

УДК 343.1

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.87.4.15>

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА ДОКАЗУВАННЯ У КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕННЯХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Олефіренко С.В.,
*здобувач кафедри кримінального права,
процесу і криміналістики
Київського університету інтелектуальної власності та права
Національного університету
«Одеська юридична академія»
e-mail: olefirenko.sergey1972@gmail.com*

Олефіренко С.В. Міжнародний досвід правового регулювання та доказування у кримінальних провадженнях в сфері оподаткування.

Визначається, що в Україні під час дії воєнного стану кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування не зазнали змін.

Сплата податків є конституційним обов'язком кожного громадянина. Стаття 67 Конституції України покладає на кожного обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Однак, бажання суб'єктів господарювання зменшити або уникнути своїх податкових зобов'язань створило низку схем ухилення від сплати податків в українській податковій системі.

Оскільки проблема боротьби з ухиленням від оподаткування є однією з найгостріших для України, автором статті наголошується, що потрібно враховувати міжнародний досвід правового регулювання та практику доказування у зарубіжних країнах з цього питання. Світовий досвід та історія свідчать про те, що ця проблема є гострою не тільки для нашої держави, але й для інших держав з розвинутою економікою та високим рівнем правосвідомості населення, а також ефективними правоохоронними органами.

У статті розглядається досвід таких країн як Франція, Канада, Німеччина, Казахстан, Англія.

Автором наголошується, що у сучасній правовій науці України в контексті оцінки доказування й у зв'язку з поглибленням змагальних засад кримінального провадження актуалізується питання щодо стандартів доказування. Проте, незважаючи на те, що у вітчизняній юридичній літературі цьому питанню приділено чимало уваги, на практиці досі залишається чимало невіршених питань, що підкреслює актуальність теми, особливо щодо імплементації позитивного зарубіжного досвіду в українське законодавство.

Зазначається, що в країнах англосаксонської системи права, доказування традиційно відіграє вагомий роль. Водночас для континентального законодавства і правознавства воно не є характерним. Отже, правила оцінки доказування, які мають місце в англосаксонських і континентальних юрисдикціях, істотно різняться. За результатами проведеного аналізу автором зроблено висновок щодо необхідності системного підходу у запровадженні загальних та спеціальних заходів щодо запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в Україні, а також щодо необхідності використання доказів та доказування по цій категорії кримінальних проваджень, з урахуванням досвіду інших зарубіжних країн.

Ключові слова: докази, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, доказування, міжнародний досвід, відповідальність, ухилення від сплати податків, правове регулювання, законодавство, кримінальні провадження.

Olefirenko S.V. International experience of legal regulation and evidence in criminal proceedings in the field of taxation.

It is determined that in Ukraine, during the martial law period, criminal law provisions regarding the protection of the taxation system have not changed.

Paying taxes is a constitutional obligation of every citizen. Article 67 of the Constitution of Ukraine imposes on everyone the obligation to pay taxes and duties in the manner and amounts established by law. However, the desire of business entities to reduce or avoid their tax liabilities has created a number of tax evasion schemes in the Ukrainian tax system.

Since the problem of combating tax evasion is one of the most acute for Ukraine, the author emphasizes that it is necessary to take into account the international experience of legal regulation and the practice of proof in foreign countries on this issue. World experience and history show that this problem is acute not only for our country, but also for other countries with developed economies and a high level of legal awareness of the population, as well as effectively functioning law enforcement agencies.

The article discusses the experience of such countries as France, Canada, Germany, Kazakhstan, and England.

The author emphasizes that in the modern legal science of Ukraine, in the context of evidence assessment and due to the deepening of the adversarial principles of criminal proceedings, the issue of standards of proof is becoming relevant. However, despite the fact that a lot of attention has been paid to this issue in the national legal literature, in practice there are still many unresolved issues, which emphasizes the relevance of the topic, especially with regard to the implementation of positive foreign experience in Ukrainian legislation.

It is noted that in the countries of the Anglo-Saxon legal system, proof traditionally plays a significant role. At the same time, it is not typical for continental legislation and jurisprudence. Thus, the rules for assessing evidence in Anglo-Saxon and continental jurisdictions differ significantly. Based on the results of the analysis, the author concludes that a systematic approach is needed in introducing general and special measures to prevent criminal offenses in the field of taxation in Ukraine, and also that it is necessary to use evidence and proof in this category of criminal proceedings, taking into account the experience of other foreign countries.

Key words: evidence, criminal offenses in the field of taxation, proof, international experience, liability, tax evasion, legal regulation, legislation, criminal proceedings.

Постановка проблеми. Податкові надходження є основним джерелом формування державного бюджету, що забезпечують фінансову основу для державних видатків. В Україні під час дії воєнного стану кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування не зазнали змін. Водночас, у податковому законодавстві нашої держави нормативно-правових змін, доповнень та нововведень упродовж останніх років було чимало. Вони стосувалися, в переважній більшості, мораторію на проведення податкових перевірок; зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством; відповідальності за порушення податкового законодавства; імпорту товарів; пільг з єдиного податку, плати за землю, єдиного соціального внеску, екологічного податку; оподаткування осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування; плати за землю та мінімального податкового зобов'язання; податку на додану вартість; акцизного податку, тощо.

Необхідно зазначити, що розкриваючи структуру предмету теорії кримінального процесуального доказування, М.А. Погорецький, на нашу думку, обґрунтовано в якості самостійного його елемента виділяє теорію, правове регулювання та практику доказування у зарубіжних країнах, обґрунтовуючи це тим, що проблема боротьби з ухиленням від оподаткування є однією з найгостріших для України [1, с. 15].

Метою статті є дослідження міжнародного досвіду правового регулювання та практики доказування зарубіжних країн у кримінальних провадженнях у сфері оподаткування. На нашу думку, врахування зарубіжного досвіду має великий потенціал для вдосконалення як української податкової системи, так й відповідних нормативно-правових актів, що стосуються доказів і доказування у кримінальних провадженнях у сфері оподаткування.

Стан опрацювання проблематики. Проблеми кримінальної відповідальності у сфері господарської діяльності, зокрема оподаткування, у різні періоди розглядали такі автори, як: П.П. Андрушко, В.І. Борисов, Л.П. Брич, Н.О. Гуторова, О.О. Дудоров, О.Г. Кальман, М.Й. Коржанський, Я.М. Кураш, П.С. Матишевський, М.І. Мельник, В.О. Навроцький, О.І. Перепелиця, В.В. Сташис, В.Я. Тацій, М.І. Хавронюк та інші.

У сучасній правовій науці України в контексті оцінки доказування й у зв'язку з поглибленням змагальних засад кримінального провадження актуалізується питання щодо стандартів доказування. Проте, незважаючи на те, що у вітчизняній юридичній літературі цьому питанню приді-

лено чимало уваги, на практиці досі залишається чимало невирішених питань, що підкреслює актуальність теми, особливо щодо імплементації позитивного зарубіжного досвіду в українське законодавство.

Виклад основного матеріалу. Сплата податків є конституційним обов'язком кожного громадянина. Стаття 67 Конституції України [7] покладає на кожного обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Однак, бажання суб'єктів господарювання зменшити або уникнути своїх податкових зобов'язань створило низку схем ухилення від сплати податків в українській податковій системі [8, с. 267]. Світовий досвід та історія свідчать про те, що ця проблема є гострою не тільки для нашої держави, але й для держав з розвинутою економікою та високим рівнем правосвідомості населення, ефективно діючими правоохоронними органами.

Як зазначає Р. Молчанов, вивчення зарубіжного досвіду дозволяє виявляти фактори, що сприяють соціальному прогресу, виявляти фундаментальні закономірності розвитку суспільства та його окремих підсистем, формулювати критерії суспільно-історичного прогресу, прогнозувати динаміку суспільних відносин, виявляти найбільш ефективні підходи щодо подолання поточних проблем [11].

На думку А. Сердюка, практична цінність науково обґрунтованого аналізу функціонування іноземних державних інститутів складається у тому, що він дає можливість побачити сильні та слабкі сторони вітчизняних аналогів. Творче осмислення та використання зарубіжного досвіду дозволяє краще зрозуміти сучасні проблеми, визначити закономірності розвитку теорії та практики, які важко виявити без ретельного аналізу [12].

У системах права багатьох зарубіжних країн виключається можливість притягнення платника податків одночасно до кримінальної та фінансової (адміністративної) відповідальності. Тому держава має вибрати той вид відповідальності, у рамках якого платник податків відповідатиме. Важливу роль при цьому відіграють докази, які підтверджують вину платників податків у вчиненні правопорушення.

Необхідно зауважити, що в країнах англосаксонської системи права доказування традиційно відіграє вагомий роль. Водночас для континентального законодавства і правознавства воно не є характерним. Тобто, правила оцінки доказування, які мають місце в англосаксонських і континентальних юрисдикціях, істотно різняться.

Найбільш характерною рисою англосаксонської моделі процесуального права є її яскраво виражений змагальний характер. Це, у свою чергу, зумовлює специфіку здійснення провадження. Однією з особливостей останнього є пасивна роль суду, який у такій системі є лише арбітром, котрий вирішує спір двох протилежних сторін [9, с. 149].

Разом з тим, континентальному правосуддю більшою мірою притаманний розшуковий характер. Роль суду в такому провадженні не зводиться лише до виконання функції пасивного арбітра, він є активним учасником процесу, який здійснює провадження з метою встановлення істини. У країнах континентальної системи права знайшов своє нормативне регламентування спосіб вільної оцінки доказування за внутрішнім переконанням.

В Англії використовують два стандарти доказування: «поза розумними сумнівами» для кримінальних проваджень і «баланс імовірностей», який інколи ще йменують «перевага доказів» для цивільних проваджень. Перший сформувався в Англії у другій половині XVIII ст. Суть його полягає в тому, що в достовірності факту винуватості обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення не повинно залишитися розумних сумнівів. Це не значить, що в його достовірності немає жодних сумнівів, а означає, що всі альтернативні можливості пояснення поданих доказів є дуже малоймовірними. Сутність же другого стандарту в тому, що на підставі оцінених доказів (оцінки доказування загалом) робиться висновок про певний факт (наприклад, завдання майнової шкоди) як такий, що скоріше мав місце, аніж не мав [9, с. 150].

В англійській судовій практиці ухилення від сплати податків відносять до категорії шахрайства у комерційній сфері. Такі шахрайства англійське законодавство відносить до сфери кримінального права. Справи про такі кримінальні правопорушення розслідуються спеціальними відділами поліції з боротьби із шахрайством, а покаранням за здійснення податкового кримінального правопорушення є позбавлення волі строком на 10-12 років [2].

В Англії у кримінальних справах про відмивання злочинних доходів застосовується конструкція відповідальності без встановлення *mens rea*, яка в доктрині дістала назву «об'єктивного по-

казника підозри». У такий спосіб англійський законодавець прагне полегшити тягар кримінально-процесуального доказування з тим, щоб винний був позбавлений будь-якої можливості посилатись на необізнаність про походження предмета злочинного відмивання [10, с. 57].

Отже, варто відзначити, що правила оцінки доказування, які мають місце в англосаксонських і континентальних юрисдикціях, істотно різняться. Англосакси встановлюють об'єктивні стандарти доказування, що ґрунтуються на ідеї оцінки ймовірності тих чи інших варіантів фактичної картини провадження. Континентальні європейські країни застосовують категорію «внутрішнє переконання», яка базується на особистій переконаності суб'єкта доказування в істинності певного факту [9, с. 153].

Французьке законодавство у сфері оподаткування передбачає кримінальну відповідальність за різні дії, що спрямовані на приховування бухгалтерських даних, які були вчинені шляхом обману. До таких дій відносять незаконні грошові операції, або зміну частини суми, що підлягає оподаткуванню. І якщо така зміна перевищує суму в 200 євро або 10% доходів, за це встановлено покарання у вигляді штрафу або позбавлення волі на строк від одного до п'яти років. Відзначимо, що у Франції карається як закінчений злочин, що виражається у шахрайському спотворенні або приховуванні даних, істотних для оподаткування, так і замах на нього [2].

За канадським законодавством порушення податкового законодавства набувають кримінального характеру у ситуаціях податкового шахрайства. Податкове шахрайство визначається, як свідомо дія або намір дії з метою обману податкових органів, що дозволяє скоротити розмір сплати податків або отримання незаконного відшкодування податків з бюджету. Найбільш небезпечні форми злочинної поведінки платників податків, що призвели до несплати податків на суму більше 5 тис. канадських доларів, караються згідно з Кримінальним кодексом Канади, або як за подання підроблених документів. В цьому випадку покарання може скласти вже до 10 років позбавлення волі.

Федеративна Республіка Німеччина виділяється зі всіх країн Європи найбільш суворим покараннями за порушення податкового законодавства: штрафи, повторні штрафи, а потім позбавлення волі на строк до 10 років [2].

Необхідно зазначити, що у Німеччині кримінальні розслідування ініціюються у разі підозри у вчиненні діяння, яке є підставою для податкового правопорушення. Крім того, відділ кримінальних та адміністративних штрафів (*Bußgeld- und Strafsachenstelle*), має право та зобов'язаний ініціювати кримінальні розслідування після отримання саморозкриття, які визначені або вказуються як такі, з метою перевірити, чи є розкриття повним а, отже, звільненим від переслідування. Типовими тригерами для кримінальних розслідувань щодо податкових правопорушень у Німеччині є:

1) розкриття податкових органів або інших органів через порушення або підозрілі факти, наприклад, з результатів податкової перевірки;

2) самозвіт/подальше добровільне податкове розкриття;

3) повідомлення третіх сторін;

4) попередні розслідування податкової служби. Усі обґрунтовані розслідування призводять до ініціювання слідчих дій податковими органами. Як правило, ці органи завершують провадження щодо звинувачень у податковому ухиленні до 15 000 євро в межах власних повноважень. Провадження на суму від 15 000 до 50 000 євро завершуються за згодою прокуратури [3].

Податковий орган може передати розслідування прокурору в будь-який час, щоб він міг вирішити, як діяти; прокурор також може в будь-який час взяти провадження на себе. Провадження передаються прокурору часто, якщо йдеться про податкове ухилення на суму понад 100 000 євро [3].

В Казахстані, на відміну від України, досудове провадження податкових органів Казахстану базується не тільки на перевірці платника податків, але й включає проведення податкових обстежень для фіксації факту порушення. Позитивним моментом є те, що відповідні матеріали можуть бути доказовою базою як у досудовому процесі вирішення справи, так і підставою для порушення кримінальної справи у зв'язку з фіксацією наявних ознак злочину, а також достатніх даних, на базі яких встановлюються ознаки вчиненого податкового злочину. Зокрема, врегулювання спірних питань між платником податків та контролюючим органом здійснюється відповідно до вимог Цивільно-процесуального кодексу Республіки Казахстан від 31.10.2015 № 377-V [4].

Що стосується України, то існуюча система заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування є досить недосконалою. Кримінально-правове регулювання складу

кримінального правопорушення, пов'язаного із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) поступово трансформується. Запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування повинно мати орієнтир в першу чергу на зменшення й позитивну зміну їх спрямованості та структури. На думку Л.Г. Давтян, досягти поставленої цілі можливо шляхом виконання ряду задач, пріоритетними серед яких є забезпечення захисту фінансових інтересів держави й суспільства. До таких задач пропонується віднести:

- виявлення, дослідження й усунення причин та умов, які сприяють учиненню податкових кримінальних правопорушень;
- запобігання або припинення податкових кримінальних правопорушень;
- відшкодування шкоди, завданої податковими кримінальними правопорушеннями, тобто надходження належних державі податків, пені та штрафів до бюджету в повному обсязі;
- виявлення осіб, схильних до вчинення податкових кримінальних правопорушень, їх виправлення [5, с. 43]. Такої ж думки дотримується В.П. Хоменко, пропонуючи трирівневий підхід у розв'язанні цієї проблеми, а саме використання загальносоціальних, спеціальних й індивідуальних заходів [6, с. 41–43].

Висновки. Існуюча система заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування наразі є досить недосконалою. Упродовж останніх років у податковому законодавстві нашої держави нормативно-правових змін, доповнень та нововведень було чимало. Разом з тим, кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування не зазнали змін.

Правила оцінки доказів, які мають місце в англосаксонських і континентальних юрисдикціях, істотно різняться. Згідно міжнародному досвіду зарубіжних країн, досудове провадження податкових органів повинно базуватись не тільки на перевірці платника податків, але й включати проведення податкових обстежень для фіксації факту порушення. Проведений аналіз дозволяє зробити висновок про необхідність системного підходу у запровадженні загальних та спеціальних заходів щодо запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в Україні, а також необхідності використання доказів та доказування по даній категорії кримінальних проваджень, з урахуванням досвіду інших зарубіжних країн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Погорецький М. Теорія кримінального процесуального доказування: проблемні питання. *Право України*. 2014. № 10. С. 15.
2. Досвід зарубіжних країн з питань оподаткування та контролю за справами податків. URL: <http://uristinfo.net/nalogovoe-pravo/242-osnovi-podatkovogo-prava-gega-pt-doljaln/6471-dosvid-zarubizhnih-krayin-z-pitan-opodatkuvannja-ta-kontrolju-zaspravljannjam-podatktiv.html?start=1>.
3. Нікітіна О. Криміналізація податкових злочинів : Україна vs Німеччина. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/kriminalizaciya-podatkovih-zlochiv-ukrayina-vs-nimechchina>.
4. Цивільно-процесуальний кодекс Республіки Казахстан від 31.10.2015 № 377-V. URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=34329053&doc_id2=38978513.
5. Давтян Л.Г. Правоохоронні органи як суб'єкти запобігання податковій злочинності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2014. Вип. 6–1. Т. 4. С. 40–44.
6. Хоменко В.П. Запобігання злочинам у фіскальній сфері як складова забезпечення фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 2 (103). С. 37–45.
7. Конституція України: Конституція України; Верховна Рада України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата відвідув. 25.12.2024).
8. Тринчук Ю.В. Роль профілактики в системі заходів із запобігання правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Держава та регіони*. Серія: Право. 2023. № 3 (81). С. 266–271.
9. Вапнярчук В.В. Теорія і практика кримінального процесуального доказування: монографія. Х.: Юрайт, 2017. 408 с.
10. Чупрова О.В. Відповідальність за економічні злочини за кримінальним правом Англії. – В.: Волтерс Клувер, 2007. С. 57.

11. Молчанов Р.Ю. Досвід оцінки ефективності оперативно-службової діяльності поліції іноземних держав та його впровадження в Україні. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2014. № 4. С. 235–243.
12. Сердюк А.М. Щодо критеріїв ефективності діяльності поліції закордонних країн. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: «Юридичні науки». 2015. Вип. 3. Т. 2. С. 155–159. URL: <http://surl.li/ugaiv>.