

Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97699885> (дата звернення 15.01.2025).

7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 12.08.2021 у справі № 240/2395/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98947286> (дата звернення 15.01.2025).

DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-462-0-47>

ОКРЕМІ ПИТАННЯ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ ЗА СТ. 212 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Олефіренко Сергій Володимирович

*здобувач кафедри кримінального права, процесу і криміналістики
Київський університет інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»
м. Київ, Україна*

У зв'язку з повномасштабним вторгненням на територію України, виїзду за межі України мільйонів українців і переїзду бізнесу, відтоку великої кількості платників податків питання дотримання вимог законодавства щодо сплати податків та обов'язкових платежів фізичними особами, фізичними особами-підприємцями та юридичними особами набуває особливої актуальності.

Згідно з Законом України від 28 січня 2021 року № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки України» [1], в листопаді 2021 року в Україні розпочало свою діяльність Бюро економічної безпеки (надалі – «БЕБ»), яке наразі є єдиним органом розслідування кримінальних правопорушень у економічній сфері і, в тому числі здійснює досудове розслідування кримінальних проваджень за статтею 212 Кримінального кодексу України – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

За даними матеріалів офіційної статистики Офісу Генерального прокурора в Україні у 2018 році було зареєстровано 1099 кримінальних проваджень за статтею 212 КК України, із них 39 передано до суду з обвинувальним актом. За 2019 рік їх кількість становила 852 кримінальні провадження, з яких направлено до суду за статтею 212 КК України з обвинувальними актами тільки 22. В 2020 році відповідно було 910 кримінальних проваджень, з яких закрито 124 кримінальні провадження, а до суду направлено з обвинувальними актами тільки

10. Показники зареєстрованих кримінальних проваджень у 2021 році аналогічні показникам 2020 року [2]. Разом з тим, з початком роботи БСБ кількість зареєстрованих кримінальних проваджень за ст. 212 КК України збільшилась. До прикладу, упродовж 2023 року у провадженні детективів БЕБ перебувало вже 4 558 кримінальних проваджень, із яких безпосередньо детективами БЕБ розпочато 2 072, з них у тому числі 667 за ст.212 КК України, з яких до суду скеровано 67 [3].

Перш ніж перейти до судової практики, розглянемо склад кримінального правопорушення за ст.212 КК України – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України є суспільні відносини, які складаються в сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування, тобто ті суспільні відносини, які виникають між державою і суб'єктами оподаткування на підставі податкових норм, що регулюють установлення, зміну та відміну внесків до бюджетів і державних цільових фондів.

Об'єктивна сторона кримінального правопорушення за ст. 212 КК України характеризується сукупністю трьох ознак:

1) діяння – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування;

2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1 ст. 212), великих (ч. 2 ст. 212) або особливо великих (ч. 3 ст. 212) розмірах;

3) причинний зв'язок між діянням і наслідками [2].

Суб'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, є спеціальним, оскільки поряд із загальними ознаками він має й спеціальну ознаку, – обов'язок зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), за порушення якого особу може бути притягнуто до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України [2].

Суб'єктом даного правопорушення можуть бути:

1) службові особи підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності.

2) особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи.

3) будь-які інші особи, які зобов'язані сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі).

Суб'єктивна сторона цього правопорушення характеризується виною у виді прямого умислу.

Необхідно зауважити, що вина у теорії права розглядається як основна умова настання юридичної відповідальності для особи, яка

вчинила правопорушення. Умови, за яких особа вважається винною, наведені у ст. 112 Податкового Кодексу України та полягають у тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання.

У податковому праві Концепцію вини оновлено Законом України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві». Результати податкових перевірок мають оформлюватися за правилами, що набрали чинності з 01.01.2021, зокрема з обов'язковим зазначенням у податковому повідомленні-рішенні обставин щодо наявності вини у діях платника податків [8].

Вивчення Єдиного державного реєстру судових рішень засвідчило, що судових справ за ст.212 КК України в Реєстрі не багато. Водночас звертає на себе увагу значна кількість прийнятих судами 1 інстанції виправдувальних рішень, які у подальшому залишаються без змін судами апеляційної та касаційної інстанцій.

Так, у справі № 752/5718/19 Голосіївським районним судом міста Києва встановлено, що посадових осіб платника податків звинувачено в умисному ухиленні від сплати податків шляхом заниження податкових зобов'язань з акцизного податку. При цьому, позиція захисту полягала в тому, що підприємство втратило товар внаслідок зловмисних дій третіх осіб, що не можна назвати відвантаженням товарів відповідно до будь-яких договорів, тому його не можна вважати таким, що реалізований на митній території України і таким, що підлягає оподаткуванню в цьому випадку згідно з пп. 213.1.1 п.213.1 ст.213 Податкового Кодексу України. Суд зазначив, що незважаючи на те, що адміністративні суди встановили обов'язок щодо сплати акцизного податку платника, докази обвинувачення не доводять наявності **прямого умислу** (виділено автором) саме на ухилення від сплати податків, відтак не доводять, що в діяннях обвинувачених є склад кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 212 КК України, оскільки відсутня суб'єктивна сторона кримінального правопорушення [7]. Судом по цій справі 05.06.2023 постановлено виправдувальний вирок.

За вироком Печерського районного суду міста Києва від 25.12.2023 у справі № 381/729/22 виправдано Особу, яка обвинувачувалась за ч. 3 ст. 212 КК України на підставі того, що стороною обвинувачення не надано доказів, які б поза розумним сумнівом доводили наявність у ОСОБИ умислу на ухилення від сплати податків. Суд зазначив, що

відносини, які є об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, регулюються виключно Податковим Кодексом України. Якщо платник податків сам не визначив своє зобов'язання щодо сплати податку та наразі узгоджене податкове повідомлення-рішення відсутнє, то у нього не виникає обов'язку сплати податку. Тому дії платника не утворюють суб'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, тобто особи, яка має обов'язок зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Суд також вказав, що жодні аналітичні довідки чи висновки експертів, узгоджене податкове повідомлення-рішення замінити не в змозі, оскільки вони згідно з Податковим Кодексом України не утворюють обов'язку сплати податку платником. Судом постановлено виправдувальний вирок у даній справі.

Оскільки саме суд вирішує питання про винуватість або невинуватість особи у вчиненні кримінального правопорушення під час ухвалення вироку, важливого значення набуває оцінка доказів судом під час судового провадження. Важливо, що оцінку доказів здійснюють за визначеними КПК України правилами, а саме, що жоден доказ не має наперед установлені сили для суду; усі сумніви потрібно тлумачити на користь обвинуваченого, а суди мають оцінювати докази з позиції належності, допустимості, достовірності, достатності та взаємозв'язку. Проте варто пам'ятати, що суди при цьому мають ураховувати висновки щодо застосування норм права, викладені в постановях Верховного Суду, під час застосування таких норм, у тому числі тих, які стосуються оцінки доказів.

Пунктом 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод встановлено, що кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи впродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, визначеним законом, який встановить обґрунтованість будь-якого висунутого проти нього кримінального обвинувачення [5]. Згідно з ч. 5 ст. 13 Закону України від 02.06.2016 № 1402-VIII «Про судоустрій і статус суддів» висновки щодо застосування норм права, викладені у постановях Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права, а відповідно до ч. 6 цієї статті такі висновки враховуються іншими судами під час застосування таких норм права [4].

Розглянемо висновок Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 у справі № 160/3364/19. Дане рішення багато юристів-практиків назвали довгоочікуваним та справедливим, оскільки в ньому Велика Палата Верховного Суду відступила від висновку Верховного Суду України та вказала, що порушення, допущені одним платником податків, за загальним

правилом не впливають на права та обов'язки іншого платника податків. Так, Велика Палата Верховного Суду в постанові по справі № 160/3364/19 сформулювала висновок, відповідно до якого платник податків не може бути обмежений у використанні первинного документа для цілей податкового обліку в тому разі, якщо безпосередньо він не вносив до такого документа неправдиві (недостовірні) відомості. Всі негативні наслідки, пов'язані з недостовірністю даних, зазначених у первинному документі, мають покладатися виключно на ту особу, яка їх внесла. Сам по собі факт використання первинних документів з недостовірними даними для підтвердження обставин здійснення господарської операції не повинен автоматично вказувати на безпідставність даних податкового обліку [9].

Зазначений правовий висновок Верховного Суду повністю відповідає усталеній практиці Європейського Суду з прав людини. Так, ЄСПЛ у рішеннях по справах "Бізнес Супорт Центр проти Болгарії", "Булвес АД проти Болгарії", "Інтерсплав проти України" наголосив на тому, що платник податків не може нести відповідальність за можливі протиправні дії інших юридичних осіб.

Приймаючи рішення у справі "Серков проти України" (заява № 39766/05, пункт 431) ЄСПЛ вказав, що у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства та приймати рішення на користь платника податків [9].

Таким чином, аналіз судової практики у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків дозволяє зробити висновок, що у своїй більшості суди постановляють виправдувальні вироки за ст. 212 КК України. Причиною цього, виходячи з висновків Верховного Суду, є те, що в першу чергу стороні обвинувачення складно доводити наявність складу кримінального правопорушення в діях осіб, зокрема, суб'єктивної сторони, що має виражатись в умисному ухиленні від сплати податків. Відтак, встановлення прямого умислу на вчинення дій, визначених у диспозиції ч.1 статті 212 КК України, є обов'язковим.

Література:

1. Про Бюро економічної безпеки України: Закон України від 28 січня 2021 року № 1150-IX. [show/1150-20#Text](https://zakon.rada.gov.ua/show/1150-20#Text)
2. Кримінальний Кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
3. Статистична інформація за 2018-2023 роки : URL:<https://boi.org.ua/press-post/byuroekonomichnoyi-bezpeky-ukrayiny->

shho-peredbachaye-pryjnyatyj-zakon-ta-yakimozhlyvi-naslidky-dlya-biznesu

4. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text>

5. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text.

6. Велика Палата Верховного Суду, постанова від 07.07.2022 у справі №160/3364/19. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/105852864?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03

7. Вирок Голосіївського районного суду міста Києва від 05.06.2023 у справі №752/5718/19. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/111312846>.

8. О. Драган. Концепція вини платника податків: теорія і практика: наукове видання / за заг. ред. д.ю.н., професора Тимченка Л. Д. / автор.колектив, Драган О.В., Кармалита М. та інші / м. Хмельницький, ФОП Мельник А.А., 2021. – 116 с.

9. О. Драган Практичне застосування Концепції вини платника податків за вчинене правопорушення. *Правові новели*. 21/2023. С. 54-60. URL: http://legalnovels.in.ua/journal/21_2023/7.pdf

DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-462-0-48>

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ

Пазевич Тетяна Романівна

здобувачка юридичного факультету

Донецький національний університет імені Василя Стуса

м. Вінниця, Україна

Петренко Ганна Олександрівна

кандидат економічних наук, доцент,

завідувач аспірантури та докторантури

відділу аспірантури та докторантури «Докторська школа».

Донецький національний університет імені Василя Стуса

м. Вінниця, Україна

Здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів є необхідною основою