

УДК 343.35:336.225.68(477)

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2024.22.3.13>

Григоращенко О.В.

*аспірант Одеського державного
університету внутрішніх справ
<https://orcid.org/0009-0006-8934-5401>*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОТРИМАННЯ НЕПРАВОМІРНОЇ ВИГОДИ СЛУЖБОВИМИ ОСОБАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЗА НЕВЖИТТЯ ЗАХОДІВ ДО ФІЗИЧНИХ ОСІБ ПІДПРИЄМЦІВ ПО УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Постановка проблематики. Оподаткування відіграє ключову роль у стабільності та розвитку економіки країни. Збір податків забезпечує державу необхідними фінансовими ресурсами для фінансування інфраструктури, освіти, охорони здоров'я та соціального забезпечення. Це сприяє зростанню економіки, створенню робочих місць та підвищенню якості життя громадян. Податки також дозволяють уряду регулювати економічну діяльність, зменшувати соціальну нерівність та стимулювати інвестиції в пріоритетні галузі. Ефективна податкова система забезпечує справедливий розподіл багатства, підтримуючи економічну стабільність і сприяючи сталому розвитку країни.

Особливо питання оподаткування надзвичайно важливі під час повномасштабної збройної агресії росії проти нашої країни. Оподаткування під час війни має надзвичайно важливе значення для економічної стійкості та національної безпеки країни. Збір податків дозволяє фінансувати військові витрати, включаючи забезпечення армії, закупівлю озброєння та техніки, а також підтримку мобілізаційних заходів. Крім того, податки сприяють підтримці соціальної стабільності, забезпечуючи фінансування соціальних програм для населення, яке постраждало від війни. Це допомагає уникнути соціальної напруги та зберегти громадський порядок. Ефективна податкова система під час війни також може стимулювати економічну активність, зберігаючи

робочі місця та підтримуючи підприємства, що є критично важливими для функціонування економіки.

Тому якісне функціонування податкової системи життєво важливо для країни. Намагання деяких суб'єктів підприємницької діяльності віднайти шляхи по ухиленню від сплати податків та зборів, є дуже небезпечною практикою.

Дослідження, аналіз та пошук методів протидії таким намаганням є надзвичайно актуальним питанням для правоохоронної системи України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню проблематики документування, розслідуванню та протидії кримінальним правопорушенням щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків були присвячені значна кількість робіт науковців різних часів, як за законодавством Кримінально-процесуального кодексу України 1960 року, так і після реформи 2012 року. Серед них Р. С. Довбаш, О. С. Задорожний, В. В. Лисенком, Г. О. Лісовим, В. А. Некрасовим, В. П. Поїздом, Г. П. Цимбал, В. В. Топчій, Г. Л. Чигриною, О. В. Воробей, О. В. В'язовченко та іншими. Також є ряд дисертаційних досліджень останніх років, пов'язаних з дослідженням питань які стосуються як проблематики кримінально-правової кваліфікації так і процесуального аспекту розслідування кримінальних правопорушень пов'язаних з ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

В той же час механізми вчинення такого виду злочинів постійно вдосконалюються, що змушує правоохоронну систему шукати нові шляхи протидії та методики розслідування зазначеного виду протиправної діяльності. Також у зв'язку з війною в країні введений особливий правовий режим у вигляді воєнного стану що вносить свої корективи в тому числі і в порядок оподаткування.

Воєнний стан доцільно розглядати як засіб відновлення умов, за яких людина може ефективно реалізувати свої права та свободи [3, с. 31.], а не як додаткову можливість порушувати законодавства для своєї користі.

Зазначені аспекти роблять дослідження питань ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) актуальними для правоохоронним системи України.

Метою статті є аналіз механізмів вчинення протиправної діяльності, шляхом отримання неправомірної вигоди службовими особами Державної податкової служби України за невжиття заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Виклад основного матеріалу. Зафіксовані випадки, коли окремі суб'єкти підприємницької діяльності, шляхом надання неправомірної вигоди службовими особами Державної податкової служби України, сподіваючись на невжиття заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

В зв'язку з такими діями виникають певні питання як протидії так і кримінально-правової характеристики таких фактів.

Закон України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» встановлює систему особливих заходів державного захисту суддів Конституційного Суду України, суддів та працівників апаратів судів, працівників правоохоронних органів від перешкоджання виконанню покладених на них законом обов'язків і здійсненню наданих прав, а так само від посягань на життя, здоров'я, житло і майно зазначених осіб та

їх близьких родичів у зв'язку із службовою діяльністю цих осіб. [1] У цьому Законі вживаються такі поняття: правоохоронні органи – органи прокуратури, Національної поліції, служби безпеки, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, Національне антикорупційне бюро України, органи охорони державного кордону, Бюро економічної безпеки України, органи і установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції.

Такми чином, можна стверджувати, що службові особи Державної податкової служби України здійснюють функції представників влади, а тому відповідно до Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» є працівниками правоохоронного органу.

Відповідно до положення про Державну податкову службу України: Державна податкова служба України [6] (далі ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок).

Структурними підрозділами є Головні управління ДПС у областях (далі – ГУ ДПС) є територіальними органами утвореними на правах відокремлених підрозділів Державної податкової служби України. Зазначені структурні підрозділи забезпечують реалізацію повноважень ДПС на територіях областей.

Відділ фактичних перевірок входить до складу управління податкового аудиту ГУ ДПС у областях основними завданнями відділу є: забезпечення реалізації державної податкової політики, здійснення у межах повноважень, передбачених законом, контролю за додержанням податкового та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення розрахункових операцій, у тому числі готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Крім організаційно-адміністративних функцій Відділ виконує такі функції та процедури:

– Здійснення у випадках, передбачених законом, провадження у справах про адміністративні правопорушення (у межах компетенції). Складання протоколів про адміністративні правопорушення стосовно посадових осіб платників податків – юридичних осіб, платників податків – фізичних осіб у випадках, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення за результатами фактичних та документальних перевірок, з винесенням постанов у межах компетенції.

– Застосування штрафних (фінансових) санкцій за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за додержанням якого покладено на ДПС, та за результатами проведення перевірок платників податків, штрафних (фінансових) санкцій до платників єдиного внеску за порушення законодавства у межах компетенції, застосування штрафних (фінансових) санкцій: за порушення правил сплати (перерахування) податків, зборів (обов'язкових платежів) у межах компетенції, у тому числі під час проведення перевірок.

– Організація проведення фактичних перевірок платників податків, які здійснюються з метою контролю за дотриманням норм законодавства.

У своїй діяльності відділ фактичних перевірок управління податкового аудиту ГУ ДПС у областях керується Конституцією і законами України, указами Президента України

та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Враховуючи зазначене постає питання чи можна вважати посадових осіб відділу фактичних перевірок управління податкового аудиту ГУ ДПС України службовими особами в розумінні статті 364 Кримінального кодексу України?

Згідно з Приміткою до статті 364 Кримінального кодексу України службовими особами у статтях 364, 368, 368-5, 369 цього Кодексу є особи, які постійно, тимчасово чи за спеціальним повноваженням здійснюють функції представників влади чи місцевого самоврядування, а також обіймають постійно чи тимчасово в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, на державних чи комунальних підприємствах, в установах чи організаціях посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням, яким особа наділяється повноважним органом державної влади, органом місцевого самоврядування, центральним органом державного управління із спеціальним статусом, повноважним органом чи повноважною особою підприємства, установи, організації, судом або законом.[4]

Крім того, службові особи є суб'єктами, на яких відповідно до підпункту «е» п. 1 ч. 1 ст. 3 Закону України «Про запобігання корупції» поширюється дія вказаного Закону [2].

Так, згідно ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції», корупція – це використання особою, зазначеною у частині першій ст. 3 цього Закону, наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, зазначеній у частині першій ст. 3 цього

Закону, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції», неправомірна вигода – це грошові кошти або інше майно, переваги, пільги, послуги, нематеріальні активи, будь-які інші вигоди нематеріального чи негрошового характеру, які обіцяють, пропонують, надають або одержують без законних на те підстав.

Нормами ст. 22 Закону України «Про запобігання корупції» встановлено, що особам, зазначеним у частині першій ст. 3 цього Закону, забороняється використовувати свої службові повноваження або своє становище та пов'язані з цим можливості з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб, у тому числі використовувати будь-яке державне чи комунальне майно або кошти в приватних інтересах.

Положеннями ст. ст. 22, 24 Закону України «Про запобігання корупції» визначено, що забороняється використовувати свої службові повноваження або своє становище та пов'язані з цим можливості з метою одержання неправомірної вимоги для себе чи інших осіб, а у разі надходження пропозиції щодо неправомірної вигоди або подарунка, незважаючи на приватні інтереси, зобов'язані невідкладно вжити таких заходів: відмовитися від пропозиції; за можливості ідентифікувати особу, яка зробила пропозицію; залучити свідків, якщо це можливо, у тому числі з числа співробітників; письмово повідомити про пропозицію безпосереднього керівника (за наявності) або керівника відповідного органу, підприємства, установи, організації, спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції.

В той же час зафіксовані випадки коли певні посадові особи ДПС у порушення вищезазначених норм чинного законодавства, у тому числі тих, що встановлюють основні засади державної служби в Україні, система-

тично отримують неправомірну вигоду від підприємців, які займаються реалізацією піддакцизних товарів на підвідомчій їм території області, за неперешкодження та nereагування на факти продажу алкогольних виробів, цигарок з порушеннями чинного законодавства України. Зокрема, не вжиття заходів, які які покладені на ДПС України відповідно ст. 20 Податкового кодексу України, не виконуючи обов'язки службової особи контролюючого органу відповідно до Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального».

Прикладом таких дій є наступні. Посадові особи відділу управління аудиту ГУ ДПС у області будучи службовою особою, здійснюючи функції представника влади, діючи умисно, з корисливих мотивів, всупереч інтересам служби, усвідомлюючи суспільно-небезпечний характер своїх дій, передбачаючи їх суспільно-небезпечні наслідки та бажаючи їх настання, реалізуючи свій кримінально-протиправний умисел, спрямований на отримання прибутку, шляхом отримання неправомірної вигоди, нехтуючи вищезазначеними нормами чинного законодавства, отримують від фізичних осіб – підприємців грошові кошти в якості неправомірної вигоди за не створення перешкод та нездійснення перевірок її підприємницької діяльності, яка полягає у реалізації продуктів харчування та піддакцизних товарів в магазинах розташованих у містах та області.

Такі дії службових осіб ДПС слід кваліфікувати як: одержання службовою особою неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за невчинення такою службовою особою в інтересах того, хто надає неправомірну

вигоду будь-якої дії з використанням наданої їй влади чи службового становища, вчинене за попередньою змовою групою осіб, повторно, службовою особою, яка займає відповідальне становище, – тобто у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 368 КК України.

Варто зазначити, що службовці Державної податкової служби України здійснюють функції представників влади, а тому відповідно до Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» є працівниками правоохоронного органу.

Відповідно до ч. 4 ст. 216 КПК України: слідчі органів Державного бюро розслідувань здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень вчинених: ... працівником правоохоронного органу, ... [5].

В зв'язку з вищезазначеним, кримінальне провадження зазначеної категорії повинні здійснюватися Державним бюро розслідувань.

Анотація

Оподаткування відіграє ключову роль у стабільності та розвитку економіки країни. Збір податків забезпечує державу необхідними фінансовими ресурсами для фінансування інфраструктури, освіти, охорони здоров'я та соціального забезпечення. Це сприяє зростанню економіки, створенню робочих місць та підвищенню якості життя громадян.

Звернено увагу на важливість оподаткування у умовах війни.

Проаналізовано науковців які в своїх працях досліджували проблематику протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків.

Наведені приклади протиправної діяльності службових осіб Державної податкової служби України по отриманню неправомірної вигоди за невжиття заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Розглянуто законодавчу базу, яка регламентує правовий статус службових осіб Державної податкової служби України. Досліджено функціональні обов'язки представників відділу фактичних перевірок управління податкового аудиту Головного Управління Державної податкової служби України.

Доведено приналежність останніх до категорій «посадова особа» та представники «правоохоронних органів».

Досліджено найрозповсюдженіші схеми злочинної діяльності які спрямовані на отримання неправомірної вигоди службовими особами Державної податкової служби України за невжиття заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Акцентовано увагу на необхідність посилення правоохоронними органами контролю щодо недопущення службовими особами Державної податкової служби України неправомірних дій.

Визначено, що досудове розслідування кримінальних правопорушень, де фігурують службові особи Державної податкової служби, повинні здійснювати слідчі Державного бюро розслідування.

Висновки. Правоохоронним органам потрібно посилити контроль щодо недопущення службовими особами Державної податкової служби України дій направлених на невжиття заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Ухилення від сплати податків суб'єктами господарювання, стає можливим через залучення до «схем» службових осіб Державної податкової служби України.

Досудове розслідування кримінальних правопорушень, де фігурують службові особи Державної податкової служби, повинні здійснювати слідчі Державного бюро розслідування.

Подальше реформування податкового законодавства повинно бути направлено щодо виключення подібних зловживань зі сторони посадових осіб, та унеможливлення таких дій зі сторони підприємців.

Проаналізовано данні з Єдиного державного реєстру судових рішень, та встановлено не поодинокі факти різноманітних злочинних схем щодо реалізації гуманітарної допомоги.

Наголошено, що подальше реформування податкового законодавства повинно бути направлено на виключення зловживань зі сторони посадових осіб Державної податкової служби, та унеможливлення протиправних дій зі сторони підприємців.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, кваліфікація, службові особи, корупція, Державне бюро розслідувань, неправомірна вигода.

Hryhorashchenko O.V. Topical issues of obtaining unlawful benefits by officials of the State Tax Service of Ukraine for failure to take measures against individual entrepreneurs for tax evasion, duties (mandatory payments)

Summary

Taxation plays a key role in the stability and development of the country's economy. Tax collection provides the state with the necessary financial resources to finance infrastructure, education, health care and social security. This contributes to the growth of the economy, the creation of jobs and the improvement of the quality of life of citizens.

Attention was drawn to the importance of taxation in wartime conditions.

Scientists who in their writings investigated the problems of illegal activity aimed at tax evasion were analyzed.

Examples of illegal activities of officials of the State Tax Service of Ukraine for receiving illegal benefits for failure to take measures against individual entrepreneurs for tax evasion, fees (mandatory payments) are given.

The legislative framework, which regulates the legal status of officials of the State Tax Service of Ukraine, is considered. The functional duties of the representatives of the department of actual checks of the tax audit department of the Main Office of the State Tax Service of Ukraine were studied.

It has been proven that the latter belong to the categories of "official" and representatives of "law enforcement agencies".

The most widespread schemes of criminal activity aimed at obtaining illegal benefits by officials of the State Tax Service of Ukraine for failure to take measures against individual entrepreneurs for tax evasion, fees (mandatory payments) have been studied.

Attention was focused on the need for law enforcement agencies to strengthen control over the prevention of illegal actions by officials of the State Tax Service of Ukraine.

It was determined that the pre-trial investigation of criminal offenses involving officials of the State Tax Service should be carried out by the investigators of the State Bureau of Investigation.

Data from the Unified State Register of Court Decisions were analyzed, and not a single fact of various criminal schemes regarding the implementation of humanitarian aid was established.

It was emphasized that the further reform of the tax legislation should be aimed at eliminating abuses by officials of the State Tax Service and preventing illegal actions by entrepreneurs.

Key words: tax evasion, qualification, officials, corruption, State Bureau of Investigation, improper advantage.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» від 23.12.1993 № 3781-ХІІ: станом на 01.01.2024р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3781-12#Text>.
2. Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 № 1700-VII: станом на 04.05.2024р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>.

3. Корнієнко М.В. Права людини в умовах воєнного стану: загальноправовий дискурс. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 1–2. С. 27–31.
4. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.
5. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 року № 4651-VI. Станом на 19.06.2024 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» № 227 від 06.03.2019 станом на 29.12.2023 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>.