

УДК 343.359.2

**Вячеслав Олійниченко,**

здобувач сектору дослідження

кримінально-правових проблем боротьби зі злочинністю

Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності

імені академіка В. В. Сташиса

Національної академії правових наук України

## КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Стаття присвячена наданню кримінально-правової характеристики суспільно небезпечного діяння, яке полягає в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і передбачене ст. 212 Кримінального кодексу України, визначенню її основних складників та розкриттю їх змісту.

**Ключові слова:** кримінально-правова характеристика, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

**Постановка проблеми.** Держава постійно стикається з проблемою наповнення бюджету грошовими коштами для забезпечення здійснення своїх економічних та соціальних програм, виконання інших функцій. При цьому діяння, яке полягає в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), віднесено законодавцем до суспільно небезпечних діянь, кримінальна відповідальність за яке передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК).

Водночас для розкриття змісту будь-якого суспільно небезпечного діяння в науці кримінального права використовується кримінально-правова характеристика злочину, яка допомагає практичним працівникам правоохоронних та судових органів під час застосування положень Особливої частини КК отримати повну й наочну інформацію стосовно вчиненого діяння та може бути використана для формування подальшої кримінально-правової політики держави.

**Актуальність дослідження** теоретичних і прикладних проблем злочину, передбаченого ст. 212 КК, обґрунтовується його значною поширеністю і динамічністю використання різних способів його вчинення, необхідністю пошуків шляхів удосконалення цієї норми відповідно до викликів, які ставляться перед державою податковими злочинцями.

Злочин, передбачений ст. 212 КК, був предметом дослідження у наукових роботах П. П. Андрушка, Л. П. Брич, В. М. Вересова, П. Т. Геги, Д. І. Голосніченка, А. Є. Гутника, О. О. Дудорова, Я. М. Кураш, В. Р. Мойсика, В. В. Молодика, В. М. Поповича, Г. О. Уса-того та інших українських учених. Однак пи-

тання надання кримінально-правової характеристики зазначеного злочину науковцями залишено поза увагою.

**Метою статті** є надання кримінально-правової характеристики суспільно небезпечного діяння, яке полягає в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), злочинність та караність якого встановлена ст. 212 КК, визначення її основних складників та розкриття їх змісту.

**Виклад основного матеріалу.** У наукових дослідженнях та в практичній діяльності для розкриття змісту злочину використовуються різні інструменти, до яких, зокрема, належать кримінально-правова, криміналістична та кримінологічна характеристики, кожна з яких розкриває зміст предмета дослідження (злочину, злочинної діяльності) під своїм спеціальним кутом зору.

Що стосується кримінально-правової характеристики, то вона має велике значення для повної та об'єктивної оцінки вчиненого діяння, а також визначення меж і сфери застосування норм кримінального права [1, с. 155].

У науковій літературі обґрунтовується доцільність широкого розуміння розглядуваної категорії. Так, В. І. Борисов та О. О. Пашенко виокремлюють такі елементи кримінально-правової характеристики: 1) соціальну обумовленість установа та збереження кримінальної відповідальності за певний вид злочинів; 2) суспільну небезпечність певного виду злочинів; 3) протиправність діяння та її місце в системі нормативного визначення заборони відповідного виду

суспільно небезпечної поведінки; 4) склад певного виду злочинів; 5) суспільно небезпечні наслідки та інші обставини вчинення злочинів, що перебувають поза межами складу певного виду злочинів, але притаманні їх учиненню; 6) особу злочинця [2, с. 181-182].

Кримінально-правова характеристика злочину може бути застосована для розгляду злочину як на рівні соціального явища, так і на рівні вчиненого діяння. У другому випадку така характеристика охоплює не лише обов'язкові ознаки, передбачені законодавцем у нормі закону про кримінальну відповідальність, а й так звані супроводжуючі ознаки, що мали місце під час вчинення певного діяння [3, с. 470-471].

Як зазначалося вище, окрім кримінально-правової характеристики злочину, для розкриття змісту злочинної діяльності використовуються також криміналістична і кримінологічна характеристики, однак усі ці інструменти мають бути використані під час застосування КК до конкретного вчиненого діяння в сукупності, адже вони доповнюють один одного. У рамках кримінально-правової характеристики ухиленя від сплати податків, на наше переконання, обов'язково мають застосовуватися такі елементи криміналістичної характеристики, як способи, які особа використовує для вчинення суспільно небезпечного діяння, дані про предмет злочинного посягання, а також особу злочинця, адже ці елементи детально розкривають сутність та соціальну небезпечність указанного злочину, допомагають органам досудового розслідування вибрати методіку їх виявлення та розкриття та ліквідувати їх негативні наслідки, та врешті-решт деталізують об'єктивну та суб'єктивну сторону цього злочину, а також такі елементи кримінологічної характеристики, як дані про особу злочинця, мотив та мету злочину, дані про причини вчинення таких злочинів, адже ці ознаки також обґрунтовують суспільну небезпечність злочину, деталізують його суб'єктивну сторону та суб'єкта.

При цьому слід пам'ятати, що обов'язкові та факультативні ознаки складу злочину виокремлюються лише в теорії кримінального права на рівні загального поняття складу злочину, а в реальній дійсності так звані факультативні ознаки складу злочину можуть бути не менш важливими у розслідуванні кримінального правопорушення і обов'язково мають бути враховані законодавцем при формуванні конкретної норми Особливої частини КК.

Таким чином, на нашу думку, надаючи кримінально-правову характеристику злочину, слід застосувати широкий підхід, розгля-

даючи в рамках обов'язкових ознак складу злочину також його факультативні ознаки. Зокрема, в рамках об'єкта злочину розглядати його предмет, у рамках об'єктивної сторони злочину – спосіб його вчинення, в рамках суб'єкта злочину – особу злочинця, а в рамках суб'єктивної сторони – мотив та мету.

Умовно всі ці ознаки можна поділити на *об'єктивні* (об'єкт злочину, предмет злочину, об'єктивна сторона злочину, в тому числі способи вчинення злочину) та *суб'єктивні* (формальні вимоги до суб'єкта злочину, особа злочинця, суб'єктивна сторона злочину, мотив та мета злочину).

Першим елементом складу злочину, а отже і першим складником кримінально-правової характеристики, є його *об'єкт*, який вказує на ті суспільні відносини, що поставлені під охорону кримінального законодавства про кримінальну відповідальність.

Минаючи теоретичні положення про загальний та родовий об'єкт, зазначимо таке. Оскільки злочини у сфері господарської діяльності є неоднорідними, в цій групі злочинів доречним є виділення *видового об'єкта*. Таким об'єктом для злочину, передбаченого ст. 212 КК (разом зі злочинами, зазначеними в ст. ст. 204, 212, 212<sup>1</sup>, 216 КК), є *система оподаткування* [4, с. 221].

Своєю чергою, *безпосереднім об'єктом* ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), як впливає з аналізу диспозиції статті 212 КК, є суспільні відносини, які складаються у сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування, тобто ті суспільні відносини, які виникають між державою і суб'єктами оподаткування на підставі податкових норм, що регулюють установлення, зміну та скасування внесків до бюджетів і державних цільових фондів.

Наступним елементом кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є *предмет* цього злочину. Він є невід'ємною частиною складу розглядуваного злочину, адже для настання кримінальної відповідальності, як було зазначено в Постанові Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», особа має вчинити ухилення не від будь-яких платежів (комуніальних, кредитних тощо), а саме від податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку [5]. Далі, у пункті 2 вищезгаданої Постанови звертається увага на те, що відповідальність за

ст. 212 КК може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, коли: 1) несплачені податки, збори (обов'язкові платежі) входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку; 2) об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; 3) платник податку, збору (обов'язкового платежу) визначений як такий відповідним законом; 4) механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [5].

Визначення податку та збору, перелік податків та зборів, платники, ставки та об'єкт оподаткування, а також механізм справляння податків і зборів міститься в Податковому кодексі України як єдиному кодифікованому законодавчому акті.

Такий підхід є свого роду дорожньою картою для правозастосування, адже суди лише у виняткових випадках можуть відходити від правових висновків Верховного Суду України, а дії інших учасників кримінального провадження спрямовані на доведення певних обставин саме перед судом. Також необхідно зазначити, що податки, збори (обов'язкові платежі) сплачуються виключно в грошовій формі, у зв'язку із чим предметом злочину, передбаченого ст. 212 КК, є грошові кошти.

Відходячи від правозастосування і переміщуючись у наукову площину, вважаємо необхідним звернути увагу на позицію Я. М. Кураш стосовно предмета злочину, передбаченого ст. 212 КК. Вона зазначає, що у складі ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) має місце такий збіг: податки, збори, інші обов'язкові платежі є предметом суспільних відносин у сфері податкового регулювання і водночас виступають як предмет злочину, передбаченого ст. 212 КК [6, с. 8]. Таке судження вбачається обґрунтованим, і воно наочно показує сутність злочинів у сфері господарської діяльності, адже в таких злочинах дуже часто інструменти регулювання і здійснення господарської діяльності використовуються в злочинних цілях.

Отже, на підставі викладеного можна стверджувати, що предметом злочину, передбаченого ст. 212 КК, є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначені платежі мають входити до системи оподаткування і бути введеними в установленому законом порядку, при чому об'єкт оподаткування, суб'єктивний обов'язок платника зі сплати податку та механізм справляння мають бути чітко регламентовані податковим законодавством.

Одним із найважливіших складників кримінально-правової характеристики будь-якого злочину, в тому числі й ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), виступає об'єктивна сторона, яку утворюють зовнішні ознаки злочину, встановлені законом про кримінальну відповідальність.

*Об'єктивна сторона злочину*, передбаченого ст. 212 КК, характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак: 1) діянням, яке полягає в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); 2) наслідками у виді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах; 3) причинним зв'язком між зазначеним діянням і наслідками.

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у найбільш загальному вигляді може бути визначено як сукупність дій осіб (фізичних чи юридичних), які є чи не є суб'єктами підприємницької діяльності, спрямованих на навмисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом порушення норм чинного податкового законодавства [7, с.16].

Якщо суспільно небезпечні наслідки у вигляді ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів настали не через протиправне діяння платника податків, а, наприклад, з вини працівників банківських установ або інших осіб, які не здійснили належне перерахування грошових коштів, склад злочину, передбаченого ст. 212 КК, відсутній.

Обов'язковою ознакою об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212 КК, є причинний зв'язок між діями платника податків, спрямованими на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), і фактичним ненадходженням до бюджетів або державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах.

Моментом закінчення злочину, передбаченого ст. 212 КК, є настання суспільно небезпечних наслідків, а саме – фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених податковим законодавством, тобто з наступного дня після закінчення строку, до якого мав бути сплачений податок, збір (обов'язковий платіж), що підлягає сплаті. Якщо закон пов'яже строк сплати з виконанням певної дії, то злочин вважається закінченим з моменту фактичного ухилення від сплати.

Як уже зазначалося, до кримінально-правової характеристики слід включати не лише ті ознаки, які є обов'язковими для складу злочину, а й деякі інші, насамперед способи, і, хоча

питання про включення способу вчинення злочину до складу кримінально-правової характеристики є дискусійним, на нашу думку, воно є доречним, оскільки знання про типові способи вчинення злочинів певної категорії не лише сприяє їх успішному розслідуванню, а й дозволяє якомога повніше розкрити зміст інших ознак складу злочину, насамперед діяння. Це зумовлено тим, що спосіб відбиває своєрідність вчинення діяння.

В юридичній літературі існують різні підходи до визначення критеріїв класифікації способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Зокрема, М. Л. Купчанко вважає, що найбільш обґрунтованим є розподіл злочинних способів за видом податку, від сплати якого здійснюється ухилення, а саме: *способи ухилення від усіх видів податків* (несвоєчасне подання податкових декларацій та розрахунків за ними; навмисне відображення операцій пізніше звітного періоду; декларування одного виду діяльності з паралельним зайняттям іншим; подання до податкової адміністрації відомостей про тимчасове припинення або неведення господарської діяльності та ін.); спеціальні способи ухилення від окремих видів податків: ПДВ – завищення витрат на собівартість реалізації товарів, робіт, послуг; невиключення до обсягу оподаткованого прибутку коштів, одержаних від проведення позареалізаційних операцій (кредит); фальсифікація даних (документів) про виконання науково-дослідних робіт, дослідно-конструкторських робіт, проектно-дослідних робіт; акцизний збір – продаж горілчаних та тютюнових виробів без марок акцизного збору та ін. [8, с. 149].

Свою класифікацію способів ухилення від сплати податків пропонує В. О. Остапів, поділяючи їх на дві групи. Першу групу, вважає науковець, утворюють ухилення від сплати обов'язкових внесків до бюджетів та державних цільових фондів, що використовуються при вчиненні злочинів у сфері діяльності, що не заборонена законом. У межах цієї групи дослідник виокремлює такі види способів, як фактична несплата податкових внесків до бюджетів та державних цільових фондів; несплата податкових внесків шляхом обману; ухилення від сплати податкових платежів шляхом злочинного впливу на представників державних установ.

Другу групу, на думку автора, становлять ухилення від оподаткування у сфері проти-законної, нелегальної діяльності. Вона характеризується тим, що винні особи займаються протизаконною діяльністю і отримують від неї неконтрольований прибуток, утворюють інші об'єкти оподаткування, але податкових

внесків із них не справляють. Така заборонена діяльність утворює самостійний склад злочину [9, с. 13].

Також щодо класифікації способів вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід вказати, що розглядуваний злочин може бути вчинений як у спосіб бездіяльності – і в такому разі особа буде нести відповідальність тільки за ст. 212 КК, – так і у спосіб підробки документів, тобто за допомогою вчинення особисто або іншими особами злочину, передбаченого ст. 358 або ст. 366 КК. При цьому вважаємо, що вказані дії не охоплюються складом злочину, передбаченого ст. 212 КК (оскільки його можна вчинити, наприклад, не подаючи податкову декларацію), у зв'язку із чим у діях особи, яка ухиляється від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом підробки документів, буде наявна ідеальна сукупність зазначених злочинів.

Аналізуючи способи ухилення від сплати податків, які трапляються у судовій практиці, можна констатувати, що безпідставне включення до податкового кредиту має місце у 50 % випадках; завищення витрат – у 34 % випадків; заниження податкового зобов'язання – у 30,5 %; укладення фіктивних угод (операцій) – у 29 %; відсутність первинних документів, що підтверджують придбання товарів/послуг – у 14,5 %; невиключення прибутку до сум доходів – у 13,5 %; внесення недостовірних відомостей до податкових документів – у 13,5 %; неперерахування податків до бюджету – у 6,5 % випадків<sup>1</sup>.

При цьому термін, протягом якого не сплачувались податки, як показують результати нашого дослідження матеріалів судової практики, становить: одноразова несплата – 21 %, до 3 міс. – 17,5 %, до 6 міс. – 12,5 %, до 1 року – 20,5 %, від 1 до 2 років – 15,5 %, понад 2 роки – 13 %.

Таким чином, проаналізувавши об'єктивні ознаки кримінально-правової характеристики, можна стверджувати, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є досить динамічним злочином. Способи вчинення цього злочину є різноманітними, і натепер, незважаючи на велику кількість запропонованих науковцями класифікацій, жодна із них не може повною мірою охопити всі ті способи, за допомогою яких злочинці здійснюють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У зв'язку із цим законодавець у формулюванні диспозиції

<sup>1</sup> Загальна кількість наведених випадків значно перевищує 100%, що пояснюється застосуванням у певних випадках вчинення злочину, двох і більше способів усунення від сплати податків.

ст. 212 КК України вирішив уникнути перерахування способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), надаючи таким чином органам досудового розслідування можливість відповідати тим викликам, які злочинці ставлять перед державою, виявляти нові способи ухилення та попереджати або реагувати на злочинні посягання.

Розпочнемо аналіз суб'єктивних ознак кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) із суб'єкта, який є обов'язковим елементом складу кожного кримінального правопорушення. Чітке визначення тих вимог, яким має відповідати особа, щоб стати суб'єктом кожного конкретного злочину, є вкрай важливим для правозастосування та дотримання принципу правової визначеності.

*Суб'єкт злочину*, передбаченого ст. 212 КК, є спеціальним, адже поряд із загальними ознаками він має ще спеціальну ознаку, а саме обов'язок зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), за порушення якого особа і може бути притягнена до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК.

У наукових колах неодноразово обговорювалася сутність податкового обов'язку платника податків. Так, на думку П. М. Дуравкіна, податковий обов'язок визначається як сукупність закріплених у нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять забезпечену силою державного примусу міру належної поведінки (активної позитивної або пасивної позитивної) зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин [10, с. 7].

Н. Ю. Онищук розглядав податковий обов'язок у декількох аспектах: а) у вузькому (обов'язок зі сплати податків) і широкому розумінні (сукупність обов'язків із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності); б) з позиції змісту та сутності; в) розмежовуючи об'єктивний та суб'єктивний податковий обов'язок; г) як податковий обов'язок зобов'язаної особи та владного суб'єкта; д) з позиції статистики та динаміки [11, с. 7].

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України, податки зобов'язані сплачувати фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Завершуючи розгляд ознак суб'єкта умисного ухилення від сплати податків,

зборів (обов'язкових платежів), вважаємо за потрібне зупинитися і на аналізі *особи злочинця*, яка, як уже наголошувалося, має входити до кримінально-правової характеристики. Одним із вагомих аргументів на користь такої позиції слугують вимоги Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України), адже встановлення даних, які характеризують особу обвинуваченого, є одним з елементів предмета доказування (ст. 91 КПК України). До того ж особа злочинця зумовлює вибір ним конкретних способів, засобів, умов, обставинки вчинення злочину, свідчить про причини обрання ним злочинного діяння тощо. А це, у свою чергу, має велике значення для індивідуалізації кримінальної відповідальності та обґрунтування можливих пропозицій щодо її подальшої диференціації.

Як слушно зазначає А. М. Кустов, важливою є вказівка на обов'язкову сукупність знань у винного, виходячи зі сфери його діяльності, включаючи злочинну сферу [12, с. 17].

Найбільш загальними ознаками, які характеризують особу, що вчиняє ухилення від сплати податків, є: 1) високий рівень освіти, соціального статусу, матеріального достатку; 2) наявність розгалужених зв'язків у різних сферах суспільного життя та підприємницької діяльності (органи влади та управління тощо) та злочинному світі; 3) стійка життєва позиція щодо отримання доходу з використанням протизаконних методів; 4) розподіл ролей функцій; 5) чіткі знання особливостей підприємницької діяльності, які можуть бути використані у механізмі вчинення злочинних діянь (технологічні процеси, спливання сировини, заниження обсягів виготовлення продукції); 6) знання особливостей діяльності слідчих та оперативних підрозділів [13, с. 70; 14, с. 752].

У результаті узагальнення судової практики було встановлено, що здебільшого ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вчиняється службовими особами підприємств, установ, організацій, а саме: директором (його заступником) – у 61,4 % випадків; головним бухгалтером (заступником) – у 22,2 % випадків; головою правління – у 2,9 % випадків; начальником відділу (управління) – в 1 % випадків.

При цьому в 57,5 % випадків суб'єкт злочину, передбаченого ст. 212 КК, має повну вищу освіту, в 3,4 % випадків – професійно-технічну (середньо-спеціалізовану), в 0,9 % випадків – базову вищу освіту, при цьому в 34,8 % не вдалося встановити відомості щодо освіти винної особи, проте виходячи з наявної інформації можна дійти висновку,

що злочин, передбачений ст. 212 КК України, належить до високоінтелектуальних.

Отже, суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212 КК, є фізична осудна особа, яка досягла 16 років та має обов'язок зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Щодо особи такого суб'єкта, то вона характеризується наявністю спеціальної освіти і високим рівнем інтелектуальних здібностей, вік таких осіб зазвичай перевищує 30 років, а стать переважно чоловіча. Родом заняті осіб, які вчинюють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), є переважно підприємницька діяльність, і в суспільстві такі особи займають досить високе положення.

Важливим складником кримінально-правової характеристики, яка до того ж являє собою обов'язкову ознаку будь-якого злочину, є *суб'єктивна сторона злочину*.

Оскільки у ст. 212 КК передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установленний строк податків, зборів (обов'язкових платежів), а за умисне ухилення від їх сплати, суб'єктивна сторона цього складу злочину характеризується виною у виді прямого умислу, за якого винна особа усвідомлює суспільну небезпечність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачає його наслідки у виді ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів і передбачає неминучість їх настання.

Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть свідчити, наприклад, неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи ДФС; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо [5].

Ухилення від сплати податків є цілеспрямованими діями платників податків, які дають змогу їм зменшити чи повністю виключити сплату до бюджету чи державних цільових фондів податкових зобов'язань. Головними ознаками ухилень від сплати податків є умисел у діях платників податків та спрямованість на незаконне зниження податкових зобов'язань. У зв'язку із цим ненавмисні дії (бухгалтерська помилка, помилка у підрахунку результатів фінансово-господарської діяльності тощо) не може розглядатися як ухилення від сплати податків.

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) характеризується з інтелектуального боку усвідомленням винною особою суспільно небезпечного

характеру свого діяння і передбаченням неминучості настання суспільно небезпечних наслідків як його результату. Особа усвідомлює, що суспільно небезпечні наслідки її дій настануть неминуче, адже необґрунтовану податкову вигоду особа зможе отримати виключно в тому разі, якщо кошти від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) не надійдуть до відповідних бюджетів або державних цільових фондів. Отже умисел у разі умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є прямим, оскільки, якщо умисел непрямий, інтелектуальний момент характеризується тим, що особа передбачає суспільно небезпечні наслідки своїх дій лише як можливі (ймовірні) [15, с. 54].

Стосовно злочину, передбаченого ст. 212 КК, вольовий момент умислу полягає в тому, що особа бажає настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження коштів до відповідних бюджетів, адже такі кошти можуть перейти у розпорядження злочинця лише у разі, якщо не надійдуть до бюджетів або державних цільових фондів. При цьому платник податків, зазвичай здійснюючи законну господарську діяльність, одночасно з цим створює умови для незаконної мінімізації податкових зобов'язань.

Здебільшого, вчиняючи кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК, особа керується корисливим *мотивом*. Суспільно небезпечні наслідки цього злочину мають грошово-матеріальний характер, а факт того, що держава недоотримує певну суму коштів, кореспондує тому факту, що ці кошти залишаються або безпосередньо в особи, яка вчиняє таке ухилення, або в особи, в інтересах якої вчинені такі дії.

Отже, можна стверджувати, що здебільшого в осіб, що вчиняють кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК, наявний корисливий мотив, який, хоча і не впливає на кваліфікацію дій особи, проте відіграє важливу роль у формуванні злочинного умислу особи.

Здійснений вище аналіз дозволяє дійти таких **висновків**:

1. Надаючи кримінально-правову характеристику будь-якого вчиненого злочину, слід розглядати не тільки ознаки складу злочину, що є обов'язковими, але й факультативні ознаки, що мали місце при вчиненні певного суспільно небезпечного діяння. Зокрема, в рамках об'єкта злочину розглядати його предмет, у рамках об'єктивної сторони злочину – спосіб його вчинення, в рамках суб'єкта злочину – особу злочинця, а в рамках суб'єктивної сторони – мотив та мету.

2. Безпосереднім об'єктом злочину, передбаченого ст. 212 КК, є суспільні відносини, які складаються в сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування, тобто ті суспільні відносини, які виникають між державою і суб'єктами оподаткування на підставі податкових норм, що регулюють установлення, зміну та відміну внесків до бюджетів і державних цільових фондів.

3. Предметом злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначені платежі мають входити до системи оподаткування і бути введеними в установленому законом порядку, при чому об'єкт оподаткування, суб'єктивний обов'язок платника зі сплати податку та механізм справляння мають бути чітко регламентовані податковим законодавством.

4. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є досить динамічним злочинном. Навіть об'єкт злочинного посягання не є сталим і змінюється залежно від того, яким чином держава буде свою політику в податковій сфері. Способи ж вчинення цього злочину є різноманітними, і на тепер, незважаючи на велику кількість запропонованих науковцями класифікацій, жодна із них не може повною мірою охопити всі ті способи, за допомогою яких злочинці здійснюють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У зв'язку із цим законодавець у формулюванні диспозиції ст. 212 КК вирішив уникнути перерахування способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), надаючи, таким чином, органам досудового розслідування можливість відповідати тим викликам, які злочинці ставлять перед державою, виявляти нові способи ухилення та попереджати злочинні посягання.

5. Суб'єктом злочину, передбаченого ст. 212 КК, є фізична осудна особа, яка досягла 16 років та має обов'язок зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Щодо особи такого суб'єкта, то вона характеризується наявністю спеціальної освіти і високим рівнем інтелектуальних здібностей, вік таких осіб зазвичай перевищує 30 років, а стать переважно чоловіча.

6. Із суб'єктивної сторони злочин, передбачений ст. 212 КК, характеризується виною у формі прямого умислу та корисливим мотивом.

#### Список використаних джерел:

1. Вознюк А. А. Поняття та елементи кримінально-правової характеристики злочинів / А. А. Вознюк // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2013. – № 1. – С. 154-160.
2. Борисов В. До питання про сутність кримінально-правової характеристики злочинів / В. Борисов О. Пащенко // Вісник академії правових наук України. – 2005. – № 3 (42). – С. 180-190.
3. Борисов В. І. Вибрані твори / уклад. : В. В. Базелюк, С. В. Гізімчук, Л. М. Демидова [та ін.]; відп. за вип. М. В. Шепітько. – Харків : Право, 2018. – 784 с.
4. Кримінальне право України. Особлива частина : підручник / за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 3-тє вид., переробл. та допов. – Київ : Атіка, 2009. – 722 с.
5. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного суду України від 08.10.2004 № 15. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04> (дата звернення : 18.03.2018).
6. Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій / Я. М. Кураш. – Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 1999. – 43 с.
7. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / О. С. Задорожний ; Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2005. – 220 с.
8. Купчанко М. Л. До питання про класифікацію способів ухилення від сплати податків / М. Л. Купчанко // Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 19 листопада 1997 р.) / відп. ред. : В. С. Зеленецький, Л. В. Дорош. – Харків : Право, 1998. – С. 149-151.
9. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право» / В. О. Останін ; Нац. акад. внутр. справ. – Київ, 2004. – 20 с.
10. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / П. М. Дуравкін ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2010. – 20 с.
11. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ...

канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Н. Ю. Онищук ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2010. – 20 с.

12. Кустов А. М. Механизм преступления и противодействие его расследованию : учеб. пособие / А. М. Кустов. – Ставрополь : Изд-во Ставроп. ун-та, 1997. – 132 с.

13. Лисенко В. В. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування : монографія /

В. В. Лисенко, О. С. Задорожній, О. П. Дзісяк. – Київ : Істина, 2008. – 216 с.

14. Криминалистика : учебник / Т. В. Аверьянова, Р. С. Белкин, Ю. Г. Корухов, Е. Р. Россинская. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Норма, 2008. – 944 с.

15. Тютюгін В. І. Кримінальне право України. Загальна частина : посіб. для підготовки до іспитів / В. І. Тютюгін, О. Д. Комаров, М. А. Рубашенко. – 2-ге вид., переробл. та доп. – Харків : Право, 2016. – 202 с.

*Статья посвящена исследованию уголовно-правовой характеристики общественно опасного деяния, которое заключается в умышленном уклонении от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), предусмотренного ст. 212 Уголовного кодекса Украины, определению ее основных составляющих и раскрытию их содержания.*

**Ключевые слова:** уголовно-правовая характеристика, уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей).

*The article is devoted to research the of the criminal-legal characteristics of a socially dangerous act, which consists in evasion of taxes and duties and provided for in Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine, definition of its main components and disclosure of their content.*

**Key words:** criminal-legal characteristic, evasion of taxes and duties.

