

УДК 347.963

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2022.16.16>

**Чорний Д.М.**

*аспірант кафедри організації судових, правоохоронних органів та адвокатури,  
Національний університет «Одеська юридична академія»,  
заступник начальника відділу нагляду за додержанням законів органами фіскальної служби  
Одеської обласної прокуратури (Одеса, Україна)  
ORCID ID: 0000-0002-9960-6664*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОКУРОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ЕТАПІ ЗАКІНЧЕННЯ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)**

Конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України) забезпечується у тому числі і нормами ст. 212 КК України, яка передбачає кримінальну відповідальність за 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. Суспільна небезпека цього кримінально караного діяння є великою, адже держава внаслідок ненадходження коштів до бюджету втрачає можливість фінансування соціально значимих видатків, важливих для усіх громадян України.

Відповідно до статистичної інформації Офісу Генерального прокурора за 2021 році було зареєстровано 1 008 кримінальних проваджень у сфері ухилення від сплати податків, протягом цього ж року у 32 провадженнях було повідомлено про підозру і стільки матеріалів було ж направлено до суду [1].

Серед учених, які здійснили свій вклад у вивчення організаційної складо-

вої прокурорської діяльності, необхідно, насамперед, виділити Давиденка Л.М., Долежана В.В., Каркача П.М., Косюту М.А., Михайленко О.Р., Мичка М.І., Подкопаєва С.В., Полянського Ю.Є., Руденка М.В., Сухоноса В.В. та ін., процесуальні аспекти діяльності прокурора під час досудового розслідування бути предметом наукових досліджень Аленіна Ю.П., Гловюк І.В., Капліної О.В., Лапкіна А. В, Нора В.Т., Пашковського М.І., Толочко Я.М., Тюріна Г.Є, Черноусько М.В, Юрчишина В.М та багатьох інших. Водночас питання прокурорського нагляду за додержанням законів у формі процесуального керівництва при розслідуванні кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), зокрема на етапі закінчення досудового розслідування по цій категорії проваджень, досліджені недостатньо.

Як відомо, закінчення досудового розслідування є кінцевим (фінальним) етапом досудового розслідування, що полягає в оцінці зібраних у справ доказів, аналізі встановлених обставин і прийнятті відповідного процесуального рішення. Вказаний етап також передбачає обов'язок сторони обвинувачення вчинити низку послідовних і взаємопов'язаних процесуальних дій, що необхідні для початку наступної стадії кримінального провадження – судового провадження.

У п. 5 ч. 1 ст. 3, ч. 2 ст. 293 КПК України визначено вичерпний перелік форм закінчення досудового розслідування:

- 1) закриття кримінального провадження;
- 2) звернення до суду з клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності;
- 3) звернення до суду з обвинувальним актом, клопотанням про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру.

При цьому слід очевидно розмежовувати моменти завершення і закінчення досудового розслідування. Так, згідно з ч. 1 ст. 290 КПК України визнавши зібрані під час досудового розслідування докази достатніми для складання обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру прокурор або слідчий за його дорученням зобов'язаний повідомити підозрюваному, його захиснику, законному представнику та захиснику особи, стосовно якої передбачається застосування примусових заходів медичного чи виховного характеру, про завершення досудового розслідування та надання доступу до матеріалів досудового розслідування. Важливо також, що строк ознайомлення з матеріалами досудового розслідування сторонами кримінального провадження в порядку, передбаченому статтею 290 цього Кодексу, не включається у строки досудового розслідування. При цьому моментом закінчення досудового розслідування є не складання обвинувального акта, а його направлення до суду. Таким чином, період часу після закінчення ознайомлення з матеріалами досудового розслідування до направлення обвинувального акту включається до такого строку.

В. Михайленко слушно звертає увагу на відмінність між термінами «закінчення» і «завершення» досудового розслідування [2]. Автор переконливо доводить думку, із якою цілком варто погодитися, що досудове розслідування, яке має наслідком звернення до суду з обвинувальним актом або з клопотанням

про застосування примусових заходів, має три ключові віхи: початок – визначається внесенням відомостей до ЄРДР; завершення – пов'язується з фактом складання обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру; закінчення – фіксується направленням до суду обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру.

Означений підхід підтверджується й правозастосовною практикою. Так, у постанові Верховного Суду зазначено, що кінцевим моментом строку досудового розслідування є його закінчення, як це передбачено у ст. 219 КПК, та не має точок дотику із завершенням досудового розслідування. До цього слід додати, що законодавчі обмеження на проведення слідчих (розшукових) дій «прив'язані» саме до закінчення, а не до завершення досудового розслідування [3]. Крім того, Верховний Суд звернув увагу, що «Саме звернення до суду з обвинувальним актом, а не лише його складання, затвердження чи вручення стороні захисту, повинно бути вчинено в рамках строку досудового розслідування» [4]. При цьому, для відсутності спорів щодо обрахунку строків, витлумачено, що «Період з моменту повідомлення сторони захисту про завершення досудового розслідування у порядку, визначеному ст. 290 КПК, та відкриття матеріалів провадження для ознайомлення у строки досудового розслідування не включається. Проте факт завершення досудового розслідування має бути належно підтверджений, як і факт повідомлення цієї інформації стороні захисту. Тобто у строк досудового розслідування не включається весь період часу з моменту направлення або безпосереднього вручення такого повідомлення стороні захисту про завершення досудового розслідування до моменту закінчення ознайомлення цієї сторони з матеріалами досудового розслідування» [5]. Таким чином, прокурор має обраховувати строки з урахуванням того, щоб після виконання вимог ст. 290 КПК України

вистачило часу і для складення, і вручення, і для направлення до суду обвинувального акту.

Кримінальне процесуальне законодавство встановлює чіткі вимоги до форми та змісту обвинувального акту. Однією із основних змістовних характеристик цього процесуального рішення є формулювання обвинувачення (п. 5 ч. 2 ст. 291 КПК України). При цьому в доктрині кримінального процесу під формулюванням обвинувачення розуміється короткий виклад тексту диспозиції кримінально-правової норми, порушення якої інкримінується особі, фабула обвинувачення виступає фактичною моделлю вчиненого злочину, а юридичне формулювання (формула та формулювання обвинувачення) – це правова модель злочину, вказівка на кримінально-правові норми, порушення яких інкримінується обвинуваченому [6].

Як зазначив Європейський суд з прав людини у справі «Жупнік проти України», межі гарантій, передбачених пп. «а» п. 3 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, мають оцінюватись, зокрема, у світлі більш загального права на справедливий судовий розгляд, гарантованого п. 1 ст. 6 Конвенції. У кримінальних справах надання повної та докладної інформації щодо висунутого особі обвинувачення, яка надалі може бути прийнята судом як юридична кваліфікація діяння, є неодмінною передумовою забезпечення справедливості провадження. Разом із цим підпункти «а» і «б» п. 3 ст. 6 Конвенції взаємопов'язані та визначають, що право бути поінформованим про характер і причину висунутого обвинувачення слід розглядати у світлі права обвинуваченого на підготовку свого захисту [7]. Таким чином, відсутність в обвинувальному акті повної та докладної інформації щодо висунутого обвинувачення є порушенням права на підготовку до захисту.

До обвинувального акту обов'язково додається реєстр матеріалів досудового розслідування вимоги до якого передбачено у ст. 109 КПК України. Водночас посилення

сторони захисту на невідповідність реєстру зазначеним вимогам не є підставою для повернення обвинувального акта прокурору. Так, відповідно до ч.ч. 1-3 ст. 93 КПК України кожна сторона кримінального провадження здійснює збирання доказів відповідно до вимог КПК України. Після чого згідно зі ст. 290 КПК України кожна сторона кримінального провадження зобов'язана відкрити одна одній зібрані матеріали. Закон не передбачає обов'язку сторону обвинувачення включати до реєстру матеріалів досудового розслідування документи, які були отримані стороною захисту.

Як відомо, засоби кримінально-правового характеру є крайнім (винятковим) способом реагування на певні порушення. Застосування кримінальної відповідальності до особи, що ухиляється від сплати податків, повинно мати місце виключно за умови відсутності альтернативи для такого рішення. Особливістю кримінального законодавства в цій частині є можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності не лише на підставах, передбачених у Загальній частині КК України, а й у випадку, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (ч. 4 ст. 212 КК України). Практика засвідчує, що за наслідками досудового розслідування прокурорами найчастіше приймається рішення про звернення до суду з клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності. До прикладу, у 2019 році за ст. 212 КК України засуджено 9 осіб, кримінальні провадження щодо 200 осіб судами закрито, з яких відносно 191 особи – з підстав, не передбачених у Загальній частині КК України [8]. В 2020 році кількість осіб, стосовно яких набрали законної сили судові рішення – 99, засуджених – 3, виправданих – 1, закрито провадження – 95 [9].

Таким чином, прокурорам слід ретельно перевіряти наявність юридичного складу звільнення від кримінальної відповідально-

сті в діях особи, яка ухилилася від сплати податків. При цьому слід ураховувати, що звільнення на підставі ч. 4 ст. 212 КК України допускається виключно у випадку сплати податків і зборів до початку притягнення особи до кримінальної відповідальності, тобто до моменту повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Так, наприклад, згідно з ухвалою Іванівського районного суду Одеської області директора ТОВ «Агрофірма Марянівська», який ухилився від сплати податку на додану вартість у сумі 1462 299 гривень, було звільнено від кримінальної відповідальності за вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України на підставі ст. 44, ч. 4 ст. 212 КК України у зв'язку з відшкодуванням заподіяної державі шкоди до повідомлення про підозру та притягнення до кримінальної відповідальності [10].

Подібно до цього ухвалою Печерського районного суду м. Києва задоволено клопотання прокурора групи прокурорів у кримінальному провадженні – виконувача обов'язків прокурора відділу процесуального керівництва у кримінальних провадженнях щодо розкрадання державних коштів Департаменту процесуального керівництва в особливо важливих кримінальних провадженнях Офісу Генерального прокурора про звільнення винної особи від кримінальної відповідальності у зв'язку з добровільною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) [11]. За даними слідства, службова особа одного

із підприємств м. Києва, грубо порушуючи вимоги діючого податкового законодавства, протягом 2017-2020 років ухилялася від сплати податку – орендної плати за землю, внаслідок чого державний бюджет недоотримав 28,9 млн грн.

Слід враховувати, що сплата відповідних сум податків і відшкодування шкоди, завданої державі їх несвоєчасною сплатою, після повідомлення про підозру раніше (до 25 вересня 2019 року) розглядалися як умова для звільнення особи від кримінальної відповідальності за ч.ч. 1, 2 ст. 212 КК України у зв'язку з дійовим каяттям (ст. 45 КК України) за умови щирого каяття та активного сприяння розкриттю злочину. Однак, відповідно до чинної редакції ст. 212 КК України (зі змінами, внесеними Законом України від 18 вересня 2019 року № 101-ІХ) злочини, відповідальність за які передбачено у частинах 1 і 2 цієї статті, визнаються нетяжкими злочинами. З урахуванням виключно умисної форми вини при їх вчиненні звільнення від кримінальної відповідальності за таке діяння на підставі ст. 45 КК України заборонено. Таким чином, сплата податків після повідомлення особі про підозру наразі має визнаватися виключно як обставина, що пом'якшує покарання (п. 2 ч. 1 ст. 66 КК України). Водночас аналіз судової практики показує, що у 2021 році суди ухвалили низку вироків щодо злочинів, вчинених ще до внесення змін до редакції ст. 212 КК України, а отже відшкодування завданої державі шкоди наразі стало підставою для звільнення від відповідальності.

### Анотація

Конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України) забезпечується 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, важливих для усіх громадян України. Вказується, що у 2021 році було зареєстровано 1 008 кримінальних проваджень у сфері ухилення від сплати податків. Акцентується, що відповідно до положень КПК України визначено вичерпний перелік форм закінчення досудового розслідування: 1) закриття кримінального провадження; 2) звернення до суду з клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності;



3) звернення до суду з обвинувальним актом, клопотанням про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру. Підтримано висловлену у науковій літературі думку, які підтверджується позицією Верховного Суду, що завершення досудового розслідування – пов’язується з фактом складання обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру; закінчення досудового розслідування – фіксується направленням до суду обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру.

Акцентовано увагу, що сплата відповідних сум податків і відшкодування шкоди, завданої державі внаслідок несвоєчасної сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), після повідомлення про підозру до 25 вересня 2019 року розглядалися як умова для звільнення особи від кримінальної відповідальності за частинами 1 та 2 ст. 212 КК, проте після внесення змін, передбачених Законом України від 18 вересня 2019 року № 101-ІХ, ці обставина розглядається виключно як обставина, що пом’якшує покарання. Вказані зміни відповідно впливають на прийняття рішень прокурором на етапі закінчення досудового розслідування за цією категорією кримінальних проваджень.

**Ключові слова:** прокурор, розслідування кримінальних правопорушень, ухилення від сплати податків та зборів, завершення досудового розслідування, закінчення досудового розслідування.

### **Chornyi D. Organization of prosecutor activities at the completion stage of the pre-judicial investigation of tax evasion, fees (mandatory payments)**

#### **Summary**

The constitutional obligation of everyone to pay taxes and fees in the order and amounts established by law (Article 67 of the Constitution) is ensured, including by the provisions of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, which provides for criminal liability for intentional evasion of paying taxes, fees (mandatory payments). The public danger of this criminally punishable act is great, because the state loses the opportunity to finance socially significant expenses, which are important for all citizens of Ukraine, as a result of the non-payment of funds to the budget. The article states that in 2021, 1,008 criminal proceedings were registered in the field of tax evasion. It is emphasized that according to the provisions of the Code of Civil Procedure of Ukraine, an exhaustive list of forms of termination of the pre-trial investigation is defined: 1) closure of criminal proceedings; 2) appeal to the court with a petition to release the person from criminal liability; 3) appeal to the court with an indictment, a petition for the application of coercive measures of a medical or educational nature. The opinion expressed in the scientific literature, confirmed by the position of the Supreme Court, that the completion of the pre-trial investigation is connected with the fact of drawing up the indictment, the application for the application of coercive measures of a medical or educational nature; the end of the pre-trial investigation is fixed by sending an indictment to the court, a petition for the application of coercive measures of a medical or educational nature.

Attention is drawn to the fact that payment of the corresponding amounts of taxes and compensation for damage caused to the state as a result of untimely payment of taxes, fees (obligatory payments), after notification of suspicion by September 25, 2019, were considered as a condition for the release of a person from criminal liability according to parts 1 and 2 of Article 212 of the Criminal Code, however, after the introduction of changes provided for by the Law of Ukraine dated September 18, 2019 No. 101-ІХ, this circumstance is considered exclusively as a circumstance mitigating the punishment. The specified changes affect accordingly the decision-making by the prosecutor at the stage of completion of the pre-trial investigation in this category of criminal proceedings.

**Key words:** prosecutor, investigation of criminal offenders, tax evasion, completion of pre-trial investigation, end of pre-trial investigation.

**Список використаних джерел**

1. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2>
2. Михайленко В. Завершення і закінчення досудового розслідування: гра слів чи різні етапи досудового розслідування. *Юридична Газета*. 2020. 14 квітня. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/zavershennya-i-zakinchennya-dosudovogo-rozsliduvannya-gra-sliv-chi-rizni-etapi-dosudovogo-rozsliduva.html>
3. Постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 17 лютого 2021 року в справі № 344/6630/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95067240>
4. Постанова ККС ВС від 1 липня 2021 року, справа № 752/3218/20, URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98146645>
5. Постанова ККС ВС від 28 вересня 2021 року, справа №758/12538/20, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100063308>
6. Постанова Верховного Суду України від 24 листопада 2016 року у справі № 5-328кц16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/63392983>
7. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Жупнік проти України» від 9 грудня 2010 року (Заява № 20792/05). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/974\\_816](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/974_816)
8. Звіт про осіб притягнутих до кримінальної відповідальності та види кримінального покарання за 2019 рік. URL: [https://court.gov.ua/inshe/sudova\\_statystyka/rik\\_2019](https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2019)
9. Звіт про осіб притягнутих до кримінальної відповідальності та види кримінального покарання за 2020 рік. URL: [https://court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/main\\_site/6\\_2020.xlsx](https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/main_site/6_2020.xlsx)
10. Ухвала Іванівського районного суду Одеської області від 21 лютого 2019 року в справі № 499/58/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80001187>
11. Ухвала Печерського районного суду м. Києва від 7 липня 2020 року в справі № 757/12505/20-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90332846>