

МОНАЄНКО А. О.

доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України,
(Інститут правотворчості та науково-
правових експертиз НАН України)
ORCID ID: 0000-0002-3728-1622

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.5.2.63>

РОЗМЕЖУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ ТА ЗЛОЧИНІВ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ ПОДАТКОВИХ, СУДОВИХ ТА ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

У статті автор визначає співвідношення складів податкових правопорушень та податкових злочинів, наводить критерії розмежування податкових правопорушень і податкових злочинів, аналізує відповідну судову практику щодо застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також практику Суду ЄС щодо визначення економічної операції, яка здійснюється з метою отримання незаконних податкових переваг, що є зловживанням правом; критерії необґрунтованості отримання податкової вигоди.

Податкові правопорушення чітко встановлені і класифіковані в Податковому кодексі України і за них передбачена цим же Кодексом саме фінансова відповідальність. У статті наголошується, що до складу податкового злочину не можна включати ознаки, не передбачені у базовому понятті податкового правопорушення, визначеного у Податковому кодексі України.

Несплата і як наслідок ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів є податковим правопорушенням. Для притягнення особи до кримінальної відповідальності факту несплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та їх ненадходження є недостатнім.

При тотожності об'єктивних ознак первинного податкового правопорушення та ознак кримінально караного діяння ознакою криміналізації може бути встановлений Кримінальним кодексом України відповідний розмір ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів). Такий розмір є ознакою об'єктивної сторони податкового злочину, оскільки розмір заподіяної шкоди державі від фізичних осіб та посадових осіб юридичних осіб може бути різним. Встановлення умислу як форми вини особи у податкових злочинах є також необхідним для притягнення особи-платника податку до кримінальної відповідальності.

Не треба притягати особу до кримінальної відповідальності у кожному випадку, оскільки збитки у вигляді ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть бути незначними.

Ключові слова: правоохоронні органи, діяльність, суди, податкові правопорушення, податкові злочини, розмір шкоди, вина платника податків, умисел, ухилення від сплати податків, податкова оптимізація

Monaenko A.O. Definition of tax offenses and crimes in Ukraine: problems of theory and practice of tax, judicial and law enforcement authorities

The author determines in the article the ratio of the components of tax offenses and tax crimes, provides criteria for distinguishing tax offenses and tax crimes, analyzes the relevant judicial case-law on the applying of legislation on liability



for evasion of taxes, fees, other mandatory payments, as well as the case-law of the EU Court of Justice on the definition of an economic transaction carried out with the aim of obtaining illegal tax benefits, which is an abuse of law; criteria for the unfoundedness of obtaining a tax benefit.

Tax offenses are clearly established and classified in the Tax Code of Ukraine, and the same Code provides for financial liability for them. The article emphasizes that the composition of a tax crime cannot include signs that are not provided for in the basic concept of a tax offense defined in the Tax Code of Ukraine.

Non-payment and, as a result, non-receipt of funds to budgets is a tax offense. In order to hold a person criminally liable, the fact of non-payment of taxes, fees (mandatory payments) and their non-receipt is insufficient.

If the objective signs of the primary tax offense and the signs of a criminally punishable act are identical, the Criminal Code of Ukraine may establish the corresponding amount of non-receipt of taxes, fees (mandatory payments) as a sign of criminalization. Such an amount is a sign of the objective side of a tax crime, since the amount of damage caused to the state by individuals and officials of legal entities may be different. Establishing intent as a form of guilt of a person in tax crimes is also necessary to hold a person criminally liable.

A person should not be held criminally liable in every case, since the losses in the form of non-receipt of taxes, fees (mandatory payments) may be insignificant.

Key words: law enforcement agencies, activity, courts, tax offenses, tax crimes, amount of damage, taxpayer's fault, intent, tax evasion, tax optimization

Вступ. Податок є необхідною умовою існування держави, тому обов'язок сплачувати податки, закріплений у статті 67 Конституції України, поширюється на всіх платників податків як безумовну вимогу держави. Протидія податковим злочинам та податковим правопорушенням має стати пріоритетним завданням України для податкових та відповідних правоохоронних органів влади, оскільки несплата податків, зборів (обов'язкових платежів) спричиняє суттєву шкоду державі, її бюджетам та суспільству.

Постановка завдання. Визначити критерії розмежування податкових правопорушень та злочинів в Україні, проаналізувати відповідну судову практику.

Результати досліджень. Відповідно до ст. 109.1 Податкового кодексу України податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [3].

Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [3].

Тобто податкові правопорушення чітко встановлені і класифіковані в Податковому кодексі України і за них передбачена цим же Кодексом саме фінансова відповідальність.

Відносини у сфері оподаткування забезпечуються не тільки податковим законодавством, а й адміністративним та кримінальним. З урахуванням складності системи правового регулювання цих відносин необхідно провести узгодження функцій зазначених галузей права, визначення їх галузевих завдань, відповідно до яких стає можливою конкретизація та розмежування ознак податкових правопорушень, а також диференціація відповідальності за їх вчинення. Від вирішення цих питань залежить якість і кримінально-правової охорони інтересів держави у податковій сфері.

Зразу слід обмовитися, що чинним Кримінальним кодексом України від 5 квітня 2001 року № 2341-III у ст. 12 кримінальні правопорушення класифіковано та кримінальні



проступки та злочини [2]. Відповідно до ч. 2 цієї статті Кримінального кодексу України кримінальним проступком є передбачене цим Кодексом діяння (дія чи бездіяльність), за вчинення якого передбачено основне покарання у виді штрафу у розмірі не більше трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або інше покарання, не пов'язане з позбавленням волі [2]. Відповідно до ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) карається штрафом від п'яти тисяч до десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [2]. І додатковим покаранням відповідно до цієї статті Кримінального кодексу України є позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого [2]. Отже, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є податковим злочином.

Норми Кримінального кодексу України щодо податкових злочинів мають свої «прототи-ти» у податковому законодавстві України. Наприклад, статті 212 Кримінального кодексу України кореспондує ст. 228.9 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, яка передбачає відповідальність за недотримання порядку маркування, продаж алкогольних напоїв, табачних виробів і рідин, що застосовуються в електронних сигаретах, несплату чи несвоєчасну сплату податку несуть виробники (замовники), імпортери, продавці таких товарів та їх посадові особи відповідно до закону [3].

Співвідношення складів податкових правопорушень та податкових злочинів може бути різним. Так, склад податкового злочину, передбаченого ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України, включає таке порушення як умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), 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 [2]. А Податковий кодекс України у главі 11 «Відповідальність» визначає види податкових правопорушень [3]. Отже, Податковий кодекс України диференціює види саме податкових правопорушень та відповідальність за них, тоді як Кримінальний кодекс України таку диференціацію податкових злочинів не передбачає.

Відповідно до ст. 163-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), - тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [1].

Відповідно до ст. 14.1.180 Податкового кодексу України податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV цього Кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV цього Кодексу [3].

Відповідно до ч. 2 ст. 57 Податкового кодексу України податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку - фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені цим Кодексом [3].

Отже, обчислення є «першочерговим» обов'язком податкового агента, однак саме по собі невиконання цього обов'язку не призводить до ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, тобто не досягає того ступеня небезпеки як неутримання або неперерахування податків і зборів (обов'язкових платежів).



Податковий кодекс України містить відповідальність за невиконання обов'язку щодо обчислення. Так, наприклад, відповідно до ст. 125-1 Податкового кодексу України ненарахування та/або неутримання, та/або несплата (неперерахування), та/або нарахування, сплата (перерахування) не в повному обсязі податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь нерезидента або іншого платника податків, а також нерезидентом, на якого покладено обов'язок сплачувати налог в порядку, встановленому розділом III цього Кодексу, - тягнути за собою накладення штрафу у розмірі 10 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [3].

В той час як в Кримінальному кодексі України такий склад кримінального правопорушення як ненарахування суми податку відсутній.

У ст. 126-1 Податкового кодексу України встановлена фінансова відповідальність за порушення правил утримання та сплати (перерахування) податків податковими агентами платників єдиного податку. Так, зокрема, неутримання та/або несплата (неперерахування), та/або сплата (перерахування) не в повному обсязі єдиного податку податковим агентом платника єдиного податку третьої групи - тягне за собою накладення штрафу в розмірі 10 відсотків суми податку, що підлягає утриманню та/або сплаті до бюджету [3].

В той час як в Кримінальному кодексі України такий склад кримінального правопорушення як порушення правил утримання (чи неутримання) податків, зборів (обов'язкових платежів) відсутній.

Відповідно до ст. 122.1 Податкового кодексу України несплата (неперерахування) або сплата (перерахування) не в повному обсязі фізичною особою - платником єдиного податку, визначеною підпунктами 1 і 2 пункту 291.4 статті 291 цього Кодексу, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до цього Кодексу [3].

Варто зазначити, що критерієм розмежування податкових правопорушень і податкових злочинів може виступати форма вини. Для притягнення особи до фінансової або адміністративної відповідальності не важлива форма вини, особа може бути притягнута до відповідальності при здійсненні податкового правопорушення умисно або з необережності, в той час як при притягненні до кримінальної відповідальності необхідно правоохоронним органам встановити умисел як форму вини. Вказівка на умисел або прямо міститься в нормах Кримінального кодексу України, статті якого присвячені податковим злочинам, або розуміється, зокрема, що наявність прямого умислу може підтверджуватися вказівкою в статті мети скоєння злочину.

У Кримінальному кодексі України у ст. 212 встановлена відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [2].

Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України № 15 від 8 жовтня 2004 року «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» статтею 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установленний строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. У зв'язку з цим, слід встановлювати в судовому порядку, чи особа мала намір не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов'язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину [4].

У цій же постанові Пленуму Верховного Суду України зазначається, що про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити, наприклад: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо [4].



Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України № 15 від 8 жовтня 2004 року «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» необхідно розмежовувати ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу на несплату. Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати зазначених платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів [4]. Відповідно ж до Податкового кодексу України зазначене діяння є податковим правопорушенням.

Податковий злочин може бути скоєно з корисливою метою. Взагалі корислива мета злочину може виражатися у прагненні отримати вигоду немайнового характеру, зумовлену такими спонуканнями, як кар'єризм, протекціонізм, сімейність, бажання прикрасити дійсне становище, отримати взаємну послугу, заручитися підтримкою у вирішенні будь-якого питання, приховати свою некомпетентність. Корислива ж мета в податкових злочинах, зокрема, є прагненням, спонуканням особи до незаконного збагачення (як свого, так і третіх осіб) за рахунок вчинення протиправних дій у відношенні до інших осіб, суспільства або держави. Тут корислива мета у податкових злочинах у структурі суб'єктивної сторони злочину є факультативною ознакою. Так, наприклад, корисливою метою податкового агента може бути те, що знаючи про суму обчисленого та утриманого у працівників податку, діючи навмисне з корисливою метою, яка виражалася в його прагненні (як одного із засновників та керівника підприємства) до продовження розвитку та функціонування підприємства та зацікавленості у збільшенні його оборотних коштів для вирішення поточних фінансових проблем за рахунок коштів, що підлягають перерахуванню податковим агентом як податок на доходи фізичних осіб до відповідного бюджету, і як наслідок особистого збагачення, збереження свого посадового становища керівника підприємства, можливості отримання для себе стабільного доходу у вигляді заробітної плати, а також через хибно зрозумілі інтереси роботи суспільства щодо здійснення підприємницької діяльності, підтримання ділової репутації перед контрагентами та іміджу підприємства, не перераховує суми податку на доходи фізичних осіб у державний бюджет.

У ст.ст. 122.1, 125-1.1 та 126-1.1 Податкового кодексу України встановлена відповідальність за несплату (неперерахування), несвоєчасну сплату або сплату (перерахування) не в повному обсязі податків [3], а у ст. 212 Кримінального кодексу України законодавець використав поняття «ухилення» від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [2].

Під ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можна розуміти умисне спотворення (умовчування) відомостей, необхідних для правильного обчислення бази оподаткування з метою зменшення розмірів податкових зобов'язань. Ці дії можуть включати, зокрема, надання недостовірної інформації у податковій звітності.

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід розмежовувати із податковою оптимізацією. Головною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У зв'язку з цим, такі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином, і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливих наслідків для платника податку, таких як донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій та нарахування пені [8].

Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України № 15 від 8 жовтня 2004 року «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» ухилення від сплати податків може бути вчинене, наприклад, шляхом [4]:

- неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо);



- приховування об'єктів оподаткування;
- заниження цих об'єктів;
- заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів;
- приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування;
- подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу [4].

Відповідно до цієї ж постанови Пленуму Верховного Суду України неподання документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів, полягає в умисному неподанні до органів державної податкової служби в установленний строк декларацій про прибуток суб'єктів господарської діяльності чи фізичних осіб, про сплату інших обов'язкових платежів тощо. Неподання податкової декларації, як правило, є одночасно і приховуванням об'єктів оподаткування [4].

З одного боку, під ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можна розуміти дії, що передують несплаті податків, зборів (обов'язкових платежів). З іншого боку, цим поняттям може безпосередньо позначатися саме несплата податків, зборів (обов'язкових платежів).

Судова практика схиляється більше до першого варіанта визначення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Так, відповідно до рішення Апеляційного суду Запорізької області у справі № 22-ц/778/2661/13 від 18 червня 2013 року зазначає, що відповідно шкода державі у вигляді фактичного ненадходження коштів у бюджет внаслідок ухилення від сплати податків завдається посадовою особою підприємства під час виконання нею своїх службових обов'язків, пов'язаних з веденням бухгалтерського та податкового обліку.

Відповідно до окремої думки судді Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду у справі №711/1481/20 від 18.01.2022 року слід було чітко з'ясувати чи платник податку знав про встановлення розміру ставки земельного податку. Відповідь на це питання є ключовою, оскільки якщо службові особи товариства знали про ставку для сплати податку, однак далі вказували меншу, - то має місце ухилення від сплати податку шляхом заниження ставки оподаткування. Якщо ж не знали, то має місце звичайна несплата відповідного податку [5].

У самій же постанові Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 18.01.2022 року у справі № 711/1481/20 зазначено, що по даній справі притягувалися голова правління та головний бухгалтер підприємства, які за версією обвинувачення, за попередньою змовою шляхом заниження ставки земельного податку та неподання податкових декларацій з плати за землю до Державної податкової інспекції умисно ухилилися від сплати земельного податку в особливо великих розмірах, а також за попередньою змовою відобразили в податковій декларації з плати за землю завідомо неправдиві відомості щодо ставок та сум земельного податку за відповідний рік, які подали в електронному вигляді із застосуванням електронного цифрового підпису засобами телекомунікаційного зв'язку до ДПІ [5].

Окремо слід зазначити до уваги правоохоронних органів, що моментом закінчення податкового злочину, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України, слід вважати фактичну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів) у строк, встановлений податковим законодавством України.

З погляду логіки Кримінального кодексу України суспільна небезпека ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) полягає саме у ненадходженні коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів. Отже, у кримінальному законодавстві замінили поняття «несплата» поняттям «ухилення від сплати», однак у разі притягнення особи до кримінальної відповідальності головним є факт ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, тобто факт несплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Таким чином, несплата і як наслідок ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів може бути податковим злочином. У такому разі може йти мова



лише про матеріальний склад. Об'єктивна сторона цього злочину включає несплату податків, зборів (обов'язкових платежів) та наслідок має місце у вигляді ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів. Дотримуючись даної позиції, сама несплата податку, що спричинила ненадходження коштів до бюджетів, є податковим правопорушенням. Для притягнення особи до кримінальної відповідальності факту несплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та ненадходження відповідних коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів є недостатнім. При тотожності об'єктивних ознак первинного податкового правопорушення та ознак кримінально караного діяння ознакою криміналізації є саме розмір фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів. Саме цей розмір ненадходження коштів дозволяє припускати факт здійснення податкового правопорушення, що містить ознаки злочину, тобто ненадходження цих коштів має бути у значних, великих та особливо великих розмірах, визначених у ст. 212 Кримінального кодексу України.

Відповідно до примітки ст. 212 Кримінального кодексу України під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [2].

Законодавець пов'язує настання кримінальної відповідальності за податковий злочин, передбачений ст. 212 Кримінального кодексу України, саме з розміром несплачених податків, зборів (обов'язкових платежів). Таким чином, однією з обов'язкових ознак податкових злочинів, передбачених ст. 212 Кримінального кодексу України, є наслідки скоєння податкового злочину.

У ст. 212 Кримінального кодексу України встановлено абсолютні розміри несплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), які мають перевищувати в рази установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [2].

Якщо особа не сплачує податки, збори (обов'язкові платежі), сума яких не досягає передбаченого в Кримінальному кодексі України того чи іншого встановленого ним розміру, вчинене цією особою таке діяння не може кваліфікуватися як податковий злочин.

Справа ще в тому, що платник податків може мати від'ємний фінансовий результат в своїй діяльності або переплату по податках, зборах (обов'язкових платежах), тому частина неперерахованих до бюджетів чи державних цільових фондів коштів сум буде законно несплаченими податками, зборами (обов'язковими платежами). Відповідно до статті 14.1.115 Податкового кодексу України надміру сплачені грошові зобов'язання – суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету або на єдиний рахунок понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату [3].

Відповідно до ст. 17.1.10 Податкового кодексу України платник податків має право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом [3].

Керуючись зазначеними правилами обчислення розміру несплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), можна дійти висновку про наявність у діях особи ознак податкового злочину, коли визначений Кримінальним кодексом України розмір несплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) буде досягнуто. Однак подальше застосування, наприклад, заліку надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів може нівелювати цей висновок, знизивши загальну суму незаконно несплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) хоча б і на незначний розмір, проте перешкоджає застосуванню кримінальної відповідальності через відсутність великого розміру несплати таких обов'язкових платежів. При притягненні особи податковими органами до фінансової



відповідальності має враховуватись розмір переоплати за податками, зборами (обов'язковими платежами) у тому числі у випадках, якщо у податковому періоді, за який виникло ненадходження, платник податків мав переоплату іншого податку до того ж бюджету; якщо у податковому періоді, протягом якого виникло ненадходження одного податку, у платника податків була переоплата іншого податку.

У платника податків може припинитися відповідний податковий обов'язок щодо сплати податків, про що може бути невідомо правоохоронним органам. Наприклад, особа протягом того чи іншого податкового періоду вчинила правочин відчуження певного об'єкта нерухомого майна, а відомості про це не були своєчасно передані особами, які здійснюють державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно, до податкових органів. З моменту державної реєстрації правочину в особи припиняється право власності і, як наслідок, обов'язок щодо сплати відповідного розміру податку на нерухоме майно. Якщо відняти від загальної суми несплачених податків ту частину, яка вже не повинна бути сплачена, загальний розмір такого податку може виявитися меншим за визначений у Кримінальному кодексі України для настання кримінальної відповідальності.

На нашу думку, є доцільним залишити розмір несплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як ознаку об'єктивної сторони злочину, оскільки розмір завданих збитків державі від фізичних осіб (ФОП) та посадових осіб як представників юридичних осіб може бути різним. Крім того, не слід притягувати особу до кримінальної відповідальності в кожному випадку, оскільки збитки у вигляді несплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть бути незначними. Тому розмір завданих збитків державі у такому разі може служити критерієм розмежування податкового правопорушення і податкового злочину.

При визначенні великого (особливо великого) розміру невиконання податковим агентом обов'язків необхідно обчислювати його з сум тих податків, які підлягають перерахуванню до бюджетів чи державних цільових фондів коштів податковим агентом.

У зв'язку з постійними змінами податкового законодавства виникають і нові його порушення, які в силу їх неочевидності не можна прямо вказати в законі. У зв'язку з цим, у правозастосовчій практиці з'являються концепції, які не знаходять свого закріплення у нормативно-правових актах України. Однією із підстав притягнення до фінансової відповідальності є отримання платником податків податкової вигоди (переваги).

Наприклад, для податкового права ЄС є характерним спеціальний принцип, зокрема, якщо операція здійснюється з метою отримання податкових переваг, то скорше за все дана операція є зловживанням правом і переваги можуть бути не надані. У практиці Суду ЄС для визначення, чи є операція зловживанням правом, використовується перевірка наявності ділової мети в економічній операції, тобто якщо економічна операція здійснювалася виключно з єдиною метою отримання податкових переваг, то така операція є зловживанням правом (Case C-255/02 Halifax and Others, рішення Суду ЄС від 21.02.2006 [9]). Згодом Суд ЄС почав застосовувати менш вимогливий підхід, а саме перевірку наявності головної, суттєвої мети (Case C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, рішення Суду ЄС від 13 березня 2007 [10]), оскільки є достатньо складним визначити, чи здійснюється економічна операція виключно тільки для отримання податкових переваг або в інших цілях.

При застосуванні менш вимогливого підходу, якщо в економічній операції головною метою є отримання необґрунтованої податкової переваги, то ця операція може бути зловживанням правом, навіть якщо в операції є ще інші цілі.

У справі C-28/95 A. Leur-Bloem and Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam 2 (рішення Суду ЄС від 17.07.1997 [11]) Суд ЄС встановив, що для того, щоб визначити чи є основною метою економічної операції податкові зловживання, податкові органи мають перевіряти економічну операцію в кожному окремому випадку і не повинні мати певних упереджень.

Держави-члени ЄС можуть встановити, що якщо економічна операція здійснюється без належної комерційної мети, таку операцію можна визнавати як операцію з метою уникнення



від сплати податків. У справі C-28/95 A. Leur-Bloem and Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (рішення Суду ЄС від 17.07.1997 [11]) було встановлено, що економічна операція, яка має належну комерційну причину, повинна мати не тільки мету отримання фіскальної переваги, але й іншу мету.

Таким чином, для визнання того, що компанія зловживає своїм правом і здійснювана нею економічна операція є повністю штучною схемою, необхідно виконання трьох умов: 1) наявність наміру отримати податкову вигоду; 2) угода не відображає економічної реальності, її здійснення не обґрунтоване економічною доцільністю; 3) компанія не здійснює реальної економічної діяльності на території держави своєї реєстрації, тобто її реєстрація на території держави не мала за мету здійснення діяльності на території держави, а мала за мету використання переваг внутрішнього законодавства і переваг, що надаються правом ЄС. При чому наявність лише одного наміру мінімізувати податковий тягар є недостатнім для визнання угоди штучною, ключовим моментом є саме відсутність реальної економічної мети в цієї операції.

Критерії необґрунтованості отримання податкової вигоди, передусім, слід пов'язувати з поведінкою контрагентів платника податків. При характеристиці отримання платником податків необґрунтованої податкової вигоди слід брати до уваги різні обставини: платник податків створений незадовго до здійснення економічної операції, взаємозалежність учасників угод, разовий характер операції тощо. Слід також оцінювати реальність договірних відносин між платником податків та спірним контрагентом, за угодами з яким податковим органом пред'являються претензії, прояви належної обачності платником податків при виборі контрагента та укладанні угод.

Укладені угоди між контрагентами повинні формально не тільки не суперечити законодавству, а й не вступати в суперечність із загальними заборонами неприпустимості недобросовісної реалізації прав платником податків. Принцип добросовісності в такому разі може використовуватися як критерій при вирішенні податкових спорів, і у разі відсутності належної обачності особа може притягатися до відповідальності.

Так, відповідно до ст. 112.2 Податкового кодексу України особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких цим Кодексом передбачено відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [3].

Відповідно до постанови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 826/15729/17 від 4 грудня 2019 року підприємницька діяльність здійснюється суб'єктом господарювання на власний ризик. Тож в господарських правовідносинах учасники господарського обороту повинні виявляти розумну обачливість, адже негативні наслідки обрання недобросовісного контрагента покладаються на таких учасників [6].

Вимога, що саме платник податків повинен додатково доводити, чому він вибрав саме цього контрагента за виключенням обставин, за яких такий платник податків не знав і не міг знати про певні шахрайські дії свого контрагента, ґрунтується також на рішеннях Європейського суду з прав людини, зокрема, на справі «Булвес АТ проти Болгарії» від 22 січня 2009 року, де у пункті 57 рішення ЄСПЛ зазначено, що оскільки компанія-заявник повністю та вчасно виконала правила ПДВ, встановлені державою, не мала засобів для забезпечення дотримання вимог своїм постачальником та не знала про невиконання останнім цих вимог, вона могла обґрунтовано очікувати на те, що їй буде дозволено скористатися одним із основних правил системи оподаткування ПДВ, дозволивши їй відрахувати вхідний ПДВ, який вона сплатила своєму постачальнику. Більше того, лише після подання заяви про таке відрахування та проведення податковими органами перехресної перевірки постачальника можна було встановити, чи останній повністю



виконав свої зобов'язання щодо звітності з ПДВ. Таким чином, Суд вважає, що право компанії-заявника вимагати відрахування вхідного ПДВ становило щонайменше «законне очікування» щодо отримання ефективного здійснення права власності, що є «майном» у значенні першого речення статті 1 Протоколу № 1. Відповідно до пункту 62 цього ж рішення ЄСПЛ випадок втручання, включаючи той, що виникає внаслідок заходу щодо забезпечення сплати податків, повинен встановлювати «справедливий баланс» між вимогами загальних інтересів громади та вимогами захисту основних прав особи. Прагнення досягти цього балансу відображено в структурі статті 1 Протоколу № 1 в цілому, включаючи другий пункт: має бути розумне співвідношення пропорційності між застосованими засобами та переслідуваними цілями. Відповідно до статті 71 цього ж рішення ЄСПЛ враховуючи своєчасне та повне виконання компанією-заявником своїх зобов'язань щодо звітності з ПДВ, її нездатність забезпечити дотримання своїм постачальником своїх зобов'язань щодо звітності з ПДВ та той факт, що не було шахрайства щодо системи ПДВ, про яке компанія-заявник знала або мала засоби для отримання таких знань, Суд вважає, що остання не повинна була нести всі наслідки невиконання постачальником своїх зобов'язань щодо звітності з ПДВ своєчасно, через відмову у праві на відрахування вхідного ПДВ та, як наслідок, зобов'язання сплатити ПДВ повторно разом з відсотками. Суд вважає, що це становило надмірне індивідуальне навантаження на компанію-заявника, яке порушувало справедливий баланс, який має підтримуватися між вимогами загальних інтересів громади та вимогами захисту права власності [7].

При законодавчому обмеженні характеристики податкового злочину за ознакою способу ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за межами кримінально-правової уваги залишаються випадки, коли особа своєчасно подає до податкових органів податкову декларацію та всі необхідні документи, що містять достовірні відомості, проте фактично не перераховує грошові кошти до відповідного бюджету, тим самим не виконуючи податкові обов'язки.

З іншого боку, ключовою ознакою об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, є саме несплата податків, зборів (обов'язкових платежів). А, наприклад, неподання податкової декларації, включення до неї або в інші документи свідомо неправдивих відомостей, що не призвело до ухилення від сплати податків, не може підставою для кримінальної відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України.

У науковій літературі існує думка, що оскільки закінченим злочин вважається з моменту фактичної несплати податку, збору (обов'язкового платежу), всі попередні дії (внесення спотворень до первинних документів бухгалтерського обліку, подання декларації, що містить неправдиві відомості, до податкового органу тощо) є лише приготуванням до скоєння злочину. На наш погляд, важко уявити приготування до «невиконання податкового обов'язку», тому кваліфікація дій щодо неподання декларації або внесення до неї неправдивих відомостей не може бути кваліфіковано як приготування до податкового злочину.

Передбачаючи способи скоєння злочину, законодавець також не враховує, що існують податки (наприклад, транспортний податок, податок на нерухоме майно), які сплачуються без подання податкової декларації та інших документів, тому з погляду кримінального закону ухилитися від їх сплати неможливо. Несплата одного з цих податків не спричинить кримінальної відповідальності, однак для притягнення особи до відповідальності можливо скласти суму несплати за різними видами податків. Неможливість врахувати несплату хоч одного з них може призвести до недосягнення розміру несплати, необхідного для притягнення особи до кримінальної відповідальності.

У літературі можна зустріти позицію, згідно з якою при несплаті вищезгаданих податків платник податків має бути притягнутий до кримінальної відповідальності. Не погоджуючись з цією позицією, слід зазначити, що важко уявити на практиці притягнення правоохоронними органами платника податків до кримінальної відповідальності за несплату податків, що сплачуються без подання декларації та інших документів (наприклад, податку на нерухоме майно), на підставі одного лише факту несплати податку, розмір якого не було



визначено податковими органами у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків ще не отримував.

У разі притягнення особи до кримінальної відповідальності не менш важливим є встановлення відповідними правоохоронними органами причин несплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що визначається конкретними обставинами справи, зокрема, чи є поважна причина їх несплати чи неповної сплати.

Висновки. Криміналізація податкового правопорушення передбачає у своїй першооснові ознаки первинного (податкового) правопорушення. До складу податкового злочину не можна включати ознаки, не передбачені у базовому понятті податкового правопорушення відповідно до Податкового кодексу України.

Несплата і як наслідок ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів є податковим правопорушенням. У разі використання даної конструкції у Кримінальному кодексі України може йти мова лише про матеріальний склад, об'єктивна сторона якого включає несплату податку, збору (обов'язкового платежу) та наслідок у вигляді ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів. Сама ж несплата, що спричинила ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, є лише податковим правопорушенням. Для притягнення особи до кримінальної відповідальності факту несплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та їх ненадходження є недостатнім.

При тотожності об'єктивних ознак первинного податкового правопорушення та ознак кримінально караного діяння ознакою криміналізації може бути встановлений Кримінальним кодексом України відповідний розмір ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів). Такий розмір є ознакою об'єктивної сторони податкового злочину, оскільки розмір заподіяної шкоди державі від фізичних осіб та посадових осіб юридичних осіб може бути різним. Крім того, встановлення умислу як форми вини особи у податкових злочинах є також необхідним для притягнення особи до кримінальної відповідальності.

Не слід притягати особу до кримінальної відповідальності у кожному випадку, оскільки збитки у вигляді ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть бути незначними.

Список використаних джерел:

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.
2. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Постанова Пленуму Верховного Суду України № 15 від 8 жовтня 2004 року «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text>.
5. Постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду від 18.01.2022 року по справі № 711/1481/20 // URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/102634456>.
6. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справі № 826/15729/17 від 4 грудня 2019 року // URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86162019>.
7. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Булвес АТ проти Болгарії» від 22 січня 2009 року // URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-90792%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-90792%22]}).
8. Ухилення від сплати податків // Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. – 2-е вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011 – 558 с.
9. Case C-255/02 Halifax and Others, рішення Суду ЄС від 21.02.2006 року // URL: <https://infocuria.curia.europa.eu/tabs/document/C/2002/C-0255-02-00000000RP-01-P-01/ARRET/56198-EN-1-html>.



10. Case C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, рішення Суду ЄС від 13 березня 2007 року // URL: <https://infocuria.curia.europa.eu/tabs/document/C/2004/C-0524-04-00000000RP-01-P-01/ARRET/62137-EN-1-html>.

11. Case C-28/95 A. Leur-Bloem and Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam 2, рішення Суду ЄС від 17.07.1997 року // URL: <https://infocuria.curia.europa.eu/tabs/document/C/1995/C-0028-95-00000000RP-01-P-01/ARRET/43705-EN-1-html>.

Дата першого надходження рукопису до видання: 23.09.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 20.10.2025

Дата публікації: 28.11.2025

