

## АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЩОДО НЕОБХІДНОСТІ ЗАЛУЧЕННЯ ФАХІВЦІВ НА ДОСУДОВОМУ РОЗСЛІДУВАННІ У КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕННЯХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Григорашченко О. В.

Стаття присвячена актуальним питанням правового регулювання та особливостям досудового розслідування з кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків. Автором здійснено аналіз наукових праць, автори яких вивчали особливості теоретичних та практичних аспектів податкових правовідносин, зокрема у сфері порушення податкового законодавства щодо ухилення від сплати податків, залучення фахівців на досудовому розслідуванні, які володіють спеціальними знаннями в податкових правовідносин.

Акцентовано увагу, що для об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів кримінального провадження, слідчий може запросити осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин. Деталізовано роль та місце Державної аудиторської служби України та Головного управління Державної податкової служби.

Встановлено, що стійкість і потужність держави прямо залежить від належного, добросовісного функціонування її податкової системи. Чим більшими є прояви ухилення від сплати податків, тим економічно слабшою є держава. Якщо кошти не надходять у державний бюджет, як наслідок прояв недофінансування соціальної сфери держави, що призводить до низького рівня соціального захисту населення.

Автором доведено, що розподіл повноважень між органами податкового контролю та органами досудового розслідування повинні бути чітко дотримані останніми, щоб одні структури не дублювали завдання інших і навпаки. Ефективність податкових відносин у державі залежить від наявних ефективних правових механізмів та справедливих підходів до кожного з суб'єктів. Відповідальність за порушення податкових норм повинна рівнозначно застосовуватись як до суб'єктів платників податків так і до держави та її посадових осіб.

**Ключові слова:** податок, ухилення від сплати податків, Державна аудиторська служба України, Державна податкова служба.

**Hryhorashchenko O. V. Current issues regarding the need to involve specialists in pre-trial investigation in tax evasion cases**

The article is devoted to topical issues of legal regulation and features of pre-trial investigation of tax evasion cases. The author carried out an analysis of scientific works, the authors of which studied the peculiarities of theoretical and practical aspects of tax relations, in particular in the field of violation of tax legislation regarding tax evasion, involvement of specialists in pre-trial investigation who have special knowledge in tax legal relations.

It is emphasized that for an objective, high-quality, comprehensive, complete study of the case materials, the investigator can invite persons who have special knowledge in the field of tax legal relations. The role and place of the State Audit Service of Ukraine and the Main Department of the State Tax Service are detailed.

It has been established that the stability and power of the state directly depends on the proper, conscientious functioning of its tax system. The greater the manifestations of tax evasion, the economically weaker the state. If the funds do not enter the state budget, as a result, the manifestation of underfunding of the social sphere of the state, which leads to a low level of social protection of the population.

The author proved that the division of powers between tax control bodies and pre-trial investigation bodies should be clearly observed by the latter so that some structures do not duplicate the tasks of others and vice versa. The effectiveness of tax relations in the state depends on the existing effective legal mechanisms and fair approaches to each of the subjects. Liability for violation of tax regulations should be applied equally to both taxpayers and the state and its officials.

**Key words:** tax, tax evasion, State Audit Service of Ukraine, State Tax Service.

**Постановка проблеми та її актуальність.** Проблемні, актуальні питання з ухилення від сплати податків займають провідне місце майже у всіх країнах світу де існує розвинута ринкова економіка. Наша країна не виключення, масштаби цієї проблеми особливо гостро відчувається в умовах

сьогодення, коли частина територій окупована, в яких взагалі не працює податкове законодавство. Де окуповані території поступово відновлюють належний правовий стан економічної сфери, але на це потрібен час. З іншого боку проблема проявляється через те, що відповідний відсоток підприємців шукають як обійти податкове законодавство шляхом використання прогалін, оскільки в нашій країні відчувається значний податковий тиск. Це все породжує свідоме вигадкування та використання різних схем для ухилення від сплати податків. Як результат - негативні наслідки для економічного розвитку нашої країни, зокрема ненадходження коштів до бюджетів різного рівня.

Важливу роль з цієї категорії кримінальних проваджень відіграють органи досудового розслідування, оскільки саме на них покладається обов'язок якісно, об'єктивно та всебічно досліджувати матеріали кримінального провадження, здійснювати досудове розслідування та притягати осіб до кримінальної відповідальності тим самим забезпечувати громадян виконувати їх конституційний обов'язок своєчасно та достовірно сплачувати податки, а також попередження вчинення правопорушень у майбутньому. Враховуючи те, що склад правопорушення передбаченого ст. 212 КК України має особливості та часті випадки неоднозначності судової практики з цієї категорії кримінальних проваджень, суб'єктам досудового розслідування є сенс запрошувати осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин й можуть надавати роз'яснення, висновки, консультації під час досудового розслідування та судового розгляду, серед них - спеціалісти Державної аудиторської служби України; спеціалісти Головного управління Державної податкової служби.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків частково висвітлені у працях українських правознавців-практиків та наукової спільноти. Так, С. Ханін практикуючи адвокат визначив значення податкового органу, як контролюючого органу у сфері сплати податків та зборів. Крім того, правозахисник розтлумачив наслідки податкового повідомлення-рішення для платників податків [1]. С. Жиліч вивчав особливості та проблемі аспекти кримінальних проваджень у справах щодо ухилення від сплати податків. Серед яких правознавець визначає безпідставний початок досудового розсліду-

вання щодо платників податків, необґрунтований тиск на них шляхом проведення обшуків, виїмок, специфіка правової конструкції складу кримінального правопорушення, що викликає необхідність у залучення фахівців, які володіють спеціальними знаннями у цій сфері [2]. Парфентій Л.А. розкрив та деталізував причини та методи боротьби з ухиленням від сплати податків, дійшовши висновку, що існують моральні, політичні, економічні, технічні та правові причини, що підштовхують платників податків до ухилення від оподаткування [3; с. 295].

**Метою** цієї статті є визначити та проаналізувати необхідність залучення фахівців, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин на стадії досудового розслідування кримінального провадження за ст. 212 КК України.

**Виклад основного матеріалу.** Наслідком порушення податкового законодавства України є розслідування кримінального провадження щодо ухилення від сплати податків. Основними правоохоронними органами які здійснюють першочергові дії щодо зібрання інформації є органи досудового розслідування. Саме від якісного зібрання доказів органами досудового розслідування у подальшому суд встановлює обставини, які мають головне значення для вирішення кримінального провадження по суті та досліджує докази безпосередньо.

Відповідно до статті 22 Кримінально-процесуального Кодексу України (далі КПК) встановлено, що під час кримінального провадження діє принцип змагальності сторін, тобто кожна сторона самостійно відстоює свої правові позиції, сторони провадження мають право на збирання доказів та у подальшому подання їх до суду. В свою чергу судові органи повинні бути об'єктивні та неупереджені, створювати усі необхідні умови для того щоб процесуальні права та процесуальні обов'язки були реалізовані сторонами [4].

Відповідно до частині 1, 2 статті 84 Кримінально-процесуального кодексу України доказами в кримінальному провадженні є істотні фактичні дані за допомогою яких можливо встановити наявність чи відсутність обставин, що мають істотне значення для кримінального провадження. Такі дані повинні бути отримані виключно законним шляхом.

Особливу увагу хочемо звернути на те, що є процесуальними джерелами (доказами) по даній категорії проваджень: вилучені документи; висновки криміналістичних експертиз, висновки ревізій

## Протидія злочинності: проблеми практики та науково-методичне забезпечення

та актів перевірок, допити свідків та інші слідчі дії.

Під час розслідування кримінального провадження особливо важливо провести моніторинг фінансових операцій, які здійснюють особи за період, який цікавить органи досудового розслідування та визначений ними. Законодавство України, а саме Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [5], положення Про порядок надання Державною службою фінансового моніторингу України [6] органам досудового розслідування, дає підстави отримувати та використовувати інформацію органами досудового розслідування для встановлення істини у кримінальному провадженні.

Для об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів провадження, керуючись ст.ст. 9, 22, 40, 71, 84, 93, 110 КПК України, слідчий може запросити осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин й можуть надавати роз'яснення, висновки, консультації під час досудового розслідування та судового розгляду провадження, серед них:

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

У межах кримінального провадження за ст. 212 КК України, згідно ст. 71 КПК України, слідчий виносить постанову про залучення фахівців Державної податкової служби, Державної аудиторської служби України, оскільки саме вони володіють спеціальними знаннями та можуть надавати консультації, пояснення, висновки під час досудового розслідування та судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань. Важливо всебічно, повно та об'єктивно здійснити збір доказової бази, оскільки суспільно-небезпечними наслідками ухилення від сплати податків є фактичне (а не юридичне) ненадходження до бюджетів коштів у значних, великих або особливо великих розмірах.

Хочемо звернути увагу, що спеціаліст може бути залучений для надання безпосередньої допомоги, використання його пояснень кожною з сторін кримінального провадження під час досудового розслідування і судом під час судового розгляду (у випадку надання клопотання про його залучення), а також для надання висновків з питань, що є необхідними для встановлення істини у кримінальному провадженні.

Вважаємо за потрібне, деталізувати роль та місце Державної аудиторської служби України під час розслідування кримінального провадження за ст. 212 КК України. Нормативно-правовим забезпеченням діяльності Державної аудиторської служби України є Бюджетний кодекс України [7], Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [8], постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [9] тощо.

Державна аудиторська служба України здійснює свою діяльність у сфері державного фінансового контролю. Саме вищезазначена служба виявляє недоліки та порушення норм законодавства у фінансовій сфері та передає у визначеному законом порядку представникам правоохоронної системи зібрані за результатами фінансової перевірки матеріали, за якими передбачена юридична відповідальність. В ході фінансових перевірок та контролю вони уповноважені перевіряти та вилучати бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші важливі документи, які можуть свідчити про порушення законодавства, вчинення кримінального правопорушення та можуть бути підставою у майбутньому для порушення кримінального провадження та істотно вплинути на діяльність юридичної особи.

В свою чергу, Державна податкова служба України, як контролюючий орган виконавчої влади відіграє не менш важливу роль у сфері дотримання податкового законодавства. Саме на Державну податкову службу покладається обов'язок проводити перевірки правильності та повноти здійснення діяльності суб'єктів оподаткування згідно чинного податкового законодавства, своєчасне, достовірне подання особами платниками податків декларацій, розрахунків та інших документів, які пов'язані з сплатою податків. Одним з основних джерел, з поміж інших, встановлення обставин, які можуть свідчити про ухилення від сплати податків, є акт перевірки складений за результатами податкової перевірки, при цьому акт перевірки є способом установлення об'єктивної сторони кримінального правопорушення, оскільки саме акт встановлює факт податкового порушення.

У разі виявлення порушень, представники податкової служби зобов'язані порушувати питання перед компетентними правоохоронними органами щодо притягнення до відповідальності винних осіб, в діях яких вбачались порушення

податкового, бюджетного та законодавства з інших питань [10].

Практикуючий адвокат С. Ханін, наголошує, що правоохоронні органи вносять записи до ЄРДР не маючи узгодженого податкового повідомлення-рішення (ППР), що свідчить про ненадходження до бюджетів коштів. Більшість записів до ЄРДР за ст. 212 КК України вноситься на основі висновків експертів або аналітичних довідок, що є порушенням законодавства з боку правоохоронних органів. Обов'язок сплатити податки виникає лише в разі самостійного обчислення платниками або у разі узгодженого податкового повідомлення-рішення ППР. Жодні аналітичні довідки чи висновки експертів узгоджене ППР замінити не в змозі [1].

Дійсно, встановити факти ухилення від сплати податків це справа не легка, а процедура має певні особливості в силу чинного податкового законодавства. Виявлення правопорушень у цій сфері здійснюється за результатами податкової перевірки органами Державної податкової служби у разі якої можуть бути виявлені порушення щодо сплати в бюджет податків і зборів чи неповнота нарахування такої сплати. Вищезазначені посадові особи уповноважені приймати повідомлення-рішення про донарахування податкових зобов'язань, а особа-платник, в свою чергу, має право оскаржити це рішення у відповідний строк.

Після завершення строку оскарження, незалежно від того платник скористався цим правом чи ні, з'являються підстави робити висновки про поведінку платника, чи був склад кримінального правопорушення за ст. 212 КК України. Тому, працівники органів досудового розслідування не повинні ставитися до порушення кримінального провадження формально-процесуально, на підставі сумнівного доказового бачення або за власною ініціативою проведення перевірок.

Співпраця з працівниками податкової є вкрай важлива та необхідна, для того щоб пройти спеціальну уповноважену процедуру для законного порушення кримінального провадження, щоб потім не виникало забагато питань щодо підстав та законності порушення кримінального провадження за ст. 212 КК України.

На практиці існують певні проблемні питання у цьому напрямку:

- непоодинокі випадки, коли слідчий суддя закриває очі на такий «доказовий» матеріал, що надається слідством з метою встановлення обмежувальних заходів щодо суб'єктів господарської діяльності, тим самим надає «зелене світло» на подальший розвиток справи;

- негативна практика - коли співробітники податкової «допомагаючи» органам досудового розслідування складають незаконні довідки, не дотримують спеціальний процедурний характер встановлений законодавством з метою накладення арешту на майно суб'єкта господарювання на етапі досудового розслідування кримінального провадження;

- перш ніж органи досудового розслідування починають працювати з податковою інформацією та здійснювати слідчі дії, відомості про кримінальне провадження вже повинні бути внесені до ЄРДР. Однак, на практиці все частіше навпаки, слідчий аналізує й працює з податковою інформацією, а потім реєструє кримінальне провадження, тим самим підганяючи отриману інформацію під уже наявну у нього концепцію скоєння правопорушення [11].

Враховуючи те, що ст. 212 Кримінального кодексу України «ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» відносяться до сфери кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, а саме такі правопорушення безпосередньо пов'язані з економічною сферою нашої держави, які характеризуються складністю, латентністю, різноманітними формами прояву, це все говорить про те, що без залучення фахівців на етапі досудового та судового розгляду кримінального провадження, які володіють спеціальними знаннями у сфері економічних правовідносин, вкрай неможливо. Оскільки, у працівників правоохоронної системи, які здійснюють досудове розслідування виникають суттєві складнощі при кваліфікації правопорушення, зібрання доказової бази виявлені активів на які може бути накладено арешт тощо. Вважаємо, що під час такої співпраці уповноважені суб'єкти обов'язково повинні дотримуватись принципів законності та верховенства права. Дотримання законодавчо встановленої процесуальної процедури під час зібрання доказів є обов'язковим аспектом у кримінальному провадженні, а не формальним, як це відбувається у повсякденному житті.

Враховуючи вищезазначене пропонуємо науковій спільноті наступні **висновки**:

- стійкість і потужність держави прямо залежить від належного, добросовісного функціонування її податкової системи. Чим більшими є прояви ухилення від сплати податків, тим економічно слабшою є держава. Якщо кошти не надходять у державний бюджет, як наслідок прояв недофінансування соціальної сфери держави, що

## Протидія злочинності: проблеми практики та науково-методичне забезпечення

призводить до низького рівня соціального захисту населення;

- дотримання податкової дисципліни є запорукою ефективного економічного розвитку будь-якої розвинутої держави світу;

- залучення фахівців у сфері податкових правовідносин на етапі досудового розгляду кримінального провадження є необхідним, оскільки правопорушення за ст. 212 КК України характеризуються складністю, латентністю, різноманітними формами прояву;

- розподіл повноважень між органами податкового контролю та органами досудового розслідування повинні бути чітко дотримані останніми, щоб одні структури не дублювали завдання інших і навпаки;

- ефективність податкових відносин у державі залежить від наявних ефективних правових механізмів та справедливих підходів до кожного з суб'єктів. Відповідальність за порушення податкових норм повинна рівнозначно застосовуватись як до суб'єктів платників податків так і до держави та її посадових осіб.

### Література

1. С. Ханін. Годувальниця - ст.212 ККУ. *Юридична газета online. Всеукраїнське професійне юридичне видання.* <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/godualnitsya--statty-a-212-kku.html>

2. С. Жиліч. Кримінальні провадження у справах щодо ухилення від сплати податків. *Юрист & Закон.* №15. Квітень 2023 [https://uz.ligazakon.ua/magazine\\_article/EA009755](https://uz.ligazakon.ua/magazine_article/EA009755)

3. Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнесінформ.* №3. 2018. С. 290-295

4. Кримінально-процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України.* 2013, № 9-10, № 11-12, № 13, ст. 88

5. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України

від 6 грудня 2019 року № 361-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>

6. Порядок надання Державною службою фінансового моніторингу України Національній поліції України узагальнених (додаткових узагальнених) матеріалів та отримання Державною службою фінансового моніторингу України інформації про хід їх розгляду: Закон України від 06 серпня 2021 р. № 1026/36648. *Верховна Рада України. Законодавство України.* <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-21#Text>

7. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України.* 8 липня 2010 року № 2456-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

8. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

9. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43. *Відомості Верховної Ради України.* <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

10. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова КМУ від 6 березня 2019 р. № 227 Київ. *Відомості Верховної Ради України.* <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF>

11. В.Зарубицька. Махнемося? Чи мають право фіскали виконувати функції податкової служби і навпаки. *Юридична газета online. Всеукраїнське професійне юридичне видання.* №18 (724) <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/mahnemosya-chi-mayut-pravofiskali-vikonuvati-funkciyi-podatkovoyi-sluzhbi-i-navpaki.html>

*Григорашенко О. В.,  
аспірант*

*Одеського державного університету  
внутрішніх справ*