

УДК 343.11:336.22(477)

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2024.23.40>**Янковий М.О.***кандидат юридичних наук, доцент,  
професор кафедри кримінального процесу та криміналістики  
Одеський державний університет внутрішніх справ*

## ОКРЕМІ ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ДОКАЗУВАННЯ СУБ'ЄКТИВНОЇ СТОРОНИ СКЛАДУ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В КОНТЕКСТІ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

**Постановка проблеми.** Нормативна база України, зокрема Конституція [1] та Податковий кодекс [2], чітко визначають податки як обов'язковий фінансовий інструмент державного регулювання економічних відносин. Конституційний обов'язок кожного громадянина сплачувати податки (ст. 67), знаходячи своє детальне розкриття в ПК України, є невід'ємною складовою правової держави.

Аналіз податкового законодавства України свідчить про його постійну еволюцію, спрямовану на удосконалення механізмів мобілізації податкових надходжень до бюджету. Однак, проблема забезпечення податкової дисципліни залишається актуальною, оскільки від ефективності податкової системи залежить фінансова стабільність держави та можливість забезпечення її функціонування.

Повномасштабна збройна агресія російської федерації проти України спровокувала комплексний негативний вплив на економіку держави. Значні бюджетні витрати на оборону, масова міграція населення та переміщення бізнесу, зокрема ІТ-сектору, суттєво обмежили податкову базу. Втрата значної частини платників податків, особливо великих, створила безпрецедентний виклик для фінансової стабільності держави. У таких умовах відповідальне ставлення громадян та бізнесу до виконання конституційного обов'язку зі сплати податків набуває критичного значення. Це є не лише моральним імперативом, а й необхідною умовою забезпечення оборони країни та відновлення її економіки. Водночас,

умисне ухилення від сплати податків, яке кваліфікується як кримінальне правопорушення відповідно до статті 212 КК України [3], несе сувору юридичну відповідальність і підриває довіру до правової системи.

Конституційне положення про обов'язковість сплати податків набуло особливої актуальності в умовах воєнного стану. Системна криза, спричинена збройною агресією, призвела до значного скорочення державних доходів. З одного боку, це пов'язано з руйнуванням виробничих потужностей та інфраструктури, а з іншого – з масовою міграцією платників податків за кордон. У таких умовах кожна гривня податкових надходжень є критично важливою для забезпечення функціонування держави та надання необхідних соціальних послуг. Водночас, невиконання податкових зобов'язань є не лише порушенням конституційних норм, а й підривом основ правової держави. Кримінальна відповідальність, передбачена за ухилення від сплати податків, є одним із інструментів забезпечення податкової дисципліни та захисту інтересів держави.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Окремим питанням методики розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності були присвячені праці відомих вітчизняних вчених-криміналістів, серед яких Ю. Аленін, Л. Аркуша, В. Бахін, А. Волобуєв, В. Журавель, А. Іщенко, Н. Клименко, В. Колесник, В. Коновалова, М. Корнієнко, В. Кузьмічов, В. Лисиченко,

В. Лукашевич, В. Некрасов, М. Погорецький, М. Салтевський, М. Сегай, Р. Степанюк, Г. Тетерятник, В. Тіщенко, К. Чаплинський, С. Чернявський, Ю. Черноус, В. Шепітько та ін.

Вказані науковці, безперечно, зробили вагомий внесок в загальну теорію та практику розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, що слугує підґрунтям для подальшого дослідження, оскільки окремої криміналістичної методики щодо досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків розроблено не було в той час, як питання порушень податкового законодавства платником податку мають певну специфіку, а тому потребують додаткового поглибленого й комплексного дослідження вказаної проблематики.

До зазначеного слід додати численні випадки неоднозначності судової практики з цієї категорії кримінальних проваджень [4], постійну зміну податкового законодавства, почасти не в кращу сторону та зі збереженням існуючих суттєвих прогалів, що культивує вигадкування та використання різних схем для ухилення від сплати податків. Вважаємо, що сучасний підхід до розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків повинен бути значно розширений, локально конкретизований у контексті окремих проблемних аспектів розслідування, враховуючи наукові здобутки попередників.

**Мета статті.** Метою дослідження є всебічний аналіз проблем доказування суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, пов'язаного з ухиленням від сплати податків. На основі ретельного вивчення судово-слідчої практики та теоретичних напрацювань планується виявити, систематизувати та проаналізувати найбільш характерні труднощі, які виникають під час доказування умислу на вчинення такого злочину.

**Виклад основного матеріалу.** Податкова система є невід'ємною складовою економіч-

ної безпеки держави, оскільки забезпечує стабільне функціонування бюджету за рахунок мобілізації фінансових ресурсів. Водночас, податки слугують потужним стимулом для розвитку економіки, оскільки впливають на інвестиційну активність, споживання та інші економічні процеси. Такий підхід не лише забезпечує справедливий розподіл податкового навантаження, але й створює умови для прогнозованості та стабільності економічного середовища.

Для забезпечення ефективного функціонування податкової системи необхідне чітке та стабільне податкове законодавство, а також ефективний контроль за його виконанням.

Система відповідальності за порушення податкового законодавства, що включає фінансові санкції, адміністративні стягнення та кримінальне переслідування, слугує гарантією дотримання податкового законодавства усіма суб'єктами господарювання.

Як справедливо зазначається у відповідній криміналістичній літературі, повне розкриття кримінального правопорушення, тобто встановлення всіх обставин, що підлягають доказуванню (ст. 91 КПК України) [5], та ознак, що утворюють конкретний склад такого правопорушення, завжди є нелегким завданням розслідування. Відтак, у зазначеному контексті особливого значення набуває встановлення суб'єктивної сторони кожного протиправного діяння як обов'язкового елементу складу кримінального правопорушення, що вказує на його зміст і характер, ступінь суспільної небезпеки винної особи, а також впливає на кримінально правову кваліфікацію діяння, обрання адекватного виду і міри покарання, встановлення причин і умов вчинення кожного кримінального правопорушення [6, с. 11].

Також слід зазначити, що серед обставин, що підлягають доказуванню під час розслідування кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, як показало вивчення судово-слідчої практики, проблемним є доказування саме суб'єктивної сторони

зазначеного складу кримінального правопорушення.

Складність полягає у доведенні факту умисного ухилення від сплати податків, тобто встановлення прямого умислу на вчинення дій, визначених у диспозиції ст. 212 КК України. Зазначене є обов'язковим у кожному кримінальному провадженні щодо особи, якій інкримінується ухилення від сплати податків.

На наш погляд проблемні аспекти доказування суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення про ухилення від сплати податків полягають в наступному.

Так, несплата податку або сплата його в меншій сумі, ніж передбачено відповідними законодавчими положеннями, сама по собі не є достатньою підставою для повідомлення особі про підозру у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Для кваліфікації дій особи як ухилення від сплати податку у значенні цього положення потрібно довести прямий умисел особи, тобто що особа розуміла наявність в неї обов'язку сплатити податок у певному розмірі, який вона свідомо не виконала, сплативши у меншому розмірі, або вчинила інші дії, спрямовані на ухилення від виконання такого обов'язку.

Не можна стверджувати наявність в діях особи умислу (суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення про ухилення від сплати податків), якщо ця особа, виходячи з конкретних обставин кримінального провадження, мала достатньо вагомі підстави вважати свої дії відповідними вимогам податкового законодавства, що в свою чергу свідчить про власну добросовісність у податкових взаємовідносинах, і така особа не вчиняла жодних дій, спрямованих на навмисне введення в оману податкових органів щодо своїх зобов'язань зі сплати податку.

Для з'ясування наведеного зазначимо, що будь-яке кримінальне правопорушення, як відображення в матеріальному світі, залишає після себе характерний слід, який відображає динаміку злочинної події та неминуче супро-

воджується виникненням слідової картини, яка її відображає [7, с. 156].

Дослідження специфіки слідової картини кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків показало, що у контексті податкових злочинів особливу роль відіграють документи, які не лише фіксують факти господарської діяльності, а й можуть слугувати доказом наявності або відсутності умислу на вчинення злочину. Слід погодитися з думкою А. Волобуєва, який справедливо зазначає, що з криміналістичної точки зору документи розглядаються, перш за все, як ефективний слідосприймаючий матеріал, котрий має велике значення, оскільки виступає джерелом доказів під час розслідування [8, с. 115]. Маючи таку властивість, документи дозволяють відтворити картину злочинної діяльності, встановити розмір завданих збитків та довести наявність умислу. Однак, слід зазначити, що аналіз документів є лише одним із елементів комплексного дослідження суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення про ухилення від сплати податків. Для повного та об'єктивного розслідування необхідно також враховувати інші докази, зокрема, показання свідків, результати експертиз та інші матеріали кримінального провадження.

Відзначимо також, що слідова картина кожного податкового злочину є унікальною і вимагає індивідуального підходу до її дослідження. Хоча документи є одним із найважливіших джерел доказів, їх аналіз не завжди дозволяє однозначно встановити наявність умислу на вчинення злочину. Тому слідчі повинні враховувати весь комплекс обставин кримінального правопорушення, включаючи особливості діяльності суб'єкта господарювання, його фінансовий стан, а також наявність судових рішень, які можуть вплинути на кваліфікацію дій підозрюваного. До прикладу, адміністративний суд за позовом суб'єкта господарювання скасовує податкове повідомлення-рішення чи податковий борг, які мають визначальний вплив на прийняття рішення по кримінальному провадженню. Тому особа

може і не мати податкових зобов'язань через їх скасування судом іншої юрисдикції.

Відзначимо також, що одним із найскладніших аспектів доказування у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків є встановлення причинно-наслідкового зв'язку між отриманням підозрюваною особою доходу та ухиленням від його оподаткування. Належними та допустимими доказами слід підтвердити не лише факт отримання доходу, а й його безпосередній зв'язок з об'єктом оподаткування, передбаченим податковим законодавством. Особливої уваги потребують ситуації, коли дохід отримано у незаконний спосіб (крадіжка, шахрайство, вимагання, неправомірна вигода тощо), оскільки у таких випадках виникає необхідність диференціювати кримінально-правову кваліфікацію дій, вирішити питання про конкуруючі кваліфікації та встановити, чи є ухилення від сплати податків основним чи додатковим злочином.

Комплексний підхід до розслідування кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків передбачає залучення широкого кола спеціалізованих органів. Детективи Бюро економічної безпеки України, діючи у взаємодії з податковими органами, фінансовим моніторингом та агентством з розшуку активів, можуть ефективно здійснювати слідчі (розшукові) дії, негласні слідчі (розшукові) дії та вживати заходи забезпечення кримінального провадження. Їх взаємодію слід скерувати в напрямку обміну інформацією про ухилення від сплати податків, повернення податкових активів тощо, що дозволить не лише зібрати достатню доказову базу для доведення вини підозрюваних осіб, а й вжити заходів щодо відшкодування завданих державі збитків шляхом розшуку та арешту незаконно здобутих активів. При цьому слід неухильно дотримуватися вимог кримінального процесуального законодавства, зокрема, правил допустимості доказів (ч. 2 ст. 86 КПК України [5]), аби забезпечити якість доказової

бази і уникнути скасування судових рішень з процесуальних підстав.

Міждисциплінарний характер криміналістики забезпечує тісний взаємозв'язок з кримінальним процесом, особливо в контексті теорії доказування. Завдяки інтеграції досягнень природничих наук та техніки, криміналістика надає сучасним слідчим та детективам потужний інструментарій для виявлення, фіксації та дослідження доказів у кримінальних провадженнях, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Розроблені криміналістикою методики і тактики розслідування дозволяють ефективно встановлювати суб'єктивну сторону складу злочину, тобто доводити наявність умислу у діях підозрюваного. Як справедливо зазначають вітчизняні науковці, криміналістика не лише стимулює розвиток теорії судових доказів, а й безпосередньо впливає на практику правозастосування, розробляє рекомендації про застосування нових природничих методів і технічних засобів для виявлення, фіксації та дослідження матеріальних слідів кримінального правопорушення; вивчає та узагальнює експертну практику і створює нові види експертних досліджень; на основі узагальнення слідчої практики розробляє ефективні тактичні прийоми і підготовлює для законодавчого закріплення нові слідчі (розшукові) дії [9, с. 25].

**Висновок.** Таким чином, підводячи підсумки, слід констатувати, що доведення наявності умислу в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків є одним із найскладніших завдань, що постають перед суб'єктами доказування. Це пов'язано з латентним характером таких злочинів, а також з необхідністю встановлення внутрішнього психічного ставлення особи до вчиненого діяння. У цьому контексті криміналістика відіграє визначальну роль, надаючи методологічні засади для збору, фіксації та дослідження доказів, що дозволяють не лише встановити об'єктивні ознаки злочину, а й реконструювати суб'єктивну сторону. Розроблені криміналістикою рекомендації щодо

з'ясування і дослідження обставин, які підлягають доказуванню, є незамінним інструментом для слідчих і детективів, що здійснюють боротьбу з економічною злочинністю.

### Анотація

У статті розглядаються сучасні реалії господарювання в Україні, які характеризуються високим ступенем фінансової активності та різноманітністю схем оподаткування. Вказується, що незважаючи на чітко визначену в законодавстві відповідальність за ухилення від сплати податків, на практиці виникає значна кількість труднощів у доведенні прямого умислу на вчинення такого злочину. Це обумовлено, зокрема, постійним удосконаленням схем ухилення від сплати податків, використанням новітніх технологій та складністю встановлення реальних фінансових потоків суб'єктів господарювання. Підкреслюється необхідність поглибленого дослідження проблем доказування суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України.

Відмічено особливу значущість для Української держави і суспільства відповідального ставлення громадян та бізнесу до свого обов'язку, задекларованого у статті 67 Конституції України щодо сплати податків і зборів у порядку і розмірах, встановлених законом, адже за допомогою цього підтримується та зміцнюється економіка України.

Констатовано, що перспективним є криміналістичне дослідження документообігу у сфері оподаткування. Наголошено, що виявлення слідів реального отримання підозрюваною особою доходів, з яких мали б сплачуватися податки, є одним з ключових завдань у таких провадженнях. Визначено, що з урахуванням сучасних тенденцій до безготівкових розрахунків та використанням електронних документів необхідно розширювати арсенал слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій для виявлення так званих «віртуальних слідів» ухилення від сплати податків.

Акцентується увага на необхідності подальшого дослідження слідової картини злочинів у сфері оподаткування як підґрунтя підготовки відповідних методичних рекомендацій для правоохоронних органів, залучених в орбіту боротьби з правопорушеннями про ухилення від сплати податків.

**Ключові слова:** розслідування, слідчі (розшукові) дії, негласні слідчі (розшукові) дії, докази, ухилення від сплати податків, документообіг, спеціаліст, експерт, детектив, взаємодія, заходи забезпечення кримінального провадження.

### **Yankovyi M.O. Certain problem aspects of proving the subjective side of the composition of the criminal offense of tax evasion in the context of the contemporary economy of Ukraine**

#### **Summary**

The article examines the modern realities of business in Ukraine, which are characterized by a high degree of financial activity and a variety of taxation schemes. It is indicated that despite the clearly defined liability for tax evasion in the legislation, in practice there are considerable difficulties in proving direct intent to commit such a crime. This is due, in particular, to the constant improvement of tax evasion schemes, the use of the latest technologies and the difficulty of establishing the real financial flows of economic entities. The need for an in-depth study of the problems of proving the subjective side of the composition of the criminal offense provided for by Article 212 of the Criminal Code of Ukraine is emphasized.

The responsible attitude of citizens and businesses to their duty, declared in Article 67 of the Constitution of Ukraine, to pay taxes and fees in the manner and amounts established by law, is noted

to be of particular importance for the Ukrainian state and society, as this supports and strengthens the economy of Ukraine.

It has been established that a forensic study of document circulation in the field of taxation is promising. It was emphasized that the identification of traces of the suspected person's actual receipt of income from which taxes should be paid is one of the key tasks in such proceedings. It was determined that, taking into account modern trends towards cashless payments and the use of electronic documents, it is necessary to expand the arsenal of investigative (search) and covert investigative (search) actions to identify the so-called «virtual traces» of tax evasion.

Attention is focused on the need for further research into the trace pattern of crimes in the field of taxation as a basis for the preparation of relevant methodological recommendations for law enforcement agencies involved in the fight against tax evasion offenses.

**Key words:** investigation, investigative (search) actions, undercover investigative (search) actions, evidence, tax evasion, document flow, specialist, expert, detective, interaction, measures to ensure criminal proceedings.

#### Список використаних джерел:

1. Конституція України: Закон України № 254к/96-ВР від 28.06.1996. Редакція від 01.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show#Text>
2. Податковий кодекс України : Закон від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
4. Ухилення від сплати податків: актуальна судова практика у кримінальних справах. URL: [https://biz.ligazakon.net/analitics/222542\\_ukhilennya-vd-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-krimnalnikh-spravakh](https://biz.ligazakon.net/analitics/222542_ukhilennya-vd-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-krimnalnikh-spravakh)
5. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
6. Гупалюк А. С. Криміналістичні методи і засоби встановлення мотивів та мети вчинення злочину : дис...доктора філос. Одеса : Національний університет «Одеська юридична академія». 2023. 263 с.
7. Янковий М. О. Слідова картина як елемент криміналістичної характеристики злочинів у сфері земельних відносин: особливості та шляхи виявлення. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. Том 34 (73). № 4. 2023. С. 155–158. DOI: 10.32782/TNU-2707-0581/2023.4/23 URL: [https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/4\\_2023/23.pdf](https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/4_2023/23.pdf)
8. Волобуєв А. Ф. Наукові основи комплексної методики розслідування корисливих злочинів у сфері підприємництва : дис. ... доктора юридичних наук : 12.00.09. Х., 2001. 426 с.
9. Криміналістика : підручник / Р. І. Благута, О. І. Гарасимів, О. М. Дуфенюк та ін. ; за заг. ред. Є. В. Пряхіна. 4-те вид., перероб. і допов. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2023. 820 с.