

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
Університет державної фіскальної служби України



TAX
CONGRESS

ЗБІРНИК ТЕЗ ПОДАТКОВОГО КОНГРЕСУ

“Управління публічними фінансами та проблеми
забезпечення національної економічної безпеки”

12 ГРУДНЯ 2019 | М. ІРПІНЬ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

*Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано в 2015 р.*

Редакційна колегія:

Пашко П. В., д.е.н. (голова)

Бережнюк І. Г., д.е.н.

Деркач Л. В., к.ю.н.

Крисоватий А. І., д.е.н.

Мазаракі А. А., д.е.н.

Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
Університет державної фіскальної служби України

ЗБІРНИК ТЕЗ
ПОДАТКОВОГО КОНГРЕСУ
«Управління публічними фінансами та проблеми
забезпечення національної економічної безпеки»

Ірпінь
2019

УДК 351.72:005(06)
ББК 65.261-21Я431
У 67

*Рекомендовано до друку
Вченою радою Університету ДФС України
(протокол № 13 від 20.12.2019)*

Редакційна колегія:

Пашко П. В., д-р екон. наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України (голова);
Шевчук О. А., д-р екон. наук, професор (заступник голови); **Весельська Л. А.**, канд. держ. упр., доцент; **Горбовий А. Ю.**, д-р техн. наук, професор; **Коротун В. І.**, канд. екон. наук, старш. наук. співроб.; **Кужелєв М. О.**, д-р екон. наук, професор; **Малинський І. Й.**, канд. наук з фіз. виховання і спорту, професор; **Мацелюх Н. П.**, д-р екон. наук, професор; **Топчій В. В.**, д-р юрид. наук, професор; **Туржанський В. А.**, канд. екон. наук, доцент; **Чмелюк В. В.**, канд. юрид. наук; **Швабій К. І.**, д-р екон. наук, професор; **Ярова О. А.**, канд. фіз.-мат. наук, доцент.

У 67 **Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки:** збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. 713 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні». Т. 141)

ISBN 978-966-337-563-2

Збірник містить матеріали Податкового конгресу «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки», що проходив 12 грудня 2019 року на базі Університету державної фіскальної служби України.

Публікації відображають результати наукових пошуків авторів, присвячені висвітленню актуальних питань, пов'язаних з реформами в управлінні публічними фінансами та їх науковим забезпеченням; захистом національних податкових та митних інтересів України; публічним та приватним інтересом в оподаткуванні, податковим комплаєнсом в умовах України; діджиталізацією в публічних фінансах; інституційними викликами в фінансових розслідуваннях; соціогуманітарною проблематикою системи забезпечення економічної безпеки України та ін.

Видання розраховане на широке коло читачів, які цікавляться окресленою проблематикою.

**Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів.
За точність викладеного матеріалу відповідальність покладається на авторів.**

УДК 351.72:005(06)
ББК 65.261-21Я431

Панель 6

«ФІНАНСОВІ РОЗСЛІДУВАННЯ. ІНСТИТУЦІЙНІ ВИКЛИКИ»

Buhaichuk A.	CURRENT REALITIES OF RESPONSIBILITY FOR TAX EVASION.....	404
Андрійчук Р. Б.	ПРОБЛЕМАТИКА ЗАСТОСУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	408
Антипов В. І.	КРИМІНАЛЬНІ САНКЦІЇ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ПИТАННЯ ЛОГІКИ І СПРАВЕДЛИВОСТІ....	412
Башта І. І.	КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІВ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ ТА ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ У СФЕРІ ПРОТИДІЇ КОРУПЦІЙНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ.....	416
Безух І. Ю.	ДОКУМЕНТАЛЬНА ПОЗАПЛАНОВА ПЕРЕВІРКА У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ.....	420
Варущечкіна В. В.	ПРОБЛЕМИ РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ НА ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНИЙ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ.....	425
Васильчишин О. Б., Ніпіаліді О. Ю.	ФІНАНСОВІ ЗЛОЧИНИ: ПИТАННЯ ПІДСЛІДНІСТІ ТА ДІЄВОСТІ ІНСТРУМЕНТІВ РОЗСЛІДУВАННЯ..	430
Винник Р. Ю.	ПОДАТКОВІ ВАЖЕЛІ ІНКЛЮЗИВНОЇ ЕКОНОМІКИ.....	434
Влад В. Ф.	ОТРИМАННЯ ВІД УВ'ЯЗНЕНИХ ЕЛЕКТРОННИХ ЗАЯВ ТА ПОВІДОМЛЕНЬ ПРО ВЧИНЕНИЙ ЗЛОЧИН, АБО ІНФОРМАЦІЮ ПРО ЗЛОЧИН, ЩО ГОТУЄТЬСЯ.....	437
Головін Є. А.	СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ЯК ЗАСІБ ДОКАЗУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ.....	440
Грищук В. Л.	ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ЩОДО БОРЬБИ З ЕКОНОМІЧНОЮ ЗЛОЧИННІСТЮ.....	444
Дирдін М. С.	ВИКЛИКИ СТВОРЕННЯ ТА ДІЯЛЬНОСТІ БЮРО ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ.....	447

Антипов В. І.,
канд. юрид. наук, професор,
професор кафедри кримінального права та
кримінології,
Університет ДФС України, м. Ірпінь,
Україна

КРИМІНАЛЬНІ САНКЦІЇ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ПИТАННЯ ЛОГІКИ І СПРАВЕДЛИВОСТІ

До викликів у сфері фінансових розслідувань слід віднести, зокрема, наявність системних проблем в чинному законодавстві про відповідальність за ухилення від сплати податків. За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна (ст. 111 Податкового кодексу України).

Відповідно до загальних засад призначення покарання, воно має відповідати ступені тяжкості вчиненого злочину, особі винного та обставинам, що пом'якшують та обтяжують покарання (ст.65 Кримінального кодексу України – далі КК). Якщо в силу тих чи інших причин винній особі не призначається покарання, або коли вид та (або) розмір покарання не є справедливими, ефективність діяльності органів фінансового розслідування може бути значно знижена і навіть зведена нанівець. Не можуть визнаватися справедливими санкції, які не відповідають суспільній небезпеці вчиненого та особистості винного. Конституційний Суд України в своєму рішенні вказав, що справедливість розглядається як властивість права, виражена, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню. [1]

Між тим системний аналіз санкцій статей Особливої частини КК, що передбачають відповідальність за злочини у сфері оподаткування, свідчить про проблемні у цьому контексті питання.

Питання перше. Яка логіка і в чому справедливість коли за ухилення від сплати єдиного внеску (страхових внесків) на певну суму застосовуються кримінальні санкції, а за ухилення від сплати податків (зборів) на таку саме суму кримінальна відповідальність не передбачена?

Злочини, передбачені ст.212 (ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і ст.212-1 (ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування) є однорідними за їх основними об'єктивними і суб'єктивними ознаками. До 2019 року кримінальна відповідальність за обома статтями починалася з однакової межі, а саме – за

умови ненадходження до бюджетів (фондів) коштів в сумі, яка в тисячу і більше разів перевищує НМГД. 1 Санкції за вчинення цих злочинів були ідентичні.

Внесеними Законом № 101-IX від 18.09.2019 змінами до ст.212 КК було декриміналізоване ухилення від сплати податків на суму, яка не перевищує три тисячі НМГД. Аналогічні зміни до ст.212-1 КК не були внесені. Таким чином, зараз ухилення від сплати податків (зборів) на суму, наприклад, 900 тис. грн., не є злочином, а ухилення від сплати єдиного внеску (страхових внесків) на таку саме суму тягне кримінальну відповідальність. За розмірами санкцій ухилення від сплати податків (зборів), наприклад, на суму п'ять млн. грн. є нетяжким злочином. Натомість ухилення від сплати єдиного внеску (страхових внесків) на таку саме суму є тяжким злочином. Вважаємо, що така ситуація з різними санкціями за однорідні злочини є алогічною і пояснюється не якимось ґрунтовними причинами, а лише відсутністю комплексного підходу до внесення змін до кримінального закону.

Питання друге. Чи є логічною і справедливою така конструкція санкцій за податкові злочини, за якою зростання розміру завданої державі шкоди на 0,00001 відсотка, тягне кратно зростання розміру покарання?

Дійсно, – ухилення від сплати податків, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах (у 2019 році це не більше 6 млн. 723 тис. 499 грн.) кваліфікується за частиною 2 ст.212 КК, санкція якої – штраф максимально у розмірі 119 тис. грн. (7 тис. нмгд). 2 Несплата податки на суму 6 млн. 723 тис. 500 грн. і більше кваліфікується за частиною 3 ст.12 КК як ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах і санкція підвищується як мінімум вдвічі – штраф 255 тис. грн. (15 тис. нмгд).

Ще більш алогічно виглядає ситуація з санкціями статті 212-1 КК. Ухилення від сплати відповідних внесків на суму до 5 тис. НМГД карається штрафом не більше 51 тис. грн. (ч.2 ст.212-1 КК). Якщо ж сума несплачених внесків підвищується хоча б на 1 (одну) грн. і дорівнює 5 тис. НМГД, розмір штрафу відразу підвищується в 5 разів – не менше 255 тис. грн. (ч.3 ст.212-1 КК).

Така система санкції ніяким чином не може бути визнана справедливою оскільки повністю відсутня пропорційність юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню, на яку (як обов'язкову умову справедливості) вказав Конституційний Суд України. Слід вказати, що в інших статтях КК

¹ Тут і далі під аббревіатурою «НМГД» розуміється поняття: неоподаткований мінімум доходів громадян як критерій кваліфікації правопорушень, що встановлюється на рівні податкової соціальної пільги і дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року (п.5 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України). У 2019 р. НМГД дорівнює 960,5 грн.

² Тут і далі під аббревіатурою «нмгд» розуміється поняття: 17 грн. як критерій визначення розміру покарання (п.5 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України).

санкції підвищуються пропорційно зі зростанням заподіяної шкоди. Наприклад, виготовлення, збут та використання підроблених недержавних цінних паперів, якщо так дії завдали великої матеріальної шкоди карається штрафом від 3 тис. до 10 тис. нмгд. Ті саме дії, що завдали особливо велику шкоду, караються штрафом від 10 тис. до 15 тис. нмгд.

Питання третє. Чи можна визнати логічним існування норми Загальної частини КК, яка виключає застосування санкцій низки статей Особливої частини КК?

У 2011 р. законодавець частину 2 ст.53 КК доповнив таким приписом: «За вчинення кримінального правопорушення, за яке передбачене основне покарання у виді штрафу понад три тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, розмір штрафу, що призначається судом, не може бути меншим за розмір майнової шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, або отриманого внаслідок вчинення кримінального правопорушення доходу, незалежно від граничного розміру штрафу, передбаченого санкцією статті (санкцією частини статті) Особливої частини цього Кодексу».

Це фактично перекреслило санкції усіх трьох частин ст.212 КК, а також санкцію частини 3 ст.212-1 КК. Річ у тому, що ознакою складів злочинів, передбачених частинами 1 – 3 ст.212, а також частиною 3 ст.212-1 КК, є завдання шкоди (несплачені податки, внески) такого розміру, який значно більше розмірів штрафів, передбачених вказаними статтями Особливої частини КК. Тому суди призначають покарання не на підставі санкцій статей Особливої частини КК, а на підставі ч.2 ст.53 Загальної частини КК. Санкції вказаних статей Особливої частини КК перетворилися на юридичну фікцію. Встановлення покарання в розмірі не менше спричиненої шкоди є нічим іншим, як впровадженням в кримінальне право України притаманного рабовласницькому праву принципу таліону – міра покарання має точно, буквально відповідати виду і розміру заподіяної злочином шкоди («око за око, зуб за зуб»). В кримінальних законах сучасних держав принцип таліону повністю замінений принципом, за яким покарання має на меті не тільки кару, а й виправлення засуджених, а також запобігання вчиненню нових кримінальних правопорушень як засудженими, так і іншими особами.

Припис частини 2 ст.53 КК можна спробувати виправдати необхідністю відшкодування заподіяної шкоди. Однак кримінальний закон (частина 2 статті 50 КК) не передбачає в якості мети покарання відшкодування завданої злочином шкоди, – це належить до сфери цивільної відповідальності. Слід також пам'ятати, що призначення покарання у виді штрафу навіть в розмірах, що дорівнюють розміру завданої шкоди, не звільняє засуджених від цивільної відповідальності за вчинене. Тому реальними є ситуації коли особу засуджено

вироком до штрафу в розмірі завданої шкоди і, одночасно, рішенням в цивільному процесі покладений обов'язок відшкодувати цю шкоду в такому саме розмірі. Конституція України не забороняє притягнення до юридичної відповідальності різних видів за одне й те ж саме правопорушення. Таким чином отримуємо подвійний таліон – «два зуба за зуб, два ока за око».

Ще один аспект цього питання. Судова практика свідчить про те, що податкові злочини вчиняються, як правило, керівниками або головними бухгалтерами, тобто найманими працівникам, а не власниками відповідного підприємства (бізнесу). [див.2] Для таких осіб зазначені розміри штрафу як кримінального покарання навряд чи слугуватимуть меті виправлення засуджених, що передбачена частиною 2 ст.50 КК. Швидше навпаки. Штраф в десятки мільйонів гривень, який у випадку його несплати має бути замінений на покарання у виді позбавлення волі на тривалі строки (відповідно до частини 5 статті 53 КК), може лише озлобити засуджених, спонукати їх шукати корупційні шляхи уникнення покарання, збільшити масштаби злочинної діяльності для накопичення своєрідних «страхових сум» для виплати можливого штрафу.

Список використаних джерел

1. Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 року № 15 – рп/2004 у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання). *Офіційний вісник України*. 2004. № 45. Ст.2975.

2. Антипов В. В. Деякі питання призначення покарання за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Фіскальна політика в Україні в кримінально-правовому вимірі* : зб. тез доп. Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 26 квіт. 2016 р. Вінниця: Нілан, 2016. С. 31–34.

Мережеве електронне видання

**УПРАВЛІННЯ ПУБЛІЧНИМИ
ФІНАНСАМИ ТА ПРОБЛЕМИ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ
ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ**

*збірник тез Податкового конгресу
(м. Ірпінь, 12 грудня 2019 року)*