

УДК 343.35

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.3.44>

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ЗАКОНОДАВСТВО ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

Карабан Є.П.,
здобувач кафедри кримінального права,
процесу і криміналістики,
Київський університет інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»,
адвокат
e-mail: karaban1985karaban@gmail.com

Карабан Є.П. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство та міжнародний досвід.

Наповнення Державного бюджету України є надзвичайно важливою умовою функціонування економіки держави в умовах воєнного стану. Разом з тим, далеко не всі громадяни виконують встановлений статтею 67 Конституції України обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори забезпечується в нашій державі, у тому числі і нормами ст. 212 КК України, яка передбачає кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Успішний досвід таких країн як США, Великобританія, Швеція та країни Європейського Союзу свідчить про необхідність постійного вдосконалення законодавства та використання сучасних засобів контролю, щоб забезпечити своєчасне виявлення та покарання за ухилення від сплати податків. Зростання міжнародної фінансової активності, використання офшорних схем та інших податкових ухилень ускладнює боротьбу з цими правопорушеннями, що робить питання удосконалення законодавства та системи контролю надзвичайно важливим.

Під час дії воєнного стану в нашій державі кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування не зазнали змін. Водночас, у Податковому законодавстві України нормативно-правових змін, доповнень та нововведень упродовж останніх років було чимало. Щоразу це призводило до суттєвої зміни правового регулювання податкових відносин і, відповідно, до зміни судової практики у сфері вирішення цих спорів. Відповідно, висока динамічність податкового законодавства не дає змоги забезпечити гарантовану усталеність судової практики у сфері податкових відносин.

Враховуючи глобалізацію економіки та використання офшорних зон, для успішної боротьби з ухиленням від сплати податків необхідна більш активна співпраця з іншими країнами в обміні податковою інформацією. Впровадження стандартів, подібних до ЄС, сприяє підвищенню прозорості фінансових операцій.

Україна має інвестувати в автоматизацію податкових органів, щоб створити систему безперервного моніторингу фінансових потоків та податків. Відсутність ефективних механізмів контролю та неузгодженість законодавства з міжнародними стандартами ускладнюють боротьбу з податковими правопорушеннями.

Ключові слова: податкові правопорушення, кримінальна відповідальність, міжнародні стандарти, законодавство, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, податки, ухилення від сплати податків, кримінально-правова характеристика.

Karaban Ye.P. Criminal liability for tax evasion: legislation and international experience.

Filling the State Budget of Ukraine is an extremely important condition for the functioning of the state economy under martial law. At the same time, not all citizens fulfill their obligation under Article 67 of the Constitution of Ukraine to pay taxes and fees in the manner and amounts prescribed by law.

The constitutional obligation of everyone to pay taxes and duties is ensured in our country, including by the provisions of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, which provides for criminal liability for intentional tax evasion and duties (mandatory payments).

The successful experience of countries such as the United States, the United Kingdom, Sweden and the European Union demonstrates the need for continuous improvement of legislation and the use of modern controls to ensure timely detection and punishment of tax evasion. The growth of international financial activity, the use of offshore schemes and other tax evasions makes it more difficult to combat these offenses, which makes the issue of improving legislation and control systems extremely important.

During the period of martial law in our country, the criminal law provisions regarding the protection of the taxation system did not change. At the same time, there have been many regulatory changes, amendments and innovations in the tax legislation of Ukraine in recent years. Each time, this led to a significant change in the legal regulation of tax relations and, accordingly, to changes in court practice in the area of resolving these disputes. Accordingly, the high dynamism of tax legislation does not allow to ensure guaranteed stability of court practice in the field of tax relations.

Given the globalization of the economy and the use of offshore zones, more active cooperation with other countries in the exchange of tax information is needed to successfully combat tax evasion. The introduction of standards similar to those of the EU would help to increase the transparency of financial transactions.

Ukraine should invest in the automation of tax authorities to create a system of continuous monitoring of financial flows and taxes. The lack of effective control mechanisms and the inconsistency of legislation with international standards make it difficult to combat tax violations.

Key words: tax offenses, criminal liability, international standards, legislation, criminal offenses in the field of taxation, taxes, tax evasion, criminal law characteristics.

Постановка проблеми. Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину. Обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях. Усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь (ст. 62 Конституції України) [1].

Згідно пункту 1 статті 29 Загальної декларації прав людини, яку було прийнято і проголошено резолюцією 217А(III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 року 10 грудня 1948 року, кожна людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки й можливий вільний і повний розвиток її особи [2].

Наповнення Державного бюджету України є надзвичайно важливою умовою функціонування економіки держави в умовах воєнного стану. Разом з тим, далеко не всі громадяни виконують встановлений статтею 67 Конституції України обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1].

Конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори забезпечується в нашій державі, у тому числі і нормами ст. 212 КК України, яка передбачає кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Суспільна небезпека цього кримінально караного діяння є великою, адже держава внаслідок ненадходження коштів до бюджету втрачає можливість фінансування соціально значимих видатків, які є важливими для усіх громадян України [3].

Ефективним механізмом протидії злочинності та забезпечення конфіскації злочинних доходів є інструмент фінансових розслідувань. При цьому, держава та її органи не повинні орієнтуватися у ході його використання виключно на притягнення правопорушників до кримінальної відповідальності, застосування до них найсуворіших видів покарання. Важливо, щоб вигоди та прибутки, набуті за результатами протиправної діяльності, вилучалися у дохід держави та спрямовувалися на суспільно-корисні цілі, сприяли загальному економічному розвитку країни за рахунок інвестування їх у базові соціальні послуги й проекти. При цьому, врахування зарубіжного досвіду має великий потенціал для вдосконалення української податкової системи, а також кримінального законодавства, яке регламентує питання кримінальної відповідальності за вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Метою статті є порівняльний аналіз законодавства України у сфері боротьби з податковими правопорушеннями з практикою інших країн, розглянувши який можна знайти ряд підходів та інструментів, які можуть більш ефективно боротися з ухиленням від сплати податків в нашій державі.

Стан опрацювання проблематики. В теорії кримінального права відповідальності за ухилення від оподаткування приділяється значна увага. За кількістю публікації ця проблематика, певно, займає чільне місце серед всіх питань Особливої частини кримінального права України. Увагу цим питанням приділяли у своїх дослідженнях О. Дудоров, Я. Кураш, В. Мойсик, О. Перепелиця, Є. Стрельцов, В.Я. Тацій, М.І. Хавронюк та інші. Проте, незважаючи на це, на практиці досі залишається чимало невіршених питань, що підкреслює актуальність даної тематики.

Вклад основного матеріалу. Попри конституційний обов'язок сплачувати податки та збори, не всі платники податків — свідомі та сумлінні. Ухилення від сплати податків є одним з найсерйозніших економічних кримінальних правопорушень, що завдає шкоди не лише економіці України, а й підриває довіру до державних інститутів. Тому країни по всьому світу приймають різні законодавчі документи з метою протидії ухиленню від сплати податків, і важливо дослідити міжнародний досвід у цьому контексті.

Міжнародне розслідування *CumEx Files 2.0* показало, що багаторічна масштабна схема ухилення від сплати податків коштувала урядам низки країн світу, переважно Західної Європи, приблизно 150 млрд. євро втрачених доходів. Ці показники були підраховані командою експертів з Мангеймського університету у партнерстві з німецькою некомерційною групою *Correctiv* [5].

Головною ідеєю схем ухилення від сплати податків було використання слабких місць податкового законодавства тих чи інших держав. Насамперед мова йде про так звані торгові *cum-ex-operation*, в яких акції продавалися від одного інвестора іншому безпосередньо перед виплатою дивіденду, але сама виплата здійснювалися згодом. Ця тактика фактично створила плутанину щодо того, кому належали акції на момент виплати дивіденду. Це дозволило обом сторонам вимагати знижки на утриманий податок - збір, який сплачується лише один раз, коли був виплачений дивіденд.

Дана практика стала популярною в Німеччині на початку цього століття й тривала до 2012 року, коли змінили законодавство. Пізніше така схема поширилася на інші країни, зокрема Данію, а також Францію, Бельгію, Італію та Австрію. Кілька осіб вже визнані винними у ухиленні від сплати податків. Наразі під слідством перебувають близько 1000 осіб, у тому числі молодший та вищий банківський персонал, юристи та брокери [5].

Успішний досвід таких країн як США, Великобританія, Швеція та країни Європейського Союзу свідчить про необхідність постійного вдосконалення законодавства та використання сучасних засобів контролю, щоб забезпечити своєчасне виявлення та покарання за ухилення від сплати податків. Зростання міжнародної фінансової активності, використання офшорних схем та інших податкових ухилень ускладнює боротьбу з цими правопорушеннями, що робить питання удосконалення законодавства та системи контролю надзвичайно важливим.

Впровадження автоматизованої системи обробки податкової інформації в Україні є кроком до підвищення ефективності податкового контролю та зменшення людського фактору в процесах перевірок і збору даних. Досвід Великої Британії та інших країн показує, що використання сучасних інформаційних технологій дає змогу значно зменшити кількість помилок, уникнути корупційних схем, тощо.

Що стосується нашої країни, то наразі контроль за дотриманням податкового законодавства, своєчасною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) до державного і місцевих бюджетів здійснюється органами Державної податкової служби України.

Під час дії воєнного стану в нашій державі кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування не зазнали змін.

Водночас, у Податковому законодавстві України нормативно-правових змін, доповнень та нововведень упродовж останніх років було чимало. У Податковий кодекс України, прийнятий 02 грудня 2010 року, вже понад 170-ма законами внесено зміни і доповнення. Щоразу це призводило до суттєвої зміни правового регулювання податкових відносин і, відповідно, до зміни судової практики у сфері вирішення цих спорів. Відповідно, висока динамічність податкового законодавства не дає змоги забезпечити гарантовану усталеність судової практики у сфері податкових відносин [4].

Згідно з Податковим Кодексом до податкової системи України входять податки, збори і плати. Статтею 1 Податкового Кодексу України встановлено перелік податків і зборів, порядок їхнього адміністрування, платники податків та збори, їхні права та обов'язки, компетенція контролюючих органів, повноваження та обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [4].

Стабільність податкового законодавства передбачає законні очікування платника податку щодо незмінності правового режиму оподаткування. Проте, такі очікування від законодавця мають урівноважуватись із правом держави приймати закони відповідно до суспільних (публічних) інтересів, тобто необхідно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники, які існують на момент прийняття законодавчого акту [3].

Основні засади податкового законодавства України, тобто принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство визначені в статті 4 Податкового Кодексу України [4]. Це, зокрема стабільність, який легально визначено як зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК)[4].

Як показує міжнародна практика, країни, що активно використовують цифрові технології для моніторингу фінансових потоків, здатні значно знижувати рівень ухилення від податків. Сполучені Штати Америки, Великобританія, Німеччина та Швеція є прикладами країн, де впровадження новітніх технологій в боротьбі з податковими порушеннями приносить значні результати. При цьому ці питання детально регламентовано у законодавчих актах вказаних країн.

Порушення законодавства про податки та збори є підставою притягнення платників податків до відповідальності. В залежності від того, яке порушення законодавства про податки лежить в основі відповідальності, вона може розглядатись як різновидність фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності [7, с. 86].

Відповідно до міжнародної практики, для кваліфікації ухилення від податків як кримінального правопорушення має значення кількість незаконних податкових зобов'язань, а також наявність умислу у діях правопорушника. У разі значного розміру несплаченого податку та систематичності таких порушень, покарання може бути досить суворим.

Так, у Сполучених Штатах Америки ухилення від сплати податків розглядається як серйозне правопорушення. Упродовж останній десятиліть уряд США активно бореться з цими злочинами через систему внутрішньої податкової служби (IRS). Податковим кодексом США передбачено наступні види кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, такі як штрафи до 100 000 доларів для фізичних осіб та до 500 000 доларів для юридичних осіб, а також можливість позбавлення волі на термін до 5 років ув'язнення.

Швеція є однією з найбільш прозорих країн у контексті податкової політики. У країні діють високі стандарти для електронної подачі податкових декларацій, які дозволяють знизити рівень помилок і маніпуляцій. За ухилення від сплати податків там передбачено як адміністративні, так і кримінальні санкції. Швеція активно взаємодіє з іншими країнами в рамках ініціативи CRS для виявлення неправомірних фінансових операцій і офшорних схем.

У Великобританії ухилення від сплати податків є тяжким економічним злочином, за який передбачена кримінальна відповідальність у вигляді значних штрафів та позбавлення волі на термін до 7 років ув'язнення. В країні діє система податкового контролю, що дозволяє виявляти податкові порушення через постійну перевірку фінансових звітів компаній. Законодавство Великої Британії також дозволяє використовувати процедуру «пред'явлення позову» щодо умисного ухилення від сплати податків, що дозволяє державі значно зменшити фінансові втрати.

Отже, у багатьох країнах усунення від сплати податків є кримінальним злочином, за вчинення якого передбачені такі види покарання як значні суми штрафів, конфіскація майна та додатковий вид покарання – позбавлення волі. Кримінальна відповідальність за такі правопорушення застосовується не тільки до фізичних осіб, а й до юридичних осіб - організацій, які займаються подібними діями.

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів передбачена в Україні ст. 212 Кримінального Кодексу України. Об'єктивна сторона даного кримінального правопорушення характеризується сукупністю трьох ознак: 1) діяння – умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку; 2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1 ст. 212), великих (ч. 2 ст. 212) або особливо великих (ч. 3 ст. 212) розмірах; 3) причинний зв'язок між діянням і наслідками [3].

Санкція ст. 212 КК України за вчинення вказаного кримінального правопорушення передбачає такі види відповідальності як штраф або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю, з конфіскацією майна) [3].

Розмір штрафу залежить від частини статті, за якою кваліфіковано дії особи.

Так, санкція за ч. 1 ст. 212 КК України передбачає штраф від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; за ч. 2 – від десяти тисяч до п'ятнадцяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; за ч. 3 – від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [3]. Ці санкції мають на меті забезпечити належний рівень покарання залежно від тяжкості правопорушення через встановлених законодавцем розмір суми штрафів. Важливо зазначити, що подібні підходи застосовуються в багатьох інших країнах, хоча конкретні розміри суми штрафів і санкції можуть змінюватися в залежності від національного законодавства та практики.

Висновки. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, визначена статтею 212 Кримінального кодексу України, є ключовим елементом державної стратегії у боротьбі з економічною злочинністю та порушеннями у сфері податкового контролю. Цей механізм не тільки сприяє забезпеченню справедливості у фінансовій системі, а й стимулює підприємців та громадян до сумлінного виконання своїх податкових зобов'язань. У сучасних умовах, коли економічні правопорушення набувають глобального характеру, ця норма відіграє важливу роль у забезпеченні стабільності національної економіки. З урахуванням сучасних реалій необхідно посилення міжнародної співпраці у сфері обміну податковою інформацією та забезпечення високого рівня цифровізації податкових процесів для ефективного виявлення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. На нашу думку, на сучасному етапі важливо не лише застосовувати санкції за ухилення від сплати податків, а й удосконалювати законодавчі та контрольні механізми для забезпечення більш ефективної боротьби з цими кримінальними правопорушеннями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України: від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр#Text>.
2. Загальна декларація прав людини, Прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015#Text.
3. Кримінальний Кодекс України: Закон від 05.04.2001 № 2341-III. Верховна Рада України. 2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14>.
4. Податковий Кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI (ред. з 01.01.2017). *Відомості Верховної Ради України*. 2011, № 13-14.
5. Схеми ухилення від податків завдала Західній Європі збитків на 150 мільярдів євро. *Веб-сайт Укрінформ*. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3336398-shema-uhilennavid-podatktiv-zavdala-zahidnij-evropi-zbitkiv-na-150-milardiv.html>.
6. Проблеми оподаткування в мирний час та в умовах воєнного стану обговорили на науково-практичній конференції. *веб-сайт Верховного Суду*. 11.07.2022. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1293849>.
7. Товкун Л.В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна*. № 1106. Серія «ПРАВО». Випуск № 17, 2014. С. 84–86.
8. Міжнародна група з фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF). (2023). «Боротьба з податковими правопорушеннями: міжнародний контекст». URL: nba.org.ua/assets/uploads/files/UKR_Compilation%20book%20February%202023_FINAL_.pdf.