

УДК 343.359.2

DOI: <https://doi.org/10.18524/2411-2054.2020.38.204128>

Б. М. Орловський, докт. юрид. наук, доцент
 Одеський національний університет імені І. І. Мечникова
 Кафедра кримінального права, кримінального процесу та криміналістики
 Французький бульвар, 24/26, Одеса, 65058, Україна
 e-mail: b.orlovskiy@onu.edu.ua
 ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9161-2904>

УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЧИ ПОДАТКОВЕ ШАХРАЙСТВО: ПИТАННЯ ПРАВОВОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ

Стаття присвячена дослідженню кримінально-правового регулювання складу злочину, пов'язаного із «ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» та його можливої альтернативи у формі «податкового шахрайства». При здійсненні дослідження автор розглядає існуючу редакцію статті 212 КК України та законопроекти, пов'язані із зміною структури цієї статті шляхом введення нового складу злочину – «податкового шахрайства». На підставі аналізу співвідношення змісту складів злочинів «ухилення від сплати податків» та «податкового шахрайства» автором робляться відповідні висновки та пропозиції.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, податкове шахрайство, фіктивне підприємництво, податкова звітність, умисне неподання, завідомо неправдива інформація.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку українського демократичного суспільства одним із важливих питань виступає формування ефективного кримінального законодавства для протидії економічній злочинності, що з одного боку має ліквідувати тіньові сфери економіки [1, с. 72] та декриміналізувати економічну сферу, а з іншого боку – забезпечувати протидію незаконному втручання державних правоохоронних органів у легальну підприємницьку діяльність. В рамках цього постає питання про формування досконалої моделі кримінально-правових норм, що мають ефективно протидіяти ухиленню винних осіб від сплати податків за ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України) і, в той же час, забезпечувати незалежність суб'єктів господарювання від впливу правоохоронних органів при здійсненні законної господарської діяльності. Актуальність цієї тематики обумовлюється як нещодавніми змінами до КК України, прийнятими Законом № 101-IX від 18.09.2019 року, в яких були внесені уточнення до редакції статті 212, так і сучасними науковими обговореннями у цьому напрямку та розробками ряду законопроектів із пропозиціями про характеристику «податкового шахрайства» як нового складу економічного злочину замість «ухилення від сплати податків».

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що питаннями кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків та іншими податковими правопорушеннями займалися такі вчені як М. Д. Андрущенко, О. М. Бандурка, С. О. Баранов, Л. К. Воронова, Н. О. Гуторова, О. О. Дудоров, Т. Є. Кагановська, О. А. Крамаренко, О. О. Мельник, В. О. Навроцький, С. М. Попова, Л. А. Савченко, В. Я. Тацій та інші. В той же час питання характеристики «податкового шахрайства» як окремого складу злочину та вивчення співвідношення між «податковим шахрайством» та «ухиленням від сплати податків» у їх працях не зустрічались.

Відповідно до цього, **метою статті** стали: 1) вивчення сучасного стану кримінального законодавства, пов'язаного із «ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» та аналіз його теоретичних і практичних особливостей; 2) дослідження змісту поданих до Верховної Ради України законопроектів, якими пропонується внесення «податкового шахрайства» як нового складу злочину у ст. 212 КК України; 3) проведення порівняльного аналізу окремих структурних елементів складів злочинів «ухилення від

сплати податків» та «податкового шахрайства» й формування авторського погляду щодо позитивних та негативних аспектів таких можливих законодавчих змін та викладенням авторських пропозицій.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі розвитку господарської діяльності в приватному секторі української економіки досить часто зустрічаються суспільно небезпечні діяння, пов'язані із несплатою або ж недоплатою податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів до державного чи місцевого бюджетів. Для боротьби із такими протиправними проявами в КК України було сформульовано ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», яка з об'єктивної сторони викладається наступним чином: «це умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах» [4, с. 108].

Аналізуючи зміст цієї статті можна побачити, що з об'єктивної сторони такий склад злочину характеризується у формі «ухилення від сплати», що очевидно може здійснюватися як шляхом вчинення певних злочинних дій, так і шляхом злочинної бездіяльності щодо фактичної несплати податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів. При цьому у статті 212 не конкретизуються способи «ухилення від сплати» і, в результаті цього, практика йде шляхом «широкого» тлумачення змісту категорії «ухилення», включаючи сюди: 1) фактичну несплату, недоплату податків й зборів; 2) приховування та зниження об'єкта оподаткування; 3) неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків й зборів; 4) ухилення суб'єктів господарювання від взяття на облік в контролюючих органах; 5) умисне неправильне обчислення сум податків й зборів; 6) умисні маніпуляції з податковими пільгами й ставками; 7) умисне заниження вартості чистих активів суб'єкта господарювання; 8) умисне заниження ставок оподаткування тощо.

Головна особливість таких форм «ухилення» для можливості саме кримінально-правової кваліфікації полягає в тому, що вони мають призвести до ненадходження грошових коштів в державний або місцевий бюджет у значних розмірах, якими є сума, що в 3000 і більше раз перевищує неоподаткований мінімум доходів громадян (у 2020 році такий «пори́г» настання кримінальної відповідальності утворює сума у розмірі від 3 153 000 гривень, з урахуванням наявності податкової соціальної пільги на рівні 1051 грн.).

Іншою особливістю цієї статті є те, що до кримінальної відповідальності притягається саме службова особа підприємства, установи, організації у компетенції чи віданні (повноваженнях) якої були визначені питання, пов'язані із достовірним й своєчасним нарахуванням та сплатою податків до бюджету. Такими службовими особами зокрема є перші за важливістю посади на підприємстві – директор або головний бухгалтер, а також безпосередньо сам суб'єкт господарської діяльності (фізична особа-підприємець), якщо вона здійснює свою діяльність без створення юридичної особи.

Із проведеного аналізу змісту діючої редакції ст. 212 КК України можливо зробити висновок, що з об'єктивної сторони «ухилення від сплати податків...» як склад злочину має невизначену (значну за обсягом) кількість форм свого вчинення для кримінально-правового трактування. З точки зору правової ефективності при практичному застосуванні це передбачає широкі можливості державних контролюючих (правоохоронних) органів порушувати кримінальні провадження при виявленні будь-яких незаконних способів, що могли призвести до ухилення від сплати податків, зборів чи інших загальнообов'язкових платежів. В такому випадку сама сума матеріального збитку для притягнення до кримінальної відповідальності (3 153 000 грн.) може встановлюватися правоохоронним органом поступово і на початковому етапі відповідне провадження виникає «за фактом» скоєння певних злочинних дій, яким правоохоронні органи намагаються надати кримінально-правову оцінку. У практичній сфері таке широке трактування змісту ст. 212 КК

України й форм «ухилення від сплати податків...» досить часто призводить до незаконного втручання правоохоронних органів у діяльність приватного бізнесу й здійснення тиску на приватний бізнес з метою переслідування своїх власних інтересів (в тому числі і корупційних). Зокрема, органи Державної фіскальної служби досить часто використовують матеріали досудового розслідування у кримінальних провадженнях порушених щодо «ухилення від сплати податків...» (протоколи допиту директора, головного бухгалтера, протоколи обшуку тощо) в якості доказової бази для пошуку будь-яких інших фінансових правопорушень у суб'єкта господарювання з метою притягти його до фінансової (податкової) відповідальності за порушення ведення порядку бухгалтерського обліку та інших норм податкового законодавства. Відповідно, як альтернатива, суб'єкту господарювання пропонується «вирішити відповідне питання», для уникнення будь-якої уваги правоохоронних (контролюючих) органів і «спокійного» ведення господарської діяльності. Тому багато підприємців розглядають такого роду дії контролюючих органів і відповідні кримінальні провадження щодо «ухилення від сплати податків...» як свого роду «узаконене державою рейдерство» в податковій сфері.

Для усунення такої негативної практики на законодавчому рівні було розроблено два пріоритетних напрямки законопроектів. Перший з них реалізувався у формі Закону № 101-IX (законопроект № 1080) «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінально-процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» [2], що був прийнятий 18.09.2019 року Верховною Радою України та підписаний Президентом України й вступив в силу 25.09.2019 року. За цим законом із Кримінального кодексу України була виключена ст. 205 «Фіктивне підприємництво», що зазвичай передувала ст. 212 «Ухилення від сплати податків...» і порушення кримінального провадження за фактом фіктивного підприємництва завжди сприймалося правоохоронними органами як очевидний і безперечний доказ умисного ухилення від сплати податків таким суб'єктом господарювання. Також, в КК України був значно збільшений «поріг» кримінальної відповідальності, що пов'язаний із «ухиленням від сплати податків...» за ст. 212 КК України і який визначався терміном «значний розмір», оскільки замість однієї тисячі (1000) неоподаткованих мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ) такий «поріг» зріс до трьох тисяч (3000). Аналогічним чином, для кваліфікованих видів «ухилення від сплати податків...» «поріг» кримінальної відповідальності за терміном «великий розмір» зріс із 3000 до 5000 НМДГ (ч. 2), а для «особливо великих розмірів» – зріс із 5000 до 7000 НМДГ (ч. 3) [2]. Таким чином, було декриміналізовано «фіктивне підприємництво» як злочинне діяння і ускладнено можливість притягнення до кримінальної відповідальності «за ухилення від сплати податків...» та зловживань у цих питаннях з боку правоохоронних органів.

Другий напрямок законопроектів стосувався зміни конструкції ст. 212 «Ухилення від сплати податків...» та відходу від «широкого» тлумачення змісту категорії «ухилення». Для реалізації такого напрямку виникало ряд законодавчих ініціатив змін до статей 212, 222, 222-2 Кримінального кодексу, зокрема в рамках законопроекту № 1208-2 від 18.09.2019 р. «Про Бюро фінансових розслідувань», внесеного народними депутатами України О. М. Василевською-Смаглюк та Д. А. Монастирським. Ключовим аспектом таких кримінально-правових ініціатив стала зміна назви суспільно небезпечного діяння, що закріплене у ст. 212 КК України із «Ухилення від сплати податків...» на «Податкове шахрайство» й, відповідно, зміна конструкції цієї статті, наприклад, «податкове шахрайство» було сформульоване як «умисне подання передбаченої законом податкової звітності, що містить завідомо неправдиву інформацію, у тому числі заниження бази об'єктів оподаткування, належних до сплати сум податків, зборів, платежів, або в яких відсутня інформація про об'єкти оподаткування, а так само умисне неподання такої звітності, з метою ухилення від сплати податків, зборів, платежів, якщо це завдало значної шкоди державі» [7]. Є й інші варіанти формулювання «податкового шахрайства» найбільш об'ємний з яких виглядає наступним чином «це подання передбаченої законом звітності (деклараций, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою по-

датків, зборів, платежів, що входять в податкову систему) або документів про повернення сум бюджетного відшкодування, службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана це здійснювати, що містять завідомо неправдиву інформацію, в тому числі про заниження бази об'єктів оподаткування, належних до сплати сум податків, зборів, платежів або в яких відсутня інформація щодо об'єктів оподаткування, або подання такої звітності без наміру сплати коштів до відповідного бюджету, а так само умисне неподання такої звітності з метою ухилення від сплати податків, зборів, платежів, якщо це завдало значної шкоди державі» [7]. Термін «податкове шахрайство» також зустрічався й раніше в українській кримінально-правовій науці, зокрема ще у 2017 році [3, с. 123].

Аналізуючи такі пропозиції можна зробити висновок, що на законодавчому рівні народними депутатами пропонується сформулювати наступний склад злочину – «податкове шахрайство», який за своєю об'єктивною стороною передбачає конкретне злочинне діяння у формі «умисного подання податкової звітності, що містить завідомо неправдиву інформацію» або «умисного неподання такої звітності». Таким чином обмежується можливість розширеного трактування правоохоронними органами реальних та вигаданих способів «ухилення від сплати податків» і, відповідно, може обмежитись незаконний тиск на приватний бізнес, пов'язаний із відкриттям безпідставних кримінальних проваджень щодо «ухилення від сплати податків...» та імітацією досудового розслідування у них. У цих законодавчих пропозиціях більш детально розкривається питання про «завідомо неправдиву інформацію», яка може стосуватися «заниження бази об'єктів оподаткування, належних до сплати сум податків, зборів, платежів або відсутності інформації про об'єкти оподаткування» для усунення знову ж таки розширеного чи подвійного трактування такого терміну на практиці. Також, в цих варіантах законодавчих пропозицій, пропонується більш детально розкрити поняття «передбаченої законом (податкової) звітності», до якої слід відносити «декларації, митні декларації, розрахунки, звіти, податкові накладні та інші документи, що містять інформацію, яка є підставою для нарахування чи сплати податків, зборів, платежів». Окремо прописується механізм звільнення від кримінальної відповідальності особи, яка до свого притягнення сплатила відповідні податки, збори, платежі, а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою.

Отже загалом можна побачити, що окреслений законопроект про «податкове шахрайство» містить чітко сформульований перелік правових норм, в яких визначені всі належні суб'єктивні та об'єктивні ознаки такого самостійного складу злочину. В той же час, при його законодавчому введенні, виникає питання щодо правової ефективності викладених у ньому положень, оскільки, з однієї сторони, крім звуження можливостей незаконного тиску на бізнес з боку правоохоронних органів, такі нормативні положення, з іншої сторони, мають одночасно забезпечити неспадаючу ефективність кримінальних проваджень проти «діючих» порушників податкового законодавства, що вишуковують прогалини та «шпарини» у податковій сфері з метою незаконно збільшити свій прибуток й ухилитися від сплати податків. На думку автора, така правова ефективність може бути досягнута лише шляхом повного й досконалого викладення законодавчого змісту норм про «податкове шахрайство», які змогли б охопити всі важливі негативні прояви злочинної поведінки у податковій сфері й забезпечити безпомилковий механізм реалізації кримінальної відповідальності завдяки упорядкованості й досконалості всіх структурних елементів цього складу злочину (об'єкту, об'єктивної сторони, суб'єкту, суб'єктивної сторони). Адже як зазначає Є. Л. Стрельцов, будь-які зміни, що набувають «галоупуючого» характеру, не завжди мають необхідні аргументи у свою підтримку і якщо вони не є продуманими, то й не мають концепції подальшого розвитку в перехідному суспільстві [8, с. 58]. Загалом можна зазначити, що охоплені в законопроекті норми про податкове шахрайство є вдало викладеними, однак, деякі з них підлягають обов'язковому доопрацюванню перед їх законодавчим прийняттям. При їх вивченні ав-

тор може звернути увагу на наступні моменти, які викликають зауваження як з теоретичної, так і практичної точок зору:

1. З точки зору об'єктивної сторони «податкового шахрайства» такі дії формулюються як «умисне подання податкової звітності, що містить завідомо неправдиву інформацію» або «умисне неподання такої звітності», також є варіант «подання звітності, в якій відсутня належна інформація» [7]. В той же час при «ухиленні від сплати податків...» існують варіанти як «ухилення, що виникло внаслідок подання неправдивих відомостей у податковій звітності», так і «ухилення, що виникло при поданні правдивих відомостей», коли платник податків вирішив не сплачувати податковий борг, що виник перед державою і провести, наприклад, банкрутство суб'єкта господарювання чи просто залишити (припинити) здійснення господарської діяльності від імені цього суб'єкта господарювання. У випадку, якщо в статті про «податкове шахрайство» не буде висвітлено питання про кримінальну відповідальність за «фактичну несплату податків...», не буде змоги притягати до кримінальної відповідальності осіб, що подали достовірну (правдиву) податкову інформацію та звітність, але вирішили здійснити фактичну несплату податків й зборів. В такому випадку у держави залишиться лише право стягувати значну за обсягом заборгованість (від 3 153 000 гривень і більше) у судовому порядку, що при виведенні засновниками активів і майна із підконтрольного їм суб'єкту господарювання, не матиме практичного результату.

Тому ці аспекти у можливій редакції статті 212 КК України про «податкове шахрайство» мають бути обов'язково висвітлені і доопрацьовані для посилення правової ефективності її реалізації в практичній сфері, завдяки чому вона зможе охопити викладені випадки фактичної несплати належним чином визначеного податкового зобов'язання.

2. Щодо варіантів характеристики об'єктивної сторони «податкового шахрайства» більш досконалим виглядає використання терміну «подання податкової звітності» замість «надання податкової звітності», тобто викладення об'єктивної сторони цього складу злочину як «умисного ухилення від подання податкової звітності...». Відповідно, викликає питання й наявна в законопроекті пропозиція можливості окремого описання складу злочину щодо «шахрайства з податком на додану вартість», викладена авторами шляхом доповнення КК України ще однією статтею ст. 222-2 [7], оскільки незрозуміло, чому саме цей податок повинен настільки виокремлюватися від інших податків та зборів. Крім того, таке виокремлення «податкового шахрайства із податком на додану вартість» фактично не змінить структуру його об'єктивної сторони як складу злочину від структури об'єктивної сторони загального «податкового шахрайства», тому й на думку автора не є доцільним і буде виглядати лише як свого роду «надлишкова» конструкція, оскільки цілком може охоплюватися диспозицією статті про загальне «податкове шахрайство». Тому будь-які пропозиції із окремої кримінально-правової кваліфікації й описання «ухилення від сплати» або «податкового шахрайства» стосовно якогось конкретного окремого податку на думку автора є «переобтяжучими» та «надлишковими».

3. Незважаючи на певні позитивні зміни, з точки зору правової ефективності все ж таки критичної оцінки заслуговує визначення розміру «значної шкоди» як такої, що «в три тисячі і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян», що існує в теперішній час в КК України та законопроектах про «податкове шахрайство».

Так, ми знаємо, що на теперішній час для кваліфікації кримінальних правопорушень (злочинів), згідно положень п. 5 підрозділу 1 Розділу XX та п. 169.1.1 Податкового кодексу України, використовується НМДГ на рівні податкової соціальної пільги, що з січня 2020 складає 1051 грн. (Закон України «Про державний бюджет на 2020 рік» [6]). Тому, на теперішній час, для притягнення до кримінальної відповідальності як за ст. 212 «Ухилення від сплати податків», так і за запропонованими законопроектами ст. 212 «Податкове шахрайство» необхідно, щоб сума такого ухилення (несплачених податків) або ж податкового шахрайства, на яку було завдано збитків держави перевищувала 3 153 000 грн. (3000 НМДГ). В той же час, у варіанті ст. 212 КК України, що існував до вересня 2019 року,

такий «поріг» кримінальної відповідальності визначався на рівні 1000 НМДГ, що складає 1 051 000 грн. [4, с. 108]. Зрозуміло, що збільшення «порогу» кримінальної відповідальності у вересні 2019 року було викликане необхідністю зменшити незаконний тиск на бізнес, однак, в той же час, при прийнятті змін щодо «податкового шахрайства» до КК України зменшиться можливість незаконного втручання правоохоронних органів у господарську діяльність приватного сектору економіки. У зв'язку з цим, на думку автора, при введенні в дію статті про «податкове шахрайство», де буде викладено повний і однозначний зміст об'єктивної сторони такого складу злочину, що не підлягатиме розширеному трактуванню, доцільно буде зменшити «поріг» притягнення до кримінальної відповідальності за цією статтею до 1000 НМДГ (1 051 000 грн.) для посилення правової ефективності її дії на «реальних» податкових порушників і злочинців. Адже, якщо звернути увагу на «поріг» кримінальної відповідальності у розмірі 3000 НМДГ (3 153 000 грн.), то можна побачити, що він є достатньо високим, бо таку суму складають лише несплачені податки, що відображають 20 або 7 % від обсягу господарської операції (приклад для ставок ПДВ). Тобто сама господарська операція, в межах якої відбувся наведений приклад «податкового шахрайства» або ж «ухилення від сплати податків...», складає не менше 15 765 000 грн. або ж 45 042 857 грн., що звичайно зменшує правову ефективність реалізації таких кримінально-правових норм. Те ж саме буде стосуватися і поняття «великого розміру шкоди» у примітці до редакцій ст. 212 «Податкове шахрайство», який, з урахуванням викладеного вище і значних сум фіктивних господарських операцій, також доцільно зменшити із 5000 НМДГ (5 255 000 грн.) до 3000 НМДГ (3 153 000 грн.) [7].

Іншою позицією, яку пропонують вчені (Попова С. М., Крайник Г. С. та ін.) для покращення дії на практиці ст. 212 КК України є збільшення розміру санкцій для кримінальних правопорушників у якості покарання: за ч. 1 – у розмірі від 55000 до 350000 НМДГ, за ч. 2 від 60000 до 370000 НМДГ, за ч. 3 – від 300000 НМДГ [5, с. 432]. Ця позиція заслуговує на увагу, оскільки таким чином реалізується спроба співвіднести розмір покарання із реальною тяжкістю збитків, що були заподіяні державі вказаним кримінальним правопорушенням.

Висновки і пропозиції. Отже, підсумовуючи викладене, можна стверджувати, що в останні роки з боку законодавця спостерігаються конкретні ініціативи, пов'язані з намаганням зменшити тиск правоохоронних органів на приватний бізнес з використанням кримінально-правових механізмів. Ключовими діями у цьому напрямку стала ліквідація ст. 205 «Фіктивне підприємництво» та пропозиція охарактеризувати у ст. 212 КК України замість складу злочину «Ухилення від сплати податків...», новий склад злочину – «Податкове шахрайство». Існуючі законопроекти із цього приводу містять багато цікавих та обґрунтованих положень, де визначається характеристика об'єктивної сторони «податкового шахрайства» як складу злочину, кваліфікуючі види «податкового шахрайства» тощо, однак в той же час є ряд висвітлених у цій статті спірних питань і моментів, що підлягають переосмисленню та доопрацюванню перед законодавчим прийняттям відповідних змін у Кримінальний кодекс України. Адже саме наявність чітких, послідовних та обґрунтованих кримінально-правових норм забезпечує належну реалізацію кримінально-правової політики держави.

Список використаної літератури

1. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. 2015. № 2. С. 58-70.
2. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінально-процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес: Закон № 101-IX від 18.09.2019 року. Відомості Верховної Ради України. 2019. № 40. Ст. 219.
3. Козловський В. Л. Податкове шахрайство та методи боротьби з ним. Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Всеукраїнської науково-технічної конференції студентів, аспірантів і молодих, присвяченої 80-річчю від дня народження професора Олега Балацького (м. Суми, 21-25 квітня 2017 р.). За заг. ред.: Т. А. Васильової, Г. О. Швіндіної. Суми: СумДУ, 2017. С. 123-124.
4. Кримінальний кодекс України: зі змінами та доповненнями станом на 28.11.2019 (офіційний текст). Київ: Видавництво «Паливода А.В.», 2019. 212 с.

5. Попова С. М., Крайник Г. С., Попова Л. М., Єщук О. М. Додержання податкового законодавства як необхідна умова фінансового розвитку держави. Financial and credit activity-problems of theory and practice. 2018. Volume 3. Issue 26. P. 425-434.
6. Про Державний бюджет України на 2020 рік: Закон № 294-IX від 14.11.2019 року. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 5. Ст. 31.
7. Проект Закону про Бюро фінансових розслідувань, реєстраційний № 1208-2 від 18.09.2019 р., поданий народними депутатами України О. М. Василевською-Смаглюк та Д. А. Монастирським. Верховна Рада України: офіційний сайт. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66887.
8. Стрельцов Є. Л. Реформування кримінального законодавства: положення які потрібно враховувати. Кримінальне правопорушення: національний та зарубіжний виміри: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 24 травня 2019 року). Відп. за випуск: Є. Л. Стрельцов. Одеса: Юридична література, 2019. С. 58-65.

References

1. Baranov, S. O. (2015). The tax evasion as the major factor in the shadow economy. Zbirnyk naukovykh prac' Natcional'noyi akademii dergavnogo upravlinnya pry Prezydentovi Ukrainy, 2, 58-70 [in Ukrainian].
2. Law of Ukraine on amendments to the Criminal Code of Ukraine and the Criminal Procedure Code of Ukraine to reduce pressure on business No 101-IX. (2019, September, 18). Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy, 40, 35 [in Ukrainian].
3. Kozlovskiy, V. L. (2017). The tax fraud and the methods of combating it. Economic problems of sustainable development: Proceedings of the all-Ukrainian scientific and technical conference (pp. 123-124). Sumy: SumDU [in Ukrainian].
4. Criminal code of Ukraine: with changes and additions as of 11/28/2019. Kyiv: Vydavnytstvo Palyvoda A.V., 212 [in Ukrainian].
5. Popova, S. M., & Krainyk, G.S., & Popova, L.M., & Eschuk, O.M. (2018). Observance of the tax legislation as a necessary condition for the financial development of the state. Financial and credit activity-problems of theory and practice, 3 (26), 425-434 [in Ukrainian].
6. Law of Ukraine about the State budget of Ukraine for 2020 No 294-IX (2019, November, 14). Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy, 5, 31 [in Ukrainian].
7. Draft Law of Ukraine on the Bureau of financial investigations No 1208-2 (2019, September, 18). Verkhovna Rada Ukrainy. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66887 [in Ukrainian].
8. Streltsov, E. L. (2019). Reforming of the criminal legislation: the provisions to be taken into account. Criminal offense: national and foreign dimensions: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference (pp. 58-65). Odessa: Yurydychna literatura [in Ukrainian].

Стаття надійшла 15.05.2020 р.

Б. М. Орловский, докт. юрид. наук, доцент
 Одесский национальный университет имени И. И. Мечникова
 Кафедра уголовного права, уголовного процесса и криминалистики
 Французский бульвар, 24/26, Одесса, 65058, Украина
 e-mail: b.orlovskiy@onu.edu.ua
 ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9161-2904>

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ИЛИ НАЛОГОВОЕ МОШЕННИЧЕСТВО: ВОПРОСЫ ПРАВОВОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Резюме

Статья посвящена исследованию уголовно-правового регулирования состава преступления, связанного с «уклонением от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)» и его возможной альтернативы в форме «налогового мошенничества». При осуществлении исследования автор рассматривает существующую редакцию статьи 212 УК Украины и законопроекты, связанные с изменением структуры этой статьи путем введения нового состава преступления – «налогового мошенничества». На основании анализа соотношения содержания составов преступлений «уклонение от уплаты налогов» и «налогового мошенничества» автором делаются соответствующие выводы и предложения.

Ключевые слова: уклонения от уплаты налогов, налоговое мошенничество, фиктивное предпринимательство, налоговая отчетность, умышленное непредставление, заведомо ложная информация.

B. M. Orlovskiy, Doctor of Juridical Sciences, Associate Professor
Odessa I. I. Mechnikov National University
the Department of Criminal Law, Criminal Procedure and Criminalistics
Frantsuzskiy Boulevard, 24/26, Odessa, 65058, Ukraine
e-mail: b.orlovskiy@onu.edu.ua
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9161-2904>

THE TAX EVASION OR THE TAX FRAUD: ISSUES OF LEGAL EFFECTIVENESS

Summary

The article is devoted to the study of the criminal law regulation of the crime related to «the tax evasion, fees (mandatory payments)» in the Article 212 of the Criminal Code of Ukraine and its possible alternative in the form of «the tax fraud».

In the process of the research the author determined that from the objective side «the tax evasion...» as the corpus of crime has an indefinite (significant in volume) number of forms of its commission for criminal-legal interpretation, namely: 1) the actual non-payment, underpayment of taxes and fees; 2) the concealment and understatement of the objects of taxation; 3) the failure to submit documents, which related to the calculation and payment of taxes and fees; 4) the evasion of business entities from registration with controlling authorities; 5) the intentional understatement of tax rates, etc.

At the same time, the authorities of the State Fiscal Service often use the materials of pre-trial investigation in criminal proceedings for «the tax evasion...» (interrogation protocols of the director, chief accountant, search protocols etc.) as the evidence to search for any other financial offenses of the business entity, which leads to corruption cases.

To eliminate such a negative practice at the legislative level the deputies excluded Article 205 «Fictitious Entrepreneurship» adopted by the Law of Ukraine № 101-IX of 18.09.2019. The deputies also submitted the draft law on the characterization of the new corpus of crime «the tax fraud» instead of the existing crime «the tax evasion... ». «The tax fraud», in its objective side, involves a specific criminal act in the form of «intentional submission of tax returns containing knowingly false information» or «intentional failure to submit such reports».

Thus, the possibility of extended interpretation by law enforcement authorities of real and imaginary ways of «the tax evasion» is limited. Unlawful pressure on private business to open unfounded criminal proceedings for «the tax evasion» and to imitate pre-trial investigation may also be limited.

At the same time, the draft law about «the tax fraud» contains a number of shortcomings (in terms of characterizing the objective side of this crime; in terms of determining the amount of «significant damage» etc.), which author has identified and outlined. With this in mind, the author proposed some ways to specify and eliminate these shortcomings in the form of successive conclusions.

Keywords: the tax evasion, the tax fraud, the fictitious entrepreneurship, the tax reporting, the intentional failure to submit, the knowingly false information.