочинство», «судівництво», «судова діяльність»; визначено сутність судового розгляду у кримінальному провадженні» [209, с. 2]; зроблено акцент на судовому слідстві, його структурі і ознаках; розглянуто вербальні, невербальні та змішані (системні) судові дії. У контексті обраної тематики дисертаційної роботи науковий інтерес являє те, що «правосуддя» розглядається як категорія (подекуди вона означається як термін [209, с. 11]), а дотичні до неї терміни: «правовладдя», «судоустрій», «судочинство», «судівництво», «судова діяльність» – як поняття. Розглядаючи різні точки зору дослідників, авторка резюмує, що «на сьогодні відсутня єдність поглядів на сутність, ознаки та зміст категорії «правосуддя» [209, с. 22], але, на жаль, не

висловлює власне бачення щодо зазначених понять і категорій (як і щодо «судового розгляду» [209, с. 13–15]). Проте, сформульовано поняття «судова дія» – структурний елемент (компонент) судового слідства у вигляді процесуальної дії пізнавального характеру, певної системи способів дії сторін кримінального провадження та суду у змагальному судовому провадженні, спрямованої на перевірку, дослідження та оцінку доказів [209, с. 23].

Загальні засади використання криміналістичних знань під час розгляду кримінальних справ у суді досліджені у дисертації І.І. Когутича [75], а методологічні і практичні проблеми судової гносеології – у роботі І.І. Котюка [85]. З огляду на теоретико-методологічну важливість висновків, наведених у цих працях, для формування понятійно-категоріального апарату вони мають вагоме значення.

Податкові злочини (правопорушення), злочини у сфері оподаткування ставали предметом дослідження у кримінальній процесуальній сфері (криміналістиці) такими вченими як: Барабаш Т.М. (щодо доказування у справах про ухилення від сплати податків) [12], Беззубенко М. В. (методика розслідування ухилень від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) [16], Галян С.В. (дізнання по злочинах у сфері оподаткування) [37], Драгоненко А.О. (судова експертиза податкової звітності) [47], Задорожний О.С. (криміналістична характеристика ухилень від сплати податків) [55], Лисенко В.В. (криміналістичне забезпечення розслідування податкових злочинів) [110], Лоневський Л.М. (використання результатів ОРД під час досудового розслідування ухилення від сплати податків) [113], Мілевський О.П. (початковий етап досудового провадження у справах про ухилення від сплати податків) [129], Обаль О.О. (взаємодія при розслідуванні економічних злочинів) [138], Падалка А.М. (методика розслідування у сфері оподаткування) [144], Потомська Н.А. (збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків) [152], Цимбал Г.П. (взаємодія при виявленні і розслідуванні податкових злочинів) [200], Цимбал П.В. (виявлення, розкриття, розслідування) [201] та ін.

Отже, податкові кримінальні правопорушення, по-перше, представлені, здебільшого, таким злочином, як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), по-друге – досліджені в межах кримінальної процесуальної науки, в основному, у контексті здійснення їх досудового провадження, методики розслідування.

Також, варто відмітити, що у межах спеціальності 12.00.10 «Судоустрій; прокуратура та адвокатура» захищена дисертація «Особливості підтримання державного обвинувачення у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» [181], окремі висновки якої, зокрема, щодо методичного й тактичного забезпечення підготовки прокурора до підтримання державного обвинувачення в суді у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), представляють науковий інтерес, з огляду на підготовку судді до судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), на переконання вченого, характеризується розгалуженістю сфер та різноманітністю способів вчинення, високим інтелектуальним рівнем злочинців, значною кількістю і складністю податкової та фінансової документації, що обумовлює відповідне методичне та тактичне забезпечення кримінального провадження [181, с. 15].

Понятійно-категоріальний апарат кримінально-процесуального права ще у 2011 році (до ухвалення нового КПК) розглянуто в роботі Т.В. Малярчук [121]. Авторкою зазначено, що: «вперше: у межах кожного з розглянутих способів аналізу понять кримінально-процесуального права (лексико-граматичного, логічного, системного) розроблені відповідні правила рекомендаційного характеру, використовуючи які суб'єкт правозастосування зможе з'ясувати зміст поняття; розкрито роль способів аналізу і тлумачення при встановленні правового змісту оціночних понять, що використовуються в нормах кримінально-процесуального права; дістало подальшого розвитку: підходи до розуміння таких визначальних положень аналізу понять кримінально-процесуального права, як етапи тлумачення, його функції, види, об'єкт і суб'єкти; теоретичні положення про термінологію, що

використовується в кримінально-процесуальному законодавстві, та її класифікацію [121, с. 6–7]. Окрему увагу приділено законодавчим дефініціям, як умові ефективного використання понятійного апарату кримінально-процесуального права (п. 1.2). Наголошено, що «незважаючи на вимоги правової визначеності та стабільності, у праві існують поняття, визначення яких є недоцільним або навіть небезпечним» [121, с. 8] та виділено такі основні напрями оптимізації понятійного апарату кримінально-процесуального права України і підвищення ефективності кримінально-процесуальної діяльності: 1) чітка структуризація кримінального процесу, що відповідає визначеній меті та сформульованим завданням кримінального судочинства; 2) диференційований підхід до структури судочинства; 3) оптимізація (удосконалення існуючих та введення нових) конкретних правових технологій, конструкцій, інститутів і норм КПК України [121, с. 10]. Розділ 2 дисертації присвячений аналізу понять кримінально-процесуального права України [121, с. 11–14], зокрема: лексико-граматичному (спосіб з'ясування смислових параметрів правового поняття за допомогою встановлення лексичного і граматичного значення мовних одиниць та їх внутрішньотекстових зв'язків [121, с. 11]), логічному (дотримання законів логіки [121, с. 12]), системному (інтелектуально-вольова діяльність суб'єкта правозастосування, що ґрунтується на сукупності властивих їй прийомів і правил, у перебігу якої смисл понять кримінально-процесуального права з'ясовується з урахуванням ієрархічних, структурних і функціональних зв'язків системи права [121, с. 13]). Окрім способів аналізу понять, авторка аналізує й оціночні поняття (п. 2.4).

Останні найбільше досліджуються у кримінальному процесуальному праві [30; 163; 184].

Встановленню сутності оцінних понять, визначення їх місця у правовій системі і кримінальному процесуальному законі присвячена дисертація І.А. Тітка (2009 р.) [184]. Автор наголошує, що під оцінним слід розуміти закріплене в нормі кримінально-процесуального права поняття, зміст якого не містить чітко визначеної, завершеної системи ознак, що зумовлює його конкретизацію в кожному окремому індивідуально визначеному випадку за

розсудом правозастосувача [184, с. 155]. Стверджується, що «у переважній більшості випадків оцінні поняття в кримінальному процесі виражені за допомогою загальноновживаних термінів. Умовно деякі з них можна віднести до спеціально-юридичних. Спеціально-технічні терміни для позначення оцінних понять не застосовуються» [184].

У своїй роботі Д.К. Василяка (2011 р.) визначив характерні риси і ознаки оціночних понять, виділені у сфері інших галузей прав на основі чого зробив висновок про те, що найважливішою ознакою оціночних понять є необхідність процедури оцінки для встановлення їх змісту та можливості застосування у конкретній ситуації. Оціночні поняття використовуються законодавцем не для врегулювання конкретного життєвого випадку, а з метою регламентації ряду схожих обставин, визначити які вичерпно дуже важко або взагалі неможливо [30, с. 7]. Також констатовано, що «оціночні приписи права можуть встановлюватися, як за допомогою понять, так і термінів, що дозволяє досягти стислості викладу закону» [30, с. 11].

Аналіз теоретичних і практичних проблем тлумачення та застосування оцінних понять, зокрема, в окремих інститутах кримінального процесу проведено в дисертації В.О. Рибалка (2016 р.) [163]. При цьому, акцент автором зроблено на досудовому провадженні і помилках у ньому щодо тлумачення таких понять.

Усі дослідники оцінних понять погоджуються з тим, що повна відмова від цього засобу законодавчої техніки у сфері правового регулювання є неможливою. Проте, до використання оцінних понять, зокрема, у судових рішеннях, потрібно ставитися з підвищеним мотивуванням.

Найсучаснішою науковою доробкою з питань дефектності кримінального процесуального законодавства, пов'язаного і з понятійно-категоріальним апаратом, можна назвати комплексну працю О.А. Лейби [109]. Окрему увагу в роботі приділено дослідженню логіко-лінгвістичних дефектів кримінального процесуального законодавства, серед яких дефекти термінології та понятійно-категоріального апарату, алогізми в кримінальному процесуальному законодавстві та лінгвістичні дефекти [109, с. 5]. Зроблено висновок, що

«застосування різних термінів для позначення одного й того ж поняття (синонімію) у тексті нормативно-правових актів слід розцінювати як дефект законодавства, оскільки це змушує правозастосовника спрямовувати зусилля на відшукування відмінностей у нормативному навантаженні тотожних понять з огляду на відмінності у їх термінологічному позначенні, що знижує ефективність правозастосування» [109, с. 5].

Зважаючи на роль правозастосовної діяльності судді в кримінальному провадженні, слід відмітити монографічну працю О.В. Капліної щодо теоретичних і практико-прикладних проблем правозастосовного тлумачення норм кримінально-процесуального права [65]. В ній наголошено, що «правильно застосувати норму права можна тільки в тому випадку, якщо її смисл правильно з'ясований правозастосовником» [65, с. 60]. Вирок суду авторка відносить до актів казуального судового тлумачення [65, с. 62], зазначаючи: «Підставою для постановлення вироку є два взаємозв'язані елементи – фактичний і правовий. Фактичний елемент пов'язаний з отриманням знань про обставини, що входять до предмета доказування. Потім отримані дані суддя повинен співвіднести з вимогами матеріального чи процесуального законів. У цьому й полягає правовий елемент, який зумовлює правильність кваліфікації злочинного діяння на основі досліджених фактичних обставин кримінальної справи, а також законність застосування кримінально-процесуальних норм у ході досудового розслідування й судового розгляду кримінальної справи» [65, с. 63]. Також звертається увага на формування внутрішнього переконання судді і вмотивованість вироку.

У кримінальній правовій науці проблема понятійного апарату та її складових: понять, категорій і юридичної термінології – знайшла відображення у монографіях таких відомих вчених як М.І. Панов [147], З.А. Загинеї [54].

Понятійний апарат кримінального права, зокрема, розглядається як «система взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів: понять, категорій та юридичної термінології, сукупність яких утворює відповідне збірне юридичне поняття. Сутність цього апарату полягає у тому, що за допомогою його елементів у тексті права відображаються об'єкти (явища) реальної дійсності,

що відносяться до сфери суспільних відносин, які виникають і функціонують із приводу злочинів, покарань, інших заходів кримінально-правового характеру. Функціональне призначення понять, категорій та термінології кримінального права полягає у визначенні і нормативно-правовому закріпленні в тексті закону кримінально-правових норм, інститутів, юридичних конструкцій, інших нормативно-правових утворень, що становлять зміст кримінального права» [147]. Категорії проф. М. Панов називає гранично широкими за обсягом фундаментальними поняттями кримінального права (закон про кримінальну відповідальність, поняття злочину, склад злочину та його елементи, поняття покарання тощо). Наголошується на важливому методологічному значенні категорій для упорядкування системи понять та для більш глибокого пізнання кожного з них. Відстоюється позиція, згідно з якою до змісту понятійного апарату кримінального права, поряд із поняттями, входять також (як і в інших галузях права) властиві йому категорії як неодмінна і надзвичайно важлива складова. Термінологія кримінального права визначається як система юридичних термінів – особливих знакових мовних одиниць, за допомогою яких у тексті закону в словесній формі визначаються (фіксуються) поняття та категорії, що входять до змісту кримінального права [147, с. 33].

З точки зору герменевтики досліджується кримінальний закон З.А. Загинеї, під якою авторка розуміє «систему елементів (розуміння та тлумачення), що має на меті встановлення нормативного змісту кримінального закону України, об'єктом якої є текст і контекст, а предметом – текст кримінального закону України» [54, с. 6]. В дисертації «виокремлено й охарактеризовано принципи формування поняттєвого апарату КК України, до яких віднесено принципи цілісності, структурності, ієрархічності, взаємодії з мікро- та макросередовищем; встановлено значення для формування поняттєвого апарату КК України та герменевтики виду логічної операції, за допомогою якої утворено кримінально-правове поняття; запропоновано ввести у науковий обіг поняття «просторові терміни», які описують просторові характеристики певного явища та можуть бути динамічними і статичними» [54, с. 7]. Не оминаються увагою і податкові злочини, на прикладі яких показано

напрямки удосконалення понятійного апарату кримінального і податкового права, у взаємозв'язку. Зокрема, для розуміння норми Податкового кодексу України щодо оподаткування «кримінальних доходів» (пункт 164.2.12 частини 164.2 статті 164) запропоновано привести у відповідність термінологію ПК України та КК України в частині найменування предмета оподаткування (хабар) і предмета злочину (неправомірна вигода); визначено коло злочинів, у результаті вчинення яких кошти або майно (нематеріальні активи) вважаються викраденими та є об'єктом оподаткування; запропоновано авторську редакцію відповідної норми ПК України [54, с. 8].

З огляду на предмет дослідження, окрема увага повинна бути приділена дисертаційній роботі О. Баїк «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України» [10]. У дисертації визначено зміст «поняття» і «категорії», їх загальні та особливі ознаки. Зазначено, що у податковому праві понятійно-категоріальний апарат представлений термінами, що мають податково-правове наповнення [10, с. 2]. Визначено, що «терміни «поняття» і «категорія» за своїм значенням є такими, що доповнюють один одного, обґрунтовуючи і позначаючи відносини у сфері податків, зборів, платежів, а також є взаємозалежними та взаємодіючими. Вони складають систему, яку можна визначити як понятійно-категоріальний апарат податкового права України» [10, с. 2]. Окрім того, розглянуто закріплені в нормах права види податкових правопорушень та їх особливості, що індивідуалізують складові елементи цих правопорушень. На основі узагальнення наукових підходів та використання податкового законодавства України проаналізовано елементи складу податкового правопорушення [10, с. 9]. Дослідницею констатовано, що «що терміни понятійно-категоріального апарату є основою, яка формується і розвивається шляхом узагальнення ознак податково-правової реальної дійсності. Ці ознаки впливають на створення оптимального і динамічного за змістом та призначенням понятійно-категоріального апарату податкового права України з метою регулювання правових відносин у податковій сфері [10, с. 414]. У поясненні понятійно-категоріального апарату застосовано методологічну основу в межах податкового права, що є логічним, з огляду на

спеціальність, за якою захищена дисертаційна робота. Висновки, зроблені авторкою, мають вагоме значення не лише для податкової науки, а й можуть слугувати підґрунтям для вивчення питань взаємозв'язку понятійно-категоріального апарату податкового права з іншими галузями, зокрема, в частині узгодженості розуміння термінів у сфері податкових кримінальних правопорушень та вирішення суспільно-правового конфлікту, зумовленого ними.

У наукових публікаціях з пов'язаною тематикою дослідження піднімаються, зазвичай, окремі питання недоліків понятійно-категоріального апарату кримінального процесу, кримінальних процесуальних правовідносин [87; 127; 170; 180].

Таким чином, проведений аналіз наукових доробок дозволяє констатувати наявність теоретико-методологічного підґрунтя для подальшого вивчення понятійно-категоріального апарату судового провадження і його застосування щодо податкових кримінальних правопорушень, тобто проведення інституційного дослідження системного утворення (понятійно-категоріального апарату), що зв'язує теорію і правозастосовну практику та має міжгалузевий характер.

Підсумовуючи, слід зазначити, що в науці кримінального процесуального права слова «поняття», «понятійний апарат» вживаються, в основному, як сталі аксіоматичні означення окремих термінів (наприклад, поняття судового провадження) чи інститутів (наприклад, поняття заходів забезпечення кримінального провадження, понятійний апарат інституту слідчих (розшукових) дій, стадії судового провадження). У дослідженнях акцентується увага, здебільшого, на юридичній техніці побудови норми, тексту кримінального процесуального закону, що, безумовно, має важливе, але не єдине значення для розуміння понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права і кримінального провадження, які, у свою чергу, відрізняються, на нашу думку, саме у контексті використання понять, категорій, термінів (понятійно-категоріальний апарат кримінального

провадження, а особливо – судового провадження, видається з ширшим змістовним наповненням).

Однакове розуміння понять і категорій, єдність правозастосування спирається на правову визначеність понятійно-категоріального апарату. Задля виконання завдань кримінального провадження кримінальний процесуальний закон повинен відповідати усім визначеним в теорії правилам формування правової норми, упорядкуванню їх сукупності і логічному розташуванню. Категорії, поняття, терміни (термінологічні звороти) виступають загальними засобами об'єктивації змісту кримінального процесу і, як наслідок формують модель кримінальної процесуальної діяльності, зокрема, й такого суб'єкта як суддя. Ці явища утворюють категоріально-понятійний апарат, який виступає об'єктом пізнання у кримінальному процесуальному праві, кримінальній процесуальній науці, правозастосовній практиці.

Розвиток суспільних відносин, що виникають у зв'язку із вчиненням кримінального правопорушення і вирішенням зумовленого ним суспільно-правового конфлікту, розвиток мислення породжують трансформації у назві термінів, їх дефініціях, підходах до змісту того чи іншого поняття.

## **1.2. Правова природа і види понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень**

Визначення термінів, що вживаються у Кримінальному процесуальному кодексі України має першочергове значення, як з теоретико-методологічної, так і праксіологічної точок зору. Адже, таким чином формується однакове розуміння понять і категорій, єдність правозастосування.

Разом із тим, питання щодо об'єднання термінів в одній кримінальній процесуальній нормі, вибір законодавцем критерію такого об'єднання є дискусійним [38, с. 153]. Деякі дослідники зауважують, що одні терміни мають загальний для усього кримінального провадження характер, а інші – спеціальний [115, с. 84]. Існує думка, що «поняття, які можуть роз'яснюватися у термінологічному розділі, повинні принаймні тричі використовуватися у

тексті» [76, с. 110]. Також висловлюється пропозиція щодо класифікації усіх роз'яснених у КПК термінів (стаття 3) на три групи: 1) ті, що стосуються суб'єктів кримінального процесу; 2) ті, що стосуються кримінально-процесуальних документів; 3) інші [38, с. 156]. Досліджуючи питання термінологічного наповнення КПК України, вчені наводять приклади недоліків закріплення термінів у кримінальному процесуальному законі відносно різних його положень, правових інститутів, як змістовного, так і логічного характеру, розмірковуючи над доцільністю і можливістю законодавчого визначення усіх термінів і понять, підтримуючи або заперечуючи існуючу позицію законодавця.

На наше переконання, кримінальний процесуальний закон повинен відповідати усім визначеним в теорії правилам формування правової норми, упорядкуванню їх сукупності і логічному розташуванню. Такими правилами визнають дотримання: логічної послідовності викладення, взаємозв'язку нормативних приписів, відсутності суперечностей у структурі акта і системі законодавства, максимальної компактності викладених норм при належній глибині і всебічності їхнього змісту, ясності і доступності мови нормативних актів, точності і визначеності термінів та юридичних конструкцій [26, с. 103]. І об'єднання в одній статті КПК термінів, що використовуються в кримінальному провадженні (навіть, при дискусійності окремих з них) лише сприяє єдності правозастосовної практики.

Як слушно зазначає О.І. Баїк: «правова наука характеризується притаманною їй упорядкованою системою взаємопов'язаних, взаємозумовлених, а також взаємодіючих понять і категорій, які за своєю суттю і змістом визначаються предметом цієї науки і водночас відображають логікосемантичну організацію знань у сфері держави і права» [10, с. 43]. І хоча терміносистему «категоріально-понятійний апарат» деякі називають тавтологією, з практичної точки зору [10, с. 41], у науці вона передає зміст позначуваних явищ і предметів тієї чи іншої галузі. При цьому, питання співвідношення категорій, понять, правових інститутів, термінів і нині виступають предметом обговорень як в теорії права, так і у галузевих науках.

Проаналізувавши різні точки зору щодо розуміння їх змісту і сутності, можна констатувати, що категорії, поняття, терміни (термінологічні звороти) виступають загальними засобами об'єктивації змісту кримінального процесу і, як наслідок формують модель кримінальної процесуальної діяльності, зокрема, й такого суб'єкта як суддя. Ці явища утворюють категоріально-понятійний апарат, який виступає об'єктом пізнання у кримінальному процесуальному праві, кримінальній процесуальній науці.

Термін та його дефініція є головними онтологічними поняттями термінознавства. Термін розуміється як «слово або словосполучення, що визначає чітко й однозначно окреслене поняття і його співвідношення з іншими поняттями в межах спеціальної сфери» [176]. Термін номінує поняття, яке вербалізується повністю і виражено в дефініції терміна. Досить часто поняття і термін розцінюються як рівнозначні сутності, синоніми [169, с. 160].

На думку А.А. Бугайчука, при формуванні кримінального процесуального закону вжито підхід, за яким не усім поняттям в кримінальному процесуальному праві відповідають чіткі і однозначні терміни, що підтверджується, зокрема, й об'єктивною наявністю оцінних понять (не термінів) і розумінням терміну через «поняття», і наділенням його релевантними ознаками, і оперуванням категорією «понятійно-термінологічний апарат» [25, с. 106]. У термінознавстві сталою є думка, за якою юридичний термін співвідноситься із правовим поняттям як першоелементом правового знання і слугує його знаковою (мовною) моделлю, репрезентованою у звуковій і літерній формах [4, с. 56]. Поняття відображають предмети, явища та їхні ознаки.

Слід погодитися з тим, що законодавчим терміном доцільно вважати означення поняття із розкриттям його змісту, наведенням його ознак, характеристик. Такий термін повинен бути чітким, однозначним і підкріпленим дефініцією [25, с. 106]. Змістовні, предметні образи, які відтворюють в мисленні (ідеально) об'єктивну суть реальних процесів правової дійсності і відносин, які існують у ній та виражають специфічно правову якісну визначеність цих процесів та явищ розцінюються як правові поняття [29, с. 57].

Дефініція повинна відображати основні елементи та зв'язки між ними, за допомогою яких характеризується певне поняття [10, с. 55].

Кримінальному провадженню притаманні і загальноправові поняття (законність, верховенство права), і міжгалузеві поняття (кримінальне правопорушення, кримінальна відповідальність, відшкодування шкоди, адвокатська діяльність, судова експертиза), і галузеві (кримінальне провадження, обвинувачення, слідчий суддя, вирок). В силу своєї специфіки, зумовленої завданнями і порядком здійснення судочинства (юрисдикційного процесу), окремі міжгалузеві поняття (терміни) мають різний зміст: докази, доказування, заходи примусу.

Нетотожність терміна і поняття проявляється в тому, що поняття, відображаючи предмет, змінюється, тобто змінюється зміст, смисл мовного виразу, а термін залишається той самий [10, с. 47].

Під час розвитку науково-правового пізнання юридичні терміни наповнюються новим змістом. Наприклад, термін «суддя» за КПК 1964 р. – «голова, заступник голови і суддя відповідно Верховного Суду України, Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ, Апеляційного суду Автономної Республіки Крим, апеляційних судів областей, міст Києва Севастополя, районного, районного у місті, міського та міськрайонного судів» (пункт 5 статті 32), а за КПК 2012 р. – «голова, заступник голови, суддя Верховного Суду, Вищого антикорупційного суду, апеляційного суду, місцевих загальних судів, які відповідно до Конституції України на професійній основі уповноважені здійснювати правосуддя, а також присяжний» (пункт 23 частини першої статті 3); постанова – «рішення органу дізнання, слідчого і прокурора, а також рішення, які виніс суддя одноособово чи апеляційний суд» (пункт 14 статті 32 КПК), постанова – процесуальне рішення слідчого, дізнавача, прокурора (стаття 110 КПК).

Разом із тим, має місце і протилежне перетворення: деякі поняття (без суттєвого перетворення їхнього змісту, сутності) змінили «свої» юридичні терміни. Це, наприклад, обвинувальний висновок – обвинувальний акт;

протокол судового засідання – журнал судового засідання; віддання обвинуваченого до суду – підготовче судове провадження, тощо.

Таким чином, зміни у суспільних відносинах, що виникають у контексті вчинення кримінальних правопорушень і необхідності врегулювання пов'язаного з ними соціально-правового конфлікту, а також еволюція правового мислення, зумовлюють переосмислення термінології, уточнення дефініцій і перегляд підходів до розуміння правових категорій. Це є природним і закономірним процесом. При цьому, як видається, ключовим залишається дотримання засади правової визначеності, що є складовою верховенства права та забезпечує передбачуваність правового регулювання, доступність і зрозумілість правових норм для їх реалізації. Варто також наголосити, що поняття за своєю сутністю є базовим елементом пізнання, оскільки відображає ознаки об'єкта, явища або процесу реальної дійсності. Поняття закріплюється за допомогою відповідного терміна, зміст якого конкретизується через дефініцію.

Категорія розуміється як загальне філософське поняття, що відображає універсальні властивості і відношення об'єктивної дійсності, загальні закономірності розвитку всіх матеріальних, природних і духовних явищ [176]. Вважається, що найзагальніші поняття формують категорії. Як зазначає З.А. Загине́й, виділення серед понять категорій ґрунтується на зіставленні їхнього змісту та обсягу [54, с. 14]. А на думку В. Лисого, «поняття є моментом категорії, оскільки остання – визначеність, яку потрібно знати розуміти, щоб здійснити категоризацію [112, с. 117].

У науці категорію визначено як родове поняття, що означає розряд предметів, явищ тощо або їхню важливу спільну ознаку. Також категорією вважають групу, розряд однорідних предметів, осіб чи явищ, що відрізняється від інших за певними ознаками [10, с. 53]. У праві виділяють правові категорії, які є: граничними за рівнем узагальнення, фундаментальними, абстрактними поняттями теорії права; загальними та фундаментальними поняттями кожної науки права; найзагальнішими типовими поняттями, які використовуються в праві [10, с. 53]. Правові категорії можна визначати як підсумок вивчення

державно-правової дійсності і як результат узагальнення раніше вироблених правових понять. За допомогою категорій наука здатна зафіксувати найбільш універсальні характеристики, взаємозв'язки та відношення між явищами, а також виявити закономірності розвитку, які проявляються у природному середовищі, суспільстві та людському мисленні. У сфері процесуального права категорії виступають результатом глибокого пізнання, відображаючи узагальнений досвід теоретичного осмислення та практичного застосування норм і механізмів процесуальної діяльності. Вони не лише репрезентують риси та зв'язки об'єктивної дійсності, а й розкривають закономірності мислення, виступаючи ключовими точками взаємодії суб'єкта з об'єктом, що дозволяє систематизувати різноманіття правових явищ та понять [202, с. 72]. Саме через категорії стає можливим осмислення оціночних суджень як конкретних проявів загального правового змісту.

Це фундаментальні поняття, в яких відображаються ознаки кримінальної процесуальної дійсності та закріплюються знання, що покладені в основу науки кримінального процесу. Кримінальні процесуальні категорії становлять основу кримінального процесуального права, будучи центральним їх концептом (поняттями).

До правових категорій, на нашу думку, можна віднести кримінальну процесуальну сферу, процесуальну форму (з її диференціацією), принципи кримінального процесу, кримінальні процесуальні правовідносини, кримінальні процесуальні норми, кримінальне провадження і його стадії, суб'єктів кримінальної процесуальної діяльності (їх процесуально-правовий статус), процесуальні функції та ін. Усі ці категорії формують цілісне системне утворення – кримінальний процес (у всіх його значеннях), у якому поступально розв'язується суспільно-правовий конфлікт, зумовлений вчиненням кримінального правопорушення та вирішуються завдання кримінального провадження.

Спираючись на загальнотеоретичні підходи до визначення механізму правового регулювання, його елементів та стадій, слід констатувати, що до правового регулювання кримінальної процесуальної сфери входять

взаємоузгоджені, взаємодоповнюючі поняття і категорії, які у сукупності складають категоріально-понятійний апарат. Зважаючи на розподіл кримінального провадження на частини (стадії), можна, окрім загальних, вести мову про інституційні (притаманні тій чи іншій стадії провадження) поняття і категорії.

У кримінальному процесуальному праві, як і в загальній теорії права, поняття і категорії є ідеальними образами процесів та явищ. Їхнім словесним виразом виступають терміни і термінологічні звороти [188, с. 14].

У чинному КПК України в одній статті згруповано 30 термінів і термінологічних словосполучень. Встановлено, що інші терміни, які вживаються в кримінальному процесуальному законі, визначаються спеціальними нормами у цьому Кодексі та інших законах України (частина третя статті 3 КПК).

У контексті відношення до судового провадження, як частини кримінального процесу і, на наше переконання, правової категорії кримінального процесуального права, усі законодавчо визначені терміни можна розцінювати як: (1) загальні (стосуються усього кримінального провадження): «близькі родичі», «обвинувачення», «неповнолітня особа», «закон України про кримінальну відповідальність» та ін.; (2) спеціальні (використовуються безпосередньо щодо судового провадження): «головуючий», «суд апеляційної інстанції», «суд касаційної інстанції», «суд першої інстанції», «суддя», «учасники судового провадження»; (3) побічно пов'язані із судовим провадженням: «сторони кримінального провадження», «дідзнання», «досудове розслідування», «прокурор».

Слід зазначити, що усі визначені терміни у тій чи іншій мірі можуть торкатися судового провадження, залежно від обставин справи і суддівського переконання. Специфічними ознаками наділені терміни «обвинувачення» і «державне обвинувачення». Перше визначається як «твердження про вчинення певною особою діяння, передбаченого законом України про кримінальну відповідальність, висунуте в порядку, встановленому цим Кодексом» (пункт 13 частини першої статті 3 КПК); друге – процесуальна діяльність прокурора, що

полягає у доведенні перед судом обвинувачення з метою забезпечення кримінальної відповідальності особи, яка вчинила кримінальне правопорушення (пункт 3 частини першої статті 3 КПК). Окрім того, що ці схожі терміни мають різний законодавчий дефініційний підхід (обвинувачення – це твердження....; а державне обвинувачення – це процесуальна діяльність прокурора), вони відіграють різну роль для судового провадження: обвинувачення в суді може підтримуватися потерпілим, його представником (обвинувачення фактично може стверджуватися свідком); державне ж обвинувачення здійснюється виключно прокурором (частина третя статті 22 КПК). Разом із тим, і обвинувачення, і державне обвинувачення є процесуальною функцією сторони обвинувачення, до якої належать слідчий, дізнавач, керівник органу досудового розслідування, керівник органу дізнання, прокурор, потерпілий (його представник, законний представник). Відсутність чіткого визначення поняття категорії «процесуальні функції» створює, на нашу думку, колізії в оцінці змістовного наповнення дефініції «обвинувачення».

Такий термін як «слідчий суддя», на перший погляд (за назвою), має належати до понятійно-категоріального апарату судового провадження. Проте, судове провадження визначено як «кримінальне провадження у суді першої інстанції, яке включає підготовче судове провадження, судовий розгляд і ухвалення та проголошення судового рішення, провадження з перегляду судових рішень в апеляційному, касаційному порядку, а також за нововиявленими або виключними обставинами» (пункт 24 частини першої статті 3 КПК); а слідчий суддя – «суддя суду першої інстанції, до повноважень якого належить здійснення у порядку, передбаченому цим Кодексом, судового контролю за дотриманням прав, свобод та інтересів осіб у кримінальному провадженні, та у випадку, передбаченому статтею 247 цього Кодексу, - голова чи за його визначенням інший суддя відповідного апеляційного суду» (пункт 18 частини першої статті 3 КПК). Тобто, судове провадження починається із підготовчого судового провадження, а на слідчого суддю, попри те, що він підпадає під поняття «суддя» (пункт 23 частини першої статті 3 КПК), покладається процесуальна функція, що перебуває за межами судового

провадження. При цьому, за приписами частини шостої статті 22 КПК, суд (! не суддя), зберігаючи об'єктивність та неупередженість, створює необхідні умови для реалізації сторонами їхніх процесуальних прав та виконання процесуальних обов'язків. Тобто аксіоматичним у процесуальній теорії є твердження про те, що суд в кримінальному провадженні виконує функцію правосуддя, під яким (у вузькому, процесуальному значенні) розуміється розгляд кримінального провадження по суті (у широкому значенні – від підготовчих дій до розв'язання конфлікту (остаточного рішення по справі)). Таким чином, мають місце неузгодженості у розумінні термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя». Вирішенню цього питання сприятимуть, на нашу думку, законодавчі уточнення у визначенні цих термінів, з огляду на виконання вказаними суб'єктами процесуальних функцій в кримінальному провадженні.

Також, враховуючи конституційні приписи про те, що правосуддя здійснюють судді, а у визначених законом випадках правосуддя здійснюється за участю присяжних (стаття 127 Конституції України), вважаємо доцільною редакцію частини шостої статті 22 КПК викласти наступним чином: «Правосуддя здійснюють судді і у визначених законом випадках – присяжні. Суддя, зберігаючи об'єктивність і неупередженість, забезпечує реалізацію сторонами їхніх процесуальних прав та виконання процесуальних обов'язків». Такий персоніфікований підхід (окреслення осіб, що виконують функцію правосуддя) узгоджуватиметься і з використаним законодавчим прийомом у частинах четвертій, п'ятій статті 22 КПК щодо наділення відповідних суб'єктів функцією обвинувачення і функцією захисту.

Деякі науковці акцентують увагу на терміні «судове слідство» [208, с. 220], хоча він не використовується у чинному Кримінальному процесуальному кодексі України. У той же час обґрунтовано зазначається, що суть процесуальної діяльності суду, яка полягає у дослідженні доказів, фактично залишилася у правовому регулюванні. Заміна поняття «судове слідство» на «судовий розгляд» певною мірою ускладнила розуміння, адже останній у кримінальному процесі охоплює ширший спектр процедур, включаючи підготовку до судового засідання, дебати сторін, виступ обвинуваченого з

останнім словом тощо [208, с. 221]. У цьому контексті судове слідство розглядається як окрема фаза в межах стадії судового розгляду. З огляду на функціональне навантаження слідчої діяльності у суді, варто розглянути доцільність зміни назви цієї фази, наприклад, на «судове дослідження», що більше відповідає змісту, визначеному частиною першою статті 23 КПК України, згідно з якою суд має безпосередньо досліджувати докази. Таке розмежування, на нашу думку, сприятиме більш чіткому формуванню категоріального апарату, що використовується у судовому провадженні.

Як впливає із визначення категорії «судове провадження», воно складається із декількох частин (підготовче, судовий розгляд і т.д.). У кожній із цих частин (стадій) використовуються відповідні поняття. Проте, не усі вони розкриті через норми-дефініції. Наприклад, «підготовче провадження» (глава 27 Розділу IV КПК), окрім того, що не має законодавчого визначення, у контексті статті 314 КПК асоціюється із підготовчим судовим засіданням (визначення якого через норму-дефініцію теж відсутнє), а у розрізі приписів статті 316 КПК – прирівнюється до підготовки до судового розгляду. Взагалі терміносистема «підготовче провадження» вживається як номінативна одиниця мовлення: у назві глави 27 і в статті 316 КПК. У зв'язку з цим, питання змістовного наповнення цієї правової категорії залишається дискусійним.

У кримінальному процесуальному законодавстві певні складові категоріально-понятійного апарату судового провадження визначаються через інші визначення, які відокремлено не мають належного нормативного закріплення. Приміром, у пункті 10 частини першої статті 3 КПК України зазначено, що «кримінальне провадження - це ... процесуальні дії у зв'язку із вчиненням діяння, передбаченого законом України про кримінальну відповідальність» [90], але такий підхід залишає термін без чіткого змістовного наповнення. Навіть ті поняття, які формально визначені, іноді мають ознаки тавтології – для прикладу: «кримінальне провадження - це досудове розслідування і судове провадження», а «судове провадження» у свою чергу визначається через поняття «кримінальне провадження», що лише ускладнює правове розуміння.

Значну частину визначень і їх систем у КПК подано не через їх функціональну характеристику, а шляхом переліку структурних елементів відповідного поняття. Так, наприклад, «головуючий» визначається як суддя, який розглядає справу одноособово або як суддя-доповідач у колегіальному складі, призначений шляхом автоматизованого розподілу в Єдиній судовій інформаційно-телекомунікаційній системі (пункт 2 частини першої статті 3) [90]. Інше визначення - «учасники судового провадження» - включає перелік осіб: сторони кримінального провадження, потерпілий, його представники, цивільні позивачі тощо (пункт 26 частини першої статті 3) [90].

Як відмічається дослідниками кримінального процесуального закону, окремі норми вирізняються надмірною деталізацією (казуїстичністю), а деякі – мають правову невизначеність, як відносно законодавчого розуміння того чи іншого поняття (терміну), які вживаються в КПК (стадія, процесуальна функція, слідча (розшукова) дія), так і стосовно алгоритму (механізму) застосування норми (наприклад, статті 434-1, 434-2 КПК) [25, с. 107].

Об'єктивно, не усі категорії, поняття, що використовуються у кримінальному процесуальному законі, мають свою чітку дефініцію. Для розуміння тих чи інших понять необхідно звертатися до інших нормативно-правових актів, міжнародних договорів, ратифікованих Україною, практики Європейського суду з прав людини. Якщо стосовно випадків, коли положення КПК не регулюють або неоднозначно регулюють питання кримінального провадження, передбачено, що застосовуються загальні засади кримінального провадження (частина шоста статті 9 КПК), то відносно загальних категорій кримінального процесу слід зазначити, що вони потребують однакового сприйняття у контексті означення єдиного предмету, явища у кримінальній процесуальній сфері. Для цього потрібно вводити відповідні об'єкти до категоріально-понятійного апарату науки кримінального процесу. Навіть, коли вони матимуть дискусійний зміст і представлятимуть предмет наукового пошуку, головне – це приналежність до кримінальної процесуальної сфери, порядку здійснення кримінального провадження, зв'язок із його завданнями. Наприклад, існують різні визначення стадії (стадій) кримінального

провадження, але визначальною ознакою для цього поняття є те, що воно означає частину кримінального провадження, у якій відбувається рух кримінальної справи до розв'язання суспільно-правового конфлікту, зумовленого кримінальним правопорушенням.

Для визначення понять і категорій, які складають понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, необхідно звернутися до законодавчих актів різних галузей права, зокрема: кримінального, податкового, кримінального процесуального. Оскільки у КК України податкові кримінальні правопорушення не виокремлені у самостійний різновид і щодо їх кількості триває наукова дискусія, у питанні приналежності правопорушення до податкового для кримінальної процесуальної сфери доцільно виходити з положень статті 216 КПК України (підслідності). При цьому, варто вказати на значне розширення кримінальних правопорушень, які розслідують детективи Бюро економічної безпеки (пункт 1 частини третьої статті 216 КПК) – 22 (станом на 17.11.2021 було вісім таких правопорушень).

Разом із тим, БЕБ є центральним органом виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави (стаття 1 Закону) [155]. Тому, не усі кримінальні правопорушення, перераховані у вищезгаданій нормі, є суто податковими.

За ПК України податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом (пункт 109.1 статті 109). Важливим є наявність обставин, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених податковим законодавством. Статтею 111 передбачено, що кримінальна відповідальність (як і фінансова та адміністративна) застосовується за порушення законів з питань оподаткування

та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. У розділі XVIII-2 вживається терміносистема «кримінальні правопорушення у сфері оподаткування» та відмежовуються правопорушення у бюджетній сфері, у митній сфері. Отже, базовими категоріями у визнанні правопорушення податковим є протиправне діяння у сфері оподаткування.

Кримінальним правопорушенням визнається передбачене КК України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення (частина перша статті 12). Тобто, засадничими ознаками такого правопорушення є суспільна небезпечність і караність (визнання законодавством про кримінальну відповідальність).

У статистичних звітах Генеральної прокуратури України до кримінальних правопорушень у сфері оподаткування віднесені правопорушення, передбачені статтями 200, 205-1, 212, 212-1, 219, 222, 222-1 КК України, що частково узгоджується із переліком, наведеним в частині третій статті 216 КПК України. Найбільший відсоток становлять: підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб - підприємців (стаття 205-1 КК) і ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (стаття 212 КК). Окрім цих правопорушень, до податкових можна віднести: ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (стаття 212-1 КК), доведення до банкрутства (стаття 219 КК), фальсифікація фінансових документів та звітності фінансової організації, приховування неплатоспроможності фінансової установи або підстав для відкликання (анулювання) ліцензії фінансової установи (стаття 220-2 КК), шахрайство з фінансовими ресурсами (стаття 222 КК), маніпулювання на організованих ринках (стаття 222-1 КК). Інші кримінальні правопорушення, віднесені до підслідності БЕБ, тяжіють до фінансової, бюджетної, банківської сфери, здійснення господарської діяльності, в цілому.

Таким чином, податкові кримінальні правопорушення, на нашу думку, можна визначити як передбачені законодавством про кримінальну відповідальність суспільно небезпечні винні діяння, вчинені у сфері оподаткування (платником податку (особою, прирівняною до нього), контролюючим органом та/або його посадовою (службовою) особою). Відмінною ознакою таких правопорушень є їх об'єкт – суспільні відносини у сфері оподаткування.

Аналіз об'єктивної сторони податкових кримінальних правопорушень дозволяє констатувати, що значна їх кількість включає загальні (однакові з іншими) способи злочинного впливу на охоронювані законом відносини, зокрема: фальсифікація, підроблення, шахрайство, приховування, збут, змова групи осіб. Специфічною знову ж таки є сфера, у якій відбувається такий вплив, і мета протиправної діяльності. Діяння у формі ухилення від сплати податку (збору, обов'язкового платежу, внесків) є особливістю цього різновиду кримінальних правопорушень.

На підставі проведеного моніторингу, понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень можна змодельовати у виді міжгалузевого системного утворення (об'єкта) з елементами: (1) загальнотеоретичних конструкцій кримінального і кримінального процесуального права – щодо кримінальних правопорушень, їх різновидів, складу, здійснення кримінального провадження у відповідній процесуальній формі та згідно належної правової процедури досудового і судового провадження; (2) спеціальних понять і термінів, властивих податковим правовідносинам, на які посягають кримінальні правопорушення; (3) особливих понять, зумовлених об'єктивною стороною кримінального податкового правопорушення (наприклад, уникнення оподаткування (ухилення від сплати податку, збору, внеску, платежу)) та необхідною доказовою базою (наприклад, акт планової перевірки платника податків, висновок судово-економічної експертизи).

Залежно від галузевого правового регулювання, загальні і особливі поняття (категорії, терміни) мають матеріально-правовий або процесуальний

правовий характер. При цьому, загальнотеоретичні конструкції у даному випадку: кримінальне правопорушення, склад кримінального правопорушення – набувають спеціального, зумовленого податковими правовідносинами, змісту.

Разом із тим, спільні за формою та змістом терміни можуть мати різне значення: тяжкі наслідки, значна шкода, значний розмір. Так, для ухилення від сплати податків під значним розміром коштів розуміють суми податків, зборів і інших обов’язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів – суми податків, зборів і інших обов’язкових платежів, які в п’ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів – суми податків, зборів, інших обов’язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (Примітка статті 212 КК). Для ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування – під значним розміром коштів розуміють суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром – суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим – суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування, які в п’ять тисяч і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян (Примітка статті 212-1 КК).

Серед спеціальних термінів, приналежних фінансово-податковим правовідносинам можна назвати: фінансову установу, ліцензію, інсайдерську інформацію, емітента та ін. Вивчення двох, безапеляційно податкових

кримінальних правопорушень (статті 212, 212-1 КК України), на предмет притаманного їм понятійно-категоріального апарату, вживаного законодавцем, дозволяє виділити такі спеціальні терміни (терміносистеми), якими зобов'язані володіти судді при розгляді відповідних кримінальних проваджень, задля ухвалення рішення щодо наявності/відсутності в діянні особи ознак уникнення оподаткування: податок, збір, обов'язковий платіж, система оподаткування, фінансові санкції, пеня, податковий компроміс (стаття 212 КК); єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страховий внесок на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, штрафні санкції (стаття 212-1 КК). Окрім термінів, потрібно розуміти, що означає «ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів» або «ненадходження коштів до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування» (зокрема, як підтверджується факт ненадходження коштів). Також, варто зазначити, що для ухвалення законного судового рішення щодо наявності в діянні особи складу податкового кримінального правопорушення, необхідно враховувати не лише ознаки такого правопорушення, передбачені кримінальним законом, а й поняття, з якими пов'язані підстави для звільнення від кримінальної відповідальності: податкові пільги, спеціальний режим оподаткування, податкові повідомлення-рішення, податковий компроміс.

Вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства – визначає спеціальний податковий закон – Податковий кодекс України, який і дає тлумачення відповідних спеціальних термінів (стаття 14) або розкриває їх зміст у тексті тієї чи іншої норми (наприклад, поняття податку та податкової системи надається в статті 6).

Зважаючи на об'єкт податкових кримінальних правопорушень, однією із першоджерельних, важливих для правозастосовного розуміння, категорій є «сфера оподаткування».

Як наголошує А.А. Бугайчук, «попри досить часте вжиття в юриспруденції терміносистем, пов'язаних із сферою, вони не отримали належного вивчення з науково-прикладної точки зору. У менеджменті сфера визнається важливим аспектом організаційної структури. Сфера державної діяльності є категорією державного управління, а сфера суспільного життя – філософською категорією, пов'язаною із структурою суспільства, що, у свою чергу, зумовлено відповідними суспільними відносинами, потребами і проблемами соціуму. У кримінальних процесуальних дослідженнях йдеться про сферу дії кримінального процесуального закону (законодавства), про сферу кримінального судочинства або кримінальну процесуальну сферу» [26, с. 32].

Податковий кодекс неодноразово оперує словом «сфера» у контексті певних відносин, галузі, дій, діяльності. Йдеться й про податкову сферу (статті 19-1, 1.33), сферу справляння податків і зборів (стаття 1). Словосполучення «сфера оподаткування» вживається у прив'язці до правопорушень (статті 208.5, 348.2 та ін.). Проте, кодекс не роз'яснює, що розуміється під цим поняттям (як і під терміном «оподаткування»). Із принципу загальності оподаткування (статті 4, 4.1.1 ПК) впливає тотожність оподаткування і сплати податків (зборів), встановлених законом; із принципів «економічність оподаткування» і «нейтральність оподаткування» (статті 4, 4.1.7, 4.1.8 ПК) – оподаткування = установленню податків і зборів. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи як об'єкт оподаткування, база оподаткування (стаття 7 ПК). А у статті 11 йдеться про особливий порядок оподаткування. Також, досить часто вживаються слова «з метою оподаткування», «для цілей оподаткування», «питання оподаткування».

У більшості наукових праць слово «оподаткування» вживається як загальновідоме явище, нерідко тотожне зі сплатою податків, податковою системою, політикою держави. Дослідники цієї категорії розглядають її у симбіозі зі словами «елемент», «інструмент», «процес», «інститут», «порядок» і нерідко – у вузькоспрямованому значенні [118, с. 112]. В енциклопедії оподаткування представлено як законодавчо врегульований процес встановлення та утримання податків у країні, визначення їхніх розмірів і

ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок сплати податків [33]. Великий тлумачний словник сучасної української мови трактує оподаткування як обкладення податками [31]. На нашу думку, для розуміння терміносистеми «сфера оподаткування» важливим є сприйняття оподаткування як процесу, пов'язаного із справлянням податків, зборів, внесків (у широкому розумінні – з моменту виникнення податкових правовідносин).

Оцінюючи податкове кримінальне правопорушення, суддя ураховує семантичне значення слова «сфера» («район дії, межа поширення чого-небудь; область діяльності, галузь знань; сукупність умов, середовище, в якому щонебудь відбувається» [176]), а також те, що оперування терміносистемою «сфера оподаткування» передбачає наявність визначеної законом діяльності щодо податків (зборів). Сфера оподаткування має межі, зумовлені предметно-методологічним критерієм правового регулювання та функціональними можливостями суб'єктів податкових правовідносин.

Таким чином, категорія «сфера оподаткування» у кримінальному провадженні розуміється як визначена законом (окреслена межами) область діяльності зі справляння податків, зборів, обов'язкових платежів (діяльності, пов'язаної з податками).

Особливі складники досліджуваного понятійно-категоріального апарату, як зауважувалося вище, зумовлені об'єктивною стороною кримінального податкового правопорушення та необхідною доказовою базою у судовому провадженні.

Так, викликають інтерес такі терміносистеми як уникнення оподаткування та ухилення від сплати податку (збору, внеску, платежу). Дослідниками цих питань стверджується нетотожність вказаних процесів. Зокрема, В.Є. Тамбовцев у своїй дисертації (2010 р.) [182] вказує на неоднозначність трактування ухилення від сплати податків, а «відсутність в українському законодавстві норм, що визначають поняття: «ухилення від сплати податків», «схема ухилення від податків», «уникнення від оподаткування», істотно ускладнює податковий контроль. Аналізуючи

етимологічне значення та підхід науковців щодо визначення слів: «ухилення» та «уникнення», автор робить висновок про «можливість використання платником податків двох шляхів – законного (який досягається шляхом податкового планування із вишукуванням прогалин у податковому законодавстві – його можна назвати уникненням, обходом оподаткування) і протизаконного (ухилення від сплати податків, обов’язкових платежів)» [182, с. 7].

Такий підхід підтримується протягом десятиліття. Так, В.В. Нікітін у монографії 2021 року зауважує: «Термін «уникнення» корелює з поняттям «податкове планування», тоді як ухилення від податків полягає в порушенні платником податкового законодавства» [137, с. 5]. Автор стверджує, що «до категорії «уникнення» слід включати як законне ухилення від сплати податків, обумовлене правовою регламентацією, яка передбачає усунення подвійного оподаткування, що закріплюється в правових нормах національного законодавства та міжнародних податкових угодах (форму правомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування), так і незаконне ухилення, що включає незаконні механізми відповідного уникнення (форму неправомірної поведінки в контексті уникнення подвійного оподаткування)» [137, с. 15].

Варто зазначити, що міжнародні договори України, у контексті співпраці щодо оподаткування, зазвичай, виокремлюють уникнення від оподаткування та запобігання податковому ухиленню.

Схиляючись до того, що ухилення від сплати податків є одним із способів незаконного уникнення оподаткування, вважаємо за доцільне розмежувати на законодавчому рівні ці поняття. У будь-якому випадку, судом оцінюється саме умисел на те, щоб ухилитися від сплати податків, зборів, обов’язкових платежів.

З процесуальної точки зору, важливою є доказова база на підтвердження/спростування ухилення від оподаткування. Насамперед, це стосується понять: акт перевірки платника податків, висновок судово-економічної експертизи, показання свідків, документи (щодо господарської

діяльності, процесуальні документи (протоколи допиту, огляду, обшуку, тимчасового доступу до речей і документів, тощо)).

Питання доказової діяльності при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) завжди перебувають у центрі уваги (Барабаш Т.М., Брич Л.П., Мілевський О.П., Потомська Н.А., Чигрина Г.Л. та ін.) і нині не втрачають своєї актуальності (наприклад, [131; 144]). Дослідниками звертається увага на: документи платника податків, здійснювані ним операції, податкові і видаткові накладні, рахунки, рапорти співробітників оперативних підрозділів, протоколи слідчих (розшукових) дій (обшуку приміщень, огляду документів, допитів тощо), негласних слідчих розшукових дій, висновки експертів, акти податкових перевірок, показання свідків, тощо.

Специфіка доказування і оцінки доказів судом проявляється в інформації, пов'язаної із господарською діяльністю платника податків, із суб'єктами, задіяними у такій діяльності, і виявленими під час досудового розслідування фактами, що вказують на намір ухилитися від сплати податків. Така інформація, насамперед, вбачається із актів перевірки (матеріалів перевірки) та висновку експерта. Саме ці поняття є характерними для доказової діяльності суду. Не маючи спеціальних фахових знань у сфері оподаткування, суддя «вимушений» сприймати факти, наведені у вказаних документах, як такі, що мають високу ступінь вірогідності. Проте, суддя зобов'язаний оцінювати доцільність призначення експертизи, розуміти поняття судово-економічної, судово-бухгалтерської експертизи та відрізнити їх від висновків спеціалістів, актів ревізії, калькуляції, тощо. Також суддя має володіти відповідною термінологією з тим, щоб оцінити питання, поставлені перед експертом на досудовому розслідуванні та прийняти власну постанову про проведення податкової експертизи. Відсутність у чинному законодавстві поняття судово-економічної експертизи (судово-бухгалтерську експертизу перейменовано на судово-економічну в 2001 році [61]) ускладнює це завдання. Окрім того, слід відмітити нетотожність, різну статусність експертизи під час здійснення податкового контролю (за статтею 84 ПК), результати якої відображають в

матеріалах перевірки (акті, висновку комісії) і судово-податкової експертизи, як слідчої дії у кримінальному провадженні.

На відміну від поняття судово-економічної (судово-податкової) експертизи, поняття акту (довідки) податкової перевірки, вимоги до оформлення мають нормативно-правове закріплення (стаття 86 ПК), що сприяє визнанню допустимості цих документів як джерела доказів. Акт перевірки не може розглядатися як заява або повідомлення про кримінальне правопорушення щодо ухилення від сплати податків. Тоді як довідка (при відсутності порушень податкового законодавства) розцінюється як носій доказової інформації.

Слід відмітити особливе місце серед доказів у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків судових рішень щодо оскарження платником податку повідомлення-рішення, ухвалених в порядку адміністративного судочинства. Наприклад, Верховний Суд як суд касаційної інстанції звернув увагу на наявність постанови окружного адміністративного суду, яка набула законної сили, якою встановлено, що Акт про результати планової виїзної перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства та наступні податкові повідомлення-рішення були визнані недійсними та скасовані судом, що стало однією з підстав для залишення без змін виправдувального вироку суду першої інстанції та ухвали суду апеляційної інстанції (постанова від 26.02.2020 року у справі № 296/415/12-к). В цілому, варто зазначити, що однією із особливостей судового провадження щодо ухилень від сплати податків є наявність в матеріалах кримінального провадження рішень адміністративних судів стосовно оскарження податкових повідомлень-рішень за результатами перевірок, які мають преюдиційне значення.

Як зазначалося вище, важливим для доказової діяльності є факт «ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів» (ненадходження коштів до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування). Цей факт пов'язується з моментом ненадходження коштів – а саме з наступного дня після настання строку, до якого мав бути

сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж. Також обов'язковою умовою є розмір коштів, які не надійшли до бюджету. При цьому, податковою службою наголошується, що кримінальна відповідальність настає не за сам факт несплати податку, а за умисне ухилення від його сплати.

Також необхідно враховувати, що сума несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів (розмір якої визначено кримінальним законом) не є тотожною сумі узгодженого грошового зобов'язання, яка для цілей кримінального провадження застосовуватися не може. У цьому контексті має місце ризик термінологічної підміни понять, для уникнення якого необхідно порівнювати суму ненадходження до бюджету коштів (розмір ухилення) і суму грошового зобов'язання, визначеного рішенням контролюючого органу яка, окрім розміру несплачених податків, містить суми штрафних (фінансових) санкцій.

Окремі блоки понятійно-категоріального апарату становлять елементи, пов'язані із мірою кримінального покарання за податкові правопорушення та можливістю звільнення від кримінальної відповідальності. Зокрема, це терміносистеми, вживані у КК України, а розуміння яких впливає й з інших законодавчих актів (наприклад, для статті 212): (1) КК України: штраф, позбавлення права обіймати певні посади, позбавлення права займатися певною діяльністю, конфіскація майна, звільнення від кримінальної відповідальності; (2) ПК України: неоподатковуваний мінімум доходів громадян, фінансові санкції, пеня, податковий компроміс, одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб, узгоджена сума збору, склад та вартість об'єктів декларування, база для нарахування збору; (3) КПК України: притягнення до кримінальної відповідальності, звільнення від кримінальної відповідальності.

Слід звернути увагу, що інститут відшкодування шкоди (про яку теж йдеться у приписах статті 212 КК) є цивільно-правовим. Проте, порядок відшкодування шкоди, завданої державі несвоєчасною сплатою податків (фінансові санкції, пеня), як умова звільнення від кримінальної відповідальності (частина четверта статті 212 КК), передбачений податковим

законодавством (глави 11, 12). При цьому, податкове законодавство не надає визначення цих термінів.

Особливістю, у досліджуваному контексті, володіє і така терміносистема як «звільнення від кримінальної відповідальності». Вона має матеріально-правові і процесуальні характеристики, оскільки інститут звільнення від кримінальної відповідальності передбачений у розділі IX КК України, а порядок його застосування у § 2 глави 24 КПК України. Як і вище вказані терміни, поняття цього інституту не закріплено у кодексах.

Специфічні риси має термін «притягнення до кримінальної відповідальності», що визначається як «стадія кримінального провадження, яка починається з моменту повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення» (пункт 14 частини першої статті 3 КПК).

Щодо віднесення «притягнення до кримінальної відповідальності» до стадій кримінального провадження існують суперечливі думки. Як відмічає Т.М. Барабаш, «повідомлення особі про підозру здійснюється під час досудового розслідування, а отже, одна стадія кримінального провадження виникає в іншій стадії, що є алогічним» [14, с. 115]. Небезпідставною є думка дослідниці про те, що поняття притягнення до кримінальної відповідальності через «стадію кримінального провадження» не узгоджується із Рішенням Конституційного Суду України від 27.10.1999 № 9-рп/99, в якому зазначається, що «процес притягнення до юридичної відповідальності має стадійний характер. Початковим його моментом у кримінальних справах є винесення постанови про притягнення особи як обвинуваченого і пред'явлення їй обвинувачення. Притягнення до відповідальності передуює настанню самої відповідальності, тобто ці поняття не є тотожними». Оскільки початок притягнення до кримінальної відповідальності, як правило, пов'язують з наявністю такої сукупності обвинувальних доказів, яка дозволяє органу досудового розслідування чи прокурору прийняти рішення про винуватість тієї чи іншої особи у вчиненому кримінальному правопорушенні, то визнання початком такої діяльності моменту повідомлення особі про підозру (глава 22 КПК) є вдалим. Проте стадії кримінального провадження, виходячи із

загальноприйнятого їх розуміння, що ґрунтується на теоретико-правових підходах до визначення стадії юридичного процесу, характеризуються безпосередніми завданнями, специфічним колом суб'єктів і процесуальних засобів діяльності, своєрідністю процесуальної форми, специфічним характером кримінальних процесуальних відносин, а також підсумковими рішеннями; вони послідовно змінюються одна одною, утворюючи систему кримінального провадження, а отже, мають певні межі [14, с. 116].

Виходячи із приписів статей КПК України, в яких йдеться про притягнення до кримінальної відповідальності, видається, що сам законодавець вкладає у це поняття зовсім не розуміння стадії кримінального провадження. Наприклад: суддя тимчасово відстороняється від здійснення правосуддя у зв'язку з притягненням до кримінальної відповідальності (стаття 155-1 КПК) і таке клопотання можна подати на будь-якій стадії кримінального провадження; особа може бути видана іншій державі для притягнення до кримінальної відповідальності (пункт 6 частини другої статті 183 КПК); слідчий або прокурор зобов'язані забезпечити проведення експертизи щодо встановлення віку особи, якщо це необхідно для вирішення питання про можливість притягнення її до кримінальної відповідальності (пункт 4 частини другої статті 242 КПК); кримінальне провадження закривається в разі, якщо не встановлено особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, у разі закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності (пункт 3-1 частини першої статті 284 КПК); суд, отримавши рішення загальних зборів колективу про відмову від поручительства, розглядає питання притягнення особи до кримінальної відповідальності за вчинене кримінальне правопорушення в порядку, передбаченому статтею 288 КПК (частина друга статті 289 КПК); питання про притягнення особи до відповідальності за прояв неповаги до суду вирішується судом негайно після вчинення порушення (частина четверта статті 330 КПК). Таким чином, притягнення до кримінальної відповідальності не може бути однією із стадій кримінального провадження.

Тому, слід погодитися з тим, що «притягнення до кримінальної відповідальності» є певним процесом, який має триваючий характер і

спрямовується на доведення вини тієї чи іншої особи у вчиненні суспільно небезпечного діяння: «це етап кримінального переслідування як специфічного виду кримінально-процесуальної діяльності», – наголошує Є.Д. Лук'янчиков [116]. Процесуальним вираженням завершення притягнення особи до кримінальної відповідальності (настання кримінальної відповідальності) є обвинувальний вирок суду. Отже, цей процес охоплює декілька стадій кримінального провадження [14, с. 116]. Задля правової визначеності стадій кримінального провадження та їх системи підтримується неодноразово висловлена у дослідженнях позиція про те, що кримінальний процесуальний закон потребує закріплення поняття «стадія кримінального провадження». Притягнення до кримінальної відповідальності можна визначити як кримінальну процесуальну діяльність, спрямовану на доведення вини підозрюваного/обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення.

Окремі терміни категоріально-понятійного апарату судового провадження у кримінальному процесуальному законі визначаються через інші терміни, які у свою чергу, не мають правової регламентації. Значна кількість термінів і терміносистем представлена в КПК як перелік складових відповідного поняття, а не через їх функціональне визначення. Загальні категорії кримінального процесу потребують однакового сприйняття у контексті означення єдиного предмету, явища у кримінальній процесуальній сфері.

У контексті відношення до судового провадження, як частини кримінального процесу і правової категорії кримінального процесуального права, усі законодавчо визначені терміни можна розцінювати як: (1) загальні (стосуються усього кримінального провадження; (2) спеціальні (використовуються безпосередньо щодо судового провадження); (3) побічно пов'язані із судовим провадженням. Усі законодавчо визначені терміни у тій чи іншій мірі можуть торкатися судового провадження, залежно від обставин справи і суддівського переконання.

Підводячи підсумок у з'ясуванні правової природи і видів понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних

правопорушень, необхідно виділити в теорії кримінального процесуального права категорії і поняття загального характеру (притаманні не лише кримінальному провадженню і судовому провадженню, як його частини, а й іншим галузевим сферам) і спеціальні категорії та поняття (властиві саме судовому провадженню в кримінальному процесі). Різновид кримінального правопорушення має безпосередній вплив на понятійно-категоріальний апарат, яким повинен володіти суддя у розв'язанні суспільно-правового конфлікту, зумовленого вчиненням цього правопорушення.

Наявність різноманіття термінологічно-дефініційних, сутнісно-змістовних ознак категорій і понять, що використовуються у судовому провадженні, вказують на доцільність вироблення їх класифікації. Критерієм групування в межах одного виду є ступінь узагальненості, значущості для кримінального процесуального права в цілому, та судового провадження, зокрема. Це можуть бути фундаментальні (концептуальні) для побудови категоріально-понятійного апарату об'єкти (явища), що розглядаються і підтримуються на теоретико-методологічному рівні континентальною системою права, до якої належить і вітчизняна правова система. Другий рівень становлять основні категорії і поняття кримінального провадження, які мають правову регламентацію в кримінальному процесуальному законодавстві. Третій рівень – це специфічні поняття судового провадження. Об'єднує приналежність до понятійно-категоріального апарату судового провадження те, що усі ці поняття використовуються для реалізації функції правосуддя в кримінальному процесі.

Субрівень понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо кримінальних податкових правопорушень становлять поняття, категорії і терміни податкового та кримінального права. Тому, судове пізнання у кримінальному провадженні щодо податкових правопорушень, будучи різновидом прикладного наукового пізнання, спирається на поняття, категорії, терміни різних галузей, об'єднуючою ланкою яких є сфера оподаткування. Завдяки одночасному міжгалузевому понятійно-категоріальному пізнанню предмет (кримінальне податкове правопорушення) сприймається як цілісний

образ. Разом із тим, більшість досліджуваних понять не мають нормативно-правового закріплення і у своєму розумінні потребують звернення до теорії права.

Терміни і терміносистеми, що використовуються законодавцем для визначення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення (наприкладі ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів) і здійснення судового провадження щодо них можна згрупувати за повноваженнями суду у двох напрямках – притягнення до кримінальної відповідальності і звільнення від кримінальної відповідальності.

Перспективним напрямом удосконалення понятійно-категоріального апарату видається максимальне наближення правових категорій, якими оперує теорія права, наука, до правових понять та їх систем у законодавстві. Адже нині спостерігається окреме існування деяких категорій і понять в теорії та законодавчій практиці. Проте, лише надання поняттю нормативно-правового змісту забезпечує єдність його правозастосування.

### **1.3. Еволюція понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень**

Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень є продуктом поступової розумової діяльності людини. Як і будь-який об'єкт пізнання, потрапивши у правове поле, він постійно розвивається, доповнюється і набуває нових рис: «розвиток права завжди пов'язаний з обговоренням і формуванням термінології» [205, с. 4]. Тому доцільно вести мову про еволюцію досліджуваного об'єкта.

Поняття, категорії, терміни, терміносполуки обраного для вивчення предмета наукового пошуку сформувалися під еволюційним впливом регулятивного фіскального/податкового законодавства, приписів кримінального закону в частині забезпечення режиму правової охорони та кримінального процесуального закону – у контексті реалізації цього режиму.

Терміни, що складають понятійно-категоріальний апарат судового провадження відносно кримінальних податкових правопорушень, акцентологічно, фонетично й структурно-граматично оформлені за законами української мови. При цьому, спостерігаються динамічні процеси у його формуванні, а галузеві перетини дозволяють виокремити відповідну самодостатню терміносистему, що об'єктивує номінацію нових феноменів, адекватну інтерпретацію явища судового провадження у податковій сфері, яке підпорядковується правилам кримінального процесуального закону і регулюється кримінальними процесуальними правовідносинами.

Дослідники відмічають, що за походженням терміни у праві «складають три генетично різні групи, кожна з яких виявляє специфіку активних процесів термінотворення в українській мові: а) власномовні (спільнослов'янські) терміни; б) давні іншомовні запозичення (грецизми й латинізми); в) нові іншомовного запозичення (з французької, італійської, німецької та англійської мов). Терміни, утворені на питомому національному ґрунті, сягають корінням індоєвропейської або спільнослов'янської доби й засвідчують високий потенціал до термінотворення й розширення правової термінологічної системи» [205]. Такі підходи використано й у досліджуваних галузях.

Генеza понятійно-категоріального апарату податкового права, ухилення від оподаткування, як кримінального правопорушення, судового провадження в кримінальному процесі розглядалася у працях: О.І. Баїк (п. 2.1) [10], Бугайчука А.А. (п. 1.3) [26], О.В. Ігнатюка (п. 1.2) [60], О.І. Коровайка (п. 1.1) [83], Сімоновича Д.В. (п. 1.1) [175], Цимбала П.В. (п. 1.2) [201] та ін. Історичні аспекти кримінального процесуального права в цілому, кримінальних процесуальних правовідносин представлені в роботах відомих вчених: Ю.М. Грошевого, В.Т. Маляренка, В.Т. Нора, М.А. Погорецького, Н.П. Сизої, В.М. Тертишника та ін. Знані пам'ятки кримінального процесуального права та законодавчі акти, що діяли у той чи інший історичний період, використано у монографічних дослідженнях І. Атаманчук [5], В. Іщенка [62], О. Яновської [212] та ін.

Дослідники, кожен у своїй сфері, з урахуванням ретроспективного аналізу, висвітлюють еволюцію відповідних об'єктів пізнання, починаючи, зазвичай від: доби давньоруської державності та права – Київської Русі, найдавнішою пам'яткою права якої є Руська Правда, або взагалі від античного Риму (із твердженням про те, що юридичні поняття і терміни дісталися у спадок континентальній системі праві саме від римського права) чи первіснообщинного ладу [74, с. 10]; подальшого розвитку, пов'язаного із дією Литовських статутів 1529, 1566, 1588 рр., «Прав, за якими судиться малоросійський народ» 1743 р., Зводу законів Російської імперії; Статуту кримінального судочинства 1864 р.; періоду УНР, Гетьманату, Директорії, Жовтневої революції 1917 р.; КПК УРСР 1922, 1927, 1960 рр. та сучасного періоду – від незалежності й прийняття Конституції України 1996 р., проведення «малої судової реформи» (2001 р.) і прийняття в 2012 р. нового КПК України. Розглядаючи кримінально-процесуальний аспект техніки формування норм права, А.А. Коваль відмічає: «лексика, стилістика, термінологія кримінально-процесуального закону тісно пов'язані з історичними, соціальними, культурними, матеріальними та політичними умовами, в яких знаходиться законодавець. Тому в залежності від часу, видів і типів держави процес формування норм кримінально-процесуального права складнішав чи спрощувався, і, таким чином, створювалася та розвивалася певна техніка» [74, с. 10]. А А.А. Бугайчук стверджує, що «перші юридичні документи, які визнають основними джерелами виникнення спеціальної правової термінології, юридичних конструкцій пов'язані із законом: Закони Хаммурапі, Закони Ману, Закони дванадцяти таблиць, Закон судний людем (найдавніша пам'ятка слов'янського права VII–XII ст.)» [26, с. 68].

Беззаперечним визнається факт виникнення та еволюції як податків, так і кримінального процесу, разом із державою. Наприклад, О. Чорна відмічає: «періодизація термінології податкового права, яку визначають як наслідок багатовікового розвитку суспільно-економічних і правових відносин на території українських земель, співпадає із становленням Української держави та розвитком економічних відносин» [205, с. 7]. Такі ж історичні підвалини має

становлення і розвиток судової влади та кримінального процесу: «Від початку існування Русі на її теренах діяли також і норми права, що регулювали порядок здійснення судочинства», – зазначають В.Т. Маляренко [120, с. 50], а також Сорока С.О. і Римарчук Г.С. [179, с. 553]. Щодо розвитку кримінального права визначається: «Для державотворення східних слов'ян як, зрештою, й інших народів, характерна помічена закономірність: чим більш ранні стадії формування державності, тим більш повно у праві виражений кримінальний аспект» [183, с. 3].

Аналогічні твердження існують і відносно історичних аспектів ухилень від сплати податків (податкових правопорушень): «відповідальність за несплату податків та інших платежів виникає одночасно з появою таких. Це нерозривно пов'язано з виникненням держави і виконанням нею своїх функцій», – наголошують дослідники цих питань [40, с. 200].

Найдавнішою пам'яткою права, як відомо, є Руська правда. Відмічається, що у Руській правді, уставах Князя, уставних, судних грамотах закладаються засади юридичної термінології [26, с. 68]. У ній вперше закріплено стягнення податків на законодавчому рівні [10, с. 97] та відповідальність, яка, звісно, не виокремлювалася відносно несплати податків, а була загальною для більшості правопорушень – штраф, тілесні покарання. Понятійно-категоріальному апарату цього часу властиві терміни: дань, мито, відкуп, баскати, збирачі, корм, городові й мостові гроші, церковна десятина, дим/подвір'я (одиниця оподаткування), вира/продаж (одиниця штрафу) та ін. Варто відмітити власний, не запозичений характер цих термінів. Як відмічає О.В. Ігнатюк, «давньоруська мова знала слово «сждь», яке означало «тяжба» або «установа, що вирішує спори і карає за злочини» [60, с. 29]. Отже, з часів Київської Русі у юридичній лексиці, з огляду на досліджуваний об'єкт, закріпилися такі терміни як «суд» і «мито (митник)». Інші поняття змінили свою назву.

У період Литовсько-польського правління податки називали «дяклом». Також існували «подимщина», «посошне», «серебщизна», «грошова дань», «данина», «поштучне» та ін. На назви податків впливали місцеві традиції, характер податків, розташування угідь, особливості господарювання населення

[10, с. 97]. Судебник Казимира IV 1468 р. визнається першим кодексом кримінального і кримінально-процесуального права Великого князівства Литовського, під протекторатом якого були українські землі у XV ст. У ньому закріплювався порядок захисту маєткових прав, визначався порядок досудового провадження і судового розгляду кримінальних та земельних справ, окреслювалися види покарань. Окрім того, до цього законодавчого акта був приєднаний закон про податок «з сохи» (про посощину). Винні у несплаті повинностей підлягали компенсаторним покаранням, що виконувалися стягненням із винного «істини». У Литовських статутах широкого закріплення набули «вільготні» привілеї, які звільняли їх власників від податків і повинностей або надавали право суду над залежним населення [81, с. 42]. Самовільне встановлення нових видів податків або нового їх розміру кваліфікувалося як посягання на повноваження верховної влади (Статут 1529 р. Р. І, арт. 21; Статут 1566 р. Р. І, арт. 25). Значну суспільну небезпеку мав злочин «посягання на «вольности шляхетские», зокрема, й порушення правил оподаткування шляхтичів. Вже у першому із Литовських статутів (1529 р.) окремий розділ присвячено організації суду і вживаються терміносистеми «судовий процес», «судовий публічний процес», «вырок». Із староукраїнської мови понятійно-категоріальний апарат кримінального процесуального права поповнився відповідними юридичними термінами. При цьому, вони вживалися для найменування кількох, як правило, суміжних понять. Литовські статuti, в цілому, відіграли важливу роль у формуванні українського права. Вони вирізняються високим рівнем юридичної техніки і закріпленням багатьох правових інститутів.

Соборне Уложення 1649 р. у Московії вперше регламентує питання торгівлі та пов'язаної з нею сплати мита. Ним встановлюється відповідальність за несплату податків, яка носила адміністративний характер [40, с. 201]. При цьому, існувала відповідальність і посадових осіб – за встановлення мита для осіб, звільнених від його сплати. У кінці XVII ст. змінюється податкова система: податки доповнюються митним збором, кабацькими (непрямими податками), даниною (прямими податками), оброчними, ямськими,

стрілецькими, соляним і тютюновим акцизами; обмежуються деякі фінансово-податкові пільги церковних установ. В цілому, дослідники зазначають, що Соборне уложення містить три склади злочинів у сфері оподаткування, сучасною мовою це: зловживання податковими пільгами посадовими особами; ухилення від сплати певних видів податків шляхом обману; пособництво ухиленню від сплати податків особами, які мають податкові пільги шляхом використання цих пільг [22, с. 21]. Відповідальність полягала у публічному побитті винного батогами. У таких справах, як справах, що зачіпали державний інтерес, міг застосовуватися розшук. Суд ґрунтувався на двох процесах – власне «суд» і «вершеніє», тобто виголошення вироку, рішення. Виникають такі поняття як: позивач, чолобитна, судова тяжба, а в Указі «Про форму суду» 1723 р. – «судова процедура», «судовий процес», «судочинство».

За часів Запорізької Січі основне джерело доходів держави становили загальні податки, зокрема, мито з привозного краму. У податковій системі виділяють податок з коша, військовий оклад, торговельне мито, податок із чумацтва. У судових рішеннях керувались нормами українського звичаєвого права і традиціями судової практики Козацької держави. У період Гетьманщини, зокрема, за Конституцією Пилипа Орлика, з'являється звільнення від оподаткування окремих верств населення. Судочинству у цю добу приділяється значна увага на нормативному рівні, що підтверджують видані універсали, інструкції, грамоти, інші документи.

На переконання Н.В. Артикуци щодо збірки «Права, за якими судиться малоросійський народ» (1743 р.), яка повинна була стати новим кодексом законів шляхом зведення існуючих в Україні-Гетьманщині законодавчих норм та деяких положень російського права: «Кодекс містить багатий лексичний матеріал, пов'язаний з історією України, її суспільно-політичним, адміністративним і судовим устроєм, національною духовною та матеріальною культурою, правними порядками і звичаями. Кодифікується надзвичайно широке коло юридичних термінів, яке охоплює майже всі ключові поняття різних галузей українського права XVII-XVIII століть. На означення одного правничого поняття використовувались як терміни-дублети й синоніми, так і

цілі ланцюжки або пучки термінів-аналогів» [4, с. 56]. Показовою, в термінологічному аспекті, називають главу 7 «Прав» – «Про суди і суддів та інших осіб, що належать до суду, та про зміст правничого порядку в судових справах», в якій вживаються такі терміни як «судочинство», «судові справи», «судовий процес» і закріплюється процесуальний порядок звернення до суду та здійснення у ньому розгляду справи [60, с. 36].

У подальших кодифікованих актах число кримінально-правових норм збільшується, а їх види урізноманітнюються з розвитком ринкових відносин, зростанням значення податкових надходжень для казни. Прикладом цього є регламентація кримінальної відповідальності за несплату податків казуїстичними нормами Законів кримінальних Зводу Законів Російської імперії 1845 року (глава IX «Про порушення статутів митних» містила 144 статті, розділених на три відділи, більшість з яких регламентувала відповідальність за ухилення від сплати мита та інших обов'язкових платежів) [22, с. 21]. У Митному Уложенні детально описувалися склади податкових злочинів, зокрема, відповідальність (фінансового характеру) наставала лише за наявності шкоди скарбниці держави. Уложення про покарання кримінальні і виправні Зводу Законів Російської імперії 1885 р. теж не регламентує кримінальну відповідальність за порушення окремих видів податків. Проте, вже є тенденція до виокремлення податкових злочинів в окрему групу. Розділ «Про злочини і проступки проти майна та доходів казни» цього Уложення вважають прототипом ухилень від сплати податків як злочину. Звід Законів Російської імперії містив і процесуальні норми – «Закони про судочинство у справах про злочини і проступки» (1857 р.) – вживаються терміни: «кримінальне судочинство», «провадження» (судове – у судах першої інстанції), «обряд судовий». Радикальна реформа кримінального судочинства пов'язується із Статутом кримінального судочинства 1864 р., який закріпив змішану форму кримінального процесу, відокремив суди від адміністрації, розділив судочинство. Попри прогресивний характер цієї пам'ятки права, дослідники вказують на хаотичне термінологічне оперування у ньому [60, с. 38], зокрема,

слова і сполучення: «суд», «судовий процес», «судовий обряд», «судове провадження» і «судовий розгляд» – вживаються як тотожні.

На початку ХХ ст. – у період дореволюційного права – кримінальна відповідальність за несплату податків з'явилася в Кримінальному уложенні 1903 року. Норми про таку відповідальність мали формальні конструкції, а покарання передбачали, в основному штрафи, арешт і лише подекуди позбавлення волі (наприклад, стаття 328). Виникають терміносполуки: «державно-правові доходи», «податні збори», «примусові збори». З'являється воєнний, прибутковий та інші податки. Радянська влада відмовляється від податкових методів та переходить на адміністративний вплив. Кримінальне законодавство УНР в частині регламентації відповідальності за злочини, пов'язані з оподаткуванням, позбавлене самостійності і ґрунтувалося на рецепції приписів Російської імперії [48, с. 21]. При цьому, важливим називають Закон «Про відновлення гарантій недоторканості особи на території УНР» (1919 р.), яким встановлювалось, що кожен громадянин УНР підлягав переслідуванню і позбавленню волі лише за передбачені карним законом злочини й тільки шляхом, зазначеним у законі [26, с. 71]. В цілому, зауважується, що у період революційних процесів лексико-семантична група юридичних, зокрема податкових, найменувань формується нерівномірно, оскільки на мову впливають різні соціально-економічні чинники [162, с. 248].

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків вводиться КК 1922 р. і має розгалужений характер: «Участь в організації, що діє в контрреволюційних цілях, а також підбурення населення до несплати податків» (стаття 62), «Масова відмова від внесення грошових або натуральних податків» (стаття 78), «Несплата окремими громадянами в строк або відмова від сплати грошових або натуральних податків» (стаття 79), «Агітація і пропаганда всякого роду, що містить заклик до вчинення злочинів, передбачених статтями 78–79 (стаття 83). При вчиненні злочину, передбаченого статтею 78 КК, за малосвідомістю суду надавалося право застосувати умовне засудження. На цей момент існує чітке розуміння податку як примусового збору, який стягується державною владою з окремих господарюючих осіб або господарств для

покриття витрат або для досягнення завдань економічної політики (Теорія податків, 1928 [48, с. 27]).

КПК УСРР 1922 р. визначав, зокрема, загальні положення про склад суду, підсудність, докази, судові терміни (р. I), процедуру провадження в суді (р. III). Мало місце паралельне існування двох судових систем – революційних трибуналів і народних судів. КПК серед судових стадій передбачав віддання до суду, судовий розгляд, касаційний перегляд і перегляд справи в порядку нагляду. Також кодекс містив роз'яснення термінів: «суд» (народні суди, трибунали), «суд I-ї інстанції», «суд II-ї інстанції». Особливістю судового розгляду податкових злочинів можна назвати вирішення питання про визнання завданої шкоди значною судом на власний розсуд, з урахуванням розміру доходу, який держава могла отримати від обігу товарів, що стали об'єктом злочину. Діяв й інститут звільнення від кримінальної відповідальності за добровільну сплату внесків до визначеної дати [48, с. 35].

У КК УСРР 1927 р. збільшено кількість податкових злочинів (із встановленням щодо деяких з них вищої міри покарання) і несплата податків поділена на два склади: несплата в установлений термін податків або зборів за обов'язковим окладним страхуванням (стаття 60); приховування спадкового майна або майна, що переходить за актами дарування, з метою обходу закону про податок з нерухомості та землі, що переходять за актами дарування (стаття 63). Для опису мети у дефініції статті 63 слушно вживалася терміносполука «обхід закону». В цілому, становлення радянської податкової системи відбувалося із акцизного оподаткування (слово «акциз» має іншомовне походження (франц.) і введене у російське право за царювання Петра I) та сплати сільськогосподарського податку. Справи розглядалися як народними судами, так і революційними трибуналами. Проте, судовий порядок застосовувався лише до злісних порушників, інші справи розглядалися податковими інспекторами із застосуванням адмінстягнень [48, с. 31]. Поняттєвий апарат ураховував зміни до податкового законодавства, у якому відбувся перехід від натуральних податків до податків, які сплачувалися виключно у грошовій формі. Основною умовою притягнення особи до

кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків була умисна форма вини – тобто винний повинен був бути платоспроможним на момент внесення податку до бюджету. Окрім того, поведінка винного повинна була бути злісною. Відмічається, що використовувані законодавцем бланкетні формулювання «неплатіж у встановлений строк», «відмова заплатити у той же строк» змушували суд та інших правозастосовних органів звертатися до податкового законодавства. У статті 59 КК УСРР мало місце поняття «взаємна змова», яке викликало труднощі у доказовій діяльності в силу його неоднокового тлумачення. У цей час з'являється «подвійна бухгалтерія» на підприємстві (ведення декількох торговельних книг).

КПК УСРР 1927 р. увібрав положення попереднього кодексу, а також розширив дискрецію суду, наприклад, йому заборонялося зупиняти провадження у справі з мотивів відсутності, неповноти, неясності, протиріч законів. Суд розцінювався не як орган правосуддя, а як суб'єкт боротьби зі злочинністю.

У 30-60-ті роки статті щодо податкових злочинів фактично були «мертвими» у зв'язку із скасуванням податкових платежів. Єдиною статтею, яка передбачала відповідальність за ухилення від сплати податків в КК УРСР 1960 р., була ст. 82 «Ухилення у воєнний час від виконання повинностей або сплати податків». Зазначений склад злочину містився в розділі 2 «Інші державні злочини» [40, с. 202]. При цьому, у роз'ясненнях Пленуму ВС СРСР йшлося про можливість заподіяння державі майнової шкоди в результаті ухилення від сплати податків шляхом використання завідомо підроблених документів (постанова від 11.07.1972 р.). Поступовий розвиток ринкових відносин призвів до криміналізації ухилення від явки до податкових органів для дачі пояснень; відмови від дачі пояснень про прибуток; неподання документів та іншої інформації про діяльність господарюючого суб'єкта.

КПК 1960 р. діяв в Україні 50 років і зазнав понад 160 змін. Серед 90 статей, пов'язаних із судовим розглядом кримінальної справи у суді першої інстанції лише 18 статей залишились без змін (наприклад, щодо: розпорядку судового засідання – стаття 271; обрання, скасування або зміни запобіжного

заходу в суді – стаття 274; видалення свідків із залу суду – стаття 293; роз’яснення прав підсудному – стаття 294 та ін. ) [60, с. 40]. Як відмічають дослідники, «аналогічно попереднім кодифікованим актам у кримінальній процесуальній сфері, спостерігається хаотичність у підходах до оперування тими чи іншими термінами, без нормативно-правового їх визначення: «правосуддя» (статті 15, 16, 18 та ін.), «судочинство» (статті 2, 19 та ін.), «судовий розгляд» (гл. 20), віддання до суду, яке у 2001 році змінено на попередній розгляд справи суддею (гл. 23)» [60, с. 40].

Кримінальна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування (стаття 148-1 КК) запроваджена в 1986 році – за ухилення від подання декларації про доходи, вчинене протягом року після накладення відповідного адміністративного стягнення (тобто мав місце преюдиційний факт). Обов’язковою умовою притягнення до кримінальної відповідальності була умисна форма вини. В 1994 р. цю відповідальність було скасовано. Законом від 26.01.1993 р. до КК введено статтю 148-2, яка передбачала кримінальну відповідальність за ухилення від податків з підприємств, організацій, вчинені службовими особами цих суб’єктів. Примітка до статті роз’яснювала розміри шкоди, завданої злочином. Попри певне упорядкування кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, норма статті 148-2, як відмічають дослідники, містила ряд вад, зокрема, щодо: оперування лише терміном «податок», що не узгоджувалося із приписами податкового законодавства відносно інших обов’язкових платежів; формулювання «посадова особа суб’єкта підприємницької діяльності», яке не враховувало інших можливих суб’єктів цього злочину; переліку способів вчинення ухилень від сплати податків. В 1997 р. коло осіб, які притягувалися до відповідальності за ухилення від сплати податків, було розширено і на фізичних осіб; уточнено предмет злочину та введено кваліфікуючі ознаки.

Історія сучасної криміналізації ухилень від оподаткування почалася із ухваленням КК України 2001 р. Зокрема, стаття 212 КК «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів» визначала: «Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших 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». Редакція статті 212 КК України дев'ять разів зазнавала змін і уточнень. При цьому: (1) понятійно-категоріальний апарат основного складу злочину (за частиною першою статті 212) практично залишився без змін (уточнено лише назву обов'язкових платежів, 2008 р.); (2) двічі змінювалася частина 4 цієї статті і чотири рази збільшувався розмір штрафу; (3) стаття доповнена частиною 5 (2014 р.) і частиною 6 (2021 р.).

Порівнюючи поняттєвий апарат, використаний законодавцем в статті 148-2 КК (в ред. 1997 р.) і статті 212 КК (2001 р.), слід вказати на деякі його зміни і уточнення, зокрема, щодо: предмета злочину (у контексті вказівки на те, що обов'язкові платежі повинні входити у систему оподаткування і бути введені у встановленому законом порядку); суб'єкта злочину – поняття фізичної особи замінено на приватного підприємця та іншу особу, зобов'язану сплачувати податки; збільшення розміру завданої майнової шкоди державі (відбулася часткова декриміналізація); запровадження заохочувальної норми – частина четверта статті 212. Проте, фахівці відмічали, що проблемні питання об'єктивної сторони ухилення від оподаткування, а також колізійність із шахрайством з фінансовими ресурсами не втратили своєї актуальності, оскільки не були вирішені законодавцем [47, с. 83].

Як зазначалося, поняття, категорії і терміни (терміносистеми), використані законодавцем у статті 212 КК 2001 р., і чинній редакції цієї статті (у контексті «основного» складу злочину) майже не зазнали змін. Відбулося уточнення щодо діянь, які не визнаються умисним ухиленням від оподаткування (частини четверта–шоста). У зв'язку з цим, при оцінці цих діянь суд має враховувати такі поняття як: податковий компроміс; одноразова

(спеціальна) добровільна декларація; узгоджена сума збору; склад і вартість об'єктів декларування; база для нарахування збору.

У процесі розслідування і розгляду в судах кримінальних справ за податковими злочинами напрацьовувалася певна практика з виявлення і розкриття цих злочинів, з'ясування способів і механізмів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Так, Пленумом Верховного Суду України двічі видано постанови застосування судами законодавства про відповідальність за ухилення від оподаткування (1999 р. і 2004 р. [157; 158]). Також констатовано факти: відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у значних розмірах настає за частиною першою статті 148-2 КК України незалежно від способу ухилення (ухвала 21.11.2000 р.); за умови незаконного переміщення товарів поза митним контролем з метою ухилення від оподаткування такі дії підлягають кваліфікації за сукупністю злочинів (ухвала 26.06.2001 р.). Ще декількома ухвалами звільнено осіб від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, у зв'язку із: відсутністю складу злочину (ухвали 2003, 2004 рр.); обґрунтуванням вироку припущеннями (ухвала 2002 р.).

У постанові Пленуму ВСУ 1999 р. [157] роз'яснюється: у чому полягає суспільна небезпечність ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів; умови настання кримінальної відповідальності за цей злочин; правила кваліфікації (розмежування); дія в часі кримінального закону про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів; хто притягується до відповідальності як суб'єкт злочину; способи вчинення злочину; доказова база. Важливими для суду визначаються поняття і категорії: несвоєчасна сплата податків (без умислу); перекручування в обліковій чи звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи послуг; ведення подвійної (офіційної та неофіційної) бухгалтерії; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції; невиконання чи неналежне виконання посадовою особою юридичної особи-платника податків

своїх посадових обов'язків; зміст способів вчинення ухилення від оподаткування (неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням і сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування); доходи, що підлягають оподаткуванню; сумісна сплата податку; документальна перевірка; ревізія фінансово-господарської діяльності.

Постановою 2004 р. [158] звертається увага на: законодавче забезпечення ставок, механізмів справляння податків, зборів (обов'язкових платежів) і пільги щодо оподаткування; умови настання кримінальної відповідальності та ін. Схожими із постановою 1999 р. є положення щодо: обставин, які свідчать про наявність умислу на ухилення від оподаткування; суб'єктів злочину; способів ухилення; кваліфікаційних ознак; звільнення від відповідальності; процесуальних аспектів залучення експерта та фахівця з питань оподаткування. Додатково акцент зроблено на розмежуванні із фінансовою відповідальністю, визначенні поняття «підприємець», неможливості притягнути до кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування доходів від незаконної підприємницької діяльності. А новими категоріями і поняттями, якими поповнився поняттєвий апарат судового провадження щодо податкових злочинів, можна назвати: податковий борг, стягнення активів платника податків, конфлікт інтересів, податковий агент, резидент. Серед способів ухилення від оподаткування з'явився – подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу.

Окрім того, у постанові 1999 р. зазначалося, що фактичні дані, які підтверджують наявність чи відсутність у діях підсудного складу такого злочину, можуть встановлюватися *поряд із* висновком експерта також за допомогою актів документальної перевірки виконання податкового законодавства і ревізії фінансово-господарської діяльності (пункт 18). У постанові ж 2004 р. – що фактичні дані, які підтверджують наявність чи

відсутність у діях підсудного складу такого злочину, можуть бути встановлені висновком експерта *або* за допомогою актів документальної перевірки виконання податкового законодавства і ревізії фінансово-господарської діяльності (пункт 21) (тобто запроваджується альтернатива у доказовому матеріалі).

Отже, п'ятирічна практична діяльність з кримінального провадження щодо ухилення від оподаткування внесла правозастосовчі корективи у визначенні, насамперед, об'єктивної сторони цих кримінальних правопорушень та здійснення щодо них доказування.

У подальшому, Вищим спеціалізованим судом України з розгляду цивільних і кримінальних справ теж підготовлено судам два листи з досліджуваної тематики, з метою уникнення неоднозначного тлумачення норм права: щодо прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» (Лист 02.03.2012 № 132-283/0/4-12); про практику застосування судами окремих норм матеріального права щодо кваліфікації ухилення від сплати податку, вчиненого шляхом службового підроблення (Лист 12.02.2013 № 223-286/0/4-13). Зокрема, в останньому сформульовано обов'язкову для всіх судів України правову позицію, за якою «Якщо особа з метою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вчиняє службове підроблення, яке є одним із способів такого ухилення, то наслідки, що призвели до фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах, охоплюються диспозицією конкретної частини статті 212 КК України і не можуть одночасно (подвійно) розцінюватись як тяжкі наслідки в розумінні ч. 2 ст. 366 КК України».

Верховний Суд (починаючи з 2017 р.) не виокремлює питань ухилення від оподаткування.

Кримінальне провадження на сьогодні здійснюється за правилами КПК України 2012 р., до якого понад 90 разів внесені зміни і доповнення. Створення кодексу теж має свою історію: на його проекти детально зверталася увага в

роботах О.В. Ігнатюка [60, с. 41–42] та А.А. Бугайчука [26, с. 79–81]. Ухвалений кримінальний процесуальний закон суттєво відрізняється від попередніх кодексів, проте у ньому міститься значна кількість процесуальних інститутів, стадії, особливі порядки провадження, що мають історичне підґрунтя, зумовлене соціально-політичними змінами у суспільстві і в державі. Насамперед, це стосується судового провадження, яке вирізняється сталістю, адже його понятійно-категоріальний апарат, з огляду на теоретико-методологічну інституційність, майже не зазнає змін. Використані в КПК терміни/терміносполуки, зазвичай, уточнюються у зв'язку із судоустрійними змінами (наприклад, пункти 20–23 статті 3). При цьому, слід відмітити неоднаковий законодавчий підхід до визначення термінів, пов'язаних із судовим провадженням в кримінальному процесі. Так, поняття суду апеляційної інстанції, суду касаційної інстанції розкрито через перелік відповідних судів; суду першої інстанції – комбіновано: через повноваження (ухвалити вирок або постановити ухвалу про закриття кримінального провадження), що є неповними, на нашу думку, адже суд вправі приймати й інші рішення, та перелік судів; судді – теж комбіновано, із вказівкою на широку категорію «правосуддя».

Також, проведений аналіз розділу IV КПК «Судове провадження у першій інстанції» показує, що категорії і поняття цієї частини кримінального провадження набули суттєвих змін, зокрема, у зв'язку із судовим розглядом за відсутності обвинуваченого (*in absentia*); цифровізацією; прискоренням судового розгляду (нова редакція статті 347). Окрім того, внесені зміни, пов'язані із новими категоріями та поняттями: досудова доповідь; викривач; притягнення юридичної особи до кримінальної відповідальності. Одне положення за цей час визнано неконституційним – щодо заходів забезпечення кримінального провадження (частина третя статті 315).

У контексті кримінального провадження щодо податкових злочинів протягом останніх декількох років КПК доповнено: статтею 88-1 (2019 р.), викладеною у новій редакції 2021 р. із згадкою статей 212, 212-1 КК України;

частиною третьою статтю 170 (щодо заборони арешту майна); новою редакцією частин першої, другої статті 284 (щодо податкового компромісу).

Окрім того, у ретроспективному аспекті необхідно згадати ризики ухваленого КПК 2012 р. для підприємницької діяльності, на які вказувалося у висновках до законопроєкту кодексу [32] та у публікаціях вчених [13]. Зокрема, занепокоєння викликали: 1) розширення повноважень прокурора: розслідування кримінальної справи, керівництво слідчими, прийняття рішення про проведення негласних слідчих (розшукових) дій, розгляд скарг на слідчих тощо; 2) відсутність дослідчої перевірки акту ревізії, податкової перевірки, заяви про вчинення тим чи іншим підприємцем злочину і можливості особи оскаржити початок досудового розслідування щодо неї (органи Державної податкової служби наділялися перевагами у вирішенні питання початку досудового розслідування); 3) надання можливості проводити негласні слідчі (розшукові) дії (прослуховування, контроль електронної пошти, зовнішнє спостереження тощо) відразу після реєстрації заяви, повідомлення про злочин; 4) укладення угод між прокурором і підозрюваним/обвинуваченим про визнання винуватості; 5) обмеження прав суб'єктів господарської діяльності за допомогою заходів забезпечення кримінального провадження [13, с. 96].

Протистояння між правоохоронною системою і бізнесом є процесом постійним, що періодично призводить до посилення/послаблення прав тієї чи іншої сторони. Так, позбавлення прокурора/слідчого права призначати/проводити ревізії та податкові перевірки (зміни до КПК 2014 р.) віталось суб'єктами підприємницької діяльності і критикувалось практичними працівниками органів розслідування (й досі залишається колізія з приписами частини третьої статті 93, пункту 4 частини другої статті 99 КПК, яку пропонувалося розв'язати рядом законопроєктів (№ 3719, 2015 р.; № 6482, 2017 р.; № 2740, 2020 р.)). Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» (2015 р.) удосконалено процедуру тимчасового доступу та вилучення електронних інформаційних систем або їх частин, мобільних терміналів систем зв'язку. Законом України «Про внесення змін до деяких

законодавчих актів щодо забезпечення дотримання прав учасників кримінального провадження та інших осіб правоохоронними органами під час здійснення досудового розслідування» (2017 р.), який було розроблено задля вирішення проблемних питань про порушення правоохоронними органами прав суб'єктів господарювання (постанова Кабінету Міністрів України від 09 серпня 2017 року № 578), внесено зміни, якими запроваджено низку новел законодавства, спрямованих на удосконалення окремих процесуальних дій під час досудового розслідування та посилення захисту прав осіб під час кримінального провадження. Дію цих положень посилено і Законом «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення забезпечення дотримання прав учасників кримінального провадження та інших осіб правоохоронними органами під час здійснення досудового розслідування» (2018 р.). У 2019 р. ухвалено Закон України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» (№ 101-IX), яким виключено статтю 205 КК та змінено санкції і примітку статті 212 КК України.

Таким чином, законодавче забезпечення розумного балансу між інтересами держави в частині гарантування справедливого правосуддя та інтересами підприємців не втрачає актуальності протягом розвитку податкових і кримінальних процесуальних правовідносин та має триваючий характер. Особливість генези кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування полягає у її посиленні і, водночас, лібералізації завдяки звільненню від кримінальної відповідальності та підвищенню розміру шкоди, як обов'язкової ознаки об'єктивної сторони, що впливає і на кримінальне провадження відносно таких кримінальних правопорушень.

Оскільки категорії, поняття, терміни податкових правовідносин закріплені ПК України, їх зміна, уточнення, доповнення, вилучення (у контексті ухилення від оподаткування) безпосередньо впливають і на кримінальне провадження. Наприклад, це простежується в змінах до: п. 56.22 статті 56 ПК України (2013, 2020 рр.) – щодо оскарження рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та/або до суду і

повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків; або до статті 123 ПК України (2020 р.) – запровадження правила, за яким сплата штрафу не звільняє (у певних випадках) від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування та ін. (п. 132.3 – нарахування пені; підрозділ 9-2 розділу XX – уточнення податкових зобов’язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу; підрозділ 9-4 розділу XX – застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб).

Отже, вивчення нормативного забезпечення охорони податкових правовідносин у ретроспективі дозволяє констатувати проходження шляху від: захисту життя осіб, які збирали податки; застосування заходів адміністративного характеру відносно ухилянтів податкових платежів, вкрай суворих репресивних покарань; віднесення ухилень від оподаткування до злочинів проти держави, проти порядку управління; притягнення до відповідальності лише підприємств; до – визначення випадків звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) та деяких особливостей здійснення кримінального провадження у таких справах. Це зумовлено ідеологією розвитку суспільства і податкової системи, оптимізацією кримінального судочинства, пропозиції щодо якої висувуються й у сучасному парламенті.

Еволюція понятійно-категоріального апарату досліджуваного об’єкта спирається на такі групи понять: (1) податки (найменування, види: загальні податки з населення, грошові й натуральні збори з платників; податки від загального прибутку в господарстві, за виконання певних послуг, митні збори, повинності); (2) суб’єкти оподаткування та контролю цього процесу (особи, що сплачували данину, платники податків та зборів (обов’язкових платежів), звільнені від сплати особи; збирачі, податні інспектори, податкові органи); (3) способи ухилення від оподаткування (зменшення податків, відхід від податків, уникання сплати податків, обхід податків, мінімізація податків, податкова оптимізація, податкове планування); (4) притягнення неплатників податків до

відповідальності (адміністративної, фінансової, кримінальної); (5) судове провадження (у контексті поступового визначення особливостей щодо податкових злочинів, пов'язаних із послабленням тиску на суб'єктів підприємницької діяльності та введенням у законодавчий обіг нових податкових термінів/терміносистем).

Таким чином, понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, в цілому, еволюціонує синхронно з розвитком держави й права та вирізняється поступальністю: вичленовуються історизми і архаїзми (як такі, що вийшли з активного вжитку) та запроваджуються неологізми. Такий розвиток має закономірний характер, зумовлений національною самобутністю, мовними особливостями, історичною формою кримінального процесу, трансформацією ринкових відносин. Разом із тим, сутність окремих понять, термінів і категорій залишилася незмінною (зокрема: суд, податок). Судове провадження щодо кримінальних правопорушень спирається на термінологію, яка має прозору семантику й будується на ґрунті загальнонавживаного словника. При цьому, більшість слів поняттєвого апарату податкових правовідносин має іншомовне походження і дво/багатокомпонентний склад. Специфіка судового провадження проявляється у доказовій діяльності, що зумовлена поняттєвим апаратом податкового права.

#### **1.4. Зарубіжний досвід законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень**

Удосконалення національної правової системи, вітчизняного законодавства неможливе без порівняльного досвіду країн, завдяки вивченню якого формуються «найбільш досконалі з техніко-юридичного боку, актуальні, апробовані протягом тривалого часу застосування, узгоджені з визнаними міжнародними актами законодавчі положення, окреслюються спільні проблеми та напрями їх вирішення і таким чином досягається високий рівень комплексності вивчення об'єкта наукового пошуку» [26, с. 82]. Системність

термінології фахової мови юриспруденції зумовлено її залежністю від понятійного апарату правової системи відповідної лінгвospільноти, проте компаративістські дослідження правових понять і категорій різних країн однієї правової системи, виражаючи інтегративну функцію правової науки, відіграють важливу роль як для теорії, так і практики правозастосування.

Ця теза підтверджується і аналізом кримінальних процесуальних законів країн континентальної системи права, який показує імплементацію значної кількості правових інститутів та категорій європейського кримінального судочинства у вітчизняний КПК.

Зарубіжний досвід розслідування ухилень від сплати податків, протидії уникненню від оподаткування перебуває у полі зору вітчизняних дослідників. Аналіз законодавчого врегулювання судового провадження у кримінальному процесуальному законі країн континентальної системи права проведено в роботі В. Ігнатюка (п. 1.4) [60], а становлення понятійно-категоріального апарату податкового права у країнах світу – О. Баїк (п. 2.3) [10]. Проте, вивчення зарубіжного досвіду нормативного закріплення понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень пропонується вперше. При цьому, дослідники понять і категорій кримінального процесуального права не приділяють увагу зарубіжному досвіду їх використання. Окремі питання понятійно-категоріального апарату, що використовується у кримінальному процесуальному законі зарубіжних країн, висвітлено А. Бугайчуком (п. 1.4) [26, с. 82–111]. Зокрема, автором зауважено, що «попри спільні історичні корені, однакову спадщину і тип (модель) кримінального процесу, усі країни континентальної системи права рухаються у напрямку застосування міжнародних стандартів, нових процесуальних інститутів, але з урахуванням своєї національної самобутності і специфічних нормопроєктувальних підходів. Спільною рисою є кодифікованість кримінального процесу і визнання закону основним джерелом кримінального процесуального права, а також закріплення порядку кримінального провадження за його стадіями. Відмінності, з огляду на джерельну базу, проявляються за різними векторами: від правил законотворчої

техніки, способів викладу законодавчих положень до регламентації однакових процесуальних інститутів, окремих проваджень» [26, с. 3]. В межах структурного опису кримінальних процесуальних кодексів (законів) європейських і пострадянських країн, дослідник звертає увагу і на окремі поняття та категорії, які використовуються законодавцем тієї чи іншої країни. Але акцент зроблено на завданнях кримінального провадження, джерелах кримінального процесу, правилах дії кримінального процесуального закону.

Основною категорією науки про податки у різних державах є податок та система податків (система оподаткування). Як відмічає О. Баїк, «поняття і категорії податкового права в різних країнах світу впроваджуються, змінюються і удосконалюються з розвитком глобалізації як на рівні світового суспільства, так і суспільства кожної з цих країн» [10, с. 117].

Справляння податків у зарубіжних країнах регламентується податковим законодавством, зокрема, кодексами або спеціальними законами (наприклад, Загальний податковий закон Іспанії). Поряд із кодифікованим законодавством діють і спеціальні закони щодо справляння тих чи інших різновидів податків (наприклад, у Болгарії – Податково-страховий процесуальний кодекс і закони про: національне агентство з доходів; податок на додану вартість; акцизи і податкові склади; корпоративний податок (податок на прибуток); оподаткування доходів фізичних осіб; місцеві податки і збори).

Практично усі держави з розвиненою ринковою економікою, свого часу стикнулись із проблемами ухилення від сплати податків, і обрали шлях протидії такого роду діяльності кримінально-правовими засобами, що є соціально обумовленим підходом. Дослідники відмічають, що у більшості країн Західної Європи «несплата податків – це злочинне діяння, що становить дещо менший ступінь суспільної небезпеки, ніж умисне вбивство» [197, с. 13]. Саме кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків (в узагальненому розумінні) властива державам романо-германської правової системи (хоча мають місце й інші підходи: наприклад, у Люксембурзі та Швейцарії ухилення від оподаткування не є кримінально караним). При цьому, кримінальна відповідальність за податкові правопорушення не завжди закріплена у

кримінальному законі. Наприклад, у Франції така відповідальність передбачена Податковим кодексом (ст.ст. 1727-1756). Також у деяких країнах є спеціальні законодавчі акти – наприклад, Фіскальний кримінальний кодекс Польщі.

Як зауважують Гритенко О.А. та Є.А. Старинець, «іноземні держави при вирішенні питань ухилення від сплати платежів визнають єдину природу податків, зборів (обов'язкових платежів) як інструменту формування державного бюджету» [40]. Ухилення від сплати податків у ФРН, Франції, Італії визначається як «невиконання обов'язку бути чесним, обман або податкове шахрайство» [40]. При цьому, кримінальні правопорушення, пов'язані з ухиленням від сплати податків, поділяються на злочини і проступки (у Франції – кримінальні проступки, кримінальні делікти і злочини).

Згідно Податкового кодексу Франції, злочином визнається податкове шахрайство. Такі ж діяння як: неподання декларації про доходи або затримка в її наданні (стаття 1728); надання завідомо неправдивої декларації (стаття 1729); несвоєчасна сплата податків (статті 7130-7130 В); порушення правил виставлення рахунків-фактури (стаття 1737); недотримання декларування або оплати податку в електронній формі (стаття 1738) – є проступками. Французьким законодавцем встановлені кваліфіковані ознаки податкового шахрайства, що призводить до підвищення розміру штрафів та позбавлення волі до 7 років. Специфічною ознакою у Франції є можливість суду позбавити винного, у зв'язку із вчиненням податкового злочину, цивільних, політичних прав, а також права займатися комерційною діяльністю. Окрім того, в якості суб'єкта злочину передбачено юридичну особу та встановлено можливість солідарної відповідальності організації і фізичних осіб, коли відповідальність у формі сплати штрафу може бути розділена постановою суду (стаття 1745) [180].

Схожа ситуація і з німецьким законодавчим підходом. Кримінальне уложення ФРН (КК) не передбачає податкових злочинів, за винятком підробки знаків сплати мита (§ 148) і порушення податкової таємниці (§ 355). Податкові, митні правопорушення та злочини закріплені у Положенні про податки і платежі (1977 р.) [226], яке чітко відмежовує податкові проступки і податкові злочини (критерієм розмежування є розмір завданої шкоди). За ухилення від

сплати податків німецьким законом передбачена кримінальна відповідальність, до якої притягуються лише фізичні особи. Санкції за такий злочин – від штрафу до 10 років позбавлення волі (§ 370). Окрім того, суд вправі позбавити винного політичних прав, а також права займати державні посади; а також. призначити додаткове покарання у виді конфіскації майна (наприклад, у випадках приховування об'єктів оподаткування). Особливістю є спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності у випадках, коли особа доповнить надані нею у фінансові органи недостовірні відомості і раніше приховані дані.

На відміну від розглянутих країн, в Іспанії кримінальна відповідальність за податкові правопорушення (проступки і злочини) передбачена Кримінальним кодексом (1995 р.) у розділі «Злочини проти національного майна і соціального забезпечення» [180]. При цьому, розмежовуються ухилення від сплати: до державного або регіональних бюджетів; до бюджету ЄС; послуг соціального забезпечення (статті 305–307). Особливістю статей КК Іспанії є те, що перші частини закріплюють більш тяжкі злочинні діяння і відповідно, санкції, а наступні – пом'якшені. Окрім штрафу, позбавлення волі, суд вправі позбавити особу права на отримання субсидій чи іншої державної допомоги, прав на використання податкових пільг або соціального забезпечення. Особа, яка завдала шкоду державній або місцевій скарбниці, автономії шляхом ухилення від сплати податків, звільняється від кримінальної відповідальності в разі, якщо ця особа самотійно погасила свої податкові зобов'язання. При цьому, вимагається, щоб зазначені посткримінальні дії були вчинені особою до моменту початку перевірки, спрямованої на визначення правильності її податкових зобов'язань [142, с. 202].

Специфічні риси має італійський законодавчий підхід. Кримінальна відповідальність за податкові злочини передбачена різними законодавчими Декретами, залежно від виду податку, конкретної оподатковуваної діяльності. Найбільш поширені види податкових злочинів містяться в Декреті 10/03/2000 № 74 «Про податкові злочини», у якому до злочинів віднесені і малозначні діяння (наприклад, несвоєчасне подання декларації). Обов'язковою ознакою злочинного ухилення від сплати податків є наявність наміру не заплатити

податок. Попередньою умовою кримінальної відповідальності за ухилення є і досягнення певної суми несплати податків – понад 30 тисяч євро.

Для Польщі характерним є віднесення до кримінального закону трьох кодексів: кримінального, кримінально-процесуального і кримінально-податкового (фіскального), що становлять систему кримінального правосуддя. Згідно з частиною першою статті 16 Податкового кримінального кодексу Польщі [142, с. 203] особа не повинна підлягати покаранню за податковий злочин якщо після вчинення злочину повідомить про вчинене відповідний орган, призначений для судового розгляду, та розкриє суттєві факти про його вчинення, зокрема осіб, які брали участь у його вчиненні. Також частиною другою вказаної статті передбачено, що положення частини першої застосовується в разі, якщо за вчинений злочин у строк, встановлений компетентним органом підготовчого провадження, суми податкового зобов'язання повністю сплачено. До того ж зазначений законодавчий акт містить вимоги як до форми повідомлення (ч. 4) й моменту подачі повідомлення (ч. 5), так і до особи-злочинця. Зокрема, повідомлення особи про вчинений злочин повинно бути здійснено в письмовій формі або в усній формі протокольно [180].

Згідно зі статтею 242 Кримінального кодексу Чеської Республіки (ефективне каяття) кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, соціального забезпечення й аналогічних обов'язкових платежів (стаття 241) не застосовується, якщо порушник виконав своє зобов'язання ретроактивно до того, як суд першої інстанції приступив до винесення вердикту [180].

Таким чином, ухилення (уникнення) від сплати податків, як негативне явище, властиве всім країнам, які мають систему оподаткування. Характерними рисами нормативно-правового врегулювання податкових правопорушень (які, як правило, поділяються на проступки і злочини; критерієм їх розмежування є розмір завданої шкоди) у європейських країнах континентальної системи права, з певними відмінностями, є: (1) закріплення таких правопорушень у податковому законодавстві; (2) визнання ухилення від сплати податків

самостійним різновидом злочинів або способом вчинення податкового шахрайства; (3) притягнення до кримінальної відповідальності юридичних осіб, їх керівників, фізичних осіб; (4) наявність права суду на застосування додаткових та особливих видів покарань та можливості звільнення особи від кримінальної відповідальності.

Важливими категоріями для оцінки судом діяння як ухилення від оподаткування (податкового шахрайства) є наявність значної шкоди (критерії є різними) і умисної форми вини.

До понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових правопорушень також можна віднести: способи вчинення цих правопорушень, штраф (критерії визначення його розміру), дискреційні повноваження суду при призначенні покарання, зокрема, спеціальних різновидів – позбавлення політичних прав, права займати державні посади.

Усі пострадянські держави передбачають кримінальну відповідальність за податкові правопорушення, яка врегульована у відповідних кримінальних кодексах. Деякі законодавчі акти закріплюють один склад злочину – ухилення від сплати податків (Грузія, Азербайджан, Казахстан, Узбекистан, Латвія та ін.), а деякі – різновиди такого ухилення, залежно від виду податків, зборів (Киргизька Республіка, Таджикистан та ін.). При цьому, кримінально-караними є і малозначні діяння, наприклад, щодо неподання декларації про доходи (Естонія, Литва, Латвія, Вірменія), подання недостовірних даних про доходи (Литва).

В окремих правових системах має місце вказівка на сутність терміносистеми «ухилення від сплати податків, зборів (інших платежів)», тобто її змістовне наповнення через перерахування дій, що вказують на умисел такої діяльності (Вірменія, Узбекистан, Молдова), в інших – не розкривається об'єктивна сторона цього діяння (Грузія, Литва, Казахстан) або відмежовується безпосередньо ухилення від оподаткування та приховування чи зменшення об'єктів оподаткування (Естонія, Латвія). Іноді певна діяльність визначається кримінально караною задля мети – ухилення від сплати податків (Грузія) або

ухилення від подання декларації прирівнюється до ухилення від сплати податків (Вірменія, Молдова).

Примітки до статей КК із визначенням окремих понять, властивих притягненню до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зокрема, стосовно розміру суми ухилення або умов (періоду) непритягнення до відповідальності мають законодавчі акти Грузії і Казахстану. Це сприяє однаковому розумінню судовими органами понятійно-термінологічного апарату при вирішенні справ про ухилення від оподаткування.

Також слід відмітити, що заохочувальні приписи про звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків містяться у кримінальних кодексах Азербайджанської Республіки, Республіки Грузія, Республіки Казахстан, Киргизької Республіки, Республіки Таджикистан, Республіки Узбекистан. В інших пострадянських державах (країни Балтії, Вірменія, Молдова, Туркменістан) не надається оцінка позитивній посткримінальній діяльності особи, винної у вчиненні ухилення від сплати податків [128]. Кримінальному законодавству лише деяких країн властиве закріплення права суду на застосування додаткових та особливих (додаткових) видів покарань: позбавлення права займатися певною діяльністю, займати певні посади (Азербайджан, Молдова), ліквідація юридичної особи (Молдова).

Таким чином, податкові правопорушення у пострадянських державах представлені як ухилення від сплати податків, зборів (інших платежів) із законодавчим визначенням/не визначенням способів такого ухилення, кваліфікованих його обставин (повторність, група осіб тощо), окремим роз'ясненням деяких понять (розміру шкоди, можливості звільнення від кримінальної відповідальності) у самій нормі або примітці до статті та застосуванням покарання у виді штрафу, громадських робіт, позбавлення/обмеження волі, можливістю дискреції суду щодо визначення додаткових покарань.

Попри підвищений інтерес вітчизняної наукової спільноти до судового провадження (судового розгляду) в кримінальній процесуальній науці, зарубіжний досвід його правового врегулювання досліджений не достатньо.

У більшості європейських країн судове провадження (судовий розгляд) в межах кримінального провадження регламентується Кримінальним процесуальним кодексом (Австрія, Албанія, Болгарія, Греція, Італія, Македонія, Нідерланди, Німеччина, Польща, Португалія, Румунія, Сербія, Словаччина, Словенія, Угорщина, Франція, Хорватія, Чехія, Чорногорія, Швейцарія). Існують і певні особливості. В Бельгії, наприклад, питання кримінального провадження регулюються не лише кримінальним процесуальним законом (КПК), а й Судовим кодексом та Військово-процесуальним кодексом; у Фінляндії – Судово-процесуальним кодексом. Порядок кримінального судочинства деякі держави закріплюють не кодифікованими актами, а Законами: Боснія і Герцеговина (Закон «Про кримінальне судочинство», Данія (Закон «Про відправлення правосуддя»), Норвегія (Закон «Про кримінальне судочинство»), Швеція (Закон «Про судову процедуру»). КПК Іспанії має назву Закон «Про кримінальне судочинство». Більшість кодексів, законів у кримінальній процесуальній сфері ухвалено, оновлено у 80-х–90-х рр. минулого століття. Найновішим є КПК Швейцарії (2007 р.), який визнавався взірцем правового регулювання кримінальних процесуальних правовідносин континентального права.

Пострадянські держави теж мають кодифіковане законодавство у сфері кримінального судочинства. Після розпаду СРСР, деякі з них вже двічі його оновлювали (Грузія, Казахстан, Киргизстан).

Особливостей щодо кримінального (судового) провадження відносно податкових кримінальних правопорушень не виокремлює жодна із держав (дослідники відмічають наявність податкових (фінансових) судів в Німеччині, проте, це суди, що розглядають спори між платниками податків і податковими органами). При цьому, зауважується, що важливим аспектом податкового законодавства є те, що в ньому не діє принцип презумпції невинуватості і обов'язок доказування своєї невинуватості покладається на платника податків. Обвинувачений (підозрюваний) не має права на відмову від дачі свідчень, які можуть бути використані проти нього в ході судового розгляду (Франція, Німеччина, Швейцарія) [161]. Це пояснюється складністю отримання доказів у

таких справах, зважаючи на «консенсусний» характер цих правопорушень і прирівнення їх до тяжких злочинів. Цікавим є і той факт, що на початку судових слухань щодо ухилень від сплати податків (податкового шахрайства) відразу визначається кількість проведених у майбутньому судових засідань і дата оголошення вироку (наприклад: «у ФРН почався суд у справі про найбільший податковий скандал в історії країни, який включатиме 32 засідання», URL: <https://www.dw.com/uk>).

Судове провадження (провадження в суді першої інстанції) у європейських країнах, зазвичай, включає підготовче провадження та безпосередньо судовий розгляд із дослідженням доказів, судовими дебатами, останнім словом підсудного і винесенням вироку (вердикту).

Серед специфічних рис законодавчого закріплення положень щодо судового провадження (судового розгляду) і вжитих нормотворчих термінів можна назвати наступні.

В КПК Німеччини (Положенні про кримінальний процес [93]) процедура провадження в суді першої інстанції закріплена у другій книзі, а у § 1 передбачено правило, за яким матеріально-правова юрисдикція судів встановлюється Законом про судову систему. Відмічається, що поряд із позитивними рисами німецького закону щодо високого рівня правової визначеності і конкретизації, відсутністю «нагромадження» статей, невинуватених повторів і колізій між нормами [171], він має «бланкетні і відсилочні норми, вирізняється «сухістю» викладу положень, орієнтованістю лише на професійних юристів» [171]. Особливістю є те, що постанова про відкриття основного судового провадження не може бути оскаржена. Якщо ж суд за фактичними або правовими підставами не вбачає наявності достатньої підозри у вчиненні особою злочину, то виноситься постанова про відмову у відкритті основного судового провадження, яка може бути оскаржена прокуратурою. Обвинувачення підлягає відновленню лише на підставі нових фактів чи доказів. Саме у судовому засіданні сторони розкривають інформацію щодо свідків і експертів. Підсудний вправі роботи заяви після дослідження кожного доказу у судовому засіданні. Для німецького процесу характерна

відсутність обміну репліками після закінчення судових дебатів. Навіть при визнанні підсудним своєї вини суддя зобов'язаний мати власне переконання, власну думку щодо обставин справи. Закриття кримінальної справи в суді, з поміж іншого, оформляється у вигляді вироку. Особливістю кримінального провадження Німеччини, яка широко застосовується до податкових злочинів, є і те, що прокурор повинен отримати дозвіл від суду, щоб угода про визнання винуватості набула чинності, після чого вона передається обвинуваченому, який протягом 14 днів приймає пропозицію прокурора або вибирає судовий розгляд на загальних підставах.

У системі кримінального судочинства Франції суддя наділений правом під час розгляду справи викликати будь-яку особу для надання пояснень, а за потреби - видавати припис про її примусовий привід до суду, а також ініціювати доставлення матеріальних доказів. Особи, які з'являються до суду внаслідок такого виклику, не складають присяги, і надана ними інформація розцінюється як така, що має інформаційно-довідкове значення. У випадках, коли обвинувачений не з'являється до суду (що допускається відповідно до положень КПК Франції), або якщо він був видалений із зали за порушення встановленого порядку, йому надається протокол засідання для ознайомлення, а також копії вимог, що були висловлені прокурором, і судового рішення [60, с. 63]. Справа про податкове шахрайство, як і інші справи про кримінальні правопорушення, розглядається за участю суду присяжних. Судовий процес не може перериватися до моменту ухвалення присяжними остаточного вироку. Проте, суд присяжних приймає основне рішення – щодо винуватості особи. Питання ж відносно позбавлення особи політичних прав, права на здійснення комерційної діяльності (що характерно для таких різновидів провадження) вирішується суддею в межах його дискреційних повноважень.

Кримінально-процесуальний кодекс Швейцарії (Кримінально-процесуальне уложення) [171] містить окремий титул, присвячений розгляду справи по суті в суді. Відмінною рисою судового провадження є те, що після вирішення питань, пов'язаних із відкриттям судового засідання і можливістю слухання в ньому справи, суд виносить ухвалу про: а) безперервний розгляд

справи по суті; б) неможливість відкликання обвинувачення, його зміну чи розширення; в) обов'язок сторони виконувати розпорядження суду і вчиняти певні дії лише з його дозволу. Особливістю швейцарського процесу є можливість (за клопотанням сторони) розділення розгляду справи в суді по суті на дві частини за такими варіантами: 1) у першій частині – обговорення лише питань, пов'язаних із вчиненим діянням та винуватістю особи, а у другій – наслідків постановлення обвинувального чи виправдувального вироку або 2) у першій частині провадження – обговорення лише питань, пов'язаних з вчиненим діянням, а у другій – питань винуватості і наслідків постановлення вироку. Рішення про розділення судового провадження на такі частини не підлягає оскарженню (стаття 342) [60, с. 68]. При нараді суддів щодо постановлення вироку секретар судового засідання має право нарадчого голосу (стаття 348). При неготовності суду постановити вирок може бути прийняте рішення про доповнення справи відповідними доказами під час проведення додаткових слухань за участю сторін. Суд зв'язаний обставинами справи, вказаними в обвинувальному висновку, але не проведеною правовою оцінкою цих обставин. При цьому суд приймає до уваги не лише ті докази, що були досліджені під час судового розгляду, а й ті, що здобуті під час попереднього провадження. У Швейцарії передбачені випадки проголошення вироку суду не публічно (при відмові сторін від публічності). Також, для швейцарського судового процесу є можливість розгляду справи, зокрема, й щодо податкового шахрайства та ухилень від сплати податків, за відсутності обвинуваченого та ухвалення заочного вироку.

Кримінально-процесуальний закон Королівства Іспанія закріплює процедури діяльності окремих судів. В статті 1 Кримінально-процесуального закону йдеться про здійснення кримінального провадження відповідно до цього закону та інших спеціальних Законів і про притягнення до кримінальної відповідальності лише на підставі рішення суду [26, с. 90]. Процедура судового розгляду та її особливості зумовлені розміром ухилення від сплати податків, тобто приналежністю до нетяжких/тяжких злочинів/проступків та, відповідно, видом суду, який розглядатиме справу.

У провадженнях щодо ухилення від сплати податків, що має ознаки проступку, прокурор у суді оголошує висунуте обвинувачення, а підсудний має право погодитися з ним або не погодитися, заявивши про це. Якщо підсудний згоден з обвинуваченням, заплатив відповідні нараховані суми податку і пені, суддя одразу виносить вирок (зазвичай, умовне покарання і штраф). Якщо підсудний не погоджується з обвинуваченням, призначається дата судового розгляду і справа передається в кримінальний суд для подальшого розгляду. Справу розглядає одноосібно суддя кримінального суду, який і виносить вирок. Як правило, справи про ухилення від сплати податків розглядаються у формі скороченого провадження одноосібно суддею. Якщо ж покарання – позбавлення волі – перевищує п'ять років, справу розглядає колегія із трьох суддів суду провінції. За звичайного кримінального процесу суд провінції заслуховує обидві сторони, з'ясовує, чи вони вважають досудове слідство закінченим і можливим проведення судового розгляду. Тобто суд або підтверджує рішення слідчого судді про завершення слідства, або передає справу слідчому судді для продовження розслідування. Якщо слідство визнано закінченим, то суд провінції ухвалює рішення про призначення судового розгляду і пропонує прокурору підготувати обвинувальний документ. Сторона захисту може подати заяву на захист обвинувачуваного або визнати обґрунтованим обвинувачення. Такі справи розглядає колегія із трьох суддів суду провінції. Дослідники відмічають наявність в Іспанії багато різних видів кримінальних судів [35]. Проте, необхідно відмітити, що це не різновиди судів, а спеціалізація суддів. Якщо справа стосується податкового злочину/проступку, віднесеного до категорії тяжких (за розміром збитків, багатоепізодністю) суддя визначається із числа суддів, які спеціалізуються на таких кримінальних правопорушеннях.

Polski Kodeks Postępowania Karnego [223] (КПК Польщі) регулює питання кримінального провадження, визначаючи, що судові органи формують свій висновок на підставі всіх представлених доказів, оцінених з урахуванням принципів правильного міркування та життєвого досвіду (ст. 7), а також, що кримінальний суд самостійно вирішує фактичні та юридичні питання та не

пов'язаний рішенням іншого суду або органу (ст. 8). Як вже відмічалось, особливістю польського кримінального провадження щодо податкових злочинів є наявність окремого кодифікованого акта, назву якого перекладають або Податковий кримінальний кодекс, або Фіскальний кримінальний кодекс (Kodeks karny skarbowy). У контексті процесуальних питань, цей закон визначає процедури здійснення тих чи інших дій, ухвалення рішень, які впливають на притягнення до кримінальної відповідальності особи, винної/обвинуваченої у вчиненні податкового злочину/проступку або звільнення особи від покарання/відповідальності. Проте, процедура проведення судового провадження щодо таких кримінальних правопорушень є загальною (зокрема, й у скороченому порядку). КПК Польщі містить значний перелік підстав для закриття провадження у справі (стаття 17). При цьому, законодавець вказує на те, що наявність таких підстав для закриття провадження, як: звільнення особи від покарання, смерть обвинуваченого, закінчення строків давності – не виключають конфіскації майна у порядку статті 43а Фіскального кримінального кодексу (§ 4 статті 17).

Отже, основним джерелом кримінального процесуального права в усіх європейських країнах визнається закон. Правила кримінального провадження мають кодифікований вигляд (за виключенням окремих країн). Для деяких правових систем характерна наявність загальної судової процедури і врегулювання спільних процесуальних інститутів в одному законодавчому акті (так званому процесуальному законі для усіх процесів). Має місце тенденція до широкого застосування судового прецеденту, хоча він прямо не вказаний як джерело кримінального процесу. Виокремлення понятійно-категоріального апарату кримінального провадження у більшості країн відсутнє. Це пояснюється тим, що для країн романо-германської правової сім'ї характерною є наявність значної кількості так званих концептуальних визначень, а окремі терміни (терміносистеми) містяться у спеціальних законах.

При цьому, спільні поняття «судове провадження», «судовий розгляд», «обвинувачений», «частини (етапи) судового розгляду», «вирок» та ін. мають однаковий зміст і розуміння, навіть при неідентичному вжитті мовних зворотів

щодо їх визначення (наприклад, речові докази – це: матеріальні об’єкти; предмети; речі), що може пояснюватися і особливостями перекладу. Тому можна констатувати сталий, класичний характер цієї стадії кримінального провадження (кримінального процесу) та притаманного їй понятійно-категоріального апарату. Окремі процесуальні інститути (розгляд за участю присяжних, закриття провадження, прискорене (скорочене) провадження та ін.), порядок дослідження доказів можуть мати специфічні риси. Разом із тим, ці інститути, зазвичай, означають однакові об’єкти і мету застосування. Отже, мають місце процедурні відмінності щодо використання однакових процесуальних інститутів. Широкі можливості застосування у європейських країнах аналогії закону позначаються на викладі норм процесуальних кодексів, застосуванні правил юридичної техніки. У нормотворчості цих країн спостерігається тенденція до загальнодоступного використання слів та порівняно простих формулювань, номінативного стилю.

Для європейських країн характерне закриття кримінального провадження щодо податкових злочинів на підставі угоди обвинуваченого і прокурора, а також умовне засудження із виплатою великих розмірів штрафів, сум відповідних податків та пені. Також, більшість країн дозволяють розглядати такі злочини за відсутності обвинуваченого, за умови попереднього його допиту. Звільнення обвинуваченого від відбуття покарання не виключає застосування судом обмежень щодо політичних прав, права займатися господарською діяльністю, займати певні посади тощо.

В цілому, з огляду на понятійно-категоріальний апарат судового провадження, констатується гармонізація вітчизняного кримінального процесуального законодавства до стандартів ЄС й ідентичність із європейськими підходами до розуміння основних складових цього апарату. Це підтверджується і міжнародними договорами України про співпрацю у кримінальній процесуальній сфері, а також у сфері протидії ухиленню від сплати податків. Проте, попри обов’язковість прийняття Україною *acquis communautaire*, юридичних та інституційних механізмів їхнього впровадження, «європейська правнича термінологія» завжди корелюватиме із поняттям

«європейське право», джерельною базою якого виступають правові норми, судові рішення, доктринальні поняття, рекомендації, тощо, які виникли за час існування європейських інтеграційних об'єднань. Сфера оподаткування, боротьби з ухиленнями від сплати податків, податковим шахрайством – якраз і визначає відмінності різних країн щодо змістовного наповнення цих категорій, які необхідно розуміти у міжнародній кримінальній процесуальній співпраці. Україна поступово імплементує положення, що відповідають стандартам ОЕСР, приймаючи визначені європейською спільнотою концепції із відповідним понятійно-категоріальним апаратом, що в них міститься.

На відміну від європейських, більшість кодифікованих актів у сфері кримінального провадження пострадянських країн містять окремі норми із визначенням термінів, що використовуються в них. Так, КПК Грузії [97] роз'яснює 40 термінів, без дотримання алфавітного порядку; Кодекс Азербайджанської Республіки [101] у Розділі I визначає основні поняття, які використовується у кодексі (43, без алфавітного порядку); 48 понять закріплено і КПК Вірменії [103]. Терміни та словосполучення виокремлені і в КПК Молдови (понад 50) [104] (серед специфічних терміносистем можна назвати «констатуючий акт», «кімната для допиту», «обґрунтована підозра», «серйозна фактична помилка», «агент під прикриттям», «корисні докази» тощо [26, с. 100]). КПК Туркменістану і КПК Таджикистану [105; 225] теж визначають значну кількість термінів (60), які в них використовуються. 58 визначень надає КПК Казахстану [95]. «Наймолодший» кодекс – КПК Киргизької Республіки (2017 р.) [99] ураховує сучасні досягнення законотворчої техніки і закріплює визначення 57 понять в алфавітному порядку. КПК ж Республіки Узбекистан [191] не закріплює роз'яснюючих термінів.

Різний законодавчий підхід використано у країнах Балтії. У КПК Литви кожному роз'яснюючому терміну присвячено окрему статтю (р. II). Проте, дослідниками зауважується, що перелік цих термінів є неповним, а деяких – беззмістовним (наприклад, поняття суду першої інстанції розкривається через перелік судів, які розглядають кримінальні справи, аналогічно – поняття суду) [60, с. 58]. КПК ж Латвії і Естонії не виокремлюють вжитих у них термінів.

На відміну від вітчизняного кримінального процесуального закону, в КПК досліджуваних пострадянських держав не йдеться про кримінальне провадження і прив'язку до нього інших понять, категорій і термінів (окрім КПК Естонії, КПК Таджикистану) [26, с. 110]. При цьому, більшість закріплених понять (термінів) розкривається не через їх теоретико-методологічне визначення, а за допомогою переліку складових цього поняття (терміну): наприклад, суд – це суд першої, апеляційної або касаційної інстанції (КПК Азербайджанської Республіки).

Суд віднесено до органів, які здійснюють (ведуть) кримінальний процес, в КПК Азербайджану, Казахстану; до учасників кримінального судочинства – у Таджикистані (суду приділено лише три статті щодо переліку судів, їх складу і повноважень (гл. 4)); у Туркменістані – до органів та осіб, які приймають участь у кримінальному процесі (ст. 52); до органів, відповідальних за провадження у кримінальній справі (з поміж учасників процесу) – Узбекистан (Р. II). Кримінально-процесуальний закон Латвії [96] встановлює, що суд належить до органів, які спрямовують процес (ст. 27). Найбільш влучною, на нашу думку, є приналежність суду до суб'єктів кримінального судочинства (Р. II КПК Киргизької Республіки).

Серед понять, які використовуються в КПК Азербайджану, у контексті судового провадження, виокремлені: суд першої інстанції (п. 7.0.10), суд апеляційної інстанції (п. 7.0.11), суд касаційної інстанції (п. 7.0.12), суддя (п. 7.0.13), головуючий у судовому засіданні (п. 7.0.14). Аналогічний підхід використано в КПК Вірменії (стаття 6). В КПК Молдови стаття 6 має назву «Терміни та вирази, що використовуються в кодексі» і розкрито термін «судова інстанція» (п. 16 статті 6).

У КПК Грузії терміни, пов'язані із судовою діяльністю (суд, суддя тощо), відсутні (ст. 3), за виключенням поняття вироку і ухвали, а також судді по нагляду (зміни 2018 р.). Разом з тим, суд визнається учасником кримінального процесу (р. III). Розгляд справи в суді по суті в Грузії охоплює питання не лише постановлення судового рішення, а й його виконання, апеляції, касації, перегляду вироку за нововиявленими обставинами.

Відмінним є розуміння відповідних термінів молдавським законодавцем (стаття 6): суд першої інстанції визначено як процес, процедуру – «разрешение посредством постановления приговора уголовного дела по существу в результате непосредственного рассмотрения судебной инстанцией доказательств с участием сторон»; суддю – як фахівця: «юрист, обладающий дипломом лицензиата, назначаемый на должность в установленном законом порядке, уполномоченный рассматривать поступающие в судебную инстанцию дела»; суддю з кримінального переслідування – як суддю «наделенного функциями уголовного преследования, а также судебного контроля процессуальных действий, осуществляемых в ходе уголовного преследования» [216]. Також для Молдови специфічним є положення про можливість створення спеціалізованих судів (колегій, складів) для розгляду окремих категорій справ (стаття 29).

У КПК Таджикистану серед роз'яснюючих термінів є суд – як орган судової влади, суддя – як посадова особа і суди: першої, касаційної та наглядової інстанцій (стаття 6). КПК Туркменістану, окрім вказаних термінів, роз'яснює ще поняття: судовий розгляд (судове засідання суду першої, касаційної та наглядової інстанцій) і судове провадження (досудове і судове провадження по кримінальним справам) (стаття 6). У цій країні є судовий нагляд з боку Верховного Суду за діяльністю усіх інших судів (стаття 70).

В Киргизії суд визначено як орган, що здійснює правосуддя у кримінальних справах та справах про проступки (пункт 48 статті 5), а суд першої інстанції – як районний та прирівняний до нього міський суд, уповноважений на безпосереднє дослідження та встановлення у судовому засіданні обставин справи та винесення в ній відповідного рішення (пункт 49 статті 5).

Найоб'ємніше визначення поняття «суд першої інстанції» надано в КПК Казахстану (пункт 9 статті 7): воно включає перелік судів за територіальним принципом і напрямки їхньої діяльності. Окрім того, акцентовано увагу на понятті суду, судді, головуєчого, вироку.

За відсутності роз'яснення понять «суд, суддя», латвійський законодавець розмежовує суддю (здійснює підготовку до слухання справи) (стаття 47), суд (здійснює судовий розгляд, чинить правосуддя) (стаття 48) і суддю, що скеровує справу після проголошення судового рішення (стаття 49).

Судове провадження (провадження в суді першої інстанції) розпочинається із: попереднього розгляду кримінальної справи (Азербайджан), віддання обвинуваченого до суду (Естонія, Киргизія), підготовчого судового провадження (Литва), підготовки до судового розгляду (Вірменія, Таджикистан, Узбекистан, Латвія), розпорядчого судового засідання (Туркменістан), попереднього слухання справи (Казахстан). У Латвії є невідкладний порядок підготовки справи до судового розгляду (стаття 487).

Підготовче судове засідання властиве Азербайджану, Молдові, Киргизії, Естонії (при наявності відповідних підстав – стаття 258). У грузинському процесі має місце досудове засідання (глава XXII), а в узбецькому і киргизькому – попереднє слухання (глава 39).

Суду у підготовчому засіданні надано право ухвалити окрему постанову (Азербайджан) або у судовому засіданні по суті – додаткову постанову (Вірменія). В Узбекистані суд вправі усунути неповноту дізнання, попереднього слідства або суттєвих порушень норм кримінального процесуального закону (стаття 415-1).

Питання загальних засад (умов) судового розгляду виокремлені в КПК Азербайджану (Гл. XLI), Грузії (Гл. XIX), Вірменії (Гл. 41), Молдови (Гл. 1 р. II), Таджикистану (Гл. 32), Туркменістану (Гл. 39), Казахстану (Гл. 42), Узбекистану (Гл. 50), Киргизії (Гл. 40), Латвії (Гл. 40).

В Естонії і Литві про закриття кримінального провадження (кримінальної справи) судом постановляється вирок. Для Естонії також характерними є: подання до суду обвинувального акта в електронній формі; можливість участі у судовому розгляді анонімних свідків; обмеження гласності судового розгляду та ведення записів у судовому засіданні. Схожі обмеження властиві литовському судовому провадженню. Окрім того, в Литві є можливість

відновлення розгляду доказів, якщо під час наради суддів щодо вироку прийнято рішення про недостатність доведення обставин справи.

До понятійно-категоріального апарату судового провадження також віднесено терміни і терміносполуки: запасний суддя (Азербайджан, Казахстан, Латвія), вердикт (Азербайджан, Грузія, Киргизія), вирок (усі країни), межі судового розгляду (більшість країн), підготовча частина судового засідання (Вірменія, Молдова, Таджикистан, Казахстан, Узбекистан, Киргизія), судове слідство (усі країни, в Киргизії – судовий розгляд), судові дії (Азербайджан), судові дебати (усі країни, в Киргизії, Латвії – не виокремлюється, передбачено в одній статті), останнє слово підсудного (усі країни, в Киргизії, Латвії – передбачено в одній статті), судові рішення (Азербайджан), фактична і правова сторона справи (Молдова), головний судовий розгляд (Казахстан).

Специфічними лексемами у понятійно-категоріальному апараті судового провадження досліджуваних країн є: додаткова касація, протест (Азербайджан), предмет наради суддів (Молдова), суддя по нагляду (Грузія), спеціалізовані суди (Молдова).

Також, деяким кримінальним процесуальним законам властиві певні особливості щодо податків. Зокрема, КПК Азербайджану передбачено можливість використання в якості доказу протоколу слідчої дії щодо перехоплення відомостей про сплату податків (стаття 134; 134.2.9), яка здійснюється лише за постановою суду (стаття 177; 177.3). За КПК Грузії інформація про рахунки і податки відноситься до інформації про особу, що може мати значення для справи (частина третя статті 136). В КПК Казахстану вказано на визнання документом актів податкових перевірок, висновків податкових органів (частина третя статті 120). КПК Узбекистану передбачає можливість проведення ревізії (статті 187-2, 187-5), яка є характерною процесуальною дією для податкових правопорушень (питанням ревізії в кримінальному процесі присвячено декілька статей КПК). Ревізія властива і латвійському процесу (стаття 35). Також у Латвії закріплено, якщо кримінальний процес розпочато щодо злочинного діяння, яке може вплинути на визначення розміру податків, суд (як орган, який скеровує процес) зобов'язаний

повідомити про це Службу державних податків (пункт 6-1 статті 372). КПК Киргизької Республіки встановлює правило, за яким при здійсненні провадження, зокрема, й щодо злочинів у сфері оподаткування, до осіб, які займаються підприємництвом і бізнесом, не застосовується взяття під варту (частина четверта статті 106).

У КПК Вірменії закріплено прискорений порядок судового розгляду (Р. 9-1), який може застосовуватися при провадженні щодо злочинів, за які встановлено покарання до 10 років позбавлення волі, а отже – і щодо податкових правопорушень. Певне спрощення характерне і для кримінального провадження Молдови (стаття 364-1) – при умові визнання особою вини і заявлене про це клопотання; Туркменістану – щодо злочинів невеликої тяжкості (стаття 406). У КПК Казахстану закріплено скорочений порядок судового розгляду (стаття 382) – для злочинів невеликої, середньої тяжкості і в деяких випадках – щодо тяжких злочинів. Саме у такому порядку розглядаються і злочини щодо ухилення від сплати податків. Спрощене судове провадження у справах щодо проступків характерне і для кримінального процесу Киргизії (стаття 511). Скорочений процес властивий Латвійській державі (стаття 432) – без участі обвинуваченого, якому може бути призначено покарання у виді штрафу (стаття 464).

На підставі проведеного аналізу відповідних кримінальних процесуальних кодексів, у контексті вжиття законодавцем понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права при здійсненні судового провадження, терміни, поняття і категорії можна віднести до: (1) теоретико-методологічних (мають визначення в теорії процесуального права) – межі судового розгляду, доказування, засади судового розгляду, частини судового розгляду, види судових рішень, таємниця нарадчої кімнати, вимоги до судових рішень та ін.; (2) практично значимих (вказують на суб'єктів, порядок, алгоритм їх дій, зокрема, й суду (суддів, присяжних)) – суд, запасний суддя, попередній судовий розгляд, підготовча частина судового засідання, судове слідство, судові дебати, зміст та проголошення судового рішення та ін.

Також у законодавчому забезпеченні понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо ухилень від сплати податків та інших податкових кримінальних правопорушень у зарубіжних країнах, аналогічно Україні, можна виділити загальноновживану лексику (номінації місця, часу, числові позначення) і тематичну лексику, представлену трьома групами: податкові, кримінальні і кримінальні процесуальні терміни та терміносполуки.

## **Висновки до розділу 1**

Розглянувши теоретико-методологічні засади формування понять і категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень, зокрема, дослідивши стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, правову природу понять і категорій у ньому, з'ясувавши еволюцію та зарубіжний досвід законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень, слід зазначити наступне.

1. Кримінальна процесуальна наука покликана формувати наукові поняття та розкривати і пояснювати закономірності кримінальної процесуальної процедури, її витoki, зміст і перспективи. Разом із тим, в силу свого значення і предмета правового регулювання, кримінальна процесуальна наука потребує поповнення не лише теоретико-методологічними конструкціями, а й здобутками прикладного характеру, що дозволяють виконати завдання кримінального провадження, передбачені ст. 2 КПК України. Саме у процесуальній науці відтворюється баланс між теорією і практикою, матеріальним і процедурним правом, відображається їх взаємозв'язок. Понятійно-категоріальний апарат притаманний будь-якій науці, будь-якому праву. Із його інституційного розуміння починається як вивчення теорії, так і практична процесуальна діяльність. Комплексне вивчення пов'язаних між собою суспільних відносин (що виникають у різних сферах і мають досягти одного результату), системний аналіз категоріально-понятійного

апарату податкових правопорушень, який використовується у судовому провадженні, видається доцільним, як з теоретико-методологічної, так і практичної позиції. На стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень вказують монографічні праці, присвячені судовому провадженню, понятійно-категоріальному апарату (кримінального процесу), податковим кримінальним правопорушенням (у кримінальному провадженні). Наведені у них дослідницькі висновки створюють теоретико-методологічне підґрунтя для подальшого вивчення понятійно-категоріального апарату судового провадження і його застосування щодо податкових кримінальних правопорушень, тобто проведення інституційного дослідження системного утворення (понятійно-категоріального апарату), що зв'язує теорію і правозастосовну практику та має міжгалузевий характер.

2. Відсутність законодавчого розуміння категорії «процесуальні функції» призводить до неузгодженості у розумінні термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя». Вирішенню цього питання сприятимуть законодавчі уточнення у визначенні цих термінів, з огляду на виконання вказаними суб'єктами процесуальних функцій в кримінальному провадженні.

Доцільним видається редакцію частини шостої статті 22 КПК викласти наступним чином: «Правосуддя здійснюють судді і у визначених законом випадках – присяжні. Суддя, зберігаючи об'єктивність і неупередженість, забезпечує реалізацію сторонами їхніх процесуальних прав та виконання процесуальних обов'язків».

Виділення підетапу «судове дослідження (судове слідство)» сприятиме уточненню категоріального понятійного апарату судового провадження. Залишається дискусійним змістовне наповнення правової категорії «підготовче провадження».

3. Для визначення понять і категорій, які складають понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, необхідно звернутися до законодавчих актів різних галузей права: кримінального, податкового, кримінального процесуального. У питанні

приналежності правопорушення до податкового для кримінальної процесуальної сфери доцільно виходити із положень статті 216 КПК України (підслідності). Податкові кримінальні правопорушення слід визначати як передбачені законодавством про кримінальну відповідальність суспільно небезпечні винні діяння, вчинені у сфері оподаткування (платником податку (особою, прирівняною до нього), контролюючим органом та/або його посадовою (службовою) особою). Відмінною ознакою таких правопорушень є їх об'єкт – суспільні відносини у сфері оподаткування. Завдяки одночасному міжгалузевому понятійно-категоріальному пізнанню предмет (кримінальне податкове правопорушення) сприймається як цілісний образ.

4. Поняття, категорії, терміни, терміносполуки судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень сформувалися під еволюційним впливом регулятивного фіскального/податкового законодавства, приписів кримінального закону в частині забезпечення режиму правової охорони та кримінального процесуального закону – у контексті реалізації цього режиму. Історія сучасної криміналізації ухилень від оподаткування почалася із ухваленням КК України 2001 р. Редакція статті 212 КК України дев'ять разів зазнавала змін і уточнень. Зміни до КПК України 2012 р. в частині судового провадження пов'язані із новими категоріями та поняттями: досудова доповідь; викривач; притягнення юридичної особи до кримінальної відповідальності. У контексті кримінального провадження щодо податкових злочинів протягом останніх декількох років КПК доповнено: статтею 88-1 (2019 р.), викладеною у новій редакції 2021 р. із згадкою статей 212, 212-1 КК України; частину третю статті 170 (щодо заборони арешту майна); удосконалено частини перша, друга статті 284 (щодо податкового компромісу). Законодавче забезпечення розумного балансу між інтересами держави в частині гарантування справедливого правосуддя та інтересами підприємців не втрачає актуальності протягом розвитку податкових і кримінальних процесуальних правовідносин та має триваючий характер.

5. Проведений аналіз положень податкового, кримінального, кримінального процесуального (судового) законодавства деяких зарубіжних

країн однієї правової сім'ї, у контексті використання і розуміння понятійно-категоріального апарату відповідних правовідносин, дозволив констатувати наступне.

5.1. Ухилення (уникнення) від сплати податків, як негативне явище, властиве всім країнам, які мають систему оподаткування. Характерними рисами нормативно-правового врегулювання податкових правопорушень (які, як правило, поділяються на проступки і злочини; критерієм їх розмежування є розмір завданої шкоди) у європейських країнах континентальної системи права, з певними відмінностями, є: (1) закріплення таких правопорушень у податковому законодавстві; (2) визнання ухилення від сплати податків самостійним різновидом злочинів або способом вчинення податкового шахрайства; (3) притягнення до кримінальної відповідальності юридичних осіб, їх керівників, фізичних осіб; (4) наявність права суду на застосування додаткових та особливих видів покарань та можливості звільнення особи від кримінальної відповідальності.

5.2. Основним джерелом кримінального процесуального права в усіх європейських країнах визнається закон (кодекс). Для деяких держав характерна наявність загальної судової процедури і врегулювання спільних процесуальних інститутів в одному законодавчому акті (для усіх процесів). Виокремлення понятійно-категоріального апарату кримінального провадження у більшості країн відсутнє. Має місце сталий, класичний характер стадії судового провадження в кримінальному процесі, з притаманним їй понятійно-категоріальним апаратом. Широкі можливості застосування у європейських країнах аналогії закону позначаються на викладі норм процесуальних кодексів, застосуванні правил юридичної техніки. У нормотворчості цих країн спостерігається тенденція до загальнодоступного використання слів та порівняно простих формулювань, номінативного стилю. Для європейських країн характерне закриття кримінального провадження щодо податкових злочинів на підставі угоди обвинуваченого і прокурора, а також умовне засудження із виплатою великих розмірів штрафів, сум відповідних податків та пені. Більшість країн дозволяють розглядати такі злочини за відсутності

обвинуваченого, за умови попереднього його допиту. Звільнення обвинуваченого від відбуття покарання не виключає застосування судом обмежень щодо політичних прав, права займатися господарською діяльністю, займати певні посади тощо.

5.3. У пострадянських державах (усі передбачають кримінальну відповідальність за ухилення від оподаткування) деякі законодавчі акти закріплюють один склад злочину – ухилення від сплати податків, а деякі – різновиди такого ухилення, залежно від виду податків, зборів. Законодавцями обрано різні підходи до визначення: сутності (змісту) терміносистеми «ухилення від сплати податків, зборів (інших платежів)», окремих понять, властивих притягненню до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків (розміру завданої шкоди, звільненню від кримінальної відповідальності), права суду на застосування додаткових та особливих (додаткових) видів покарань.

5.4. Кримінальне провадження у пострадянських країнах врегульоване кодифікованими актами, більшість з яких, на відміну від європейського підходу, містять окремі норми із визначенням термінів, що використовуються в них. Є відмінності у віднесенні суду до учасників/суб'єктів провадження (процесу). Більшість складових понятійно-категоріального апарату судового провадження в кримінальному процесі є однаковими і відображають процедуру розгляду справи в суді. Проте, має місце і використання специфічних термінів. Деяким кримінальним процесуальним законам властиві певні особливості щодо податків, пов'язані із доказуванням та застосуванням запобіжних заходів (Азербайджан, Грузія, Казахстан, Узбекистан, Киргизія, Латвія). Віднесення податкових кримінальних правопорушень до проступків надає змогу проводити скорочене (спрощене) судове провадження.

## РОЗДІЛ 2

### ВИКОРИСТАННЯ ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ У СУДОВОМУ ПРОВАДЖЕННІ ЩОДО ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

#### 2.1. Реалізація понятійно-категоріального апарату на стадіях судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень

Кримінальний процес, як відомо, є системною і структурованою правовою категорією. Характеристика системності дає змогу вибудувати цілісне концептуальне бачення певного явища, об'єкта або категорії. Саме тому в сучасній юридичній науці утвердилося переконання щодо доцільності застосування системного підходу для дослідження реальності, що нас оточує. Відповідно до принципів загальної теорії систем, будь-яке явище розглядається як система з певним ступенем складності [6]. Категорія «система» належить до числа найбільш універсальних понять [128, с. 222], і вона застосовується для аналізу різноманітних процесів, предметів і явищ. Через це існує багато її трактувань – від вузькофахових до філософських. Наприклад, систему розглядають як сукупність елементів, що перебувають у взаємозв'язках і разом формують певну цілісність; або як цілісне утворення, що об'єднує закономірно пов'язані між собою частини; також як обмежену множину взаємодіючих компонентів [6]. Як слушно зазначає О. П. Мілевський, суть будь-якої системи визначається не стільки числом її елементів, скільки особливостями їх зв'язків, що забезпечують необхідну якість - цілісність. Без цієї взаємопов'язаності об'єкт перетворюється на неорганізований набір частин [128, с. 223]. Слово «система» використовується і в конституційних приписах у прив'язці до судоустрою та правосуддя.

Ураховуючи різні рівні системності того чи іншого явища, можна стверджувати, що судове провадження в кримінальному процесі, як його частина, теж виступає у виді певної системи – підсистеми кримінального провадження. На нашу думку, під системою судового провадження в

кримінальному процесі необхідно розуміти сукупність взаємопов'язаних процесуальних дій та рішень відносно розпочатого кримінального провадження, спрямованих на здійснення правосуддя, виконання завдань судового провадження і досягнення його мети. Ознака системності підтверджується встановленою правовою процедурою, за якою уся процесуальна діяльність відбувається циклічно і послідовно. Процесуальні дії і рішення згруповані для застосування загальної процедури судового провадження або спрощеної чи особливої судової процедури.

Основним поняттям досліджуваної системи є судове провадження, яке визначено законодавцем як кримінальне провадження у суді першої інстанції, яке включає підготовче судове провадження, судовий розгляд і ухвалення та проголошення судового рішення, провадження з перегляду судових рішень в апеляційному, касаційному порядку, а також за нововиявленими або виключними обставинами (пункт 24 частини першої статті 3 КПК). З огляду на перелік елементів, що входять до судового провадження, підтримується його розуміння як структурованого явища. Структурні зв'язки різного роду пронизують всі процеси, які відбуваються у системних об'єктах, а, отже і в судовому провадженні, частини якого із властивими зв'язками і відносинами становлять цілісну систему. Структура відбиває упорядкованість внутрішніх і зовнішніх зв'язків об'єкту, що забезпечують його сталість, стабільність, якісну визначеність [60, с. 50].

Аксіоматичним є твердження про віднесення структурних елементів судового провадження до його стадій. Питанням стадійності кримінального процесу постійно приділяється увага на дослідницькому рівні [14; 20; 175; 208]. Як відмічає Т.М. Барабаш, стадії кримінального провадження, враховуючи загальноприйняте їх розуміння, що ґрунтується на теоретико-правових підходах до визначення стадії юридичного процесу, характеризуються безпосередніми завданнями, специфічним колом суб'єктів і процесуальних засобів діяльності, своєрідністю процесуальної форми, специфічними кримінальними процесуальними відносинами, а також підсумковими рішеннями; вони послідовно змінюють одна одну, утворюючи систему

кримінального провадження, а отже, мають певні межі [14, с. 116]. Погоджуючись із таким розумінням стадій в кримінальному провадженні, лише зазначимо, що у законодавчому визначенні поняття «судове провадження» використано неоднозначний підхід, оскільки з поміж загальновизнаних стадій виокремлено ухвалення та проголошення судового рішення, що в теорії піддається критиці.

Структуру судового провадження доцільно розглядати, як сукупність внутрішніх елементів – стадій, якими рухається кримінальне провадження від надходження його до суду для розгляду до виникнення підстав для виконання судового рішення, зокрема й ухваленого за процедурою його перегляду. З огляду на можливість уникнення окремих стадій та застосування спрощеного судового провадження, провадження судом присяжних, провадження *in absentia*, структура судового провадження має змінний характер.

Особливості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень можна досліджувати крізь призму ознак такого провадження, деякі з яких мають загальний характер, а деякі – специфіку, зумовлену рисами податкових кримінальних правопорушень. Зокрема, до них слід віднести: (1) вирішення завдань кримінального провадження через виконання функції правосуддя і тим самим розв'язання суспільно-правового конфлікту, зумовленого вчиненням податкового кримінального правопорушення; (2) визначальне забезпечення реалізації засад кримінального судочинства, конституційного обов'язку щодо сплати податків та принципів оподаткування; (3) структурованість етапів судового провадження, процедурність і можливість його спрощення; (4) суб'єктний склад судового провадження – (а) суд; (б) склад учасників судового провадження, зазвичай: прокурор, обвинувачений (підсудний), засуджений, виправданий (службова особа підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особа, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі)/внески (пенсійні, страхові); засновник (учасник) або службова особа суб'єкта господарської діяльності),

захисник; (в) інші учасники кримінального провадження: свідки (зокрема, й особи, які виявили факт злочину, проводили податкову перевірку), експерт, спеціаліст, секретар судового засідання, судовий розпорядник; (5) специфічні риси доказової бази (обов'язковість акту податкової перевірки, інших фінансових, господарських документів, рішення щодо оскарження рішення контролюючого органу (за наявності) та ін.); (6) судові рішення, зазвичай щодо: (а) затвердження угоди про визнання вини між обвинуваченим і прокурором; (б) звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності.

Розпочинається судове провадження із підготовчого провадження (глава 27 КПК). Попри зміни назви цієї стадії кримінального процесу, її сутність відносно подальшого руху провадження залишається незмінною – з'ясувати «готовність» цього провадження до судового розгляду (розгляду по суті) або визначити підстави для його припинення. Незважаючи на дискусії стосовно місця підготовчого провадження (раніше – віддання обвинуваченого до суду, попереднього розгляду справи суддею) в системі кримінального процесу (віднесення до стадій, етапів [8, с. 27]), воно завжди розцінювалося як невід'ємна частина кримінального провадження. З огляду на теоретико-методологічні засади і практичне значення цього об'єкта дослідження, слід приєднатися до прибічників класичного розуміння підготовчого провадження стадією судового провадження. Підготовче судове провадження у тих чи інших термінологічних інтерпретаціях властиве більшості зарубіжних країн і є обов'язковою стадією вітчизняного кримінального процесу. Її значення, зазвичай, обґрунтовується наступним: «1) є формою відправлення правосуддя; 2) забезпечує дотримання скорочених строків кримінального провадження без обмеження прав його учасників (при закритті кримінального провадження, затвердженні угоди); 3) є перепорою у допуску до судового розгляду неналежно оформлених підсумкових документів досудового розслідування, а також проваджень, не підсудних даному суду; 4) створює умови для підготовки кримінальної справи у судовому розгляді; 5) визначає межі судового розгляду; 6) виступає додатковою гарантією захисту прав і законних інтересів учасників

судового провадження, зокрема, обвинуваченого (стосовно застосування заходів забезпечення кримінального провадження)» [60, с. 100].

Досить часто ця стадія кримінального процесу розцінювалася як підготовка кримінальної справи до судового розгляду. Проте, слід погодитися щодо нетотожності підготовчого судового провадження і підготовки до судового розгляду [60, с. 88], зважаючи на можливі рішення суду (стаття 315 КПК), які мають процесуальний, матеріально-правовий або організаційний характер. У зв'язку з цим, терміносполука «підготовче провадження», особливо у прив'язці до «судового провадження», викликає певний (тавтологічний) дисонанс. Загальною категорією у цьому контексті є судове провадження, яке поділяється на провадження у першій інстанції (Р. IV) і провадження з перегляду судових рішень (Р.V). Судове провадження у першій інстанції включає дві стадії – підготовчу і судовий розгляд. Також судове провадження у першій інстанції має диференційовані форми – особливі порядки: спрощене і в суді присяжних (глава 30). До диференційованих порядків кримінального провадження відносять і особливі різновиди провадження (на підставі угод, приватного обвинувачення, тощо). Підготовче провадження не є диференціацією судового провадження, а становить його окрему обов'язкову частину (стадію руху). У деяких випадках рішення, ухвалене у цій стадії, є підсумковим, завершальним кримінальне провадження (пункт 2 частини третьої статті 314 КПК). В інших – проміжним – перед судовим розглядом (пункти 3–6 частини третьої статті 314 КПК) або продовженням досудового розслідування (пункт 1 частини третьої 3 статті 314 КПК). Навіть при поверненні обвинувального акту, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру прокурору або направленні обвинувального акту, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру до відповідного суду для визначення підсудності чи дорученні представнику персоналу органу пробації скласти досудову доповідь – такі рішення носять проміжний характер, оскільки при виконанні необхідних умов/вимог кримінальне провадження переходить на наступну судову стадію. Щодо підготовчих судових дій, то ця терміносистема

згадується і в процедурі судового розгляду (у статтях 342–346 КПК), які за своїм змістом відповідають поняттю «підготовка» до розгляду провадження по суті. Підготовка до судового розгляду (за пунктом 5 частини третьої статті 314 КПК) є одним із етапів підготовчого провадження, за наявності для цього підстав. Попереднє судове провадження пропонують розуміти як «самостійну стадію кримінального провадження, в якій суд у передбаченій законом процесуальній формі встановлює наявність фактичних і юридичних підстав для: завершення кримінального провадження у першій інстанції, неможливості його здійснення у даному суді; призначення судового розгляду; вирішує організаційні і процесуальні питання, пов'язані із підготовкою до судового розгляду, що сприяє виконанню завдань кримінального провадження. Зміст цієї стадії вбачається у системі передбачених кримінальним процесуальним законом дій суду, учасників судового провадження, що здійснюються у відповідній процесуальній формі» [60, с. 90].

Таким чином, термінологічно коректним в означенні першої стадії судового провадження є оперування словами «попередній розгляд матеріалів кримінального провадження в суді». Після попереднього розгляду, який включає попереднє судове засідання і підготовку до судового розгляду (за наявності підстав для цього), логічно відбувається судовий розгляд вже сформованої у порядку статті 317 КПК кримінальної справи. Відповідні термінологічні уточнення щодо понятійно-категоріального апарату цієї стадії доцільно внести до глави 27 КПК України. Зокрема, у частині першій статті 314 КПК необхідно зазначити: «Попередній розгляд матеріалів кримінального провадження в суді передбачає проведення попереднього судового засідання і підготовку до судового розгляду, за наявності для цього підстав».

У понятійно-категоріальному апараті попереднього розгляду матеріалів кримінального провадження в суді, з теоретико-методологічної точки зору потрібно розмежовувати такі поняття як завдання і повноваження суду. При цьому, не можна погодитися із твердженням О.В. Бабаєвої про те, що завдання підготовчого провадження залежать від процесуального документу, що надійшов від прокурора [8, с. 88].

Завдання, на нашу думку, впливають із значення цієї стадії для судового провадження. Тобто, завданням попереднього розгляду в суді матеріалів кримінального провадження, наприклад, щодо податкових кримінальних правопорушень є з'ясування: (1) юридичних і фактичних підстав для завершення (закриття) провадження, зокрема, для цих справ характерним є закриття провадження у зв'язку із декриміналізацією діяння (і відмовою прокурора від підтримання державного обвинувачення), звільненням від кримінальної відповідальності на підставі частини четвертої статті 212 КК, досягненням податкового компромісу; (2) відповідності процесуальних документів, зокрема, угоди про визнання винуватості, обвинувального акта визначеним КПК вимогам, з метою подальшого руху кримінального провадження (завдання – перевірка можливості розгляду справи в суді). На виконання першого завдання суд перевіряє наявність підтверджуючих доказів щодо закриття провадження. Для реалізації другого завдання оцінюється оформлення належних процесуальних документів, а повноцінна доказова діяльність відбувається під час судового розгляду. Окрім того, повноваження суду при призначенні справи до судового розгляду встановлені статтею 315 КПК і вони мають більш деталізований виклад, ніж повноваження, що впливають із пунктів 3, 4 частини третьої статті 314 КПК.

Слід відмітити, що у Листі Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ «Про порядок здійснення підготовчого судового провадження відповідно до Кримінального процесуального кодексу України» звернено увагу на: суб'єктний склад цієї стадії; порядок повідомлення і виклику учасників судового засідання; дотримання процесуальних строків; рішення суду і порядок призначення судового розгляду. Разом із тим, у роз'ясненні не надано визначень понятійного апарату цієї стадії кримінального провадження.

Для кримінальних правопорушень у сфері оподаткування характерним є звільнення від кримінальної відповідальності і відповідне закриття такого провадження, а також укладення угоди про визнання винуватості. При цьому, як відзначається у згаданому Листі, необхідно звернути увагу на обов'язкову

участь сторін кримінального провадження у підготовчому судовому засіданні: судові засідання відкладається при неявці, зокрема, обвинуваченого, якщо до суду надійшло клопотання про звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності або якщо обвинувальний акт надійшов до суду з підписаною між сторонами угодою (статті 288, 474 КПК). Якщо суд дійде висновку, що подане клопотання про звільнення особи від кримінальної відповідальності є необґрунтованим, або ж обвинувачений не погоджується з таким звільненням, суд постановляє ухвалу про відмову в задоволенні клопотання прокурора. У такому випадку матеріали повертаються прокурору для продовження досудового розслідування, якщо відповідні підстави були встановлені саме на цій стадії. У разі ж надходження клопотання вже після направлення обвинувального акта до суду, суд призначає розгляд справи в загальному порядку з дотриманням усіх процедур судового провадження.

Отже, для досліджуваної категорії кримінальних правопорушень проведення підготовчого судового засідання є обов'язковим. Таке судові засідання називають процесуальною формою та основним етапом підготовчого судового провадження [199]. Підготовче судові провадження може включати декілька судових засідань (наприклад, при відкладенні засідання при неявці сторін). Відкриття судового засідання, оголошення про його початок, перевірку явки учасників, повідомлення про здійснення повного фіксування підготовчого провадження та про умови його фіксування, оголошення складу суду, прізвища запасного судді, якщо він призначений, прізвища прокурора, захисника, цивільного відповідача, представників та законних представників, перекладача, секретаря судового засідання, роз'яснення учасникам права на відвід, роздачу судовим розпорядником особам, які беруть участь у підготовчому провадженні, пам'ятки про їх права та обов'язки, передбачені КПК, і, в разі необхідності, додаткового роз'яснення їх головуючим (статті 342-345 КПК) – розглядають як процедурні дії підготовчого судового засідання [210]. Після виконання цих дій відбувається вивчення поданих процесуальних документів (обвинувального акта, угоди, клопотання про звільнення від кримінальної відповідальності) на предмет з'ясування відповідності їх закону і можливості ухвалення рішення

щодо подальшого руху чи завершення кримінального провадження. Перш ніж затвердити угоду про визнання винуватості, суд зобов'язаний, відповідно до положень частин 4–6 статті 474 КПК України [90], здійснити перевірку того, чи усвідомлює обвинувачений свої процесуальні права, визначені законом, чи зрозумілими для нього є наслідки підписання та затвердження такої угоди, суть кожного інкримінованого правопорушення, вид передбаченого покарання, а також інші заходи, що можуть бути застосовані у разі її схвалення. Суд також повинен упевнитися, що угода укладена добровільно, без примусу. У ситуаціях, коли у суду виникають сумніви щодо відповідності змісту угоди вимогам закону, він має право відкласти розгляд питання про її затвердження на іншу дату (про це йдеться також у відповідному листі Вищого спеціалізованого суду). Якщо ж суд дійде висновку про можливість затвердження угоди, то згідно зі статтею 475 КПК він постановляє вирок, у якому затверджує її умови та призначає обвинуваченому погоджене сторонами покарання [90]. Така діяльність суду узгоджується із приписами статті 371 КПК. При цьому, суд ухвалює вирок іменем України безпосередньо після закінчення не судового розгляду (як другої судової стадії), а судового провадження. У зв'язку з цим, частина перша статті 371 КПК потребує уточнення, як і правила частини другої цієї статті щодо виходу у нарадчу кімнату складу суду, який здійснював судовий розгляд.

Класичною формою розгляду кримінального провадження в суді є судові засідання. Вивчення галузевої літератури дозволяє констатувати, що іншої, ніж судове засідання, зовнішньої форми проведення судового розгляду (здійснення судового провадження), ні законодавцем, ні вченими не пропонувалося. Ознака «підготовчого» судового засідання повинна вказувати на наступні судові засідання, зокрема, щодо вирішення питань, пов'язаних із завершенням кримінального провадження. Тому, попередній розгляд матеріалів кримінального провадження в суді (підготовче судове провадження) потребує, на нашу думку, усунення обмеження лише підготовчим судовим засіданням (з яким подекуди і ототожнюється ця стадія). Видається доцільним визначити поняття терміну «судове засідання» як форми розгляду суддею, судом, слідчим

суддею матеріалів кримінального провадження за встановленою законом процедурою (уточнення у статті 3 КПК). З метою нетотожності сприйняття підготовчого судового провадження і підготовчого судового засідання необхідно: (а) усунути колізію у нормах КПК (наприклад, в частині шостій статті 34 зазначено: «Суд, якому направлено кримінальне провадження з іншого суду, розпочинає судове провадження зі *стадії підготовчого судового засідання* незалежно від стадії, на якій в іншому суді виникли обставини ...»); (б) внести зміни у главу 27 КПК з метою розширення можливих судових засідань, зокрема, у випадках вирішення питань щодо затвердження угоди та закриття кримінального провадження, а також ухвалення вироку у нарадчій кімнаті.

Відносно новим для суду є поняття «податковий компроміс», досягнення якого у справах про кримінальні правопорушення, передбачені статтею 212 КК України, є підставою для закриття кримінального провадження (пункт 3 частини другої статті 284 КПК). Податковий компроміс є терміносистемою податкового права і визначається як режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених Податковим кодексом (підрозділ 9-2 розділу XX ПК України). У зв'язку з введенням цього терміну до сфери кримінального провадження виникло питання приналежності його до понятійного апарату звільнення від кримінальної відповідальності, адже змін до розділу IX КК України внесено не було [187]. Попри розуміння податкового компромісу режимом звільнення від юридичної, зокрема, й кримінальної, відповідальності, досягнення такого компромісу не є категорією інституту звільнення від кримінальної відповідальності, а визнається самостійною підставою закриття кримінального провадження.

Особливості закриття кримінального провадження при досягненні податкового компромісу встановлені для: (а) досудового розслідування – якщо в цьому кримінальному провадженні жодній особі не повідомлялося про

підозру (частина четверта статті 284 КПК) і (б) судового провадження – якщо обставини відносно такого компромісу виявилися під час судового провадження (частина сьома статті 284 КПК). В останньому випадку виходить, що у підготовчому судовому провадженні мають бути подані докази стосовно досягнення податкового компромісу (під час досудового розслідування підозрюваний не надав таких доказів або лише звернувся за відповідною процедурою).

За роз'ясненням ДФС, згідно з пунктом 2.2 Методичних рекомендацій щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу [126], процедура податкового компромісу поширюється на: (1) випадки добровільного декларування платником податків занижених податкових зобов'язань з податку на додану вартість та податку на прибуток у відповідних податкових звітних періодах до 1 квітня 2014 року; (2) випадки добровільного декларування платником податків занижених податкових зобов'язань у разі, коли у платника податків незалежно від процедури податкового компромісу за рішенням контролюючого органу розпочата документальна перевірка або складено акт за наслідками такої перевірки; (3) випадки, коли платник податків отримав податкове повідомлення-рішення, за яким податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або ПДВ не узгоджені відповідно до норм ПК України; (4) неузгоджені суми податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або ПДВ, визначені у податкових повідомленнях-рішеннях, щодо яких триває процедура адміністративного оскарження; (5) неузгоджені суми податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або ПДВ, визначених у податкових повідомленнях-рішеннях, щодо яких триває процедура судового оскарження. Отже, податковий компроміс стосується лише платників податків та/або їх посадових (службових) осіб, які занижили податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 ПК України (1095 днів з дня, що настає за останнім днем

граничного строку подання податкової декларації, а якщо така декларація була подана пізніше, – за днем її фактичного подання). Дії посадових (службових) осіб в частині ухилення від сплати податків (податкових зобов'язань), які визначені у кримінальному провадженні за період, що перевищує 1095 днів, не можуть підпадати під звільнення від кримінальної відповідальності та повинні кваліфікуватись в залежності від розміру несплачених податків за такий період.

Податковий компроміс у кримінальній сфері знайшов як підтримку [56; 140], так і критичне сприйняття [49; 187].

Більшість дослідників переконані, що кримінально-правове значення податкового компромісу виглядає неоднозначним та невизначеним. На думку, К.П. Задої, податковий компроміс має розглядатись як процесуальна «перешкода» для здійснення кримінального провадження [56]. «Словосполучення «не вважаються» у частині п'ятій статті 212 КК характеризує не властивість податкового компромісу «анулювати» попередню кримінально-правову природу поведінки особи, а виконує роль своєрідної нормативної фікції в частині оцінки такої поведінки. Саме з огляду на позбавлення правозастосовчих органів можливості здійснювати подібну юридичну оцінку скоєного, порушене кримінальне провадження й підлягає закриттю», – переконаний автор [56].

На недоречність перетворення узгодження податкового зобов'язання (податкового компромісу) в кримінально-правове поняття вказує відомий вчений О. Дудоров [49, с. 45]. Така підстава закриття кримінального провадження діє лише незначний період часу, після чого стає абсолютно непотрібною, вважає О. Торбас [187].

Дослідивши різні точки зору щодо поняття «податковий компроміс» і застосування його у кримінальному провадженні, слід відзначити, що його введення у законодавче поле є прогресивним кроком на шляху до полегшення податкового тягара, оптимізації податкових правовідносин. Проте, врегулювання процедурних питань, які створюють колізії і не узгоджуються, зокрема, із кримінально-правовим інститутом звільнення від кримінальної відповідальності та його застосуванням у кримінальній процесуальній сфері,

потребує удосконалення. Адже, податковий компроміс розуміється як звільнення від юридичної відповідальності. У кримінальному провадженні це поняття виходить за межі інституту звільнення (може застосовуватися не лише судом). За своєю природою, наявність податкового компромісу вказуватиме на відсутність складу кримінального правопорушення (діяння не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, частина п'ята статті 212 КК), а сама процедура досягнення компромісу може розцінюватися як угода. Законодавцем передбачені часові межі застосування податкового компромісу.

Окрім того, існує правова невизначеність і у контексті місця податкового компромісу серед реабілітуючих/нереабілітуючих обставин, адже до перших виключно відносяться відсутність події кримінального правопорушення, відсутність складу кримінального правопорушення, невстановлення достатніх доказів винуватості особи (змін до Закону України «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» не вносилося). З одного боку, досягнення податкового компромісу можна вважати умовною відсутністю в діях особи складу ухилення від сплати податків (діяння мало місце, але за добровільного визнання воно не розцінюється як умисне) і на перший погляд, податковий компроміс є більш сприятливою обставиною, ніж звільнення від кримінальної відповідальності за частиною четвертою статті 212 КК. Проте, ухилитися від оподаткування з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість неможливо без вчинення інших злочинів, зокрема, підроблення документів, службове підроблення, за які особа напряду не звільняється від відповідальності при досягненні податкового компромісу (як показує судова практика, до інших злочинів, які були вчиненні у сукупності зі злочином, передбаченим статтею 212 КК України, застосовуються загальні положення про звільнення від кримінальної відповідальності, зокрема, звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку зі зміною обставин відповідно до статті 48 КК України).

З огляду на викладене та з метою усунення правової невизначеності щодо застосування податкового компромісу у кримінальному провадженні, ця категорія, на нашу думку, повинна розцінюватися як класична підстава звільнення від кримінальної відповідальності, яку повинен застосовувати лише суд, що і потребує відображення у КК і КПК України. Також видається доцільним розширювати інститут примирення (податкової медіації), зокрема, між державою і платниками податків. У будь-якому випадку, для ухвалення правильного судового рішення щодо використання податкового компромісу, суддя потребує знань щодо моменту досягнення такого компромісу та його оформлення, випадків неможливості застосування цього режиму. Оскільки ініціатива щодо закриття кримінального провадження у зв'язку із досягненням податкового компромісу надходить від сторін кримінального провадження, уся необхідна доказова інформація міститься у відповідних документах.

Ще однією підставою звільнення від кримінальної відповідальності вважають подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації та сплату узгодженої суми збору відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX ПК України (за частиною шостою статті 212 КК України): «У разі несплати або сплати в неповному обсязі суми збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, у встановлений цим підрозділом строк одноразова (спеціальна) добровільна декларація вважається неподаною та на декларанта не поширюються передбачені цим підрозділом державні гарантії та звільнення від відповідальності» (п. 12 пп. 9-4).

На відміну від податкового компромісу і схожості з ним по деяким аспектам (не визнання діяння умисним, тимчасово-обмежений характер), ця підстава не виокремлена у положеннях щодо закриття кримінального провадження. Податковим кодексом України передбачено, що у випадку, якщо декларант у повному обсязі сплатив суму збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування у визначених розмірі, строках та згідно з встановленим порядком, а також виконав усі інші вимоги, до нього не можуть

застосовуватися ані заходи забезпечення у межах кримінального провадження, ані запобіжні заходи, ані слідчі (розшукові) дії. Це стосується кримінальних проваджень, що пов'язані з набуттям (включно з формуванням джерел набуття), створенням, отриманням або використанням активів, зазначених у поданій одноразовій (спеціальній) добровільній декларації, за будь-який період до 1 січня 2021 року. Такі гарантії діють у межах складу і вартості задекларованого майна фізичної особи, яке було визначено як об'єкт і база оподаткування згаданим збором. При цьому суми, з яких було сплачено збір у рамках одноразового декларування, не враховуються при встановленні критеріїв, що визначають наявність складу кримінального правопорушення, передбаченого статтями 212 та 212-1 Кримінального кодексу України, у контексті активів фізичної особи, задекларованих у межах їх складу та вартості. Отже, кримінальне провадження щодо вказаних об'єктів не заперечується (хоча, переконані, що податковий кодекс не може регулювати правовідносини у кримінальній процесуальній сфері, зокрема, щодо заходів забезпечення кримінального провадження, запобіжних заходів, слідчих (розшукових) дій у кримінальному провадженні).

Варто зазначити, що у законопроекті реєстр. № 5156 [159] пропонувалося доповнити статтю 284 КПК окремою підставою закриття кримінального провадження, пов'язаною із застосуванням підрозділу 9-4 розділу XX ПК України. Проте, законодавцем обрано інший, ніж щодо податкового компромісу, шлях: в обґрунтування недоцільності визначення додаткової підстави закриття кримінального провадження прийнята позиція, за якою «внесення зазначених змін суперечить правовій природі та порядку звільнення від кримінальної відповідальності, що гарантується державою в разі подання особою одноразової (спеціальної) добровільної декларації та сплати узгодженої суми збору відповідно до пунктів 13, 19 підрозділу 9-4 розділу XX Податкового кодексу. При цьому процесуальну підставу для закриття судом кримінального провадження в зв'язку із звільненням особи від кримінальної відповідальності вже передбачено в пункті 1 частини другої статті 284 КПК України. Тому

доповнення цієї статті новою підставою є недоцільним» (пропозиції до другого читання законопроекту № 5156).

Таким чином, у законотворчості має місце непослідовний підхід до закріплення схожих за своєю природою податкових категорій, що призводить до правової невизначеності. При цьому, необхідно критично ставитися до використання у законодавчій техніці викладу тимчасових (одноразових) норм у актах постійної дії, якими є КК і КПК України.

Розповсюдженим судовим рішенням є вирок на підставі угоди про визнання винуватості (за статистикою 30%–40% кримінальних проваджень щодо ухилення від оподаткування, які надходять до суду, завершуються саме таким рішенням: «затвердження угоди про визнання вини – це поширена практика, коли йде мова про ухилення від сплати податків (вирок Деснянського районного суду м. Чернігова від 11 лютого 2020 року), – зазначають експерти [1]). Зазвичай, угода про визнання винуватості у кримінальних провадженнях щодо ухилення від оподаткування укладається у справах, яким притаманна сукупність кримінальних правопорушень і в яких відсутні (або втрачені – до оголошення підозри, наприклад) підстави для звільнення від кримінальної відповідальності. Така практика набула спаду за декриміналізації фіктивного підприємництва (стаття 205 КК України).

Дослідники інституту угод в кримінальному провадженні вказують на певні законодавчі прогалини і колізії щодо його застосування [148, с. 51–60], пов'язані, зокрема, із обсягом дискреційних повноважень суду, зловживаннями сторін щодо затягування процесу, та наголошують на необхідності внесення змін до кримінального процесуального закону. Наприклад, у статті 474 КПК йдеться про угоду під час підготовчого судового провадження (ч. 2) і під час судового провадження (ч. 3), яке у даному випадку некоректно ототожнюється із судовим розглядом.

Оскільки ці питання носять загальний характер і виходять за межі цього дослідження, вважаємо за доцільне зупинитися лише на проблемі перевірки угоди на предмет відповідності закону. За КПК (стаття 291), до суду скеровуються обвинувальний акт, реєстр матеріалів досудового розслідування,

розписки підозрюваного та за наявності його захисника про отримання вказаних документів, угода (надання інших документів суду не передбачено) [148, с. 63]. Щодо можливості витребування судом матеріалів кримінального провадження під час підготовчого судового провадження думки вчених і практичних працівників розділяються. На наше переконання, задля правильного розуміння фактичного змісту угоди про визнання винуватості суду логічно надати право витребувати необхідні матеріали (тим більше у справах, де відсутній потерпілий).

На практиці існують і випадки відмови у затвердженні угоди про визнання винуватості на підставі невідповідності її закону та суперечливості інтересам суспільства. Наприклад, Вищим антикорупційним судом відмовлено у затвердженні угоди про визнання винуватості щодо особи, обвинуваченої за ч. 3 ст. 27 та ч. 3 ст. 212, ч. 3 ст. 27 та ч. 3 ст. 209, ч. 1 ст. 369 КК України. В обґрунтування свого рішення колегія суддів вказала на таке: існує пряма заборона укладати угоду про визнання винуватості з організатором особливо тяжкого злочину (пункт 3 частини четвертої статті 369 КПК України); не може бути зарахований як обставина, яка пом'якшує покарання, намір обвинуваченого добровільно частково відшкодувати завдану ним шкоду в майбутньому (пункт 2 частини першої статті 66 КК України); лише щире каяття та активне сприяння розкриттю злочину, а також наявність на утриманні обвинуваченого малолітніх дітей не можна вважати такими обставинами, що істотно знижують ступінь тяжкості вчинених злочинів (частина перша статті 69 КК України); при вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого частиною третьою статті 212 КК України, особі не може бути не призначене додаткове обов'язкове покарання (частина друга статті 69 КК України); частина друга статті 75 КК України за жодних обставин не передбачає можливості звільнення особи від відбування такого виду покарання як конфіскація майна; сторони угоди погодили не лише звільнення обвинуваченого від відбування погодженого ними покарання відповідно до частини другої статті 75 КК України, але й тривалість іспитового строку та перелік покладених на обвинуваченого обов'язків, що за частиною третьою цієї ж статті належить до

компетенції суду; умови угоди в частині погодженого покарання суперечать суспільному інтересу в силу його очевидної невідповідності вимогам закону, а тому не зможуть запобігти вчиненню інших злочинів та виконати превентивну функцію; в умовах проведення АТО, коли держава вживала термінових заходів для пошуку додаткових джерел поповнення бюджету та перерозподілу коштів для підвищення обороноздатності країни, а також для підтримки тих осіб, які опинились на території проведення АТО, зокрема, через запровадження нових податків та пільгових умов оподаткування, злочинна діяльність задля особистого збагачення шляхом ухилення від сплати податків, тим більше в оборонній сфері із залученням державних підприємств – учасників Державного концерну «Укроборонпром», свідчить про особливу зухвалість та винятковий цинізм організаторів такої діяльності (рішення від 19.04.2021 р. № 991/10594/20). Необхідність обґрунтування такої відмови у затвердженні угоди про визнання винуватості, зокрема, у підготовчому судовому провадженні, потребує детального вивчення матеріалів кримінального провадження, що ще раз підтверджує вищезазначені висновки.

Як видно із законодавчого урегулювання та практичного застосування поняттєвого апарату інституту угод в кримінальному провадженні, важливою в укладенні угоди про визнання винуватості є категорія «суспільний інтерес» (статті 470, 474 КПК). Невідповідність інтересам суспільства є підставою для відмови у затвердженні угоди (пункт 2 частини сьомої статті 474 КПК). На відміну від інших підстав, ця категорія не має законодавчого визначення і носить оціночний характер (детальніше у п. 2.2 дисертації).

При призначенні справи до судового розгляду (зазвичай, за відсутності підстав для звільнення від кримінальної відповідальності, при незатвердженні угоди про визнання винуватості у підготовчому судовому провадженні, за мети ухвалення виправдувального вироку), на першому плані у досліджуваному контексті – категорія «предмет доказування» – обставини, які підлягають доказуванню у кримінальному провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень. Загальний перелік таких обставин наведений у статті 91 КПК України, а їх адаптування до сфери оподаткування неодноразово ставало

предметом наукових досліджень як монографічного, так і публікаційного характеру [12; 110; 129; 131; 144; 152; 201; 202].

Обставини, які становлять предмет доказування у провадженнях щодо ухилень від оподаткування, мають безпосередній зв'язок із: (1) кримінальним законом (щодо: події кримінального правопорушення, винуватості обвинуваченого, завданої шкоди, обтяжуючих/пом'якшуючих обставин, підстави звільнення від кримінальної відповідальності тощо); податковим законодавством (щодо: (а) способів вчинення кримінального правопорушення: неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу; (б) умислу на ухилення від оподаткування: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо; (в) моменту вчинення правопорушення, зумовленого характером податкового зобов'язання (узгоджене чи неузгоджене), сумою податків, зборів та розрахунку штрафу; фактичним ненадходженням до бюджету; (г) обставин податкової амністії (у широкому розумінні), як підстав звільнення від кримінальної відповідальності); (3) кримінальним процесуальним законом (щодо: підстав закриття кримінального провадження, процесуальних витрат, характеристики особи обвинуваченого).

З'ясування цих обставин відбувається за процедурою доказування, визначеною КПК України. Зокрема, важливу роль відіграє економічна експертиза, яка встановлює розмір завданих державі збитків. Як вона

проводилась, на підставі яких документів, у які строки і ким – ці питання можуть мати ключові наслідки для виправдання особи. Наприклад, якщо експерт проводив таку експертизу без урахування первинної бухгалтерської документації, то це призводить до недійсності експертизи та є підставою для виправдання особи [193]. Залучення свідків сприяє з'ясуванню реальності господарських операцій, фіктивних контрагентів, наявності/відсутності підробок документів у господарській діяльності тощо. У якості свідків найчастіше допитуються: співробітники БЕБ, які виявили порушення податкового законодавства, співробітники податкових інспекцій які проводили перевірки даного підприємства; працівники підприємства які мають відношення до фінансово господарських операцій, формують базу оподаткування; представники підприємств-контрагентів, які мають договори та ділові відносини з підприємством-порушником податкового законодавства, інші особи, які були залучені до процесу діяльності підприємства.

Одним із основних джерел доказів є, безумовно, відповідні документи. Термін «документ» походить від латинського слова *documentum* та має декілька значень: «взірець», «посвідчення», «доказ». Юридичне тлумачення цього поняття ширше, тому що на першому плані стоять ознаки, що характеризують саме його призначення, тобто розуміють матеріально фіксоване, відображене повідомлення людини про юридично значимі факти [173].

Характерні для досліджуваних проваджень документи – висновки ревізій і акти перевірок (податкових, насамперед) – прямо названі у переліку документів, як джерела доказів (пункт 4 частини другої статті 99 КПК). Такі висновки і акти, як зауважує В.В. Лисенко, існують незалежно від кримінального провадження [111, с. 231], адже відповідні дії не можуть призначатися слідчим, прокурором, слідчим суддею. Пункт 4 частини другої статті 99 КПК враховував випадки призначення перевірок (ревізій) під час досудового розслідування (що логічно у зв'язку із вимогами до оформлення і доказовим значенням цих документів). Цей пункт не зазнав змін і з позбавленням слідчого, прокурора права призначати перевірки, ревізії, хоча на практиці виникла правова невизначеність щодо таких обмежень [134]. Разом із

тим, виникає питання щодо наявності особливостей акту перевірки і висновку ревізії для їх законодавчого виокремлення у якості документів – джерел доказів. Акт перевірки, хоча і визнається документом, який складається в результаті виявлення порушень при податковій перевірці, він не може розглядатися як заява або повідомлення про вчинення кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків (стаття 86 ПК). Акт перевірки і довідка перевірки розцінюються як документи, що підтверджують факт проведення перевірки та відображають її результати. Законодавчо визначено, що довідка перевірки є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. На нашу думку, виділення лише акта перевірки як джерела доказів (при виключному їх переліку) свідчить про обвинувальний ухил кримінального провадження.

Ревізія, як форма фінансового контролю, передбачена Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [156]. Її результати викладаються в акті (стаття 4). Терміносполука «висновок ревізії» не вживається у цьому законодавчому акті, що створює колізію з приписами КПК, який оперує виключно терміносистемою «висновок ревізії». Висновок ревізії розглядається у навчально-наукових джерелах частиною акта ревізії [134]. У будь-якому випадку акт/висновок ревізії не обов'язково засвідчує наявність кримінального правопорушення. Це підтверджує висловлену вище тезу щодо неоднозначності виокремлення висновку і акту у різновидах документів. За правовою позицією Верховного Суду, «КПК передбачає повноваження використовувати як докази висновки ревізій і актів перевірок (як і будь-які інші документи), що існують незалежно від кримінального розслідування. Процесуальний закон чітко відрізняє документи, створені в межах кримінального провадження, від документів, походження яких не залежить від кримінального провадження, і підпорядковує ці два типи документів різному правовому режиму» (справа № 234/8803/18).

Дослідники відмічають, що при ухиленні від оподаткування «важливе доказове значення мають такі документи, як: накази і розпорядження організації, яка перевіряється; реєстраційні документи організації; документи обліку операцій по розрахункових рахунках; первинні касові документи (касова книга, касові ордери тощо); службова переписка, договори; книга обліку довіреностей; товарно-транспортні накладні, рахунки фактури, документи обліку товарів на складах і приміщеннях; прибутково-видаткові ордери, оборотні відомості, дорожні відомості, журнали-ордери, книги касирів, що здійснюють відповідні касові операції, касові стрічки; платіжні доручення, грошові чеки на отримання готівкових грошових коштів, заяви на перекази, меморіальні ордери про комісійну винагороду; договори банківського рахунку, договори оренди приміщень» [2, с. 243]. Більшість з них можуть складати матеріали перевірки (у тому числі, довідки, ППР) і підпадати під дію пункту 1 частини першої статті 99 КПК. Дещо алогічним у зв'язку з цим, є виокремлення актів перевірки, які за своїм статусом теж належать до перелічених вище документів. Обставини кримінального правопорушення можуть бути виявлені органом державного фінансового контролю при будь-якій перевірці, зокрема, й при аудиті. Про них такий орган зобов'язаний повідомити БЕБ (стаття 7 Закону [155]). Тому, аудиторський звіт, а не лише акт ревізії може бути джерелом доказів у кримінальному провадженні.

У зв'язку з наведеним, з метою забезпечення правової визначеності та підкреслення значення відповідних документів для доказової діяльності, доцільним є виклад пункту 4 частини першої статті 99 наступним чином: «акти (довідки) та інші матеріали перевірок, ревізій, інших контрольних заходів».

Розуміння змісту документів ґрунтується на нормах податкового, господарського, цивільного, адміністративного законодавства (договори, обліково-розрахункова, звітна документація платника податків, рішення контролюючих органів, адміністративного суду) та кримінального процесуального закону (протоколи слідчих (розшукових) дій, висновки експертів, довідки спеціалістів, тощо). При цьому, суд у кримінальному провадженні не перевіряє правильність оформлення документів, вимоги до

яких передбачені іншими законами (наприклад, щодо акта перевірки, ревізії, податкового повідомлення-рішення), а сприймає доказове значення інформації, яка в них міститься, зокрема, й на предмет допустимості. Разом із тим, береться до уваги факт оскарження відповідних документів як до адміністративного суду, так і слідчого судді, а також приналежність документу до речових доказів (наприклад, за ознакою підробки).

Таким чином, під час ухвалення судового рішення у кримінальному провадженні, що стосується податкових правопорушень, суд аналізує такі аспекти:

- зміст актів перевірок, повідомлень-рішень, складених податковими органами, а також інших матеріалів контролю, у сукупності з висновками судово-економічної експертизи, які підтверджують або спростовують викладені у них твердження;
- власне висновки судово-економічних та інших експертних досліджень з точки зору доведеності вини особи, яку обвинувачують;
- наявність поданих платником податків заперечень до акту перевірки, факт оскарження повідомлення-рішення, результати його розгляду та чинність такого рішення;
- показання свідків, серед яких можуть бути особи, що працюють в податковій службі, які виявили порушення, а також співробітники контрагентів, працівники самого підприємства або пов'язаних з ним осіб;
- документи, складені органами досудового розслідування у межах відповідного кримінального провадження;
- наявність і зміст процедур оскарження податкових документів;
- матеріальні докази, що мають значення для справи.

Саме суд, як слушно зазначають дослідники, відіграє вирішальну роль у визначенні допустимості доказів, ухвалює відповідне рішення на підставі оцінки допустимості, достовірності, достатності та належності доказів, які надали йому сторони на підтвердження своїх правових позицій. У цьому ракурсі суд має брати до уваги загальновизнані в доктрині кримінального процесу критерії допустимості доказів, а саме: 1) дотримання процесуальної

форми отриманих доказів; 2) збирання доказів належним суб'єктом кримінального процесу; 3) належне джерело отримання доказів; 4) належний спосіб отримання доказів [131, с. 287].

Важливе значення для суду в оперуванні понятійно-категоріальним апаратом у кримінальних провадженнях щодо ухилень від оподаткування відіграють правові позиції Верховного Суду. Зокрема, у контексті предмета і процесу доказування, слід виділити наступні:

(1) Акт, являється передумовою прийняття податкового повідомлення-рішення та є носієм доказової інформації про виявленні порушення вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби (Постанова Верховного Суду від 02.07.2019 р.); (2) Винуватість особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на рішенні суду в адміністративній справі, а має бути підтверджено й іншими доказами (Постанова Верховного Суду від 03.12.2019 р.); (3) Судово-економічна експертиза, що не базується на первинних бухгалтерських документах підприємства і не містить посилань на неправильність ведення бухгалтерського обліку, його перекручування чи ведення подвійного обліку, не може бути доказом винуватості обвинуваченого (Постанова Верховного Суду від 18.02.2020 р.); (4) Судово-економічна експертиза може бути основним доказом відсутності вини особи (Постанова Верховного Суду від 26.02.2020 р.); (5) Відсутність реєстрації як платника ПДВ є способом ухилення від сплати податків (Постанова Верховного Суду від 15.06.2020 р.) та ін.

Таким чином, підсумовуючи, слід констатувати багатогранність і міжгалузевий характер оперування понятійно-категоріальним апаратом у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень та міждисциплінарні зв'язки і закономірності його елементів – понять, термінів і категорій.

## **2.2. Особливості використання оціночних понять і категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень**

Проблема законодавчого використання оціночних ознак є однією із найбільш гострих і дискусійних в науці як матеріального, так і процесуального права. «Закріплення законом ... оціночних понять ... – своєрідний спосіб вираження волі законодавця, які виступають важелем, за допомогою яких у результаті реалізації суддями права на розсуд досягається певна стабільність й упорядкованість, а також баланс у суспільних відносинах» [184, с. 54]. При цьому, є як прибічники, так і критики використання оцінних понять у правовому регулюванні. Як відмічається дослідниками, використання оцінних понять супроводжує вітчизняне законодавство протягом усього його історичного розвитку. Це пояснюється тим, що Україна належить до романо-германської правової сім'ї, представники якої під час розроблення законодавчих актів виходять із принципів пандектистики, до яких належить абстрагуючий метод викладу закону [17, с. 333].

Оцінним (оціночним поняттям) у кримінальному процесі приділена значна увага, зокрема, у працях Д.К. Василяки [30], О.В. Капліної [65], Т.В. Малярчук [121], В.О. Рибалки [163], І.А. Тітка [184]. І хоча більшість монографічних досліджень проведено до ухвалення нового КПК України, з огляду на їх теоретико-методологічну складову, вони не втрачають актуальності. Оціночні поняття ставали предметом наукового пошуку і в царині податкового права [10; 77], і в кримінальному праві також [54; 143; 147].

За проведеними спеціальними дослідженнями, оцінними у кримінальній процесуальній сфері визнають поняття, які: використовуються законодавцем за неможливості детального врегулювання низки схожих обставин для позначення абстрактних правових явищ, зміст яких має незамкнену структуру, завжди залишаючись відкритим, можуть бути встановлені лише за допомогою самостійної оцінки конкретної правозастосовчої ситуації з боку особи, яка застосовує закон [30, с. 17]; не мають чітко визначеної, завершеної системи ознак [184, с. 155]; не конкретизовані в кримінальному процесуальному

законодавстві, а їх зміст і обсяг визначається відповідно до конкретних обставин справи [163, с. 18].

У податковому праві такі поняття розглядаються як «норма податкового права або її частина відносно визначеного змісту, яка позначає абстрактне податкове правове явище, зміст якого має незамкнену структуру; її природа змішана, а не виключно юридична; вона створюється лише тоді, коли неможливо використати формалізовану норму податкового права; її зміст максимально конкретизується правозастосовником в межах, окреслених правом, на підставі імперативного методу правового регулювання з урахуванням особливостей обставин справи і найбільш ефективного пристосування цієї норми до конкретної життєвої ситуації» [77, с. 18].

Оцінне кримінально-правове поняття розцінюється як: «поняття з невизначеним змістом, що фіксує найбільш загальні ознаки кримінально-правових явищ, предметів, зумовлює необхідність конкретизації його змісту суб'єктами, які інтерпретують та (або) застосовують кримінальний закон України» [54, с. 326]; «поняття, ознаки яких цілком або частково формально не визначені, у зв'язку із чим з'ясування змісту таких понять і віднесення соціально значущих явищ до їх обсягу здійснюються правозастосовувачем з урахуванням приписів закону, матеріалів слідчо-судової практики та досягнень кримінально-правової науки» [143, с. 65].

До характерних рис правових оціночних понять належать такі:

1. Їхній зміст зазвичай не розкривається прямо у законодавчих положеннях;
2. Такі поняття представляють собою узагальнене уявлення про різні об'єкти, явища, дії чи процеси;
3. В юридичному контексті вони відображають найбільш типові або загальні ознаки відповідних явищ;
4. Уточнення змісту оціночних понять та віднесення до них конкретних фактів або ситуацій, передбачених законом, відбувається під час реалізації норм права через їх інтерпретацію;

5. Тлумачення та наповнення змістом таких понять значною мірою залежить від рівня правосвідомості суб'єкта, який застосовує норму [77].

Отже, попри міжгалузеву природу оціночних понять (у матеріальному і процесуальному праві), більшість із них у своєму розумінні спираються на слово «визначеність» (відносна визначеність, формальна визначеність, невизначеність).

Лінгвісти стверджують, що категорія визначеність/невизначеність є «прихованою» (із переліком неповних, редукованих чи нерегулярних формальних засобів), оскільки мовне оформлення її змісту в українській мові не є регулярним та формально закріпленим [107, с. 37]. Визначеним в українській мові називають наявність у об'єкта чи множини об'єктів сталих властивостей, які дозволяють ці об'єкти не тільки виокремити, а й певним чином охарактеризувати (ідентифікувати) [51]. Визначеність слів, термінів вказує на семіотичну визначеність, похідну від слова «значення». Якщо йдеться про визначеність в теорії пізнання, у центрі уваги опиняються пізнавальні (когнітивні) значення тих чи інших понять.

Визначеність правових норм є однією із найсуттєвіших ознак права. В умовах верховенства права правові норми та їхні джерела (нормативно-правові акти та ін.) повинні відповідати принципу правової визначеності або певності (англ. legal certainty). Цей принцип, який іноді іменують юридичною безпекою (англ. legal security) або правовою стабільністю (нім. Rechtssicherheit), – широка концепція, стрижнем якої є передбачуваність [123, с. 50]. Принцип юридичної визначеності розглядається як мірило обґрунтованості застосування в судовій практиці оцінних понять [185]. Європейський суд з прав людини констатував, що процесуальні норми створюються для забезпечення належного відправлення правосуддя та дотримання принципу юридичної визначеності, сторони провадження повинні мати право очікувати застосування вищезазначених норм. Принцип юридичної визначеності застосовується не тільки щодо сторін провадження, а й до національних судів (рішення від 21 жовтня 2010 року у справі «Дія-97» проти України», заява № 19164/04, § 47).

Вважається, що правова визначеність є складовою принципу верховенства права, яким зобов'язаний керуватися суд, здійснюючи правосуддя (стаття 129 Конституції України). Офіційне розуміння правової визначеності як елемента верховенства права надано в пункті 3.1 мотивувальній частині рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 року № 17-рп/2010 у справі № 1-25/2010, відповідно до якого одним з елементів верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці є допустимим за умови передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. При цьому, у принцип правової визначеності закладається кілька базових компонентів: ясність, точність, доступність, передбачуваність закону (норми права); стабільність та ін. [3, с. 20]. У доповіді Венеційської комісії № 512/2009 наголошено на таких положеннях, які стосуються визначеності норм права та законодавчих засад: «аби досягти довіри до судової системи, держава повинна зробити текст закону легко доступним; вона зобов'язана дотримуватись законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю» [46]. Закон, у свою чергу, містить правові норми (правила), які формуються завдяки відповідним термінам, категоріям і поняттям. Отже, правова визначеність закону забезпечується, з поміж іншого, і правовою визначеністю використовуваних понять. Визначеність поняття означає, що його зміст є ясним, точним, зрозумілим, стабільним і гарантованим однозначністю правозастосування. Тобто, якщо зміст поняття не визначений або визначений відносно, воно має приналежність до оцінних.

Такими принципами керується і ЄСПЛ. Наприклад, у рішенні щодо справи «Олександр Волков проти України» вказано, що закони мають нечіткі формулювання (що свідчить про наявність в них оцінних понять). У справі «Бусуттіл проти Мальти» (заява 48431/18) (рішення від 03.06.2021) роз'яснено, що в покладенні на директора компанії відповідальності за несплату податків та в зобов'язанні його особисто погасити податковий борг компанії немає порушення презумпції невинуватості, а отже відповідальність на нього була

покладена цілком правомірно [198]. В іншому рішенні (у справах Egiom та Deister/Juhler) зазначено, якщо національна норма, спрямована на протидію ухиленню від оподаткування, має об'єктивне припущення зловживання (як *оціночне поняття*) (наприклад, внаслідок того, що непрямий акціонер є резидентом країни, яка знаходиться за межами Європейського Союзу/Європейського економічного простору, і тільки тоді дозволяє платнику податків спростувати припущення), національна норма не може розглядатися як така, що відповідає Директиві ЄС про материнські та дочірні компанії (2011/96) і свободу здійснення економічної діяльності. Як відмічає С. Хилюк, «цей висновок не викликає подиву і відповідає попередній правозастосовній практиці Європейського Суду, наприклад, справа Leur-Bloem (справа C-28/95). Отже, рішення суду у справі Egiom і справі Deister/Juhler підтверджують принаймні п'ять фактів: ст. 1(2) Директиви ЄС про материнські та дочірні компанії (2011/96) відображає загальний правовий принцип ЄС, що зловживання правами заборонено; тягар доведення в потенційній ситуації зловживання не може бути покладений виключно на платника податків; визначення зловживання, зазначене у справі Cadbury Schweppes, залишається справедливим; це визначення зловживання також застосовується щодо Директиви ЄС про материнські та дочірні компанії (2011/96); просто створення холдингової компанії в іншій державі-члені в більшості випадків не повинно бути зловживанням» [198].

Отже, оціночні поняття прямо або опосередковано (через правову невизначеність) згадуються як у вітчизняній судовій практиці, так і у практиці міжнародних інституцій.

Проте, виникає питання щодо прямої залежності оціночних ознак поняття від його закріплення в законі. Якщо виходити з того, що оцінні поняття – це «неконкретизовані у кримінальному процесуальному законодавстві поняття, зміст та обсяг яких визначаються відповідно до конкретних обставин справи» [17, с. 334], то, враховуючи правила доказування, що пронизують усе кримінальне провадження, більшість використовуваних у ньому понять слід відносити до оцінних, адже вони підлягають оцінці (наприклад, обставини

предмета доказування, маючи формальну визначеність в законі, підлягають обов'язковій оцінці – проте, не усі поняття, що посвідчують ці обставини, є за своєю суттю оціночними). На нашу думку, значна кількість понять (якщо не усі, у концептуальному плані) має оціночні ознаки. Але це не означає, що ці поняття є оціночними. З точки зору доказування і зокрема, оцінки доказів, оцінки процесуальної діяльності, процесуальних рішень (наприклад, судом, слідчим суддею) навіть чіткі, однозначні поняття мають оціночні ознаки. Тому, на наше переконання, потрібно розрізняти оціночні поняття і поняття з оціночними ознаками. Останні властиві для такого елементу доказування як оцінка доказів.

На приналежність поняття до оціночного вказує об'єктивна неможливість встановити (визначити) виключне (абсолютне) коло зв'язків між змістовними елементами цього поняття і сферою його застосування. Адже, будь-яке поняття, категорія оцінюються на предмет доцільності застосування у правовому регулюванні. Існує думка, що оціночність поняття проявляється як виражена в процесуальній нормі абстрактна характеристика реальних або потенційних фактів [77]. Абстрактним вважається поняття, дефініція якого отримана шляхом абстрагування або відволікання від несуттєвих ознак, властивостей, характеристик; абстрактне протилежне конкретному. Разом із тим, зміст оціночного поняття може бути абстрактним лише тією мірою, яка гарантуватиме можливість об'єктивно й відповідно до законодавчих положень встановлювати наявність підстав для застосування конкретної правової норми. Тобто, щоб вести мову про приналежність поняття до оціночного, у будь-якому випадку має бути саме поняття, яке вживається у законі, в теорії, науці, воно не може бути уявним, абстрактним.

Також виникає питання, чи є поняття оціночним, якщо його зміст не розкрито на законодавчому рівні, але теорією і/або практикою вироблені певні правила щодо його розуміння? Наприклад, «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», при відсутності в КК розкриття змісту такого діяння (його об'єктивних ознак), є оціночним поняттям (категорією)? Факт ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів податків,

зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування може розцінюватися як кримінально каране ухилення від оподаткування лише при наявності визначених у КК умов, зокрема, умислу, значного розміру коштів, вчинення належним суб'єктом. Ці обставини оцінюються на предмет їх відповідності зазначеним умовам. Проте, попри об'єктивну неможливість законодавчого закріплення усіх способів вчинення цього кримінального правопорушення, ухилення від оподаткування, на нашу думку, не відноситься до оцінних понять, оскільки теоретико-методологічний і правозастосовчий його зміст викликає одностайне розуміння такого діяння як умисної несплати належних платежів. Оцінка вчинених дій щодо ухилення від оподаткування (способів його вчинення, винуватості осіб) є елементом доказової діяльності.

Разом із тим, правова невизначеність дефініції поняття, попри дискусійність, не може свідчити про його безапеляційну оціночність. Наприклад, при законодавчій неурегульованості визначень таких понять як «стадія», «слідча дія», «процесуальна функція», вони, на нашу думку, не є оціночними, оскільки не виникає жодних сумнівів щодо правозастосовного розуміння їх значення у кримінальному провадженні. Тому, на нашу думку, відображення змісту поняття через його інституційне значення чи функціональні переліки елементів, що його складають і характеризують як системний об'єкт, не вказує на приналежність такого поняття до оціночних. Також, коли законодавець надає вичерпний перелік можливих варіантів застосування тих чи інших правил, що обираються на розсуд правозастосовника, це теж не може свідчити про оціночність.

У зв'язку з наведеним, можна констатувати наступне:

(1) поняття, використане в кримінальному процесуальному законі, із об'єктивно невизначеним або відносно визначеним змістом, є оціночним (якщо відсутнє визначення є правовою прогалиною, таке поняття не безумовно буде оціночним);

(2) слід розрізняти оціночні поняття і поняття з оціночними ознаками;

(3) відсутність дефініції поняття на нормативно-правовому рівні або розкриття поняття через його функціональне призначення не завжди свідчить про його оціночність;

(4) має місце дворівнева оціночна діяльність: змісту поняття (що воно означає, можливо й для того чи іншого суб'єкта) і оцінка, як це поняття впливає на конкретні обставини кримінального провадження (доказова оцінка);

(5) існує пряма беззаперечна залежність розкриття змісту оціночного поняття від розсуду правозастосовника; при цьому використання розсуду не обмежується лише оціночними поняттями;

(6) неоднозначність сприйняття змісту поняття усувається правовими позиціями суду (зокрема, Верховного Суду і ЄСПЛ).

Таким чином, оціночне поняття, на нашу думку, це – поняття, вживане у кримінальному процесуальному законі, із об'єктивно невизначеним чи відносно визначеним змістом, однозначно зрозумілим для правозастосовників його місцем у системі поняттєвого апарату (мети впровадження в праві, виконання ним відповідних функцій і завдань) та необхідністю конкретизації при застосуванні до тієї чи іншої правової ситуації у кримінальному провадженні.

Якщо розібрати норми статті 212 КК на слова і словосполучення, використані законодавцем для визнання ухилення від сплати податків кримінальним правопорушенням, можна певні поняття (сформовані відповідними словосполученнями) віднести до оцінних. На нашу думку, це: податки, збори (обов'язкові платежі), введені у встановленому законом порядку; будь-яка інша особа, яка зобов'язана їх (податки) сплачувати; фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів; досягнення податкового компромісу (момент такого компромісу – авт.). Зміст усіх цих понять розкрито в теорії кримінального/податкового права і у судовій практиці. Тому, такі поняття і категорії видаються відносно оціночними.

Наприклад, законодавець вживає таку терміносистему «податки, збори (обов'язкові платежі), введені у встановленому законом порядку». Це свідчить про те, що такі податки, збори (обов'язкові платежі) потрібно оцінювати на

предмет їх встановлення у законодавчому порядку, що можуть існувати податки, не встановлені законом? Перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів передбачено Податковим кодексом України та законами з питань митної справи. Оскільки місцевим радам надається право встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі (пункт 10.3 ПК), такі податки і збори можуть мати місце у тій чи іншій територіальній громаді. Саме цей аспект враховує суд при оцінці обов'язку платника податків сплачувати відповідні податки і збори.

Щодо суб'єктів кримінально караного ухилення від оподаткування, зокрема, й будь-якої іншої особи, яка зобов'язана їх (податки) сплачувати, є роз'яснення Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» [157]. Беззаперечним є той факт, що суб'єкт цього злочину є спеціальним – він повинен мати обов'язок по сплаті відповідного податку, збору (платежу). У свою чергу, з приводу змісту поняття «податковий обов'язок» відсутня наукова одностайність. Його розглядають у вузькому і широкому значенні [142, с. 202]. Законодавче розуміння платників податків представлено у статті 15 ПК України. При цьому, воно теж спирається на обов'язок із сплати податків та зборів і на поняття об'єктів оподаткування. Тож для визначення суб'єкта ухилення від оподаткування потрібно звертатися до різних дефініцій податкового права.

Обов'язковою умовою ухилення від оподаткування є наслідок у виді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів належних коштів. Відповідно до пункту 15 згаданої вище Постанови Пленуму Верховного Суду України, злочин, передбачений статтею 212 КК України, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених законодавством, а саме – з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж, що

відповідно до визначеного законом порядку вважається узгодженим і підлягає сплаті. Якщо закон пов'язує строк сплати з виконанням певної дії, то злочин вважається закінченим з моменту фактичного ухилення від сплати. У правовій позиції Верховного Суду України 1999 року мав місце аналогічний підхід до визначення моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів. У 2015 році була законотворча пропозиція щодо ототожнення процедури настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків зборів, інших обов'язкових платежів з процедурою завершення узгодження грошового зобов'язання (законопроект № 3448): під фактичним ненадходженням до бюджетів чи державних цільових фондів коштів пропонувалося розуміти несплату узгоджених грошових зобов'язань у встановлені законом строки (примітка до статті 212 КК). Проте, така ініціатива зазнала критики: «навіть умисні дії з несплати суми узгодженого грошового зобов'язання неможливо визначити як злочин за статтею 212 КК України, оскільки в такому випадку відсутній процес приховування чи заниження об'єкту оподаткування, оскільки його розмір, а так само і розмір належних до сплати податків, чітко визначено (узгоджено); процедура узгодження грошового зобов'язання запроваджена державою саме для фінансової відповідальності платника податків у разі несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та жодним чином не може впливати на застосування норм кримінально-процесуального законодавства; рішення контролюючого органу про визначення сум грошового зобов'язання платнику податків не містить жодних доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (механізму та способів ухилення тощо), а є лише документом адміністративного характеру, яким визначається розмір податків, не сплачених раніше, та розмір штрафних (фінансових) санкцій за таку несплату», – наголошували фахівці [145]. Нині, існує позиція, за якою без доведеного узгодженого податкового зобов'язання, що встановлено на підставі ППР, яке набрало чинності (тобто пройшло завершену процедуру оскарження) неможливе кримінальне провадження за статтею 212 КК. Отже момент закінчення умисного ухилення від оподаткування співпадає з першим

моментом періоду, який настає після завершення строку, відведеного законом на сплату відповідного податку.

Узгодження податкового зобов'язання впливає і на податковий компроміс: він вважається досягнутим після сплати платником податків узгодженого зобов'язання. Платник податків сплачує податкові зобов'язання, визначені в уточнюючому розрахунку та/або податковому повідомленні-рішенні, протягом 10 календарних днів із дня, наступного за днем узгодження. День узгодження – це день отримання документа: повідомлення про відсутність необхідності проведення документальної перевірки; довідки, яка підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку; податкового-повідомлення рішення, прийнятого за результатами перевірки. Такі роз'яснення надаються податковою службою [145].

Щодо порядку здійснення судового провадження КПК (Розділ IV) містить ряд оціночних понять, зокрема: об'єктивна неможливість; не відповідність вимогам Кодексу; в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини (щодо досудової доповіді – авт.); інші дії, необхідні для підготовки до судового розгляду; інші матеріали, надані суду (відмінні від документів і судових рішень – авт.); розумний строк (для проведення і завершення судового розгляду – авт.); спеціально обладнане приміщення; вмотивована ухвала; негативний вплив (рішення на судовий розгляд – авт.); недоцільність процесуальних дій; доказове значення; значний час; все, що не має значення для кримінального провадження; належний порядок; строк, необхідний для підготовки до захисту; достатні підстави (підстави, визначені судом достатніми); обґрунтовані сумніви; істотне значення для кримінального провадження; інша тяжка тривала хвороба; належна якість; справедливе судове рішення; покращення становища особи; навідні запитання; інші відомості, які важко зберегти в пам'яті; відомості, що мають значення для встановлення фактів і обставин кримінального провадження; незрозумілість судового рішення; інтереси кримінального провадження та ін.

Як вбачається, розуміння деяких понять залежить від розсуду, зокрема, суду, який визначає доцільність, розумність, вмотивованість, належність,

достатність тощо; зміст інших має сталий характер із певними межами наповнюючих поняття елементів (інтереси безпеки, інші матеріали, спеціальне приміщення, інша тривала хвороба тощо). Декілька вказаних понять пов'язані із строками – вживаються прикметники: розумний, значний, необхідний, достатній. Окремі оціночні поняття спираються на слово «значення»: доказове значення; значний час; все, що не має значення для кримінального провадження; істотне значення для кримінального провадження; відомості, що мають значення для встановлення фактів і обставин кримінального провадження.

Проведений аналіз показує, що ті чи інші категорії і поняття не завжди об'єктивно можуть відповідати своєму змісту. Наприклад, кримінальний процесуальний закон оперує категорією «негайність», яка вказує на момент виконання процесуальної дії – у той же час, зараз, відразу ж після чогось. Зокрема, у разі видалення обвинуваченого на весь час судового розгляду, судові рішення, яким закінчено провадження в суді, негайно оголошується обвинуваченому після його ухвалення (частина перша статті 330 КПК), тобто виходу суду з нарадчої кімнати. При цьому, виникає питання щодо алгоритму дій судді у такій ситуації і об'єктивної можливості негайного оголошення судового рішення при відсутності особи. Зрозуміло, що рішення суду потребує оголошення обвинуваченому без жодної затримки. Але таке мовне уточнення у наведеному прикладі не завжди може відображати реальний стан. Доцільніше, на нашу думку, вести мову про оголошення судового рішення без жодних зволікань.

У контексті оціночних понять кримінального процесуального закону привертають увагу поняття, які, на нашу думку, можна віднести до латентних. Це, наприклад, стосується строків, а саме початку відрахування деяких з них. Так, згідно частини першої статті 314 КПК суд не пізніше п'яти днів з дня його надходження призначає підготовче судові засідання. Ніби то чітко визначений термін. Проте, виникає питання: з якого моменту обчислюється строк призначення – з дня надходження обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру або

клопотання про звільнення від кримінальної відповідальності до суду чи до конкретного судді? В Інформаційному листі ВССУ «Про порядок здійснення підготовчого провадження відповідно до Кримінального процесуального кодексу України» від 3 жовтня 2012 року № 223-140/0/4-12 вказано, що ухвала про призначення підготовчого судового засідання постановляється не пізніше п'яти днів із дня надходження у провадження конкретного судді обвинувального акта чи інших, визначених законом документів. Дослідники відмічають, що такий підхід Вищого спеціалізованого суду не суперечить статті 314 КПК [7, с. 128]. Проте, терміни «суд» і «суддя» мають різне змістовне наповнення в ст. 3 КПК України. Наступне питання, як слушно зауважує О. Бабаєва, полягає в тому, «чи повинен суд протягом п'яти днів із дня реєстрації кримінального провадження провести підготовче судове засідання, чи протягом п'яти днів повинно тільки бути прийнято рішення про дату його призначення? Це питання є актуальним, бо на практиці суддя (суд) протягом цих п'яти днів приймає рішення про дату підготовчого судового засідання. Це відбувається тому, що за цей строк інколи неможливо забезпечити присутність усіх учасників кримінального провадження, та слід враховувати вимогу закону про те, що судове засідання не може бути призначено раніше, аніж за п'ять днів вручення обвинуваченому копії обвинувального акта» [7, с. 129]. Отже, оціночним характером наділений не сам процесуальний п'ятиденний строк підготовчого судового провадження, а розуміння початку його обліку.

Таким чином, вітчизняний КПК використовує різноманітні підходи до вживання оціночних понять, більшість з яких розкривається не стільки через вироблену судову практику (сталість), скільки через конкретні обставини відповідних кримінальних проваджень, у зв'язку з їх динамічним характером.

На окремих оціночних поняттях, важливих, насамперед, для судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, доцільно зупинитися докладніше.

Так, як зазначалося у попередніх підрозділах, характерним для досліджуваної категорії кримінальних проваджень є укладення угоди про визнання винуватості. При цьому, така угода можлива при вчиненні

кримінальних правопорушень, внаслідок яких шкода завдана лише державним чи суспільним інтересам. Терміносистема «державний/суспільний інтерес» є оціночною і у контексті податкових правопорушень звертає на себе особливу увагу. Насамперед, при ухиленні від оподаткування держава не доотримує відповідних коштів від податків, зборів (обов'язкових платежів) і виступає стороною угоди про визнання винуватості в особі прокурора, чим дотримуються положення частини четвертої статті 469 КПК. Наявність суспільного інтересу в забезпеченні швидшого судового провадження; суспільного інтересу в запобіганні, виявленні чи припиненні більшої кількості кримінальних правопорушень або інших більш тяжких кримінальних правопорушень – є обставинами, що враховуються прокурором при укладенні угоди про визнання винуватості (стаття 470 КПК). Суд відмовляє в затвердженні угоди, якщо: умови угоди не відповідають інтересам суспільства (частина сьома статті 474 КПК).

У Конституції України слово «інтерес» вживається 19 разів. При цьому, у більшості випадків йдеться про національні інтереси, інтереси національної безпеки, суспільні інтереси. Конституція як вищий правовий закон держави визначила зміст державних інтересів (хоча і не вказує на це прямо), шляхи та засоби їх здійснення, і, головне, в правовий спосіб закріпила їх підпорядкування потребам та інтересам суспільства. Саме захист прав і свобод людини є конституційним інтересом держави. У КПК слово «інтерес» згадується 104 рази, в основному відносно фізичної/юридичної особи. Про інтереси держави і/чи суспільства йдеться у контексті діяльності прокурора, підслідності (щодо тяжких наслідків державним чи суспільним інтересам, шкоди життєве важливим інтересам суспільства та держави), інституту угоди та міжнародного співробітництва.

Питання інтересів держави, державних інтересів, співвідношення із суспільними інтересами є загальнотеоретичними і мають дискусійне підґрунтя. Підтримуючи єдність «суспільних» та «державних» інтересів [27], але не тотожність цих понять, слід погодитися з тим, що інтерес держави покликаний забезпечити функціонування та розвиток суспільства. У Рішенні

Конституційного Суду України (8 квітня 1999 року, справа № 1-1/99) зазначено: «державні інтереси закріплюються як нормами Конституції України, так і нормами інших правових актів. Інтереси держави відрізняються від інтересів інших учасників суспільних відносин. В основі перших завжди є потреба у здійсненні загальнодержавних (політичних, економічних, соціальних та інших) дій, програм, спрямованих на захист суверенітету, територіальної цілісності, державного кордону України, гарантування її державної, економічної, інформаційної, екологічної безпеки, охорону землі як національного багатства, захист прав усіх суб'єктів права власності та господарювання, тощо». Також Конституційний Суд України констатує, що інтереси держави можуть збігатися повністю, частково або не збігатися зовсім з інтересами державних органів, державних підприємств та організацій чи з інтересами господарських товариств з часткою державної власності у статутному фонді. Проте держава може вбачати свої інтереси не тільки в їх діяльності, але й в діяльності приватних підприємств, товариств. У цьому підході відображається уся державна діяльність з оподаткування і її роль у задоволенні потреб суспільства.

З одного боку, «інтереси держави/суспільства» охоплюють широке і водночас чітко не визначене коло законних інтересів, які не піддаються точній класифікації, а тому їх наявність повинна бути предметом самостійної оцінки суду у кожному конкретному випадку. Проте, з іншого – інтереси держави і суспільства у надходженні доходів до бюджету від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є спільними – гарантування податкової безпеки і ствердження податкового правопорядку, а їх зміст аксіоматичним – забезпечення фінансування державних витрат, підтримання соціальної рівноваги в суспільстві, регулювання економічної сфери та інших об'єктів (реалізація усіх функцій податків). «Податки є основним джерелом наповнення бюджету країни й основою надання послуг, пов'язаних із соціальним захистом і забезпеченням, освітою та охороною здоров'я, правоохоронною діяльністю, створенням нових робочих місць і підтримкою зайнятості населення. Значення податкової безпеки є настільки великим, що недбалості, прорахунки та

негативні тенденції у цій сфері чинять негативний вплив не тільки на фінансову, але й на національну безпеку держави», – вказують дослідники [19, с. 34–35]. Фіскальний інтерес держави зумовлений необхідністю задоволення потреб суспільства. Тобто, будь-яке ухилення від оподаткування як завершене кримінальне правопорушення завдає шкоди і державним, і суспільним інтересам. Це є загальновідомим фактом і не підлягає окремому доказуванню. Наявність суспільного інтересу у швидкому завершенні кримінального провадження (за статтею 470 КПК) щодо ухилень від оподаткування теж має преюдиційне розуміння, адже основна мета держави – отримати доходи, вжити превентивних заходів щодо вчинення кримінальних правопорушень, виконати завдання кримінального провадження. Отже, державний/суспільний (публічний) інтерес у податкових правовідносинах має стійкий, сталий і закономірний характер. Процесуальна діяльність прокурора і судді у судовому провадженні щодо ухилення від оподаткування у певній мірі повинна переслідувати спільну мету – допомогти державі реалізувати податкову політику, гарантувати податкову безпеку, забезпечити баланс публічних і приватних інтересів. Поняття «державний/суспільний інтерес» у провадженнях щодо ухилень від оподаткування відразу набуває усвідомленого сенсу.

Таким чином, на проаналізованому прикладі видно, що деякі оціночні поняття у конкретних випадках, зумовлених особливостями кримінальних правопорушень та методикою їх розкриття, є оцінними за формою і аксіоматично визначеними (як загальновідомий факт) за змістом.

Підсумовуючи огляд оціночних категорій (понять) у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень, слід зазначити, що такі поняття і категорії залишаються необхідною складовою понятійно-категоріального апарату як у кримінальній процесуальній, так і кримінальній й податковій сферах. Такий законодавчий підхід узгоджується із стандартами якості закону, зокрема, й міжнародними, а також є позитивним чинником впливу на забезпечення режиму законності та правопорядку загалом і дотримання прав та свобод осіб в кримінальному провадженні. Використання оціночних понять гарантує стабільність і водночас динаміку кримінального

процесуального закону, оскільки при цьому ураховуються тенденції розвитку суспільних відносин без потреби внесення змін до КПК України.

### **2.3. Суддівський розсуд у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом податкових кримінальних правопорушень**

Правосуддя як суспільне явище складається не лише із системи заходів і прийомів діяльності судів, воно виступає і як суб'єктивне явище, що рухається правосвідомістю суддів.

Попри те, що слово «розсуд» у прив'язці до суду вживається у чинному КПК України лише один раз (щодо особливостей допиту малолітнього або неповнолітнього свідка чи потерпілого, частина перша статті 354), терміносистема «суддівський розсуд» є доволі розповсюдженою як у теоретико-методологічному, так і праксіологічному обігу.

Суддівський розсуд неодноразово ставав предметом наукового пошуку в межах загальнотеоретичних досліджень і галузевих, зокрема кримінальних процесуальних. Оскільки у переліку термінів статті 3 КПК не визначено його поняття, «виникає потреба звернутися до наукової літератури», – відзначають дослідники [108, с. 120]. Питання розсуду судді, внутрішнього переконання в кримінальному процесі на рівні дисертаційних робіт (здебільшого в рамках окремих підпунктів або процесу доказування) розглядалися такими вченими як: Вапнярчук В.В., Капліна О.В., Погорецький М.А., Попелюшко В.О., Смоков С.М., Тітко І.А., Удалова Л.Д. та ін.

Серед сучасних спеціальних дисертацій слід відмітити докторську роботу Торбаса О.О. (2021 р.) [186], в якій стверджується, що розсуд є однією із фундаментальних правових категорій, адже він дозволяє правозастосувачам використовувати нормативні положення відповідно до обставин, які склалися в конкретній правовій ситуації [186, с. 1]. А також дисертацію Малех І.Б. (2022 р.) [119], яка продовжує наполягати на відсутності комплексних досліджень «інституту суддівського розсуду» в кримінальному процесі [119, с. 2]. Недостатньо дослідженими питаннями щодо суддівського розсуду у

кримінальному провадженні авторка називає: «1) стан наукових досліджень та генеза з питань суддівського розсуду; 2) поняття суддівського розсуду та співвідношення його із засадами кримінального провадження; 3) види суддівського розсуду, їхні межі та класифікація; 4) прояв суддівського розсуду на різних стадіях кримінального процесу; 5) окрема думка судді як впливовий фактор щодо суддівського розсуду; 6) правові та моральні засади суддівського розсуду як фактор відповідальності суддів; 7) поняття суддівського розсуду у міжнародних стандартах, принципи та правила, пов'язані із його застосуванням, та вдосконалення законодавства України в питаннях суддівського розсуду з урахуванням практики ЄСПЛ» [119, с. 13].

Суддівський розсуд як повноваження, надане особі, яка володіє владою вибирати між двома чи більше альтернативами, коли кожна з них є законною, розглядався у наукових працях наприкінці 90-х рр. XX ст. [108, с. 121]. Науковці відзначали, що суддівський розсуд апріорі не є ні емоційним, ні розумовим станом. Це радше юридична умова, за якої суддя має право робити вибір із декількох варіантів. А. Барак використовує для пояснення цього явища таке порівняння: «Це начебто правовий шлях привів до роздоріжжя, і суддя повинен, не маючи ясного та точного стандарту для керівництва, вирішити, яким шляхом іти». Тобто автор наголошує на можливості вибору, а не на свободі, незалежній від будь-яких чинників. Він говорить про те, що розсуд передбачає «радше зону можливостей, аніж просто одну позицію» [108, с. 121].

В.В. Вапнярчук переконаний, що під судовим розсудом у кримінальному процесі необхідно розуміти «здійснюваний у регламентованому законом порядку специфічний вид правозастосовчої діяльності суду, сутність якого полягає у здійсненні з підстав, визначених законом, за вчасною волею вибору з декількох рівнозаконних альтернатив найбільш ефективної (дієвої), виходячи з визначених законом мети, завдань, принципів кримінального провадження, його конкретних обставин та сформованої доказової бази, а також керуючись морально-правовими категоріями справедливості, добросовісності, розумності та пропорційності» [28, с. 239].

Така позиція підтримується і Ламбуцькою Т.О., яка пропонує закріпити визначення поняття суддівського розсуду в КПК України як «різновид правозастосовчої діяльності суду, що здійснюється в регламентованому законом порядку та полягає у здійсненні з підстав, визначених законом, вибору з декількох рівнозаконних альтернатив найбільш ефективної (дієвої), з огляду на визначені законом мету, завдання, принципи кримінального провадження, його конкретні обставини та сформовану доказову базу, а також керуючись морально-правовими категоріями справедливості, добросовісності, розумності та пропорційності» [108, с. 122].

Аналіз наукових підходів до визначення поняття «судовий розсуд» провів у науковій публікації А. Бондюк [18]. Узагальнивши різні думки (починаючи з досліджень Євгена Ерліха), автором пропонується розглядати суддівський розсуд як ментальну форму (у перекладі на англійську «mental» означає розумовий, розумові здібності, такий, що належить до сфери інтелектуальної) [18, с. 425].

У сучасних дисертаційних роботах дослідницькі роздуми щодо цього поняття зводяться до такого.

О.О. Торбас вказує на удосконалення ним визначення поняття розсуду в кримінальному процесі в частині об'єднання таких ознак розсуду, як законність, відносна свобода, прийняття обов'язкових для виконання юридично значущих рішень, інтелектуально-вольовий характер, відповідність вимогам кримінального процесуального законодавства та врахування особливостей кожного конкретного кримінального провадження, а також із урахуванням детермінантів, які впливають на розсуд кожного уповноваженого суб'єкта кримінальних процесуальних правовідносин: засади кримінального процесу, професійний досвід правозастосувача, судова та слідча практика, моральні та етичні характеристики суб'єкта правозастосування [186, с. 6]. Серед положень наукової новизни автор стверджує, що здійснив класифікацію суддівського розсуду під час судового розгляду за функціональною спрямованістю на: «1) суддівський розсуд, що стосується порядку дослідження доказів (призначення проведення експертиз, визначення обсягу доказів для дослідження, участь у

допиті обвинуваченого, потерпілого, свідків тощо); 2) суддівський розсуд, що стосується порядку реалізації судового слідства (застосування заходів забезпечення кримінального провадження, доручення проведення слідчих (розшукових) дій, призначення допиту обвинуваченого в режимі відеоконференції тощо); 3) суддівський розсуд, що стосується забезпечення руху кримінального провадження (обмеження тривалості проголошення обвинувального акта, прийняття рішення про розгляд цивільного позову без цивільного позивача, прийняття рішення про зупинення судового провадження тощо); 4) суддівський розсуд, що стосується забезпечення здійснення судового розгляду (прийняття рішення про залучення запасного судді, визначення кількості присутніх в залі судового засідання тощо» [186, с. 4]. Тобто, класифікацію проведено за судовими діями, які складають процедуру судового розгляду.

І.Б. Малех представлено власну дефініцію «суддівський розсуд», під яким запропоновано розуміти нормативно закріплену інтелектуально-вольову діяльність судді, суду, яка є правозастосовною і полягає у виборі і прийнятті найбільш оптимального і правильного правового рішення з тих чи інших питань, здійснюється у процесуальній формі та визначених кримінальним процесуальним законодавством межах [119, с. 18].

Отже, дослідники підсумовують, що «в правовій доктрині розсуд тлумачиться залежно від: обсягу свободи, яким характеризується розсуд; мети застосування (необхідність прийняття законного, найбільш оптимального рішення, подолання невизначеності нормативно-правових актів); факторів, які мають впливати на розсуд (фактичні обставини конкретної справи (провадження), основні правові засади, внутрішнє переконання, добросовісність та мораль, воля законодавця, професійний досвід) тощо. При цьому доктринальне тлумачення сутності розсуду різними науковцями є однаковим, адже в більшості випадків воно базується на розумінні розсуду як способу прийняття відповідних рішень» [186, с. 23].

Категорія розсуду властива і податковій науці. Розсуд розглядається у податковому правозастосуванні [52], у податковому праві [161], у податково-

правовому регулюванні [106]. Ханова Н.О. досліджує дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування [195].

Слушною є думка М.П. Кучерявенка про позитивні і негативні риси розсуду. До негативних автор відносить порушення юридичної техніки, наслідком чого виникає необхідність і можливість у владних і зобов'язаних суб'єктів діяти за власним переконанням, до позитивних – необхідність забезпечення балансу приватного і публічного інтересів у сфері оподаткування [106, с. 37].

Поряд із наділенням податкових органів розсудом у виконанні їх повноважень, суд теж дослідники відносять до суб'єктів правозастосувального розсуду.

Таким чином, проведенням аналізом різних наукових визначень розсуду встановлено, що незалежно від обсягу змістовних елементів авторських розумінь, усі поняття у різних галузях об'єднує: правозастосовна діяльність, інтелектуально-вольовий характер, прив'язка до категорії «вибір», моральних засад, дискреції, переконання.

Системний аналіз юридично-нормативних приписів дає достатні підстави стверджувати, що термін «розсуд» вживається у них в поєднанні з термінами, які позначають процесуальні дії (акти) суду та/чи учасників процесу, з метою підкреслено чітко виразити наявність у їхнього суб'єкта певної свободи (права) на вчинення (прийняття) цих дій (актів).

Вирішення питання на власний розсуд називають дискрецією (латин.). Такий термін у приписах КПК не вживається. В практичному застосуванні термінології про дискрецію необхідно звернутися до Рішення № 1-рп/2007 Конституційного Суду України від 16 травня 2007 року у справі № 1-6/2007, в якому Суд застосував вислів: «самостійне (дискреційне) право». Також у Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 щодо здійснення дискреційних повноважень від 11.03.1980 р. під «дискреційним повноваженням» розуміється повноваження, яке надає органу певний ступінь свободи під час прийняття рішення, таким чином даючи йому змогу вибрати з

кількох юридично допустимих рішень те, що буде найбільш прийнятним (додаток, розділ II, абз. 3).

Суддівський розсуд пронизує усю діяльність судді у кримінальному провадженні і через формування переконання у справедливості призводить до ухвалення відповідного рішення. Розсуд безпосередньо впливає на доказування і використання оціночних понять.

У судовому провадженні розсуд судді (суду) можна розглядати у контексті: (1) керування процесами (процедурами) підготовчого судового провадження, судового розгляду, апеляційного/касаційного провадження; (2) доказування (оцінювання доказів) і проведення відповідних судових дій; (3) ухвалення остаточного рішення у кримінальному провадженні.

Пов'язаною із розглядуваним поняттям, але як доводять теоретики – нетотожною, є категорія «внутрішнє переконання», яка має регламентацію в частині першій статті 94 КПК: «... суд за своїм внутрішнім переконанням, яке ґрунтується на всебічному, повному й неупередженому дослідженні всіх обставин кримінального провадження, керуючись законом, оцінює кожний доказ з точки зору належності, допустимості, достовірності, а сукупність зібраних доказів – з точки зору достатності та взаємозв'язку для прийняття відповідного процесуального рішення».

Окрім того у кримінальному процесуальному законі закріплено: «... суд відмовляє у застосуванні запобіжного заходу, якщо слідчий, прокурор не доведе, що встановлені під час розгляду клопотання про застосування запобіжних заходів обставини, є достатніми для переконання, що жоден із більш м'яких запобіжних заходів, передбачених частиною першою статті 176 КПК, не може запобігти доведеним під час розгляду ризику або ризикам» (частина третя статті 176); у клятві присяжного йдеться про «керування законом, своїм внутрішнім переконанням і совістю» (частина друга статті 388).

Оцінка доказів за внутрішнім переконанням спирається на теоретико-методологічні розробки, відповідні закони логіки, психології, тощо. Окрім цього, кримінальний процесуальний закон регламентує для судді деякі обов'язкові правила, підкреслюючи випадки щодо його переконання. Зокрема,

суддя зобов'язаний відмовити у застосуванні запобіжного заходу, якщо не буде доведено, що встановлені під час розгляду клопотання про застосування запобіжних заходів обставини, є достатніми для переконання, що жоден із більш м'яких запобіжних заходів не може запобігти доведеним під час судового розгляду ризику або ризикам (частина третя статті 176 КПК).

Отже, з одного боку, переконання має ґрунтуватися на достатніх доказах, а з іншого – обмежуватися законною діяльністю, законним способом їх отримання.

Розсуд судді і внутрішнє переконання є, на нашу думку, однопорядковими (нетотожними) поняттями в кримінальному провадженні і покладаються в основу ухвалення рішень суддею (судом). Попри їх зв'язок і відносну законодавчу синонімічність, розсуд сприймається нами як триваючий процес, що супроводжує вчинення процесуальних дій та ухвалення рішень на усіх стадіях і етапах судового провадження. Переконання ж видається результатом суддівських суджень, суддівського розсуду у правильності, справедливості рішення. Внутрішнє переконання судді є правовою категорією, що забезпечує функціонування судді в межах наданих йому прав і обов'язків, які не перекручують самостійного сприйняття і розуміння суддею об'єктивної дійсності, що стала предметом дослідження в суді. Вимоги, які визначають параметри внутрішнього переконання, – це свобода і обґрунтованість [73, с. 55]. З огляду на розуміння понять «правова категорія», «правовий інститут», суддівський розсуд й внутрішнє переконання судді є, на нашу думку, правовими категоріями і відносити їх до правових інститутів або несвідомо вживати терміносистему «інститут суддівського розсуду» [119, с. 2] видається некоректним.

Хоча процес формування суддівського переконання і є суб'єктивним, проте він зумовлений досить чіткими і конкретними положеннями норм законодавства, зокрема кримінального і кримінального процесуального [73, с. 56]. Свободу та незалежність внутрішнього переконання судді не слід тлумачити як право на свавільне чи нічим не обмежене рішення. Переконання може вважатися по-справжньому вільним лише тоді, коли воно є об'єктивно

обґрунтованим, точним і достовірно відображає встановлені обставини, що мають юридичне значення. Водночас обґрунтованість є невід'ємною складовою справжнього внутрішнього переконання судді.

Питання, чи суддівський розсуд має межі, є дискусійним, оскільки воно пов'язане, насамперед, із незалежністю судді.

Серед чинників, які тією чи іншою мірою впливають на процес реалізації правозастосувального розсуду, дослідники слушно виділяють: зміст юридичних норм, обставини конкретної справи, свідомість правозастосувального суб'єкта й інші соціальні фактори, якими характеризується ситуація правозастосування. Зовнішньою формою прояву результату впливу таких детермінант на правозастосувальне рішення є його мотивація (обґрунтування), в якій компетентний суб'єкт зобов'язаний викласти свої аргументи стосовно причин, котрі спонукали його до прийняття саме такого, а не інакшого рішення [165, с. 8].

Метою розсуду можна назвати вибір (визначення) найоптимальнішого варіанту рішення (дії) з кількох юридично допустимих його (її) варіантів. Методи такого розсуду об'єктивно не можуть бути абсолютними, вони залежать не лише від правових чинників. Разом із тим, процес суджень відбувається в «оболонці» правил кримінального процесуального закону, загальних засад теорії права і процесу, виробленої правозастосовної практики. Чинне законодавство містить «паритет» гарантій, які, з одного боку, гарантують незалежність суду у його діяльності від тиску інших державних органів і посадових осіб, а з іншого – запобігають можливості суб'єктивізму самого судді (суду) в процесі здійснення своїх професійних обов'язків [124, с. 2].

Розсуд супроводжується оцінкою доказів. Переконання ж слід розцінювати як впевненість (абсолютну для судді) у: правильності/неправильності застосування визначеної законом правової процедури слідчим, дізнавачем, прокурором, слідчим суддею, іншими учасниками кримінального провадження; правильності (справедливості) рішення судді.

У суддівській діяльності важливе значення має баланс між передбаченими законом правилами здійснення кримінального провадження, незалежністю судді і його розсудом. На забезпечення цього балансу впливає ефективна система стримувань і противаг, високий рівень правової культури та юридичної професії. З огляду на визначальну роль судового рішення у забезпеченні захисту гарантованих Конституцією України прав і свобод людини, правопорядку та дотримання принципу верховенства права, постановлення неправосудного судового акта є надзвичайно небезпечним для суспільства та держави, оскільки, завдаючи шкоду безпосередньо суб'єктам правовідносин, такі рішення сприяють девальвації у суспільній свідомості права і законності, ігноруванню законів, недооцінці їх регулятивної соціальної ролі тощо.

Оскільки терміносистема «розсуд суду» стосується його діяльності, повноважень, виконання процесуальної функції, то вона є дотичною (синонімічною) із словосполученням «власна ініціатива», яке притаманне КПК України. Так, суд за власною ініціативою може прийняти процесуальні рішення/виконати процесуальні дії у випадках, передбачених положеннями КПК: ч. 1 статті 119, ч. 2 статті 140, ч. 2 статті 144, ч. 3 статті 1576, ч. 9 статті 182, ч. 5 статті 314, ч. 2 статті 336, ч. 5 статті 338, ч. 9,14 статті 352, ч. 1 статті 356, ч. 1 статті 358, ч. 4 статті 365, ч. 1 статті 379 та ін. Більшість цих дій і рішень стосуються доказової діяльності у судовому розгляді. Отже, суд, обираючи передбачене кримінальним процесуальним законом правило поведінки, перебуває перед вибором, проявляє ініціативу у визначених межах, застосовує розсуд і приходить до переконання вчинити саме таким чином. Якщо проаналізувати положення КПК, побачимо, що значна кількість дій суду розкривається через дієслово «може», тобто за суб'єктивним бажанням суддів. Проте, така власна ініціатива все одно має межі – закріплені законом, що гарантує реалізацію принципу верховенства права: «поза повноваженнями суду дискреція губить будь-який юридичний сенс, оскільки втрачає властивості державно-правового явища», – стверджує О. Сеньків [174]. Широта суддівського розсуду охоплює той простір процесуальних правовідносин, що

обмежується рамками допустимості діяти альтернативно. Дискреційні повноваження розглядаються як іманентна властивість судової влади («inherent power of the court») і зарубіжними дослідниками [222].

Верховний Суд роз'яснив, що поняття судової дискреції (судового розсуду) у кримінальному провадженні охоплює повноваження суду (права та обов'язки), надані йому державою, обирати між альтернативами, кожна з яких є законною, та інтелектуально-вольову владну діяльність суду з вирішення у визначених законом випадках спірних правових питань, виходячи із цілей та принципів права, загальних засад судочинства, конкретних обставин справи, тощо (постанова від 01.02.2018 у справі № 634/609/15-к).

Європейський суд з прав людини також визнає наявність дискреційних повноважень у національних судів, що підтверджується, зокрема, у справі «Довженко проти України». У своїх рішеннях ЄСПЛ наголошує на необхідності визначення правомірності, меж, способів і обсягу реалізації свободи оцінки, якою наділені судові органи, виходячи з того, наскільки такі дії узгоджуються з принципом верховенства права. Гарантією дотримання цього принципу виступає, серед іншого, належна аргументація прийнятого рішення в процесуальних актах суду.

Основою для використання судового розсуду при встановленні міри покарання слугують: кримінально-правові санкції, що є відносно визначеними (із чітко встановленими межами покарання) або альтернативними (містять кілька можливих видів покарань); основні правові принципи; норми, які прямо надають суду право вибору (із використанням формулювань на кшталт «може», «вправі»); терміни та категорії, які мають множинне тлумачення або не закріплені нормативно, як-от «особа винного», «щире каяття» тощо; поняття оціночного характеру, роз'яснення яких нормується не законом, а внутрішнім правовим усвідомленням суб'єкта правозастосування. Це, зокрема, стосується врахування пом'якшувальних чи обтяжуючих обставин (статті 66, 67 КК України), оцінки «інших обставин справи», а також прийняття рішення щодо можливості виправлення особи без фактичного відбування покарання (що важливо для застосування статті 75 КК України). Індивідуалізація покарання

при цьому полягає у конкретному визначенні його виду та розміру з урахуванням характеру злочину та особистості винного.

Підстави судового розсуду визначають як нормативне підґрунтя, яке дає можливість суду для дискреційного застосування правових норм (хоча подекуди дослідники вказують на джерела судового розсуду, види судового розсуду, тощо) [125].

За критерієм волевиявлення законодавця розрізняють: безпосередні підстави судового розсуду (безпосереднє закріплення волі законодавця на надання суду дискреційних повноважень); опосередковані підстави (недоліки законодавства, випадки існування судового розсуду з мовчазної згоди законодавця) та допоміжні (загальний зміст, мета та взаємозв'язки правових приписів нормативно-правових актів) [165]. Також, деякі дослідники вказують на: (1) свідомі законодавчі підстави судового розсуду: оцінні поняття; відносно-визначені норми, альтернативні норми, терміни, що використовуються законодавцем для наділення суб'єкта владних повноважень дискреційним повноваженням (слова «може», «має право», «за власної ініціативи», тощо) і (2) ненавмисні: прогалини та колізії, нечіткість положень закону («невизначеність мови законодавства», «неконкретність правових норм», «дефект законодавчої техніки», «законодавчі конструкції, які складно зрозумілі або неможливі до застосування») [125].

Разом з тим, окремі названі вище підстави, в теорії права не є виключними і часто викликають дискусію. Зокрема, це стосується питання про допустимість визнання прогалин у праві та колізій між нормами як підстав дискреції. Так само відсутня єдність щодо співвідношення «підстав дискреції» та «меж дискреції».

Таким чином, із проведеного аналізу вбачається «потужний» синонімічний ряд у понятійно-категоріальному апараті теоретико-правової конструкції «розсуд в кримінальному процесуальному праві»: судовий розсуд, дискреція, ініціатива суду, внутрішнє переконання. Непослідовність вжиття цих термінів в кримінальному процесуальному законі не сприяє однаковому правозастосуванню і спонукає до дискусії щодо їх співвідношення.

Оскільки використані законодавцем в нормах кримінального і податкового права поняття і категорії із оціночним змістом є відносно оціночними, то саме у їх розумінні, як доведено у попередньому підрозділі дисертації, найбільше проявляється суддівський розсуд. І саме у цьому контексті доцільно вести мову про суддівський розсуд у тлумаченні оціночних категорій і понять. При виборі судом варіанту дії/рішення, визначених КПК, тлумачення, як таке, що відображає розуміння відповідного процесу чи явища, не відбувається (наприклад, щодо видалення особи із судового засідання, щодо розгляду справи за відсутності учасника судового розгляду, щодо обрання того чи іншого запобіжного заходу тощо). Суддя на підставі розсуду, що призвів до переконання у правильності, обирає один/декілька варіантів із визначених законом. З'ясування змісту категорії, поняття, терміносистеми (що є в основі тлумачення) відбувається за необхідності застосувати це поняття до конкретної ситуації, зумовленої вчиненням кримінального правопорушення. Це відбувається під час міркувань щодо елементів предмета доказування, їх оцінки. Отже, на нашу думку, розсуд не завжди має наслідок – правотлумачення понятійно-категоріального апарату. Таке тлумачення забезпечує з'ясування дійсного змісту поняття (категорії, терміну), подолання правової невизначеності і сприяє законності правозастосовної діяльності, обґрунтованості й належної вмотивованості судових рішень. Суддя, як відомо (окрім Верховного Суду), у конкретному кримінальному провадженні здійснює неофіційне судове тлумачення, зокрема, казуальне (прецедентне). Також необхідно вказати на ознаку повторюваності такого тлумачення: схожі обставини інших кримінальних правопорушень, наприклад, податкових, тлумачаться суддею однаково, що розвиває прецедентну практику і знижує «якість» судового розсуду (який може перетворюватись у аксіоматичне сприйняття аналогічних фактів і обставин кримінальних проваджень).

Окрім того, у наукових доробках, здебільшого, тлумачення розглядається у контексті правових норм, тоді як у судовій практиці вживається терміносистема «тлумачення поняття»: наприклад, в Огляді судової практики Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду (2021 р.) [139]

йдеться про: телеологічне тлумачення, довільне тлумачення, вузьке тлумачення поняття; а також зазначається, що «правозастосовник має підстави вважати оціночним поняття «особа, уповноважена на виконання функцій держави» і встановлювати його зміст за правилами тлумачення».

Варто відмітити, що розсуд судді (суду) у тлумаченні понять і категорій права достатньою мірою зумовлений видом кримінального правопорушення (наприклад, податкового), а переконання – досить індивідуалізоване, адже воно формується відносно: конкретного кримінального провадження (кримінальної справи), кожного елемента предмета доказування у ньому, усіх рішень суду. На суддівський розсуд безпосередньо впливає виклад норми в кримінальному законі (особливо така ознака як альтернативність, зокрема при визначенні міри покарання або вирішенні питання про звільнення від кримінальної відповідальності (наприклад, частина четверта статті 212 КК України)), правова регламентація тих чи інших питань (наприклад, частини п'ятої, шостої статті 212 КК України) і вироблена методика розслідування та судового розгляду відповідних різновидів кримінальних правопорушень.

Правильне застосування кримінального закону передбачає його глибоке знання, системне розуміння та правильне й одностайне тлумачення відповідних ознак (елементів складу злочину; діяння, що не є злочинним; пост-кримінальної поведінки особи), якщо вони не розкриті в самому законі [192, с. 39]. Тлумачення кримінального закону має принципове значення для кримінально-правової кваліфікації, оскільки є її необхідною складовою.

Необхідність тлумачення кримінального закону при кримінально-правовій кваліфікації податкових правопорушень зумовлена тим, що (на прикладі статті 212 КК України): (1) кримінально-правові норми мають загальний та абстрактний характер, у зв'язку з чим їх застосування до конкретного випадку потребує відповідного тлумачення: зокрема, вказано на податки, збори (обов'язкові платежі), що входять в систему оподаткування, введені у встановленому законом порядку; ухилення вчинене службовою особою підприємства, установи, організації або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою

іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати; діяння має призвести до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (великих, особливо великих) розмірах; (2) кримінально-правові норми містять поняття і терміни інших галузей права, що потребують спеціальних знань, зокрема фінансового і податкового: податковий компроміс; узгоджена сума збору; одноразова (спеціальна) добровільна декларація; декларування активів; база оподаткування; (3) стаття містить норми з бланкетними диспозиціями: підрозділ 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України; підрозділ 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України; (4) у статті наявні норми з оціночними ознаками (п. 2.2. дисертаційної роботи).

Окрім того, у КК можна спостерігати колізії та конкуренції кримінально-правових норм, подолання яких при кримінально-правовій кваліфікації потребує і тлумачення таких норм; недоліки законодавчої техніки та руйнування системності кримінального закону у зв'язку із частими змінами та доповненнями.

Методика використання суддівського розсуду і внутрішнього переконання при отриманні матеріалів кримінального провадження щодо податкового правопорушення (на прикладі статті 212 КК України) у класичному варіанті може бути представлена наступним алгоритмом дій:

(1) суддя, отримавши обвинувальний акт або клопотання про звільнення від кримінальної відповідальності, у п'ятиденний термін вивчає матеріали кримінального провадження, розмірковує, кого з учасників провадження викликати в суд і призначає підготовче судове засідання;

(2) виконавши вимоги, передбачені статтями 342-345 КПК (процедурно-організаційного характеру), і з'ясувавши в учасників судового провадження їх думку щодо можливості призначення судового розгляду, суддя приймає одне із рішень, передбачених частиною третьою статті 314 КПК;

(3) суддя виконує дії з підготовки до судового розгляду – за статтями 315–317 КПК;

(4) відбувається судовий розгляд за встановленою § 3 глави 28 процедурою і суддя (головуючий), використовуючи розсуд, керує його проведенням та приймає процесуально-організаційні рішення;

(5) на підставі внутрішнього переконання ухвалюється підсумкове судове рішення.

При цьому розсуд судді чітко обмежений: процесуальними строками підготовчого судового провадження; обсягом наявних матеріалів і відповідністю їх закону (зокрема й угоди); підставами для обрання, зміни, продовження чи скасування заходів забезпечення кримінального провадження; необхідністю дотримання процедурних правил і засад кримінального судочинства; підставами зупинення судового провадження; межами судового розгляду; таємницею наради суддів; а також наявністю фактів: (а) сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відшкодування шкоди, завданої державі їх несвоєчасною сплатою (до притягнення особи до кримінальної відповідальності); (б) досягнення податкового компромісу); (в) придбання (формування джерел придбання), створення, одержання, використання об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору.

Разом із тим, суддівська дискреція проявляється через: визначення розумності строку судового розгляду; вирішення клопотань учасників судового провадження (є залежність від обставин); застосування правила щодо незмінності складу суду (за наявності визначених законом умов); з'ясування тривалості судового розгляду і доцільності призначення запасного судді; рішення про привід обвинуваченого та/або ухвалу про накладення на нього грошового стягнення; застосування заходів до порушників порядку судового засідання (за наявності підстав); призначення судової експертизи; проведення слідчих (розшукових) дій; проведення процесуальних дій у режимі відеоконференції (за наявності підстав і умов); визнання недоцільним дослідження доказів щодо тих обставин, які ніким не оспорюються; допит свідка з урахуванням забезпечення йому заходів безпеки, а також залишення свідка після допиту у залі судового засідання; допит неповнолітнього свідка чи

потерпілого; виклик для допиту експерта; вирішення питань при ухваленні вироку (іншого рішення). Отже, навіть дискреційні, на перший погляд, повноваження суду (судді) не є абсолютними, а, здебільшого, залежать від певних умов, підстав і обставин. Також суддівський розсуд обмежується правовими позиціями Верховного Суду щодо розгляду цієї категорії кримінальних проваджень.

Підсумовуючи, слід зазначити, що суддівський розсуд і похідні від цієї категорії поняття й терміни, з одного боку є доволі досліджуваними об'єктами, які мають значне теоретико-методологічне підґрунтя, а з іншого – вони не втрачають своєї актуальності, з огляду на специфічні риси різновидів кримінальних правопорушень та особливості судової діяльності щодо їх розгляду.

#### **2.4. Оцінка відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень**

Судове рішення щодо кримінального податкового правопорушення актуалізує податкові правовідносини між податковим органом та платником податків, допомагає реалізувати права особи і зобов'язує до виконання обов'язків. Через судове рішення відображається воля держави у розв'язанні суспільно-правового конфлікту, результат реалізації судом своєї процесуальної функції; порівнюється вітчизняна судова практика із практикою ЄСПЛ; оцінюється рівень довіри народу до судової влади в цілому.

Зазвичай, у різного роду дослідженнях вказується на наявність об'єктивних і суб'єктивних чинників судових помилок при розгляді тих чи інших кримінальних проваджень. Перші пов'язують із: недосконалістю нормативно-правової бази (колізії податкового законодавства, судоустрійного, процесуального, відсутність єдиної правової позиції у вирішенні окремих питань); організацією діяльності суддів («завалення» судів юрисдикційними матеріалами, «масове» оскарження податковими органами судових рішень, ухвалених не на їх користь, введення штрих-коду судових рішень). Проблеми з

елементами суб'єктивізму, попри індивідуальне розуміння значимості статусу судді у суспільстві, категорії «справедливість», знання законодавчих положень, уміння досліджувати докази і приймати рішення та інші особистісні ознаки, вбачаються у відсутності «традиції» максимально використовувати надані суду можливості під час судового розгляду, не дотриманні таємниці нарадчої кімнати, поверховість в обґрунтуванні і мотивації ухвалення відповідних судових рішень. Отже, проблеми ефективного використання інституту судових рішень мають як матеріальний, так і процесуальний (процедурний) характер [196, с. 134].

Наявність проблем у правозастосовчій діяльності щодо використання того чи іншого правового інституту, зазвичай, стверджується науковцями і практиками, відображається у правових позиціях вищих судових інстанцій. З практичної точки зору, визначаються типові недоліки ухвалення судових рішень з представленням статистичних даних і наведенням прикладів судової практики.

Вищестоящі суди періодично приділяли увагу судовим рішенням в кримінальному провадженні. Як правило, аналізуючи якість складання суддями процесуальних документів в кримінальному провадженні, Верховний Суд, Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ наголошували на необхідності постійного удосконалення стилю підготовки судових рішень, викладення їх офіційно-діловою мовою, юридично грамотно, з коротким, точним та ясним описом обставин справи, результатів дослідження доказів і висновків суду. Основні зауваження щодо підготовки судових рішень у першій інстанції, здебільшого, стосуються: законності, обґрунтованості і вмотивованості вироку та ухвали, їх структури та послідовності викладення обставин кримінального провадження. При цьому, у таких узагальненнях діяльності судів першої інстанції, поряд із розглядом їх помилок, містилися детальні рекомендації щодо змісту всіх частин судових рішень, що, безперечно, сприяло удосконаленню судового правозастосування.

Останнім часом не спостерігається активності в узагальненні судової практики кримінального провадження у справах щодо податкових

правопорушень – відсутні: оновлення щодо вимог до рішень суду у кримінальному провадженні; виокремлення вивчення практики розслідування та судового розгляду цих справ. Можливо, такий стан пояснюється тим, що до судового провадження надходить невеликий відсоток кримінальних проваджень, в яких ставиться питання ухвалення вироку: так, у 2021 році судами у першій інстанції розглянуто 72 кримінальні провадження по статтях 212, 212-2 КК України і ухвалено 16 вироків; у 2022 році – лише 49 проваджень і 5 вироків (зважаючи на воєнний стан). Нині, щодо «податкових справ» мають місце як обвинувальні, так і виправдувальні вирoki, а також звільнення від кримінальної відповідальності. Але, попри незначну судову практику щодо цих кримінальних проваджень, податкові правопорушення вважаються одними із складних об'єктів дослідження і доказування. Тому не можна допускати зниження уваги до їх розгляду. Це підтверджується і позиціями Верховного Суду щодо різних аспектів провадження відносно податкових правопорушень, а також активним висвітленням судової практики представниками адвокатури [146]. Останні звертають увагу на обставини, які потрібно враховувати зокрема й у судовому провадженні задля забезпечення захисту платника податків.

Досліджуючи визначені у плані дисертаційної роботи питання, нами теж вказувалось на певні суперечності, прогалини, колізії, існування яких гальмує належне використання понятійно-категоріального апарату у судовому провадженні щодо кримінальних податкових правопорушень. Це проблеми теоретичного характеру, зумовлені відсутністю однакового розуміння понять, терміносистем, і проблеми нормативно-правового характеру – зумовлені неоднозначністю кримінального, кримінального процесуального, податкового законів. Зокрема, це питання: відсутності унормування окремих термінів і понять (наприклад, «процесуальні функції»); не виділення підетапу «судове дослідження (судове слідство)»; дискусійність змістовного наповнення правової категорії «підготовче провадження» і поняття «судове засідання»; визначення окремих термінів категоріально-понятійного апарату судового провадження у кримінальному процесуальному законі через інші терміни; різне значення спільних за формою та змістом термінів; співвідношення

кримінальних, кримінальних процесуальних і податкових термінів (наприклад, податкового компромісу і звільнення від кримінальної відповідальності, реабілітуючих/нереабілітуючих обставин); володіння спеціальними знаннями у сфері оподаткування; змістовного наповнення оціночних понять; теоретико-правової конструкції «розсуд в кримінальному процесуальному праві» та ін.

Оцінка використання судом понятійно-категоріального апарата у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень може бути відображена через приклади судової практики, з акцентом на відповідні проблемні правозастосовні питання.

Так, однією із особливостей, характерних кримінальному провадженню щодо податкових правопорушень, як вже зауважувалося, є паралельне оскарження ППР в порядку адміністративного судочинства. Як наголошують правозахисники, питання співвідношення процедури початку кримінального провадження щодо ухилення від сплати податків та притягнення винних до кримінальної відповідальності за такі правопорушення з процедурою визначення грошового зобов'язання платника податків шляхом прийняття відповідного рішення контролюючим органом та його подальшого оскарження, тобто з узгодженістю грошових зобов'язань, є досить складним для сприйняття та розуміння, а тому завжди викликало гострі дискусії навіть у середовищі фахівців та практикуючих юристів-податківців [145; 146].

Суддя має чітко усвідомлювати, що процедура притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів не повинна змішуватись із процедурою узгодження податкового зобов'язання. Хоча процес кримінального переслідування посадових осіб підприємств і процедура визначення та погодження податкового зобов'язання (включаючи оскарження в порядку адміністративного судочинства) перебувають у взаємозв'язку, вони мають абсолютно різну юридичну природу. Вони розрізняються за призначенням, правовими механізмами реалізації, метою, формами впливу та юридичними наслідками. Тому сума несплачених податків, що фігурує у кримінальному провадженні, не

є ідентичною погодженому податковому зобов'язанню і не може використовуватися як основа для кримінального переслідування.

Документ, складений за результатами податкової перевірки, в якому зафіксовано порушення податкового законодавства з боку платника, лише констатує факт правопорушення, описує його механізм, але сам по собі не створює для платника податків жодних обов'язків адміністративного характеру. Наприклад, акт перевірки не покладає на платника обов'язку сплатити зазначену суму заборгованості, не передбачає внесення змін до реєстраційних чи облікових даних підприємства і не є підставою для визнання податкової заборгованості. Для реалізації адміністративного впливу щодо порушень, виявлених у ході документальної перевірки, законодавство передбачає окрему процедуру погодження суми податкових зобов'язань та порядок їх примусового стягнення.

Разом із тим, позитивне рішення адміністративного суду, що підтверджує правильність обліку господарських операцій, напряму впливає на обґрунтування рішення про виправдання особи. Наприклад, слідчий направляє справу до суду, не чекаючи результатів судового рішення адміністративного суду. Пізніше директор підприємства долучив рішення про скасування ППР вже під час розгляду справи за його обвинуваченням. Суд виправдав особу, оскільки адміністративний суд дійшов висновку про скасування ППР на підставі аналізу частини доказів, якими прокурор намагався довести вину особи (вирок Кагарлицького районного суду у справі від 12.12.2016 № 368/634/15-к).

Але на таку судову діяльність витрачається час і суддя має відповідне навантаження щодо вивчення матеріалів провадження. Задля процесуальної та ресурсної економії вбачається за доцільне запровадити особливості для цієї категорії кримінальних проваджень: обмежити строки подання скарг в адміністративний суд щодо узгодження ППР при початку кримінального провадження; визначити скорочений порядок адміністративного розгляду; на період вирішення справи адміністративним судом надати можливість зупинення кримінального провадження.

Окрім того, необхідно зважати на те, що один лише акт перевірки не є автоматичним підтвердженням вчинення кримінального правопорушення (злочину) щодо ухилення від сплати податків. Він повинен сприйматися поряд з іншими обставинами (об'єктивними і суб'єктивними), які можуть свідчити про наявність складу такого кримінального правопорушення (складу злочину). Тут серед основних понять особлива увага приділяється умислу обвинуваченого. Про його наявність можуть свідчити, зокрема: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо. Усі ці дії пов'язані (впливають) із податковою сферою та її понятійно-категоріальним апаратом, правильне розуміння якого і відображення у рішенні судді впливає на законність останнього.

Так, у постанові Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду (18.01.2022 р. по справі № 711/1481/20, провадження № 51-4897км21) йдеться про притягнення до кримінальної голови правління та головного бухгалтера підприємства, які за версією обвинувачення, за попередньою змовою шляхом заниження ставки земельного податку та неподання податкових декларацій з плати за землю до Державної податкової інспекції умисно ухилилися від сплати земельного податку в особливо великих розмірах, а також за попередньою змовою відобразили в податковій декларації з плати за землю завідомо неправдиві відомості щодо ставок та сум земельного податку за відповідний рік, які подали в електронному вигляді із застосуванням електронного цифрового підпису засобами телекомунікаційного зв'язку до ДПП. ККС ВС залишив без задоволення апеляційну скаргу прокурора та залишив без змін виправдувальний вирок суду першої інстанції за ч. 3 ст. 212, ч. 2 ст. 28 ч. 1 ст. 366 КК України (у зв'язку з відсутністю у діях складу кримінального правопорушення) та ухвалу суду апеляційної інстанції.

У своїй постанові Касаційний кримінальний суд Верховного Суду зазначив, що виправдані особи в усіх судових інстанціях послідовно пояснювали: оскільки в рішеннях відповідних сільських рад не містилося норм, які б прямо регулювали питання землекористування згаданого підприємства, вони сплачували податки згідно з вимогами податкового законодавства. При цьому сільські ради не мали до них жодних претензій. Лише після складання акту перевірки податковими органами виникли претензії з їхнього боку. Підприємство, у свою чергу, оскаржило відповідне рішення податкового органу в судовому порядку, і на момент винесення постанови тривав розгляд справи в апеляційному адміністративному суді.

З огляду на те, що питання щодо настання реальних збитків у вигляді ненадходження податкових коштів до бюджету все ще перебуває на розгляді в судах адміністративної юрисдикції, ККС ВС дійшов висновку про неможливість на цьому етапі встановити наявність обов'язкового елементу складу кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України. Це, своєю чергою, свідчить про передчасність правових висновків, до яких дійшли суди нижчих інстанцій.

Крім того, колегія суддів зазначила, що незалежно від остаточного вирішення податкового спору, обвинувачені мали обґрунтовані підстави вважати, що діяли в межах вимог податкового законодавства. Це свідчить про добросовісність їхньої поведінки у взаєминах із податковими органами та про відсутність умислу на введення в оману державних органів щодо податкових зобов'язань. Таким чином, обвинувачення не змогло довести умисел як необхідну частину складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, поза розумним сумнівом.

Суд окремо наголосив, що сам факт несплати податку або його неповної сплати не може автоматично вважатися підставою для притягнення особи до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Для того, щоб кваліфікувати діяння за статтею 212 КК необхідно довести, що особа усвідомлювала свій обов'язок сплатити податок у встановленому розмірі та

усвідомлено не виконала цей обов'язок, вдаючись до активних дій з метою його уникнення.

У цьому провадженні також висловлена окрема думка судді ККС ВС Антонюк Н.О. На її переконання, у кримінальних провадженнях за статтею 212 КК України має бути обов'язково визначено наявність прямого умислу конкретно на ухилення від сплати податків, так як не кожне порушення податкового обов'язку становить злочин. Водночас суддя вважає, що суди попередніх інстанцій дійшли суперечливих висновків, а ключове питання щодо суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення залишилось поза їхньою увагою. Зокрема, ні суд першої, ні апеляційної інстанції не надали оцінки наявності або відсутності умислу в діях обвинувачених, що є обов'язковою умовою кваліфікації за ст. 212 КК. Натомість висновки про відсутність складу злочину сформульовані вже касаційним судом, що, за переконанням судді, суперечить положенням ч. 1 ст. 433 КПК України, відповідно до яких касаційний суд не має повноважень самостійно встановлювати фактичні обставини, не з'ясовані у рішеннях судів нижчих інстанцій. З урахуванням наведеного, суддя дійшла висновку про необхідність скасування рішень попередніх інстанцій та повернення провадження на новий судовий розгляд першою інстанцією.

Ще однією особливістю досліджуваної категорії кримінальних проваджень є проведення економічної експертизи, на що суди постійно звертають увагу. Ключові наслідки для рішення суду (зокрема й виправдання особи) мають: порядок проведення експертизи, строки, документи, які досліджувалися. Наприклад, якщо експертиза проводилася без урахування первинної бухгалтерської документації, то це призводить до недійсності експертизи та є підставою для виправдання особи (вирок Київського районного суду м. Харкова від 22.04.2019 у справі № 640/3526/16-к).

Водночас у судовій практиці трапляються випадки, коли Верховний Суд не вбачає порушення в тому, що суди нижчих інстанцій не врахували висновки судово-економічної експертизи. Наприклад, у справі № 421/3621/16-к суд касаційної інстанції вказав, що згідно з вироком місцевого суду, той належно

проаналізував відповідний експертний висновок та, дотримавшись положень ч. 10 ст. 101 КПК України, обґрунтував у рішенні причини, з яких не погодився з ним. Апеляційна інстанція, розглядаючи аналогічні доводи прокурора, зазначила в ухвалі, що цей експертний висновок не спростовує рішень адміністративних судів, які вже набрали законної сили і стосуються застосування норм податкового законодавства до діяльності суб'єкта господарювання.

При цьому Верховний Суд врахував, що у спорі щодо застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ адміністративні суди стали на бік платника податків. Колегія суддів дійшла висновку, що фактичні обставини, встановлені судами попередніх інстанцій, мають безпосереднє значення для доведення складу інкримінованого кримінального правопорушення. Суд також звернув увагу на те, що підприємство надавало державним органам достовірну інформацію щодо характеру своєї діяльності, а спір між сторонами стосувався винятково тлумачення цих даних у контексті податкового права.

Або інший випадок. У постанові Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 28 вересня 2022 року у справі № 726/574/13-к (провадження № 51-1744км21) було залишено без задоволення касаційну скаргу, а виправдувальний вирок суду першої інстанції та ухвалу апеляційного суду – без змін. Зокрема, ККС ВС констатував відсутність у сторони обвинувачення належних і переконливих доказів вини особи у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України. У висновку судово-економічної експертизи зазначалося, що протягом 2005 – квітня 2011 років від фізичних осіб було отримано 9 161 139 грн. за надані послуги, однак ці кошти не були відображені в обліку. Водночас, з 2006 по квітень 2011 року, документи касової звітності підтвердили облік надходжень на суму 8 327 994,34 грн.

Суд першої інстанції належно оцінив наданий експертний висновок та обґрунтовано не прийняв його до уваги, оскільки сторона обвинувачення не змогла довести факт отримання генеральним директором КП незафіксованих грошових коштів на вказану суму. Крім того, джерело походження цих коштів

не було визначене. Також суд не взяв до уваги акт Державної податкової служби Чернівецької області від 22.10.2012 року, оскільки не було надано доказів фактичного надходження необлікованих коштів. На підставі цього Верховний Суд погодився з висновком першої судової інстанції, що обвинувачення не довело наявності в діях керівника комунального підприємства протиправного заволодіння коштами, приховування їх від оподаткування, спрямування на статутні внески до юридичних осіб, у яких він був учасником, або погашення кредитних зобов'язань, тобто ухилення від сплати податків.

Окрему увагу суд приділив необхідності чіткого розмежування суміжних складів злочинів, що вимагає глибокого розуміння юридичних дефініцій та природи об'єкта оподаткування. Так, у межах судового розгляду нерідко проводиться перекваліфікація дій з ухилення від сплати податків на інші кримінальні діяння, зокрема шахрайство (ст. 190 КК України), як у справі № 51-492км21. Судом було зазначено, що діяння, пов'язані з отриманням незаконного доходу, як-то хабарництво, крадіжки, торгівля зброєю чи наркотиками, не утворюють легального податкового об'єкта, а тому не можуть бути кваліфіковані за ст. 212 КК України.

Суд першої інстанції, мотивуючи своє рішення, підкреслив, що пред'явлене обвинувачення у заволодінні чужим майном не може поєднуватися з інкримінуванням ухилення від оподаткування в результаті такого заволодіння, оскільки це суперечить правовій природі ст. 212 КК України й фактично легалізує злочинні доходи.

Крім того, податкові перевірки не підтвердили ухилення від оподаткування, а податкові повідомлення-рішення з вимогою сплати відповідної суми обвинуваченій особі не надсилались. Тому вважається, що зобов'язання щодо сплати податків, на якому базувалось обвинувачення, не набуло статусу узгодженого податкового зобов'язання.

Також щодо співвідношення нелегальної юридичної особи і ухилення від сплати податків, Верховний Суд у справі №160/3364/19 відступив від позиції Верховного Суду України (справа №826/15034/14) про те, що статус

фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, у зв'язку із чим господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку. Великою Палатою, зокрема, було зазначено, що «формулювання Верховного Суду України — «статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю» не ґрунтується на чинних нормах матеріального права, оскільки статус у юридичному розумінні — це перелік прав та обов'язків певного суб'єкта... Суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктним, незважаючи на дефекти при його створенні чи мету діяльності» [23]. Таким чином, судову практику приведено у відповідність до вимог чинного законодавства та вказано на помилковість позиції щодо безумовних негативних податкових наслідків для контрагентів таких підприємств.

Як відмічають дослідники [42], у справах щодо оподаткування доходів прокурор має довести належними та допустимими доказами факт реального отримання обвинуваченим відповідних сум грошових коштів, з яких мали б сплачуватися податки (збори, платежі), надати докази порушення особою податкового законодавства. При цьому, слід надавати належну правову оцінку вчиненому діянню та достеменно встановити чи дійсно отримані особою грошові кошти становлять об'єкт оподаткування, оскільки діяння пов'язане із одержанням майнової вигоди (наприклад, викрадення майна, одержання неправомірної вигоди тощо) кваліфікується за відповідною статтею КК України без додаткової кваліфікації за статтею 212 КК України.

Отже, за приписами частини 6 статті 368 КПК суд, ухвалюючи вирок, враховує висновки щодо застосування відповідних норм права, викладені у постановах Верховного Суду. Як засвідчує Єдиний державний реєстр судових рішень, у 2022 році Верховним Судом, як касаційною інстанцією, розглянуто декілька кримінальних проваджень за статтею 212 КК України [45], що розглянуті вище.

У своїй діяльності суддя обов'язково має враховувати таке джерело доказів як показання. На практиці досить рідко використовуються показання свідків, хоча останні можуть підтвердити, наприклад, реальність господарських операцій, відсутність фіктивних контрагентів, відсутність підробок документів у господарській діяльності тощо. Суди вправі застосувати право власної ініціативи щодо судового виклику свідків, проте не завжди ним користуються.

Мають місце випадки, коли показання обвинуваченого зводяться до формального невизнання/визнання винуватості, без підтвердження належними доказами реальності операцій та руху активів, оплати, правильності оформлення первинних документів, умислу на несплату податків (наприклад, вирок Шевченківського районного суду м. Києва від 08.10.2020 № 761/18549/15-к). Відсутність доказів, конкретних аргументів при визнанні/запереченні вини обвинуваченого вказує на порушення вимог судового рішення, зокрема щодо обґрунтованості і тим самим засвідчує наявність помилок у використанні судом відповідного понятійно-категоріального апарату.

Для визнання особи винною судові органи повинні застосовувати стандарт доведення, який виключає розумні сумніви. Це означає, що встановлені під час судового процесу обставини не мають іншого логічного тлумачення, окрім факту вчинення інкримінованого злочину та винуватості особи. Вирішення цього питання базується на об'єктивному та неупередженому аналізі допустимих доказів, які надаються сторонами обвинувачення та захисту, що підтверджують або спростовують певну версію подій.

Також необхідно брати до уваги той факт, що визнання особою вини в угоді між обвинуваченим і прокурором не означає безумовність затвердження такої угоди судом. Наприклад, ухвалою у справі, щодо розкрадання коштів на державних замовленнях концерну «Укроборонпром» та ухилення від оподаткування ВАКС дійшов висновку, що умови угоди явно суперечать суспільному інтересу. Адже ці кримінальні правопорушення мали місце в умовах проведення антитерористичної операції, коли держава вживала

термінових заходів для пошуку додаткових джерел поповнення бюджету та забезпечення обороноздатності країни (судове провадження 1-кп/760/720/21).

З аналізу судової практики судів апеляційної інстанції що стосується процесуального повноваження призначати повторний розгляд у суді першої інстанції можна зробити висновок, що однією з найбільш розповсюджених підстав для скасування вироків і ухвал виступає прийняття судового рішення судом із недійсним складом. До такого належать випадки, коли існували підстави для відводу судді, який фактично розглядав справу; рішення підписав той суддя, який не належав до складу суду, що розглядав справу; не дотримано вимоги що стосується кількісного складу суду; у справі приймали участь судді, у яких завершився термін повноважень; або ж суд не розглянув належним чином клопотання щодо відводу судді або присяжного. Отже, мова йде про недотримання процесуальної форми прийняття судового рішення в межах кримінального провадження.

Також існують випадки скасування апеляційним судом судового рішення та призначення нового судового розгляду без належного правового обґрунтування – судові рішення, в яких суддя обмежується лише згадкою про загальні засади кримінального провадження, не відповідають вимогам щодо вмотивованості судових рішень. Рекомендації вищих судових інстанцій, з поміж іншого, стосуються особливої уваги місцевих судів на відповідність ухвалених ними вироків вимогам ст. 374 КПК, зокрема, викладенню формулювання обвинувачення, визнаного судом доведеним, із зазначенням доказів на підтвердження встановлених судом обставин, а також мотивів неврахування окремих доказів, їх аналіз.

Серед проблемних питань, на які зазвичай, вказується суддям, виділяють: можливість роз'яснення судового рішення, постановленого слідчим суддею та апеляційного оскарження ухвали, постановленої за результатами такого роз'яснення; неможливість розгляду інших справ після виходу суду до нарадчої кімнати і не проголошення рішення (порушення таємниці нарадчої кімнати); обов'язок суду роз'яснити обвинуваченому у передбачених законом випадках про можливість розгляду справи щодо нього судом присяжним; форма

викладення рішення апеляційної інстанції; розуміння істотних порушень вимог кримінального процесуального закону, а також описок та очевидних арифметичних помилок; можливість відмови судом у відкритті провадження за заявою про перегляд судового рішення за нововиявленими обставинами; неможливість ухвалення судового рішення незаконним складом суду, без участі перекладача у необхідних випадках, недопустимість не підписання судового рішення суддею; недотримання вимоги вмотивованості судового рішення [196, с. 148].

Аналіз судових рішень апеляційної інстанції за три роки у кримінальних провадженнях щодо ухилень від сплати податків (за статтею 212 КК України), доступ до яких відкрито у ЄДРСР, показав, що більшість рішень суду першої інстанції (зокрема: виправдувальних вироків, ухвал про звільнення від кримінальної відповідальності, закриття кримінального провадження) оскаржуються прокурорами (насамперед, виправдувальних вироків) і захисниками (обвинувальних вироків). Апеляційні скарги останніх, зазвичай, задовольняються частково і у меншій мірі, порівняно із апеляційними скаргами прокурорів. Значною кількістю рішень апеляційної інстанції скасовуються рішення суду першої інстанції (найчастіше через: істотне порушення вимог кримінального процесуального закону; неповноту судового розгляду та невідповідність висновків суду, викладених у судовому рішенні, фактичним обставинам кримінального провадження) і призначається новий судовий розгляд.

Серед доводів апеляційної інстанції зустрічається вказівка на те, що «висновки, які містяться в мотивувальній частині вироку не збігаються з остаточним рішенням, яке прийняте судом першої інстанції». При цьому, досить часто рішення не містить пояснення, у чому саме проявилася істотність порушення вимог кримінального процесуального закону або до істотних порушень відносять порушення процедури отримання доказів, їх неналежної або неповної оцінки, що не корелюється із підставами, вказаними у пунктах 2, 3, 4, 5, 6, 7 частини другої статті 412 КПК (їх відносять до порушення вимог цього Кодексу, які перешкодили чи могли перешкодити суду ухвалити законне

та обґрунтоване судове рішення (частина перша статті 412 КПК)). Тут доречним є підхід Верховного Суду, який висловив думку про те, що, якщо апеляційний суд при перевірці кримінального провадження в порядку апеляційної процедури вбачає можливу відсутність достатніх доказів для доведення винуватості засудженої особи в обсязі пред'явленого обвинувачення або вбачає можливість поліпшення становища такої особи в інший спосіб, він повинен за власною ініціативою безпосередньо дослідити необхідні докази, адже до цього спонукають завдання кримінального провадження та необхідність дотримання інших його засад, зокрема верховенства права, презумпції невинуватості й забезпечення доведеності винуватості (справа № 585/3296/15-к).

Окрім того, мають місце рішення (ухвали), в яких відсутня вказівка на можливість/неможливість оскарження такого рішення в касаційному порядку. Також виявлено неоднозначний підхід до розуміння касаційного оскарження рішень апеляційної інстанції, зокрема, ухвал про призначення нового судового розгляду. Так, більшість суддів схиляються до того, що ухвала про призначення нового судового розгляду не підлягає самотійному касаційному оскарженню, як така, що не перешкоджає подальшому кримінальному провадженню (за частиною другою статті 424 КПК). Проте, буквально тлумачення приписів частини першої статті 424 КПК вказує на те, що касаційному оскарженню підлягають як вироки та ухвали про застосування або відмову у застосуванні примусових заходів медичного чи виховного характеру суду першої інстанції після їх перегляду в апеляційному порядку, так і судові рішення суду апеляційної інстанції, постановлені щодо цих судових рішень суду першої інстанції. Частина ж друга статті 424 КПК стосується інших ухвал суду апеляційної інстанції. Такий підхід кореспондується із окремою думкою судді Верховного Суду А. Буценка [141]. Логічним є питання: якщо у справі про ухилення від сплати податків ухвалено виправдувальний вирок, його, як правило, оскаржує прокурор, суд апеляційної інстанції повертає справу на новий судовий розгляд і таку ухвалу не можна оскаржити – чи не є це порушенням права виправданого? На наше переконання, практика

неможливості оскарження ухвал про повернення справи на новий судовий розгляд потребує перегляду, як і концептуальний підхід – новий (повторний) розгляд судом першої інстанції кримінального провадження – лише у випадках, коли суд апеляційної інстанції за об’єктивних причин сам не в змозі виправити помилки суду першої інстанції. Така умова висувається КПК ряду європейських країн, зокрема: Хорватії, Болгарії, Словаччини, Латвії.

Підсумовуючи, слід зазначити, що серед сучасних тенденцій вказується на нові підходи у судовій практиці – від «формальної оцінки» до аналізу «економічного змісту операцій»; аналізу «визначення подальшої економічної долі доходу». Проте, проблемні питання судових рішень у кримінальних провадженнях щодо податкових кримінальних правопорушень пов’язані із: паралельним оскарженням ППР в адміністративному порядку під час здійснення кримінального провадження; порядком проведення економічної експертизи; повнотою показань обвинуваченого; незалученням свідків; відсутністю мотивації призначення апеляційною інстанцією нового судового розгляду.

Науковцями звертається увага на поняття «податкове шахрайство». Так, вченими відмічається, що: «у практиці, притаманній США та країнам ЄС, податкове шахрайство є навмисною спробою звільнення від виконання податкових зобов’язань, зміст якого полягає в тому, що особа, обвинувачена у злочині, добровільно чи навмисно вчинила дії, щоб уникнути сплати податків» [130]. Законодавство України не оперує терміном «податкове шахрайство». При цьому, це словосполучення подекуди вживається у судових рішеннях і ототожнюється із ухиленням від сплати податків, уникненням від оподаткування, що є невірним, зважаючи на різне змістовне наповнення цих понять. На законодавчому рівні були спроби закріпити поняття податкового шахрайства у законопроекті, що в подальшому став Законом України від 17.11.2021 №1888-IX про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України, але у тексті останнього статтю 222-2 «Шахрайство з ПДВ» прибрали [130]. На нашу думку, податкове шахрайство може бути введено у

законодавчий обіг, проте потребує унормування його ознак і складу відповідного правопорушення. І лише після цього цей термін може вживатися у судовій практиці. Податкове шахрайство може проявлятися при: штучному заниженні оподатковуваного прибутку, зловживанні збитками («скуповуванні» збиткових підприємств); оформленні торгових марок на нерезидентів або отриманні позик від нерезидентів пов'язаних осіб, використанні інститутів спільного інвестування тощо; зловживанні з податками на заробітну плату (дохід) та з відповідними соціальними платежами; зловживанні відшкодуванням чи поверненням надміру сплачених коштів, визначенням бази, об'єкту та ставки податку, формуванням податкового кредиту та ін.

Організаційні проблеми недотримання законодавчих вимог щодо ухвалення судових рішень в кримінальному провадженні пов'язують, насамперед, із навантаженням на суди, недостатньою кількістю суддів. Радою суддів України і Державною судовою адміністрацією України за підтримки Проєкту USAID «Справедливе правосуддя» проводилось дослідження з визначення чисельності суддів, необхідної для обробки справ та збалансування навантаження на суддів [167]. Так, рекомендовані показники середніх витрат часу на розгляд справ та коефіцієнтів складності справ за категоріями у місцевих загальних судах щодо ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів становили: середні витрати часу 15 год (880 хв) і коефіцієнт складності – 3,98 (майже як тяжкі тілесні ушкодження), при найвищому коефіцієнті 5,31 – для убивств. У 2020 році коефіцієнт складності знизився до 2,97 [58], проте все одно залишається високим.

Удосконалення і поліпшення якості судових рішень у кримінальних провадженнях щодо податкових кримінальних правопорушень напрямку пов'язано із використанням понятійно-категоріального апарату, правової визначеності використовуваних у судовому провадженні термінів. У зв'язку з цим, вбачається доцільним: (1) розвиток теоретико-методологічних засад міжгалузевого термінознавства; (2) узгодженість в тлумаченні понять і категорій податкового, кримінального, кримінального процесуального права; (3) усунення колізійності міжгалузевого правового регулювання; (4)

підвищення обізнаності суддів щодо податкової сфери (спеціалізація щодо податкових справ у місцевих судах (зокрема, щодо ведення адміністративних і кримінальних справ, пов'язаних із сферою оподаткування)); (5) розробка критеріїв якості судових рішень і запровадження дисциплінарної відповідальності суддів за систематичне ухвалення невмотивованих рішень, скасованих вищестоящою судовою інстанцією; (6) оновлення досліджень якості судових рішень в кримінальних провадженнях усіх судових інстанцій у розрізі кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

## **Висновки до розділу 2**

Проведений моніторинг використання понятійно-категоріального апарату у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень, зокрема, у контексті: його реалізації на стадіях судового провадження, особливостей використання оціночних категорій, застосування суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом податкових кримінальних правопорушень, оцінки відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень, дозволяє констатувати наступне.

1. Під системою судового провадження в кримінальному процесі необхідно розуміти сукупність взаємопов'язаних процесуальних дій та рішень відносно розпочатого кримінального провадження, спрямованих на здійснення правосуддя, виконання завдань судового провадження і досягнення його мети. З огляду на перелік елементів, що входять до судового провадження, підтримується його розуміння як структурованого явища. Терміносполука «підготовче провадження» викликає певний (тавтологічний) дисонанс. Загальною категорією у цьому контексті є судове провадження, яке поділяється на провадження у першій інстанції і провадження з перегляду судових рішень. Судове провадження у першій інстанції включає дві стадії – підготовчу і судовий розгляд. Підготовче провадження не є диференціацією судового провадження, а становить його окрему обов'язкову частину (стадію руху). У

деяких випадках рішення, ухвалене у цій стадії, є підсумковим, завершальним для кримінального провадження. Щодо підготовчих судових дій, то ця терміносистема згадується і в процедурі судового розгляду, які за своїм змістом відповідають поняття «підготовка» до розгляду провадження по суті. Підготовка до судового розгляду є одним із етапів підготовчого провадження, за наявності для цього підстав. Задля термінологічного уточнення, у ч. 1 ст. 314 КПК необхідно зазначити: «Попередній розгляд матеріалів кримінального провадження в суді передбачає проведення попереднього судового засідання і підготовку до судового розгляду, за наявності для цього підстав».

У понятійно-категоріальному апараті попереднього розгляду матеріалів кримінального провадження в суді, з теоретико-методологічної точки зору потрібно розмежовувати такі поняття як завдання і повноваження суду.

2. Для досліджуваної категорії кримінальних правопорушень проведення підготовчого судового засідання є обов'язковим. Підготовче судове провадження може включати декілька судових засідань. У зв'язку із передбаченими КПК процедурними діями щодо укладання угоди у підготовчому судовому провадженні, частина перша статті 371 КПК потребує уточнення, як і правила частини другої цієї статті щодо виходу у нарадчу кімнату складу суду, який здійснював судовий розгляд. З метою нетотожності сприйняття підготовчого судового провадження і підготовчого судового засідання необхідно: (а) усунути колізію у нормах КПК; (б) внести зміни у главу 27 КПК задля розширення можливих судових засідань, зокрема, у випадках вирішення питань щодо затвердження угоди та закриття кримінального провадження, а також ухвалення вироку у нарадчій кімнаті.

У зв'язку із введенням терміну «податковий компроміс» до сфери кримінального провадження виникло питання приналежності його до понятійного апарату звільнення від кримінальної відповідальності. У кримінальному провадженні це поняття виходить за межі інституту звільнення. Існує правова невизначеність і у контексті місця податкового компромісу серед реабілітуючих/нереабілітуючих обставин. Підстава, вказана у ч. 6 ст. 212 КК України, на відміну від податкового компромісу і схожості з ним по деяким

аспектам, не виокремлена у положеннях КПК щодо закриття кримінального провадження.

Серед джерел доказів визначальними є: судово-економічні експертизи, показання, документи. З метою забезпечення правової визначеності та підкреслення значення відповідних документів для доказової діяльності, доцільним є виклад п. 4 ч. 1 ст. 99 наступним чином: «акти (довідки) та інші матеріали перевірок, ревізій, інших контрольних заходів».

3. Оцінні (оціночні) поняття і категорії властиві усім досліджуваним в межах цієї роботи галузям права. Попри міжгалузеву природу оціночних понять (у матеріальному і процесуальному праві), більшість із них у своєму розумінні спираються на слово «визначеність» (відносна визначеність, формальна визначеність, невизначеність). Правова визначеність закону забезпечується, з поміж іншого, і правовою визначеністю використовуваних понять. Визначеність поняття означає, що його зміст є ясним, точним, зрозумілим, стабільним і гарантованим однозначністю правозастосування. Тобто, якщо зміст поняття не визначений або визначений відносно, воно має приналежність до оцінних.

Оціночні поняття, використані у статті 212 КК України, є відносно оціночними, оскільки їх зміст розкрито в теорії кримінального/податкового права і у судовій практиці. Широке коло оціночних понять притаманне судовому провадженню в кримінальному процесі. При цьому вітчизняний КПК використовує різноманітні підходи до вживання оціночних понять, більшість з яких розкривається не стільки через вироблену судову практику (сталість), скільки через конкретні обставини відповідних кримінальних проваджень, у зв'язку з їх динамічним характером.

4. Розсуд судді (суду) у тлумаченні понять і категорій права значною мірою зумовлений видом кримінального правопорушення (наприклад, податкового), а переконання – досить індивідуалізоване, адже воно формується відносно: конкретного кримінального провадження (кримінальної справи), кожного елемента предмета доказування у ньому, усіх рішень суду. На суддівський розсуд безпосередньо впливає виклад норми в кримінальному

законі (особливо така ознака як альтернативність, зокрема при визначенні міри покарання або вирішенні питання про звільнення від кримінальної відповідальності (наприклад, частина 4 статті 212 КК України)), правова регламентація тих чи інших питань (наприклад, частини 5, 6 статті 212 КК України) і вироблена методика розслідування та судового розгляду відповідних різновидів кримінальних правопорушень.

5. Податкові правопорушення вважаються одними із складних об'єктів дослідження і доказування та потребують значного навантаження на суддів (мають відносно високий коефіцієнт навантаженості).

Гальмують належне використання понятійно-категоріального апарату у судовому провадженні щодо кримінальних податкових правопорушень: відсутність унормування окремих термінів і понять; не виділення підетапу «судове дослідження (судове слідство)»; дискусійність змістовного наповнення правової категорії «підготовче провадження» і поняття «судове засідання»; визначення окремих термінів категоріально-понятійного апарату судового провадження у кримінальному процесуальному законі через інші терміни; різне значення спільних за формою та змістом термінів; незрозумілості у співвідношенні кримінальних, кримінальних процесуальних і податкових термінів (наприклад, податкового компромісу і звільнення від кримінальної відповідальності, реабілітуючих/нереабілітуючих обставин); необхідність володіння спеціальними знаннями у сфері оподаткування; неоднозначність змістовного наповнення оціночних понять, теоретико-правової конструкції «розсуд в кримінальному процесуальному праві» та ін.

## ВИСНОВКИ

Відповідно до наукових завдань, визначених у вступі, в дисертації розглянуто й обґрунтовано ключові положення, зроблено висновки та запропоновано рекомендації, що сприяють реалізації поставленої мети дослідження.

1. З огляду на предмет наукового пошуку та неналежність його вивчення, ступінь дослідництва характеризують роботи, присвячені таким категоріям як: судове провадження, понятійно-категоріальний апарат (кримінального процесу), податкові кримінальні правопорушення. Проведений моніторинг вітчизняних наукових праць дозволяє констатувати: (1) відсутність осучаснених розробок понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права, кримінального (судового) провадження; (2) акцентування уваги на недоліках окремих термінів, понять, в межах того чи іншого інституту; на досудовому розслідуванні податкових злочинів (методиці розслідування); (3) доцільність міждисциплінарного (міжгалузевого) підходу до понятійно-категоріального апарату кримінального провадження в цілому, і судового провадження, зокрема. Понятійно-категоріальний апарат кримінального процесуального права і понятійно-категоріальний апарат кримінального провадження не є ідентичними терміносистемами, що підтверджується і особливостями судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень.

2. До правового регулювання кримінальної процесуальної сфери входять взаємоузгоджені, взаємодоповнюючі поняття і категорії, які у сукупності складають категоріально-понятійний апарат. Для розуміння такого апарату необхідно звернутися до кримінального, податкового і кримінального процесуального права. Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень можна змодельовати у виді міжгалузевого системного утворення (об'єкта) з елементами: (1) загальнотеоретичних конструкцій кримінального і кримінального процесуального права – щодо кримінальних правопорушень, їх різновидів,

складу, здійснення кримінального провадження у відповідній процесуальній формі та згідно належної правової процедури досудового і судового провадження; (2) спеціальних понять і термінів, властивих податковим правовідносинам, на які посягають кримінальні правопорушення; (3) особливих понять, зумовлених об'єктивною стороною кримінального податкового правопорушення та необхідною доказовою базою.

Першоджерельною основою досліджуваного понятійно-категоріального апарату є категорія «сфера оподаткування», під якою у кримінальному провадженні слід розуміти визначену законом (окреслену межами) область діяльності зі справляння податків, зборів, обов'язкових платежів (діяльності, пов'язаної з податками).

Терміни і терміносистеми, що використовуються законодавцем для визначення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення (наприкладі ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів) і здійснення судового провадження щодо них можна згрупувати за повноваженнями суду у двох напрямках – притягнення до кримінальної відповідальності і звільнення від кримінальної відповідальності.

3. Щодо понятійно-категоріального апарату судового провадження відносно кримінальних податкових правопорушень у ретроспективі, спостерігаються динамічні процеси у його формуванні, а галузеві перетини дозволяють виокремити відповідну самодостатню терміносистему, що об'єктивує номінацію нових феноменів, адекватну інтерпретацію явища судового провадження у податковій сфері, яке підпорядковується правилам кримінального процесуального закону і регулюється кримінальними процесуальними правовідносинами. Досліджуваний понятійно-категоріальний апарат еволюціонує з розвитком держави й права та вирізняється поступальністю. Сутність окремих понять, термінів і категорій залишилася незмінною з давніх часів. Судове провадження щодо кримінальних правопорушень спирається на термінологію, яка має прозору семантику й будується на ґрунті загальновживаного словника. При цьому, більшість слів понятійного апарату податкових правовідносин має іншомовне походження і

дво/багатокомпонентний склад. Специфіка судового провадження проявляється у доказовій діяльності, що зумовлена поняттєвим апаратом податкового права.

4. У законодавчому забезпеченні понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень у зарубіжних країнах, аналогічно Україні, можна виділити загальновживану лексику (номінації місця, часу, числові позначення) і тематичну лексику, представлену трьома групами: податкові, кримінальні і кримінальні процесуальні терміни та терміносполуки.

У європейських країнах континентальної системи права боротьбі з ухиленням від сплати податків (податковим шахрайством) приділена значна законодавча увага (у податковому, кримінальному (спеціальному – фіскальному кримінальному) законодавстві), що дозволяє сформувати належний понятійно-категоріальний апарат і визначити напрямки його розуміння для судді у кримінальному провадженні. Для оцінки судом діяння як ухилення від оподаткування (податкового шахрайства) важливими є поняття: «значна шкода» і «умисна форма вини». До понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових правопорушень також можна віднести: способи вчинення цих правопорушень, штраф (критерії визначення його розміру), дискреційні повноваження суду при призначенні покарання, зокрема, спеціальних різновидів – позбавлення політичних прав, права займати державні посади. Правила кримінального провадження є кодифікованими (за деякими виключеннями). Виокремлення понятійно-категоріального апарату кримінального провадження (судового провадження) в одній статті у більшості країн відсутнє. При цьому, поняття і категорії судового провадження мають однакове розуміння їхньої сутності та призначення (місця, ролі) в кримінальному процесі. Правове регулювання явища «ухилення від оподаткування», що означає по суті «несплату належних обов'язкових платежів», вказує на різні державницькі підходи до змістовного наповнення понять, термінів, терміносполук, які його розкривають у тій чи іншій країні. При цьому, на використанні понятійно-категоріального апарату саме європейського зразку будуються в Україні засади міжнародного

співробітництва у сфері оподаткування, зокрема, й кримінальній процесуальній складовій відповідних правовідносин.

Ухилення від оподаткування, як кримінально каране діяння, врегульоване в кримінальних кодексах усіх пострадянських держав. Податкові правопорушення представлені як ухилення від сплати податків, зборів (інших платежів) із законодавчим визначенням/не визначенням способів такого ухилення, кваліфікованих його обставин (повторність, група осіб тощо), окремим роз'ясненням деяких понять (розміру шкоди, можливості звільнення від кримінальної відповідальності) у самій нормі або примітці до статті та застосуванням покарання у виді штрафу, громадських робіт, позбавлення/обмеження волі, можливістю дискреції суду щодо визначення додаткових покарань. Понятійно-категоріальний апарат кримінального процесуального права при здійсненні судового провадження, терміни, поняття і категорії у цих державах можна віднести до: (1) теоретико-методологічних (мають визначення в теорії процесуального права) – межі судового розгляду, доказування, засади судового розгляду, частини судового розгляду, види судових рішень, таємниця нарадчої кімнати, вимоги до судових рішень та ін.; (2) практично значимих (вказують на суб'єктів, порядок, алгоритм їх дій, зокрема, й суду (суддів, присяжних)) – суд, запасний суддя, попередній судовий розгляд, підготовча частина судового засідання, судове слідство, судові дебати, зміст і проголошення судового рішення та ін. У КПК окремих країн встановлюються деякі особливості щодо податкових кримінальних правопорушень, пов'язані із доказуванням, застосуванням запобіжних заходів, спрощеним провадженням.

5. До специфічних ознак судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, які вказують на особливості понятійно-категоріального апарату такого провадження, віднесено: (1) вирішення завдань кримінального провадження через виконання функції правосуддя і тим самим розв'язання суспільно-правового конфлікту, зумовленого вчиненням податкового кримінального правопорушення; (2) визначальне забезпечення реалізації засад кримінального судочинства, конституційного обов'язку щодо

сплати податків та принципів оподаткування; (3) структурованість етапів судового провадження, процедурність і можливість його спрощення; (4) суб'єктний склад судового провадження; (5) специфічні риси доказової бази; (6) судові рішення, зазвичай щодо: (а) затвердження угоди про визнання вини між обвинуваченим і прокурором; (б) звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності.

Термінологічно коректним в означенні першої стадії судового провадження є оперування словами «попередній розгляд матеріалів кримінального провадження в суді». Теоретико-методологічного перегляду та законодавчого уточнення потребує термін «підготовче судове засідання» і пов'язані з ним процедурні дії. Неоднозначними для використання у кримінальній процесуальній сфері, з точки зору правової невизначеності, є поняття податкового права «податковий компроміс» і «одноразове (спеціальне) добровільне декларування». Основною категорією досліджуваного поняттєвого апарату у судовому розгляді є «предмет доказування», обставини якого розкриваються через норми кримінального, податкового і кримінального процесуального законів. Проблемними у контексті визначення джерел доказів є поняття «висновок ревізії» і «акт перевірки», у зв'язку з чим потребує уточнення п. 4 ч. 1 ст. 99 КПК України.

6. Дослідження оціночних понять в кримінальному процесуальному праві і кримінальному процесуальному законі дозволяють констатувати наступне: (1) поняття, використане в кримінальному процесуальному законі, із об'єктивно невизначеним або відносно визначеним змістом, є оціночним (якщо відсутнє визначення є правовою прогалиною, таке поняття не безумовно буде оціночним); (2) слід розрізняти оціночні поняття і поняття з оціночними ознаками; (3) відсутність дефініції поняття на нормативно-правовому рівні або розкриття поняття через його функціональне призначення не завжди свідчить про його оціночність; (4) має місце дворівнева оціночна діяльність: змісту поняття (що воно означає, можливо й для того чи іншого суб'єкта) і оцінка, як це поняття впливає на конкретні обставини кримінального провадження (доказова оцінка); (5) існує пряма беззаперечна залежність розкриття змісту

оціночного поняття від розсуду правозастосовника; при цьому використання розсуду не обмежується лише оціночними поняттями; (6) неоднозначність сприйняття змісту поняття усувається правовими позиціями суду (зокрема, Верховного Суду і ЄСПЛ).

Отже, оціночне поняття це – поняття, вживане у кримінальному процесуальному законі, із об'єктивно невизначеним чи відносно визначеним змістом, однозначно зрозумілим для правозастосовників його місцем у системі поняттєвого апарату (мети впровадження в праві, виконання ним відповідних функцій і завдань) та необхідністю конкретизації при застосуванні до тієї чи іншої правової ситуації у кримінальному провадженні.

Особливості оціночних понять у сфері судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень проявляються у такому: (1) використані законодавцем в нормах кримінального і податкового права поняття і категорії із оціночним змістом є відносно оціночними; (2) розуміння деяких понять залежить від розсуду суду, а зміст інших має сталий характер із певними межами наповнюючих поняття елементів; (3) окремі категорії і поняття не завжди об'єктивно відповідають своєму змісту, а деякі мають латентний характер. На прикладі розкриття поняття «державний/суспільний інтерес» у кримінальних провадженнях щодо ухилень від оподаткування показано, що оціночні поняття у конкретних випадках, зумовлених особливостями кримінальних правопорушень та методикою їх розкриття, можуть бути оцінними за формою і аксіоматично визначеними (як загальновідомий факт) за змістом.

7. У судовому провадженні розсуд судді (суду) доцільно розглядати у контексті: (1) керування процесами (процедурами) підготовчого судового провадження, судового розгляду, апеляційного/касаційного провадження; (2) доказування (оцінювання доказів) і проведення відповідних судових дій; (3) ухвалення остаточного рішення у кримінальному провадженні.

Суддівський розсуд і внутрішнє переконання судді не є тотожними категоріями. Розсуд не завжди має наслідок – правотлумачення понятійно-категоріального апарату. Таке тлумачення забезпечує з'ясування дійсного

змісту поняття (категорії, терміну), подолання правової невизначеності і сприяє законності правозастосовної діяльності, обґрунтованості й належної вмотивованості судових рішень.

Розсуд судді (суду) у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень обмежений: процесуальними строками підготовчого судового провадження; обсягом наявних матеріалів і відповідністю їх закону (зокрема й угоди); підставами для обрання, зміни, продовження чи скасування заходів забезпечення кримінального провадження; необхідністю дотримання процедурних правил і засад кримінального судочинства; підставами зупинення судового провадження; межами судового розгляду; таємницею наради суддів; а також наявністю фактів: (а) сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відшкодування шкоди, завданої державі їх несвоєчасною сплатою (до притягнення особи до кримінальної відповідальності); (б) досягнення податкового компромісу); (в) придбання (формування джерел придбання), створення, одержання, використання об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору.

Суддівська дискреція проявляється через: визначення розумності строку судового розгляду; вирішення клопотань учасників судового провадження; з'ясування тривалості судового розгляду і доцільності призначення запасного судді; рішення про привід обвинуваченого та/або ухвалу про накладення на нього грошового стягнення; застосування заходів до порушників порядку судового засідання (за наявності підстав); призначення судової експертизи; тощо. Проте, навіть дискреційні повноваження, здебільшого залежні від визначених законом умов і обставин.

8. Судове рішення щодо кримінального податкового правопорушення актуалізує податкові правовідносини між податковим органом та платником податків, допомагає реалізувати права особи і зобов'язує до виконання обов'язків. Нині має місце тенденція невинновданого зменшення уваги до податкових правопорушень з боку суддів, вищих судових органів, що проявляється у відсутності роз'яснюючих матеріалів та рекомендацій щодо

здійснення судового провадження, а також з боку законотворців. Проте, податкова злочинність розвивається, удосконалюється, набирає нових форм, зумовлює оновлення понятійно-категоріального апарату і потребує нових спеціальних знань. Існують проблеми теоретичного характеру, зумовлені відсутністю однакового розуміння понять, терміносистем, проблеми нормативно-правового характеру, пов'язані із неоднозначністю кримінального, кримінального процесуального, податкового законів, та проблеми правозастосовного характеру, зумовлені складністю проваджень щодо податкових правопорушень та неодноковим тлумаченням законів.

Проте, що серед сучасних підходів у судовій практиці вказується на заміну «формальної оцінки» аналізом «економічного змісту операцій, визначення подальшої економічної долі доходу», у судових рішеннях щодо податкових кримінальних правопорушень виникають питання, пов'язані із: паралельним оскарженням ППР в адміністративному порядку під час здійснення кримінального провадження; порядком проведення економічної експертизи; повнотою показань обвинуваченого; незалученням свідків; відсутністю мотивації призначення апеляційною інстанцією нового судового розгляду.

Значна кількість рішення суду першої інстанції скасовується апеляційною інстанцією і призначається новий судовий розгляд.

Якість судових рішень у кримінальних провадженнях щодо податкових кримінальних правопорушень наряду пов'язано із використанням понятійно-категоріального апарату, правової визначеності використовуваних у судовому провадженні термінів.

Напрямами удосконалення є: (1) розвиток теоретико-методологічних засад міжгалузевого термінознавства; (2) узгодженість в тлумаченні понять і категорій податкового, кримінального, кримінального процесуального права; (3) усунення колізійності міжгалузевого правового регулювання; (4) підвищення обізнаності суддів щодо податкової сфери (спеціалізація щодо податкових справ у місцевих судах (зокрема, щодо ведення адміністративних і кримінальних справ, пов'язаних із сферою оподаткування)); (5) розробка

критеріїв якості судових рішень і запровадження дисциплінарної відповідальності суддів за систематичне ухвалення невмотивованих рішень, скасованих вищестоящою судовою інстанцією; (б) оновлення досліджень якості судових рішень в кримінальних провадженнях усіх судових інстанцій у розрізі кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

9. КПК України потребує уточнюючих і доповнюючих змін, зокрема щодо: визначення понять «процесуальні функції», «стадія кримінального провадження», «судове засідання» (стаття 3); узгодженості розуміння термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя» (стаття 22); назви першої стадії судового провадження (частина перша статті 314); проведення судових засідань (глава 27); податкового компромісу як підстави звільнення від кримінальної відповідальності (КК і КПК); приналежності аудиторського звіту до джерел доказів (пункт 4 частини першої статті 99).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальна судова практика. URL: <https://biz.ligazakon.net/analytics/201479>
2. Амеліна А. С. Документи як процесуальні джерела доказів у кримінальному провадженні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 3. С. 243–246. URL: [http://lsej.org.ua/3\\_2021/64.pdf](http://lsej.org.ua/3_2021/64.pdf).
3. Андрусів У. Б., Федик С. Є. Елементи принципу правової визначеності. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 1. С. 19–25. URL: <http://dspace.lvduvs.edu.ua/>
4. Артикуца Н. В. Термінологічні аспекти першої кодифікації українського права. *НАУКОВІ ЗАПИСКИ НаУКМА*. 2011. Том 116. Юридичні науки. С. 55–60.
5. Атаманчук І. В. Генеза процесуального права України: тенденції, перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2014. 21 с.
6. Афанасьєв А. І. Філософія та методологія наукових досліджень. Нац. ун-т "Одеська політехніка". Одеса, 2024. 115 с.
7. Бабаєва О. В. Підготовче провадження як самостійна стадія в системі кримінального судочинства України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Серія ПРАВО. Випуск 35. Частина II. Том 3. С. 126–132.
8. Бабаєва О. В. Підготовче провадження у системі стадій кримінального процесу України: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2019. 292 с. URL: [http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Babaeva/d\\_Babaeva.pdf](http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Babaeva/d_Babaeva.pdf)
9. Бабаніна В. В. Руська правда як історичне джерело кримінального законодавства України. URL: [http://elar.naia.kiev.ua/bitstream/x2\\_p13-17.pdf](http://elar.naia.kiev.ua/bitstream/x2_p13-17.pdf)
10. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. ... докт. юрид. наук. Львів, 2019. 522 с.
11. Байрачна Л. К., Бондар Т. І. Суддівський розсуд як інструмент забезпечення справедливості судочинства. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2021. Випуск 6(41). С. 21–27. URL: [http://pjuv.nuoua.od.ua/v6\\_2021/5.pdf](http://pjuv.nuoua.od.ua/v6_2021/5.pdf)

12. Барабаш Т. М. Предмет доказування у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2002. 20 с.

13. Барабаш Т. М. Оцінка ризиків для підприємницької діяльності за новим Кримінальним процесуальним кодексом України. *Європейські перспективи*. 2013. № 2. С. 91–96. URL: <https://ep.unesco-socio.in.ua/>

14. Барабаш Т. М. Проблемні питання етапності досудового розслідування в кримінальному провадженні України. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2013. № 5. С. 115–119. URL: [file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/Nzizvru\\_2013\\_5\\_25\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/Nzizvru_2013_5_25(1).pdf)

15. Барабаш Т. М., Левицька Л. В. Законотворчі реалії реформування у сфері кримінальної відповідальності та кримінального провадження: сучасний стан та перспективи. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2018. № 4. С. 57–63. URL: <https://instzak.com/index.php/journal/issue/view/49/inst42018>

16. Беззубенко М. В. Основи методики розслідування ухилень від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2021. 22 с.

17. Богуцька Н. М. Методологія оцінних понять закону. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journalpaper/2017/aug/5883/vnulpurn201684553.pdf>

18. Бондюк А. Аналіз наукових підходів до визначення поняття «судовий розсуд». URL: <https://science.lpnu.ua/>

19. Борецько Н. М., Параниця С. П. Фіскальний інтерес держави як об'єкт податкової безпеки. *Економічний вісник*. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2020. Вип. 5. С. 33–41.

20. Бражник Ю. Ю. Стадії кримінального процесу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2014. 20 с.

21. Брич Л. П. Теорія розмежування складів злочинів. Монографія. Львів, 2013. 712 с. URL: [http://nbuviar.gov.ua/images/dorobku\\_partneriv/Bruch.pdf](http://nbuviar.gov.ua/images/dorobku_partneriv/Bruch.pdf)

22. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. Монографія. Київ, 2000. 288 с. URL: <https://library.nlu.edu.ua/>
23. Бубліченко В., Федоренко Т. Нереальність господарських операцій: правовий висновок ВП ВС. *Закон і Бізнес*. 19.09.2022. URL: <https://zib.com.ua/ua/153011.html>
24. Бугайчук А. А. Моніторинг наукової розробленості джерельної бази кримінального процесуального права України. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2018. № 6. С. 49–57.
25. Бугайчук А. А. Формування кримінальних процесуальних норм в Україні. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 10–11 квіт. 2020 р.). Одеса: ПФП, 2020. С. 105–109.
26. Бугайчук А. А. Закон як джерело кримінального процесуального права України: дис. ... докт. філософ. Ірпінь, 2022. 262 с.
27. Бутченко Т. І. Сутність державних інтересів. URL: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/VISNIK\\_35\\_3.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/VISNIK_35_3.pdf)
28. Вапнярчук В. В. Сутність активної та ініціативної діяльності суду у кримінальному провадженні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. № 25. С. 236–239.
29. Васін М.С. Конституційно-правові засади взаємодії держави і релігійних організацій в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ: НАУ, 2021. 242 с.
30. Василяка Д. К. Застосування оціночних понять та термінів у кримінальному процесі України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2011. 20 с.
31. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Ірпінь, 2004. 1440 с.
32. Висновок Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради України на проект Кримінального процесуального кодексу України (реєстр. № 9700). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

33. Вільна енциклопедія. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/>
34. Вовк І. Кримінально-процесуальна аналогія та інші правові категорії. *Вісник Львівського університету*. Серія юрид. 2010. Вип. 50. С. 340–345.
35. Войнарович А. Б. Характерні ознаки кримінального процесу країн континентальної системи права та України: порівняльно-правовий аналіз. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Серія ПРАВО. Випуск 51. Том 2. С. 117–122. URL: [http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/file/No.51/part\\_2/29.pdf](http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/file/No.51/part_2/29.pdf)
36. Галаган О. І., Письменний Д. П. Наукові засади реформування кримінального процесуального законодавства України. URL: <http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/>
37. Галян С. В. Дізнання по злочинах у сфері оподаткування: процесуальні та організаційні аспекти: автореф. дис. ... канд. юрид наук. Ірпінь, 2012. 16 с.
38. Гемай С. О. Актуальні питання дефініційних норм у новому Кримінальному процесуальному кодексі України. *Право і суспільство*. 2013. № 1. С. 153–157.
39. Головач А. В. Проблеми удосконалення законодавства та практики протидії податковим злочинам: [монографія]. Ірпінь, 2013. 200 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/>
40. Гритенко О. А., Старинець Є.А. Нарис історичного розвитку кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 3. С. 200–203. URL: <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/3/50.pdf>
41. Грошевой Ю. М. Проблеми підвищення ефективності застосування норм кримінально-процесуального права. *Університетські наукові записки*. Хмельницький, 2008. № 3. С. 276–281.
42. Давидова А. Ухилення від сплати податків: добірка судової практики 2022. URL: <https://jurliga.ligazakon.net/>

43. Дзейко Ж. О. Законодавча техніка в Україні (теоретико-історичне дослідження): автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2011. 40 с.
44. Дзейко Ж. О. Стаття, глава, розділ закону як елементи його структури. *Європейські перспективи*. 2014. № 1. С. 5–10.
45. Добірка судових рішень. Верховний Суд. 2022 р. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analytics/215638\\_ukhilennya-vd-splati-podatkv-dobrka-sudovo-praktiki-2022](https://jurliga.ligazakon.net/analytics/215638_ukhilennya-vd-splati-podatkv-dobrka-sudovo-praktiki-2022)
46. Доповідь № 512/2009 Європейської Комісії «За демократію через право» «Верховенство права», схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26.03.2011). URL: <https://www.venice.coe.int/webforms/documents/>
47. Драгоненко А. О. Судова експертиза податкової звітності: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2021. 20 с.
48. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти. Монографія. Київ, 2006. 648 с.
49. Дудоров О. О. Про кримінально-правове значення узгодження податкових зобов'язань. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка*. 2016. № 3. С. 28–49. URL: [file:///C:/Users/911/Downloads/Vlduvs\\_2016\\_3\\_6.pdf](file:///C:/Users/911/Downloads/Vlduvs_2016_3_6.pdf)
50. Дуфенюк О. М. Стратегія перекладу польського правового тексту на прикладі термінології кримінального процесу. *Науковий вісник Львівського університету внутрішніх справ*. 2017. № 1. Серія юридична. С. 324–332. URL: [http://www2.lvduvs.edu.ua/documents\\_pdf/visnyky/nvsy/01\\_2017/36.pdf](http://www2.lvduvs.edu.ua/documents_pdf/visnyky/nvsy/01_2017/36.pdf)
51. Енциклопедія сучасної України. URL: [https://esu.com.ua/search\\_articles.php?id=33974](https://esu.com.ua/search_articles.php?id=33974)
52. Желтобрюх І. Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 20 с.
53. Забарний М. М. Прогалини у кримінальному процесуальному праві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2017. 20 с.
54. Загиней З. А. Герменевтика кримінального закону України: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2016. 38 с.

55. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 18 с.

56. Задоя К. П. Податковий компроміс як обставина, що «перешкоджає» розвитку кримінально-правових відносин. *Право і громадянське суспільство*. URL: <http://lcslaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/2-7-2014/item/>

57. Замкова Я. В. Законність та обґрунтованість рішень судді у стадії підготовчого провадження в кримінальному процесі України: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2020. 240 с. URL: <http://dspace.oduvv.edu.ua/>

58. Звіт «Результати оцінювання середніх витрат часу на розгляд справ для визначення коефіцієнтів навантаження на суддів». Програма реформування сектору юстиції «Нове правосуддя». URL: [https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2021/01/CWM\\_report\\_31.07.2020\\_final.pdf](https://newjustice.org.ua/wp-content/uploads/2021/01/CWM_report_31.07.2020_final.pdf)

59. Ігнатюк О. В. Становлення і розвиток категорії «судове провадження» в кримінальному процесі України. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної ради України*. 2012. № 6. С. 100–104.

60. Ігнатюк О. В. Судове провадження у першій інстанції в кримінальному процесі України: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 218 с.

61. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: затв. наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (дата звернення 02.09.2021).

62. Іщенко В. М. Джерела (форми) кримінально-процесуального права. *Право і безпека*. 2002. № 3. С. 42–45.

63. Каланча І. Судове провадження в системі оновленого кримінального процесу України. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2016. № 3. С. 110–119. URL: <http://www.chasopysnapu.gp.gov.ua/ua/pdf/11-2016/kalancha.pdf>

64. Капліна О. В. Традиційний та новий погляд на шляхи подолання колізій норм кримінально-процесуального права. *Вісник Академії правових наук*. 2005. № 1(48). С. 251–262. URL: <http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/>

65. Капліна О. В. Правозастосовне тлумачення норм кримінально-процесуального права. Монографія. Харків, 2008. 296 с. URL: [https://library.nlu.edu.ua/POLN\\_TEXT/KNIGI/KaplinaMono.pdf](https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KaplinaMono.pdf)

66. Карабаза Н. Поняття і категорії судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень у контексті досвіду країн пострадянського простору. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2022. № 4 (48). С. 347–352. (Польща). URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/74>

67. Карабаза Н. Ф. Оцінка наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2021. № 6. С. 62–71.

68. Карабаза Н. Ф., Мілевський О. П. Судове провадження щодо податкових кримінальних правопорушень: постановка питання. *II Міжнародна мультидисциплінарна конференція*. 17.09.2021. (Афіни). С. 67–69.

69. Карабаза Н. Ф. Категорії та поняття судового провадження у кримінальному процесі України. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. Науковий журнал. 2021. Випуск 16. С. 215–226.

70. Карабаза Н. Ф., До питання понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень на стадії підготовчого судового провадження. *Всеукраїнська науково-практична конференція «Актуальні питання юридичної науки в дослідженнях молодих вчених»* (18.05.2023, м. Київ). Одеса: Видавництво «Юридика», 2023. 1168 с. С. 952–956.

71. Карабаза Н. Ф. Моніторинг використання у судових рішеннях понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень. *Збірник «Науковий вісник УжНУ. Серія: Право»*. Випуск 78. Частина 2. № 2023. С. 263–267.

72. Касапоглу С. О. Реалізація норм кримінального процесуального права: дис. ... докт. юрид. наук. Дніпро, 2019. 393 с.

73. Квасневська Н. Д. Відповідальність за постановлення суддею (суддями) завідомо неправосудного вироку, рішення, ухвали або постанови в Україні (кримінально-правове та кримінологічне дослідження): дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2009. 208 с.

74. Коваль А. А. Техніка формування норм права: кримінально-процесуальний аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2011. 20 с.

75. Когутич І. І. Теоретичні основи використання криміналістичних знань під час розгляду кримінальних справ у суді: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2010. 37 с.

76. Кодифікація законодавства України: теорія, методологія, техніка / Ю.С. Шемшученко, О.І. Ющик, Л.М. Горбунова та ін. Київ: Парламентське видавництво, 2007. 208 с.

77. Коломoeць Т., Глухий О. Оціночні поняття у податковому праві України: доктринальний, нормативний та правозастосовний аспекти: монографія. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2013. 224 с.

78. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96ВР (із змінам і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

79. Консультативна рада європейських суддів. Висновок № 20 (2017) про роль судів у забезпеченні єдності застосування закону. URL: <http://www.vru.gov.ua/content/file>.

80. Концептуальні основи побудови сучасного кримінального процесу України / Н.В. Глинська, Л.М. Лобойко, О.І. Марочкін та ін.: монографія: за заг. ред. О.Г. Шило. Харків: НДІ ВПЗ імені акад. В.В. Сташиса НАПрНУ, 2016. 264 с. URL: [https://ivpz.kh.ua/wp-content/uploads/2019/02/monografia\\_12\\_10\\_18.pdf](https://ivpz.kh.ua/wp-content/uploads/2019/02/monografia_12_10_18.pdf)

81. Копик Ю. В. Кримінальне право на українських землях у складі Великого Князівства Литовського: дис. ... канд. юрид. наук. Львів, 2015. 220 с. URL: <https://law.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/%96%D1%8F-15.pdf>

82. Корж В. П. Проблеми усунення юридичних колізій в окремих положеннях Кримінального процесуального кодексу України. *Вісник Академії адвокатури України*. 2014. Том 11. 1(29). С. 62–69.

83. Коровайко О. І. Реалізація міжнародних стандартів кримінального судочинства в судовому провадженні України: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Харків, 2017. 42 с.

84. Костицький М. В. Про науку кримінального процесу, кримінальне процесуальне право і законодавство (філософський погляд). *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 1. С. 31–37.

85. Котюк І. І. Судова гносеологія: проблеми методології та практики: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2008. 37 с.

86. Красницька А. В. Процесуальні акти кримінального судочинства: юридична техніка, шляхи вдосконалення: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2008. 19 с.

87. Крет Г. Р. Стандарти доказування у системі понятійно-категоріального апарату теорії кримінального процесуального доказування. *Вісник кримінального судочинства*. 2018. № 4. С. 43–53. URL: [https://vkslaw.knu.ua/images/verstka/4\\_2018\\_kret.pdf](https://vkslaw.knu.ua/images/verstka/4_2018_kret.pdf)

88. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

89. Кримінальний кодекс УРСР від 28.12.1960 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>

90. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

91. Кримінальний процесуальний кодекс України: науково-практичний коментар / За заг. ред. професорів В.Г. Гончаренка, В.Т. Нора, М.С. Шумила. Київ: Юстиніан, 2012. 1224 с.

92. Кримінальний процесуальний кодекс 2012 року: ідеологія та практика правозастосування: колективна монографія / За заг. ред. Ю.П. Аленіна. Одеса, 2018. 1148с.

93. Кримінальний процесуальний кодекс Німеччини (Strafprozeßordnung – StPO). (Федеральний юридичний вісник 2024 I, No 54). URL: [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_stpo/englisch\\_stpo.html](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stpo/englisch_stpo.html)

94. Кримінальний процесуальний кодекс Республіки Франції (Légifrance). URL: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006071154/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006071154/)

95. Кримінально-процесуальний кодекс (Қазақстан Республикасының Қылмыстық-процестік кодексі 2014 жылғы 4 шілдедегі). № 231-V ҚРЗ. Інформаційно-правова система нормативних правових актів Республіки Казахстан. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000231>

96. Кримінально-процесуальний закон Латвійської Республіки: Закон от 20.04.2005 г. URL: [http://www.pravo.lv/likumi/29\\_upz.html](http://www.pravo.lv/likumi/29_upz.html)

97. Кримінально-процесуальний кодекс Грузії: Закон от 09.10.2009 г. № 1772-ІІс. Законодавчий Вісник Грузії. 31. 03.11.2009. URL: [http://pravo.org.ua/files/Criminal%20justice/\\_-09\\_10\\_2009.pdf](http://pravo.org.ua/files/Criminal%20justice/_-09_10_2009.pdf)

98. Кримінально-процесуальний кодекс Естонської Республіки. URL: <https://www.juristaitab.ee/sites/default/files/seaduste-tolked/УГОЛОВНО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ%20КОДЕКС%2001.04.2023.pdf>

99. Кримінально-процесуальний кодекс Киргизької Республіки від 28 жовт. 2021 р. № 129 (зі змінами та доповненнями станом на 02 серпня 2023 р.). URL: [https://continent-online.com/Dokument/?doc\\_id=36639004](https://continent-online.com/Dokument/?doc_id=36639004)

100. Кримінально-процесуальний кодекс Литовської Республіки. URL: <http://pravo.org.ua>

101. Кримінально-процесуальний кодекс Азербайджанської Республіки: Закон від 14.07.2000 р. № 907-IQ. URL: <https://www.migration.gov.az/content/pdf/f5875139b52568b64830edb7a3d5855d.pdf>

102. Кримінально-процесуальний кодекс Республіки Албанія (Kodi i Procedurës Penale i Republikës së Shqipërisë). URL: [https://dpp.gov.al/wp-content/uploads/2016/05/Kodi\\_i\\_Procedures\\_Penale-2014.pdf](https://dpp.gov.al/wp-content/uploads/2016/05/Kodi_i_Procedures_Penale-2014.pdf)

103. Кримінально-процесуальний кодекс Республіки Вірменії від 01.07.1998. URL: [http://www.legislationline.org/download/action/download/id/4261/file/Armenia\\_CPC\\_am2006\\_ru.pdf](http://www.legislationline.org/download/action/download/id/4261/file/Armenia_CPC_am2006_ru.pdf)

104. Кримінально-процесуальний кодекс Республіки Молдова від 14 березня 2003 року. № 122-XV. URL: <https://www.refworld.org/ru/legal/legislation/natlegbod/2003/ru/135031>

105. Кримінально-процесуальний кодекс Республіки Таджикистан. (Кодекси муруфиавии ҷиноятӣ Тоҷикистон). Закон від 03.12.2009 г. № 264. URL: [https://continent-online.com/Document/?doc\\_id=30594304#pos=5;-142](https://continent-online.com/Document/?doc_id=30594304#pos=5;-142)

106. Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *Science Rise Juridical Science*. 2017. № 1. С. 37–41.

107. Лабетова В. М. Категорія визначеності/невизначеності крізь призму ідей прихованої граматики. *Science and Education a New Dimension*. Philology, V(31), Issue: 118, 2017. С. 37–41. URL: <https://dspace.hnpu.edu.ua/>

108. Ламбуцька Т. О. Повноваження головуючого як керуючого у судовому провадженні першої інстанції крізь призму кримінального процесуального законодавства. *Вісник НТУУ «КПІ»*. Політологія. Соціологія. Право. Випуск 4 (44). 2019. С. 119–124.

109. Лейба О. А. Дефекти кримінального процесуального законодавства та засоби їх подолання: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського. Харків, 2018. 244 с. URL: [http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Leiba/d\\_Leiba.pdf](http://nauka.nlu.edu.ua/download/diss/Leiba/d_Leiba.pdf)

110. Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.09 / Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського. Київ, 2006. 324 с.

111. Лисенко В. В. Проблеми призначення позапланових ревізій (перевірок) у ході досудового розслідування: за матеріалами судової практики. *Вісник ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка*. 2022. Вип. 1 (97). С. 230–246. DOI: 10.33766/2524-0323.97.230-246
112. Лисий В. Діалектика: навч. посіб. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2014. 480 с.
113. Лоневський Л. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності під час досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис. ... докт. філософ. Львів, 2020. 249 с.
114. Лоскутов Т. О. Предмет правового регулювання у кримінальному процесі: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2016. 34 с.
115. Лоскутов Т. О. Зміст кримінального процесуального регулювання у частині правової регламентації дефініцій. *Митна справа*. № 2(98). 2015, частина 2, книга 1. С. 83–90.
116. Лук'янчиков Є. Д. Кримінальне переслідування та його інформаційне забезпечення. URL: <http://www.naiau.kiev.ua>
117. Луценко А. П. Особливості реалізації мовних і стилістичних правил у кримінально-процесуальному законі. *Право і безпека*. 2004. № 3'4. С. 83–85.
118. Магопець О. А. Визначення сутності поняття «оподаткування» в контексті його сприйняття як соціального процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2018. Вип. 33. С. 111–119.
119. Малех І. Б. Теоретичні та практичні аспекти суддівського розсуду: автореф. дис. ... канд юрид. наук. Дніпро, 2022. 20 с. URL: <https://dduvs.in.ua/>
120. Маляренко В. Т. Реформування кримінального процесу України в контексті європейських стандартів: теорія, історія і практика. Монографія. Київ, 2004. 544 с.
121. Малярчук Т. В. Понятійний апарат кримінально-процесуального права України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 17 с.

122. Мамка Г. М. Засади кримінального провадження: наукові та правові основи: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.09 / Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського. Київ, 2019. 478 с.
123. Матвєєва Ю. І. Правова визначеність та суддівське правотворення. *Наукові записки*. Том 103. Юридичні науки. 2010. С. 49–53. URL: <http://ekmair.ukma.edu.ua/>
124. Махінчук В. М. Адекватність кримінального покарання як філософсько-правова проблема: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2002. 19 с.
125. Мельник Г. П. Підстави судового розсуду. *Наукові записки*. Том 103. 2010. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/s>
126. Методичні рекомендації щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу, затверджені наказом ДФС України від 17.01.2015 № 13. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63517.html>.
127. Михайлик Д. О. Поняття процесуальних дій у кримінальному провадженні України. *Право і суспільство*. 2017. № 2. С. 217–221. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2017/2\\_2017/part\\_1/40.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2017/2_2017/part_1/40.pdf)
128. Мілевський О. П. Ознаки системності і структурованості судового провадження в кримінальному процесі України. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2(65). С. 221–227.
129. Мілевський О. П. Початковий етап досудового провадження у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 20 с.
130. Монаєнко А., Куц М., Атаманчук Н. Податкове шахрайство та підтвердження реальності господарських операцій у практиці Суду ЄС та Верховного Суду. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/podatkovye>

131. Моргун Н. С., Терещенко Ю. В. Обставини, що підлягають доказуванню під час розслідування умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Вісник ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка*. 2021. Вип. 1 (93). С. 285–296. DOI: 10.33766/2524-0323.93.285-296

132. Навроцька В. В. Взаємозв'язок та колізії норм Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2016. № 1. С. 243–256.

133. Наказателно-процесуален кодекс на Бългaрия. URL: <https://justice.government.bg/home/normdoc/2135512224>

134. Неганов В. В. Ревізія у кримінальному процесі: генезис, теорія, практика. Монографія. 2021. 220 с.

135. Неліпович (Бойко) Г. І. Юридична конструкція як засіб структурування правової інформації: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Львів, 2018.

136. Нижник Л. Система кримінального процесу та диференціація кримінального провадження. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 5. С. 86–89.

137. Нікітін В. В. Подвійне оподаткування в умовах взаємодії національного і міжнародного податкових режимів: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Дніпро, 2021. 38 с.

138. Обаль О. О. Взаємодія правоохоронних, контролюючих та інших органів при розслідуванні економічних злочинів: дис. ... докт. філософ. Харків, 2021. 227 с. URL: <https://www.univer.kharkov.ua/docs/work/dysertatsii/oobal-dysertatsia.pdf>

139. Огляд судової практики Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду (актуальні питання). Рішення, внесені до ЄДРСР (2021 р.). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VSS00628>

140. Огороднік К. М. Кримінально-правовий компроміс у сфері оподаткування. *Митна безпека*. 2013. № 1. С. 105–110. URL: [file:///C:/Users/911/Downloads/Unzap\\_2013\\_3\\_62.pdf](file:///C:/Users/911/Downloads/Unzap_2013_3_62.pdf)

141. Окрема думка судді Буценка А. П. до ухвали колегії суддів Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 10 квітня 2018 року у провадженні №51-5279ск18 (справа №490/14736/14-к). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73304882>

142. Олійниченко В. В. Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за законодавством зарубіжних країн. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Серія ПРАВО. Випуск 49. Том 2. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/34771>

143. Орбець К. Оціночні поняття у кримінальному праві: аксіологічний підхід. *NATIONAL LAW JOURNAL: THEORY AND PRACTICE*. NOIEMBRIE. 2021. С. 63-68. URL: <http://jurnaluljuridic.in.ua/archive/2021/1/11.pdf>

144. Падалка А. М. Методика розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування: теорія та практика: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2021. 40 с.

145. Паламарчук О. Кримінальна відповідальність за несплату податків vs Узгодження грошового зобов'язання. *Юридична газета*. № 13(151). <https://yur-gazeta.com/>

146. Паламарчук О. Особливості розмежування кримінального переслідування за ухилення від сплати податків з процедурою узгодження грошового зобов'язання. URL: <https://radako.com.ua>

147. Панов М. І. Понятійний апарат кримінального права та його наукове і практичне значення. Харків, 2018. 48 с.

148. Пастух А. Є. Кримінальні процесуальні рішення суду, прийняті за результатами підготовчого провадження: дис. ... канд. юрид. наук. Львів, 2021. 223 с. URL: [http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/3744/1/h\\_d](http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/3744/1/h_d)

149. Погорецький М. А. Кримінально-процесуальні правовідносини: структура і система. Харків: Arcis, 2002. 160 с. URL: [http://kafedr.at.ua/\\_bd/5/513.pdf](http://kafedr.at.ua/_bd/5/513.pdf)

150. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 20.12.2021).

151. Подорожна Т. С. Законодавчі дефініції: поняття, структура, функції: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2009. 20 с.

152. Потомська Н. А. Збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 20 с.

153. Порухення законів та звичаїв війни в Україні: документування та кваліфікація. Навчальний посібник, конспект лекцій. Антипов В.І., Дідківська Г.В., Лопашук Д.І., Топчій В.В. [та ін.]. Вінниця. Нілан ЛТД. 2024. С. 424.

154. Правова наука та законодавча практика: аналіз дисертаційних досліджень. Заг. ред. В.О. Зайчука. Київ. Інститут законодавства Верховної Ради України. 2012, 2014, 2016. Випуски 3–6. 164 с., 220 с., 532 с.

155. Про Бюро економічної безпеки: Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/>.

156. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.

157. Про деякі питання застосування судами законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 26 березня 1999 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005700-99#Text>

158. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text>

159. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджет: проект Закону України (реєстр. № 5156 від 25.02.2021). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/searchResults>

160. Проблемні питання щодо застосування податкового компромісу: лист Державної фіскальної служби України. 23.02.2015. № 5996/7/99-99-20-07-03-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5996872-15#Text>

161. Пуделька Й. Доктрина розсуду в податковому праві Німеччини та України. *Право України*. 2020. № 4. С. 93–104. URL: [https://pravoua.com.ua/storage/files/magazines/files/pravoukr-2020-4-pravo\\_2020\\_4.pdf](https://pravoua.com.ua/storage/files/magazines/files/pravoukr-2020-4-pravo_2020_4.pdf)

162. Рибак К. Історія податкової лексики в українській мові XX – поч. XXI ст. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2020. № 4 (32), vol. 1. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/3167>

163. Рибалко В. О. Оцінні поняття в кримінально-процесуальному праві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2016. 20 с.

164. Рибалко В. О. Оцінне поняття «суспільний інтерес» як підстава для відмови у затвердженні угод про примирення і визнання винуватості. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2014. № 2. С. 356–366. URL: <http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/>

165. Рісний М. Б. Правозастосувальний розсуд (загальнотеоретичні аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Львів, 2006. 20 с.

166. Рішення Конституційного Суду України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/>

167. Рішення Ради суддів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr046414-16#Text>

168. Савонюк Р. Щодо термінів і понять Кримінально-процесуального кодексу України. *Право України*. 2004. № 2. С. 99–101.

169. Садовнікова Г. В. Співвідношення категорій концепт, поняття і значення у когнітивному термінознавстві. *Вісник КНЛУ*. Серія Філологія. Том 17. № 1. 2014. С. 156–164. URL: <file:///C:/Users/xXx/Downloads/102919-217803-1-SM.pdf>

170. Салтиков С. М. До питання визначення понятійного апарату при використанні конфіденційного співробітництва у кримінальному провадженні. *Право і суспільство*. 2020. № 2, частина 3. С. 139–146. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/2\\_2020/part\\_3/24.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/2_2020/part_3/24.pdf)

171. Самарін В.І., Луцик В.В. Сучасний кримінальний процес країн Європи. Монографія. Харків. Право. 2018. 792 с. URL: [https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/451/3\\_Suchasnijkriminalnij\\_proces\\_krain\\_Evropi\\_vnutri.pdf?srsId=AfmBOoosXtdFaNIHpWEqtR3GevE6wgRKB6PIWHPtJtsBPSsYySnNBPFa](https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/451/3_Suchasnijkriminalnij_proces_krain_Evropi_vnutri.pdf?srsId=AfmBOoosXtdFaNIHpWEqtR3GevE6wgRKB6PIWHPtJtsBPSsYySnNBPFa)

172. Свінцицький А. В. Падалка А. М. Поняття та значення судових експертиз у розкритті і розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Інформація і право*. 2020. № 3(34). С. 96–103.

173. Сезонов В. С., Піддубна А. В. Проблемні питання збирання і використання документів як джерел доказів у кримінальному провадженні. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. Серія: юридичні науки. 2021. Том 32 (71) № 1. С. 111–119. DOI <https://doi.org/10.32838/TNU-2707-0581/2021.1/20>

174. Сеньків О. І. Адміністративно-правові підходи щодо визначення сутності поняття і функцій судового розсуду. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. № 6 (2016). URL: [file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/vprc\\_2016\\_6\\_8.pdf](file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/vprc_2016_6_8.pdf)

175. Сімонович Д. В. Доктринальні засади структури та системності кримінального процесу України: стадії та окремі провадження: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Харків, 2017. 40 с.

176. Словопедія. URL: <http://slovopedia.org.ua/>

177. Словник основних термінів. Державна фіскальна служба України.  
URL: <http://sfs.gov.ua/korisni-posilannya/slovník>
178. Словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/sukupnistj>
179. Сорока С. О., Римарчук Г. С. Кримінальний процес в Україні: історія і сучасність. *Видавництво Львівської політехніки*. 2016. № 850. С. 553–560. URL: <https://www2.lvduvs.edu.ua>
180. Старинець Є. А. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис. ... докт. філософ. Одеса, 2021. URL: <http://oduvs.edu.ua/>
181. Сукач І. В. Особливості підтримання державного обвинувачення у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 21 с.
182. Тамбовцев В. Є. Адміністративно-правова протидія ухиленню від сплати податку на додану вартість та його незаконному відшкодуванню: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 20 с. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_low/](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_low/)
183. Терлюк І. Я. Огляд історії кримінального права України. Навчальний посібник. Львів: Ліга-Прес, 2007. 92 с. URL: <https://shron1.chtyvo.org.ua/>
184. Тітко І. А. Нормативна сутність оцінних понять в кримінально-процесуальному праві України. Монографія. Харків, 2010. 216 с. URL: <https://library.nlu.edu.ua/>
185. Тлумачення та практичне застосування в судовій практиці критерію подібності при відступі від усталеної судової практики Верховного Суду. «Судово-юридична газета». 2020. 14 вересень. URL: <https://bit.ly/3htfhVK>
186. Торбас О. О. Розсуд у кримінальному процесі України: дис. ... докт. юрид. наук. Одеса, 2021. 478 с. URL: <file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp>
187. Торбас О. О. Податковий компроміс як підстава закриття кримінального провадження. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/>
188. Тростюк З. А. Понятійний апарат Особливої частини Кримінального кодексу України: монографія. Київ: Атіка, 2003. 144 с.

189. Трофименко В. Кримінальне процесуальне провадження: поняття та ознаки. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2014. № 1 (76). С. 169–177.
190. Трофименко В. М. Теоретичні та правові основи диференціації процесуальної форми в кримінальному судочинстві: монографія. Харків, 2016. 304 с.
191. Узбекистон Республикасининг Жиноят-Процессуал Кодекси. 22.09.1994 р. № 2013–XII. URL: <http://www.lex.uz/docs/111463>
192. Ус О. В. Теорія та практика кримінально-правової кваліфікації: лекції. Харків: Право, 2018. 368 с. URL: <https://library.megu.edu.ua>
193. Ухилення від сплати податків: огляд практики та поради щодо захисту. URL: <https://bargen.com.ua/2020/12/15/>
194. Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації. Монографія. Київ, 2006. 1048 с.
195. Ханова Н. О. Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Дніпро, 2019. 22 с.
196. Харковець Ю. М. Інститут судових рішень в кримінальному процесі України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2018. 20 с.
197. Хворостянкіна А. В. Законодавчі дефініції у правовій теорії та практиці європейських держав (порівняльний аналіз): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 20 с.
198. Хилюк С. В. Lex stricta як складова принципу законності у кримінальному праві в інтерпретації Європейського суду з прав людини. *Часопис Академії адвокатури України*. 2014. № 3 (24). Т. 7. С. 92–103.
199. Цал-Цалко Ю. Ю. Підготовче засідання як процесуальна форма стадії підготовчого провадження. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/12909/>

200. Цимбал (Власова) Г. П. Взаємодія як умова забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів: автореф. дис. канд. юрид. наук. Київ, 2005. 19 с.
201. Цимбал П. В. Податкові злочини: виявлення, розкриття, розслідування: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Одеса, 2010. 39 с.
202. Черникова А. О. Категорія «процесуальна форма» в адміністративному судочинстві України. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2015. № 6. С. 71–78.
203. Чехович В. А. Соборне уложення 1649. Юридична енциклопедія. URL: <http://cyclop.com.ua/content/view/1335/58/1/7/#5882>
204. Чигрина Г. Л. Докази і доказування обставин вчинення злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати страхових внесків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Серія ПРАВО. Випуск 44. Том 2. С. 123–127. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/>
205. Чорна О. В. Українська термінологія податкової сфери: структура, функціонування, формування: автореф. дис. ... канд. філолог. наук. Київ, 2009. 18 с.
206. Шаргей М. Е. Кримінально-процесуальний кодекс УРСР 1927 року: Текст та постатейний коментар. Харьков, 1928. 372 с.
207. Шевчук М. І. Ініціатива суду та її межі у з'ясуванні обставин кримінального провадження під час судового розгляду: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Львів, 2015. 22 с.
208. Шепітько І. І. Сутність судового розгляду (судового слідства) та його місце в системі кримінального провадження. *Питання боротьби зі злочинністю*. 2016. Випуск 32. С. 218–234.
209. Шепітько І. І. Судовий розгляд (судове слідство) в системі судового провадження у першій інстанції: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2018. 281 с. URL: <https://law.lnu.edu.ua/wp-content/uploads%.pdf>

210. Шминдрук О. Ф. Підготовче провадження як кримінально-процесуальна категорія. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: юриспруденція. Збірник наукових праць. Випуск 10–2. Том 2. 2014. С. 159–162. URL: [https://eprints.oa.edu.ua/4602/1/Shmyndruk\\_11052016.pdf](https://eprints.oa.edu.ua/4602/1/Shmyndruk_11052016.pdf)

211. Юридичний словник: за заг. ред. В.Г. Гончаренка. Київ, 2005. 473 с.

212. Яновська О. Г. Концептуальні засади функціонування і розвитку змагального кримінального судочинства. Монографія. Київ, 2011. 303 с.

213. Barabasz T. M. Die Verwirklichung der normativen und der rechtlichen Grundlagen der Gerichtsverhandlung im Strafverfahren der Ukraine. *Neue Tendenzen im Strafprozessrecht – Deutschland, Polen und die Ukraine*. Frankfurt am Main. Peter Lang GmbH. 2015. Band 79. 247–255.

214. Buhaichuk A., Milevskyi O. THE SIGNS OF CRIMINAL CODE OF PRACTICE OF UKRAINE AS BASE ELEMENT OF CRIMINAL JUDICIAL LEGISLATION *Sciences of Europe*. VOL 5, No 48 (2020). (Czech Republic). P. 145–151.

215. Bradley Craig M. The Convergence of the Continental and the Common Law Model of Criminal Procedure (1996). 7 (2) Criminal Law Forum 477. URL: <https://www.repository.law.indiana.edu/facpub/2499/>

216. Cezary Kulesza. Проектируемая новеллизация процедуры уголовного судопроизводства с перспективы некоторых принципов уголовно-процессуального права. URL: <http://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui>

217. Criminal Judicial Procedure (Criminal Procedure Code) in the Czech Republic. As of August 15, 2017, it has been amended or altered by judgments of the Constitutional Court more than 110 times. URL: [https://www.iksp.cz/storage/169/443-Criminal-Justice-System-in-the-Czech-Rep\\_aj.pdf](https://www.iksp.cz/storage/169/443-Criminal-Justice-System-in-the-Czech-Rep_aj.pdf)

218. Danish and Norwegian Law. A General Survey. Copenhagen, 1982. 244.

219. Hofmański P. Proces karny. Zarys system: wydanie dwunaste. Warszawa: Wolters Kluwer, 2016. 694.

220. Ignatiuk O.W., Milevskyj O.P. Die Stellung des summarischen Gerichtsverfahren bei Straftvergehen im Strafprozess der Ukraine. *Neue Tendenzen im Strafprozessrecht – Deutschland, Polen und die Ukraine*. Frankfurt am Main. Peter Lang GmbH. 2015. Band 79. 239–245.

221. Józef Wawel Louis. Początkowe Sądownictwo Austriackie w Galicyi (1772–1784). Lwów, 1897. 224 s.

222. Kim P. T. Lower Court Discretion. *New York University Law Review*. Vol. 82:383. P. 383–442. URL: <http://209.85.129.132/custom?q=cache:FDnXQ59qPPsJ:www3.law.nyu.edu/journals/lawreview/issues/vol82/no2/NYU202.pdf>

223. Polski Kodeks Postepowania Karnego. Lublin, 2015. 311 s. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19970890555>

224. The Swedish Code of Judicial Procedure. (SFS 1942:740). URL: <https://www.government.se/49e41c/contentassets>

225. Türkmenistanyň Jenaýat Iş Ýörediş Kodeksi. 2009-njy ýylyň 18-nji apreli, № 28-IV (2019-njy ýylyň 1-nji dekabryna çenli girizilen üýtgetmeler we goşmaçalar bilen). Hukuk Maglumatlary Merkezi. URL: <http://minjust.gov.tm/mcenter-single/34>

226. Vormbaum T. A Modern History of German Criminal Law / Bohlander M. Heidelberg, New York, London: Springer, Dordrecht, 2014. C. 256–304.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Карабаза Н. Ф. Оцінка наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2021. № 6. С. 62–71. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP\\_meta&C21COM=S&2\\_S21P03=FILA=&2\\_S21STR=Nzizvru\\_2021\\_6\\_9](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Nzizvru_2021_6_9).

2. Карабаза Н. Ф. Категорії та поняття судового провадження у кримінальному процесі України. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2021. Випуск 16. С. 215–226. URL: <https://drive.google.com/file/d/1O50pq3ukv76aNyGPHD1NmBS--tq13qKi/view>.

3. Карабаза Н. Ф. Моніторинг використання у судових рішеннях понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень. *Збірник «Науковий вісник УжНУ. Серія: Право»*. Випуск 78. Ч. 2. № 2023. С. 263–267. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/08/43.pdf>.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Мілевський О. П., Карабаза Н. Ф. Судове провадження щодо податкових кримінальних правопорушень: постановка питання. *The process and dynamics of the scientific path: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the II International Scientific and Theoretical Conference (Vol. 1) (September 17, 2021)*. Athens, Hellenic Republic: European Scientific Platform. 2021. С. 67–69. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/scientia/issue/view/17.09.2021/583>.

5. Карабаза Н. Ф. До питання понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень на стадії підготовчого судового

провадження. *Актуальні питання юридичної науки в дослідженнях молодих вчених*: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції до Дня науки та 30-річчя Національної академії правових наук України (м. Київ, 18 травня 2023 р.). Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. С. 952-956. URL: [https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/KRC\\_conf-Aktualni-pytannya\\_traven\\_2023.pdf](https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/KRC_conf-Aktualni-pytannya_traven_2023.pdf)

*які додатково відображають наукові результати дисертації*

6. Карабаза Н. Поняття і категорії судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень у контексті досвіду країн пострадянського простору. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2022. № 4 (48). С. 347–352. (Республіка Польща). URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/74>.

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Проректор з навчально-методичної роботи  
Державного податкового  
університету,  
кандидат юридичних наук,  
доцент



**Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ**

«02» березня 2024 року

**АКТ**

**впровадження результатів дисертаційного дослідження в  
навчальний процес**

**м. Ірпінь**

**02 березня 2024 року**

Комісія у складі: директора Навчально-наукового інституту права, доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України Топчія В.В., завідувачки кафедри кримінального права та процесу, доктора юридичних наук, професора Дідківської Г.В., заступниці директора ННІ права з навчально-методичної роботи, кандидата юридичних наук, доцента Лугіної Н.А. склали цей акт про те, що опубліковані результати дисертаційного дослідження Карабази Наталі Федорівни за темою: «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні», відповідно до навчально-методичних матеріалів при підготовці студентів кафедрою кримінального права та процесу використовувалися у навчальному процесі при вивченні дисципліни «Кримінальне процесуальне право: Судове провадження», а саме:

1. Карабаза Н. Ф. Оцінка наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2021. № 6. С. 62–71. DOI: <https://doi.org/10.32886/instzak.2021.06.07>
2. Карабаза Н. Ф. Категорії та поняття судового провадження у кримінальному процесі України. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. Науковий журнал. 2021. Випуск 16. С. 215–226. DOI: <https://10.33244/2521-1196.16.2021.215-226>

3. Карабаза Н. Поняття і категорії судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень у контексті досвіду країн пострадянського простору. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2022. № 4 (48). С. 347–352. (Польща). DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2022.4.55>. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/74>

4. Карабаза Н. Ф. Моніторинг використання у судових рішеннях понятійно-категоріального апарату податкових кримінальних правопорушень. *Збірник «Науковий вісник УжНУ. Серія: Право»*. Випуск 78. Частина 2. № 2023. С. 263–267.

Зазначені матеріали підтвердили належний теоретичний рівень і практичну обґрунтованість та відповідають меті й загальним напрямкам вдосконалення професійної підготовки юридичних кадрів і можуть бути використанні в навчальному процесі Державного податкового університету при викладанні дисципліни «Кримінальне процесуальне право: Судове провадження» ННІ права Державного податкового університету.

Члени комісії дійшли спільного висновку, що представлені аспіранткою Карабаза Наталією Федорівною матеріали дослідження ґрунтуються на значній кількості опрацьованих автором під час дослідження законодавчих, наукових, архівних та емпіричних джерел.

**Директор Навчально-наукового  
інституту права, доктор  
юридичних наук, професор**



**В.В. Топчій**

**Завідувачка кафедри кримінального  
права та процесу, доктор юридичних  
наук, професор**



**Г.В. Дідківська**

**Заступниця директора ННІ права  
з навчально-методичної роботи,  
кандидат юридичних наук, доцент**



**Н.А. Лугіна**



УКРАЇНА  
ІРПІНСЬКИЙ МІСЬКИЙ СУД КИЇВСЬКОЇ ОБЛАСТІ  
вул. Мінеральна 7, м. Ірпінь Київської області, 08200, тел. (04597) 57-341

## ДОВІДКА

Результати дисертаційного дослідження Карабази Наталії Федорівни за темою: «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» враховані і використовувались в практичній діяльності Ірпінського міського суду Київської області, отримані на основі узагальнення існуючої практики, є науково обґрунтованими й корисними та закладають теоретичні основи особливостей судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, окреслюють важливі для судової діяльності поняття, категорії, терміни і терміносистеми, вживані у КК України, а розуміння яких впливає й з інших законодавчих актів, виокремлюють проблемні питання кримінальної процесуальної сфери та є запорукою виключення судової помилки і гарантією реалізації завдань кримінального судочинства.

Голова Ірпінського міського суду  
Київської області



Л.В. Мерзлий

8318  
16.02.2014



**БІЛОЦЕРКІВСЬКИЙ МІСЬКРАЙОННИЙ СУД  
КИЇВСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

вул. Волонтерська, 7, м. Біла Церква, Київська обл., 09113, тел. (04563) 4-87-97  
e-mail: [inbox@bcm.ko.court.gov.ua](mailto:inbox@bcm.ko.court.gov.ua), код ЄДРПОУ 26539647

5/6464/2024  
12.11.2024

**Д О В І Д К А**

Результати дисертаційного дослідження Карабази Наталії Федорівни за темою: «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» враховані і використовувались в практичній діяльності Білоцерківського міськрайонного суду Київської області, отримані на основі узагальнення існуючої практики, є науково обґрунтованими й корисними та закладають теоретичні основи особливостей судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, окреслюють важливі для судової діяльності поняття, категорії, терміни і терміносистеми, вживані у КК України, а розуміння яких впливає й з інших законодавчих актів, виокремлюють проблемні питання кримінальної процесуальної сфери та є запорукою виключення судової помилки і гарантією реалізації завдань кримінального судочинства. Усі законодавчо визначені терміни у тій чи іншій мірі можуть торкатися судового провадження, залежно від обставин справи і суддівського переконання.

Голова Білоцерківського міськрайонного  
суду Київської області



**О.П. Шовкопляс**