

ЯКУТІН В. В.,

адвокат, аспірант кафедри фінансового права

(Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого)

Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0

УДК 347.73: 336.22

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.4.2.22>**ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВСТАНОВЛЕННЯ ВИНИ ПРИ ЗАЛУЧЕННІ
ДО КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В КОНТЕКСТІ УХИЛЕННЯ
ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

У статті досліджено проблеми регулювання податкових відносин в умовах повномасштабної війни та їх вплив на поведінку платників податків у контексті кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Звернута увага на суперечність між декларативною підтримкою бізнесу та реальними фіскальними змінами, що проявилися у прийнятті закону № 11416-д від 30.08.2024 р., яким змінено певні норми Податкового кодексу України, істотно підвищено податкове навантаження на платників податків. Проаналізовано рішення Верховного Суду, у яких підтверджено: неможливість притягнення до кримінальної відповідальності без доведення прямого умислу платника; обмеженість обов'язку платника перевіряти діяльність контрагентів; недопустимість автоматичного ототожнення фіктивності операцій контрагента з ухиленням самого платника.

Ключовим об'єктом аналізу є категорія вини платника податків як обов'язкової ознаки суб'єктивної сторони складу злочину. На основі практики Верховного Суду та позицій правників доведено, що кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків можлива лише за наявності прямого умислу. Такий умисел передбачає: усвідомлення обов'язку сплати податку та свідоме ухилення від нього; передбачення й бажання настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження значних сум до бюджету.

Доведено, що встановлення вини за ст. 212 КК України вимагає суворого дотримання принципу індивідуальної відповідальності та врахування конституційного припису про обов'язок сплати податків. Наявні колізії та неякісні норми Податкового кодексу не можуть автоматично обтяжувати платника, а мають усуватися через формування стабільної судової практики, визнання норм неконституційними чи їх скасування законодавцем.

Надано комплексне бачення проблеми співвідношення податкових новацій, кримінальної відповідальності та принципу вини, підкреслюючи необхідність правової визначеності та передбачуваності у сфері оподаткування.

Ключові слова: податковий обов'язок, податкове законодавство, платники податків, відповідальність, податкове правопорушення, вина, умисел, ухилення від сплати податків, принцип стабільності, податкове навантаження, практика Верховного Суду.

Yakutin V. V. Certain Aspects of Establishing Guilt in the Context of Criminal Liability for Tax Evasion

The article examines the challenges of regulating tax relations under the conditions of full-scale war and their impact on the behavior of taxpayers in the context of criminal liability for tax evasion. Attention is drawn to the contradiction



between the declarative support of business and the actual fiscal changes, reflected in the adoption of Law No. 11416-d of August 30, 2024, which amended certain provisions of the Tax Code of Ukraine and significantly increased the tax burden on taxpayers. The analysis focuses on decisions of the Supreme Court, which confirmed: the impossibility of imposing criminal liability without proving the taxpayer's direct intent; the limited scope of the taxpayer's duty to verify the activities of counterparties; and the inadmissibility of automatically equating the fictitiousness of a counterparty's operations with the taxpayer's own tax evasion.

The key object of analysis is the category of taxpayer's guilt as a mandatory element of the subjective side of the crime. Based on Supreme Court practice and scholarly opinions, it is demonstrated that criminal liability for tax evasion is possible only in the presence of direct intent. Such intent presupposes: awareness of the obligation to pay taxes and a deliberate failure to do so; as well as foresight and willingness to cause socially dangerous consequences in the form of significant non-receipt of funds to the budget.

It is argued that establishing guilt under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine requires strict adherence to the principle of individual responsibility and due consideration of the constitutional obligation to pay taxes. Existing conflicts and poor-quality provisions of the Tax Code cannot automatically burden the taxpayer; instead, they must be addressed through the formation of stable judicial practice, recognition of such norms as unconstitutional, or their repeal by the legislator.

The article provides a comprehensive perspective on the interrelation of tax innovations, criminal liability, and the principle of guilt, emphasizing the need for legal certainty and predictability in the field of taxation.

Key words: *tax obligation, tax legislation, taxpayers, liability, tax offense, guilt, intent, tax evasion, principle of stability, tax burden, Supreme Court practice.*

Вступ. В умовах повномасштабного вторгнення на Україну суспільне життя стає набагато більше непередбачуваним, мінливим. Не є виключенням із цього й податкові відносини, реалізація яких обумовлена тією податковою політикою, що впроваджується у нашій державі. Українські платники податків доволі часто опиняються у ситуації, коли представники влади вказують на те, ніби наразі відбувається їх широка підтримка, але по факту певних преференцій як українські громадяни, фізичні особи-підприємці, так і підприємства не відчують. Можемо пригадати ситуацію, що склалася навколо суттєвих нормативних змін стосовно збільшення податків [1–3]. Зокрема, йдеться про проекти Законів про внесення змін до Податкового кодексу України № 11416 [4] і № 11416-д [5]. Фактично було значно підвищено податкове навантаження; новації істотно вплинули на платників податків, передбачили підвищення ставок за окремими платежами, розширення об'єкта оподаткування за низкою платежів, коригування порядку адміністрування окремих податків [6].

Такі новації мають не тільки позитивне забарвлення у вигляді наповнення бюджету, на що вказують в першу чергу суб'єкти законодавчої ініціативи, а й обумовлюють збільшення податкового тиску на платників податків. Водночас, підвищення податкового тиску на платників податків може призвести до численних негативних факторів, приміром, здійснення господарської діяльності без належної реєстрації, збільшення використання готівкових розрахунків, зниження сум податків (зниження сум податкових зобов'язань) тощо. Окрім того, прийняття такого роду змін до податкового законодавства стають ще однією з низки причин для агресивного податкового планування, а згодом і ухилення від сплати податків.

Акцентуємо увагу, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – це кримінальне правопорушення, встановлене ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України) [7], що передбачає наявність усіх елементів цього правопорушення. Останнє, своєю чергою, повинне бути встановлене у вирoku суду, який набрав законної сили. Тобто



говорити про ухилення в правовому полі варто саме в контексті кримінальної відповідальності, а не в контексті просто оптимізації оподаткування платниками податків в умовах неякісного законодавства.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз практики застосування ст. 212 КК України у контексті встановлення вини платника податків.

Результати дослідження. Правоохоронні органи часто відкривають кримінальні провадження до узгодження ППР, що суперечить логіці Податкового кодексу України (далі – ПК України) і практиці Верховного Суду. Не випадково С. Ханін, аналізуючи ст. 212 КК України та правозастосування, називає її годувальницею [8]. Назва гучна, безсумнівно, та обгрунтована. Правник у своїй роботі наголошує на помилці, яку неодноразово вчиняють правоохоронні органи. Зокрема, указана помилка полягає у внесенні правоохоронцями відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань про вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України на підставі висновків експертів або аналітичних довідок замість узгодженого податкового повідомлення-рішення, яке свідчило би про ненадходження до бюджетів коштів у значних і більше розмірах [8]. Адвокат зазначає, що якщо платник самостійно не визначив своє зобов'язання щодо сплати податку та наразі узгоджене податкове повідомлення-рішення відсутнє, то у такого платника не виникає податкового обов'язку (в частині сплати податку) [8]. Допущення такої помилки виключає суб'єкта кримінального правопорушення (ухилення від сплати податків), а саме його спеціальну ознаку – обов'язок сплати податку [8].

С. Ханін наводить такі чотири аргументи з приводу того, чому висновки експертів, аналітичні довідки не можуть замінити податкове повідомлення-рішення: (1) вони не є тими, документами, які згідно із приписами ПК України визначають обов'язок сплати податку; (2) вони носять виключно інформативний характер та не є належним доказом в розумінні процесуального закону; (3) висновок експерта є особистою думкою експерта та має умовний (ймовірний) характер; (4) відсутність у платника податків можливості дотримання правил та норм ПК України щодо сплати податків на підставі висновків експертів, аналітичних довідок [8].

Проаналізувавши вищезазначену думку, із якою важко непогодитися, вбачається за доцільне звернути увагу на останній зазначений аргумент про відсутність у платника податків можливості дотримання правил та норм ПК України щодо сплати податків на підставі висновків експертів, аналітичних довідок. Із вказаного аргументу очевидно, що мова йде про можливість дотримання приписів ПК України, яка є визначальною для встановлення наявності вини платника податків у формі прямого умислу – як обов'язкової ознаки суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України.

Порівнюючи таке правове явище як вина в податковому правопорушенні та в кримінальному правопорушенні констатуємо, що : (1) наявність вини як обов'язкової ознаки суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, є обов'язковою; (2) вина як обов'язкова ознака суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, має бути у формі прямого умислу.

Водночас для наявності прямого умислу необхідно одночасне дотримання двох умов: по-перше, усвідомлення суспільно небезпечного характеру своєї дії / бездіяльності; по-друге, передбачення та бажання настання суспільно небезпечних наслідків своєї дії / бездіяльності.

Аналіз ст. 212 КК України дозволяє стверджувати, що до суспільно небезпечного характеру своєї дії / бездіяльності згідно із диспозицією вказаної статті варто віднести саме ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку. Так, суспільною небезпечністю такої дії є порушення одного із конституційних обов'язків людини і громадянина, передбачений ст. 67 Конституції України [8]. Тобто таке кримінальне правопорушення зачіпає одні із найбільш важливих та суттєвих інтересів суспільства та держави – і заподіює їм істотної шкоди.



Що стосується суспільно небезпечних наслідків своєї дії / бездіяльності, то ст. 212 КК України визначено такі:

- 1) фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах;
- 2) фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах;
- 3) фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах [6].

Для визначення того, що є значним розміром, великим розміром та особливо великим розміром варто здійснити розрахунок за наданими в примітці до ст. 212 КК України умовами, зокрема: (1) значний розмір – це сума податків зборів і інших обов'язкових платежів, яка в три тисячі і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; (2) великий розмір – це сума податків зборів і інших обов'язкових платежів, яка в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; (3) особливо великий розмір – це сума податків зборів і інших обов'язкових платежів, яка в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [7].

Станом на 01.01.2025 року неоподатковуваний мінімум доходів громадян становить – 1 514, 00 грн [6; 10]. Таким чином, щоб кваліфікувати наявність в діях особи складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, у тому числі, має фактично ненадійти до бюджетів чи державних цільових фондів коштів: 4 542 000, 00 грн і більше (значний розмір); 7 570 000, 00 грн і більше (великий розмір); 10 598 000, 00 грн і більше (особливо великий розмір).

З огляду на вказане, платник податків, не сплачуючи податки, збори та інші обов'язкові платежі (ухиляючись від сплати) повинен:

По-перше, усвідомлювати: (1) наявність у нього обов'язку сплачувати відповідні податки, збори та інші обов'язкові платежі та (2) свою свідому не сплату таких податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Друге із вказаного полягає в усвідомленні платником податків спрямованості сукупності своїх дій (та / або бездіяльності) на не сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів.

По-друге, (1) передбачати, що вищевказані усвідомлені дії (та / або бездіяльність) призведуть до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в розмірах: 4 542 000, 00 грн і більше (значний розмір) або 7 570 000, 00 грн і більше (великий розмір) або 10 598 000, 00 грн і більше (особливо великий розмір); (2) бажати такого фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у вказаних розмірах.

Далі для глибшого розуміння застосування ст. 212 КК України необхідно звернутися до аналізу практики Верховного Суду. Наприклад, у Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Третьої судової палати Касаційного кримінального суду від 09.11.2022 р. у справі № 604/597/16 судом було взято до уваги таке: «...під час кваліфікації дій особи як ухилення від сплати податків сторона обвинувачення має довести прямий умисел особи, тобто факт того, що особа розуміла та усвідомлювала наявність у неї обов'язку сплатити податок у певному розмірі, який вона свідомо не виконала шляхом вчинення дій, спрямованих на ухилення від виконання такого обов'язку» [11].

Указане підтверджує правильність наведеного вище тлумачення вини у формі прямого умислу як обов'язкової ознаки суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України.

Також важливо, що Суд акцентував увагу на індивідуальній відповідальності платника податків за здійснення своєї господарської діяльності та, відповідно, виконанні податкового обов'язку. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Третьої судової палати Касаційного кримінального суду від 09.11.2022 р. у справі № 604/597/16 вказано: «Апеляційний суд обґрунтовано погодився з висновком місцевого суду, що здійснення



господарської діяльності контрагентом не може мати наслідків для особи, оскільки законодавством не передбачений обов'язок суб'єкта підприємницької діяльності бути обізнаним з особливостями господарювання контрагента. Відомості, що є обов'язковими для перевірки підприємством щодо свого контрагента, це інформація про включення його до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, а також наявність свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість на час здійснення господарських операцій» [11].

Так, платник податків не може й не повинен нести відповідальність за здійснення його контрагентами господарської діяльності (навіть якщо така діяльність спрямована на ухилення від сплати податків). Іншими словами, ухилення від сплати податків контрагентів платника немає логічним наслідком ухилення від сплати платника податків. Обсяг того, що має перевірити кожен платник податків перед співпрацею із контрагентами обмежується інформацією про включення їх до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та наявністю свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість на час здійснення господарських операцій.

Таким чином, на підтвердження наявності вини у формі прямого умислу як обов'язкової ознаки суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, у діях (та / або бездіяльності) платника податків не може бути використаний аргумент щодо здійснення його контрагентами господарської діяльності із порушенням національного законодавства.

Своєю чергою, Велика Палата Верховного Суду у постанові від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 [12] посилається на зміст Пояснювальної записки до проекту Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 29.08.2019 р. [13], погоджуючись із її змістом, що визнання вироком суду у кримінальному провадженні підприємства фіктивним не обов'язково означає, що всі його операції з усіма контрагентами були фіктивними за весь період його діяльності [12; 13]. Наведене є підтвердженням вище вказаного твердження, яке можна трансформувати таким чином: фіктивність (нереальність) господарської діяльності контрагента платника податків не обов'язково вказує на фіктивність (нереальність) господарської операції платника податків із таким контрагентом; ухилення від оподаткування контрагента платника податків не обов'язково вказує на ухилення платника податків від оподаткування.

Так, Велика Палата Верховного Суду у вказаній постанові від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 [12] наводить твердження із Пояснювальної записки до проекту Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 29.08.2019 року [13] щодо наслідків вироку за вже виключеною ст. 205 КК України (Фіктивне підприємництво). Проте, вбачається, що згадані тези співвідносяться із висновком, наведеним у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Третньої судової палати Касаційного кримінального суду від 09.11.2022 р. у справі № 604/597/16 [11] щодо (1) відсутності обов'язку у платника податків як суб'єкта підприємницької діяльності бути обізнаним з особливостями господарювання контрагента та, відповідно, мати наслідки від здійснення господарської діяльності контрагента; (2) обмеженого обсягу того, що має перевірити кожен платник податків перед співпрацею із контрагентами. Висновки вказаної постанови дублюються в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 07.02.2023 р. у справі № 2а-10234/09/0470 [14].

Характерно, аналогічні висновки було викладено і в інших рішеннях. Зокрема, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15.01.2019 р. у справі № 809/2918/13-а [15], Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 [11], Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.12.2018 р. у справі № 816/1118/17 [16].



Висновки. Обов'язковою ознакою складу розглядуваного злочину є наявність прямого умислу: усвідомлення платником податку обов'язку сплачувати податки та свідоме ухилення від цього, а також передбачення і бажання настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження коштів до бюджетів у визначених законом розмірах.

При встановленні вини як однієї з обов'язкових ознак суб'єктивної сторони ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), варто враховувати наступне:

1) усвідомлення платником податків наявності у нього обов'язку сплачувати відповідні податки, збори та інші обов'язкові платежі;

2) усвідомлення платником податків своєї свідомої не сплати таких податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а саме усвідомлення спрямованості сукупності своїх дій (та / або бездіяльності) на не сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів;

3) передбачення платником податків, що вищевказані усвідомлені дій (та / або бездіяльність) призведуть до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в розмірах: 4 542 000, 00 грн і більше (значний розмір) або 7 570 000, 00 грн і більше (великий розмір) або 10 598 000, 00 грн і більше (особливо великий розмір);

4) бажання платника податків настання такого фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у вказаних розмірах;

5) здійснення контрагентами платника податків господарської діяльності із порушенням приписів національного законодавства не обов'язково вказує на те, що такий платник податків також здійснює господарську діяльність із порушенням приписів національного законодавства;

6) ухилення від оподаткування контрагентів платника податків не обов'язково вказує на ухилення платника податків від оподаткування;

7) прийняття норми податкового законодавства із порушенням приписів такого (неякісна норма), якої повинен дотримуватися платник податків, зокрема щодо елементів податку / збору.

Аспекти зазначені в пунктах 5 та 6 вище, звісно, мають враховуватися залежно від обставин кожної конкретної справи, однак не ставити репутацію платника податків в пряму залежність від репутації контрагентів. Що стосується останнього аспекту, то його врахування є дискусійним, зокрема в контексті процедури. Особливо, якщо норма податкового законодавства із порушенням приписів такого (неякісна норма) – не втратила чинності та / або не визнана неконституційною. Наразі таке врахування відбувається в такому порядку: 1) формування судової практики Верховного Суду (у тому числі Великої Палати Верховного Суду); 2) визнання рішенням Конституційного Суду такої норми неконституційною; 3) скасування такої норми в порядку законодавчої процедури. Тобто до вказаних подій врахування впливу усім зрозумілої неякісної норми на встановлення вини платника податків як ознаки суб'єктивної сторони майже неможливо.

Список використаних джерел:

1. Економічна правда. Шмигаль запевняє, що уряд не обговорює підвищення податків. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2024/06/7/714858/>.
2. Економічна правда. Уряд готує великий пакет збільшення податків. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2024/07/18/716818/>.
3. Економічна правда. Треба фінансувати війну. Які податки зростуть. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2024/07/18/716819/>.
4. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/44809>.
5. Картка законопроекту – Законотворчість. Електронний кабінет громадянина. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/44605>.
6. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.



7. Кримінальний кодекс України : Кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> .
8. Ханін С. Годувальниця – стаття 212 ККУ. *Юридична газета* – онлайн версія. URL: <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/goduvalnicya--stattya-212-kku.html>.
9. Конституція України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
10. Про Державний бюджет України на 2025 рік : Закон України від 19.11.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text>.
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Третньої судової палати Касаційного кримінального суду від 09.11.2022 р. у справі № 604/597/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107354736> .
12. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864> .
13. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» № 1080: Пояснюв. записка від 29.08.2019 р. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66310.
14. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 07.02.2023 р. у справі № 2а-10234/09/0470. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108835106> .
15. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15.01.2019 р. у справі № 809/2918/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79207907> .
16. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18.12.2018 р. у справі № 816/1118/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78773797> .

Дата першого надходження рукопису до видання: 23.07.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 26.08.2025

Дата публікації: 26.09.2025

