

Цибохін О. М.,

аспірант кафедри кримінального права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ОСОБЛИВОСТІ КРИМІНАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ КРИМІНАЛЬНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Анотація. Стаття присвячена аналізу особливостей кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану. Зазначено, що Верховна Рада України продовжує вносити зміни у законодавство, щоб підлаштувати його під реалії воєнного часу. Не стає винятком і система оподаткування, адже під час війни необхідно знайти розумний баланс, щоб підтримувати бізнес та водночас мати змогу забезпечувати всім необхідним всі сфери суспільного життя в умовах збройного протистояння.

Визначено, що підвищена небезпека протиправних діянь, що вчиняються в умовах воєнного стану вимагає додаткового кримінально-правового регулювання. Зазначається, що об'єктом податкових кримінальних правопорушень слід розглядати суспільні відносини щодо сплати податків шляхом несплати або неповної сплати у встановлений термін податкового платежу за наявності можливості його сплатити, що тягне за собою недофінансування бюджетів різних рівнів та державних соціальних позабюджетних фондів. Податкове кримінальне правопорушення не може завдавати шкоди порядку оподаткування, який включає, зокрема, і регулювання дій податкових органів у разі ухилення, що містить ознаки кримінального правопорушення. Такі кримінально карані діяння завдають шкоди відносинам, що виникають у зв'язку з реалізацією цього порядку.

Звертається увага на те, що кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування України не зазнало змін під час дії воєнного стану. Тоді як у самому податковому законодавстві нормативно-правових змін, доповнень та нововведень було чимало (зміни стосувалися мораторію на проведення податкових перевірок; зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством; відповідальності за порушення податкового законодавства; імпорту товарів; пільг з єдиного податку, плати за землю, єдиного соціального внеску, екологічного податку; оподаткування осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування; плати за землю та мінімального податкового зобов'язання; податку на додану вартість; акцизного податку тощо).

Ключові слова: воєнний стан, кримінальна відповідальність, динаміка кримінального права, податкове кримінальне правопорушення, кримінально-правова охорона системи оподаткування України.

Tsybokhin O. M. Features of criminal responsibility for tax criminal offenses under the conditions of martial state in Ukraine

Abstract. The article analyzes the peculiarities of criminal liability for tax criminal offenses under martial law. It is noted that the Verkhovna Rada of Ukraine continues to amend legislation to adjust it to the realities of wartime. The taxation system is no exception, since during the war it is necessary to find a reasonable balance in order to support business and at the same time be able to provide all the necessary things to all spheres of public life in the context of armed confrontation.

It is determined that the increased danger of unlawful acts committed under martial law requires additional criminal law regulation. It is noted that the object of tax criminal offenses should be considered social relations regarding the payment of taxes by way of non-payment or incomplete payment of a tax payment on time, if it is possible to pay it, which entails underfunding of budgets of various levels and state social off-budget funds. A tax criminal offense may not harm the taxation procedure, which includes, inter alia, the regulation of actions of tax authorities in case of evasion that has signs of a criminal offense. The following criminal offenses cause damage to relations arising in connection with the implementation of this procedure.

The author emphasizes that the criminal law provisions regarding the protection of the taxation system of Ukraine did not change during the martial law period. While there were a lot of regulatory changes, additions and innovations in the tax legislation itself (changes related to the moratorium on tax audits; suspension of

the time limits set by tax legislation; liability for violation of tax legislation; import of goods; benefits from the single tax, land payment, single social contribution, environmental tax; taxation of persons under the simplified taxation system; land payment and minimum tax liability; value added tax).

Key words: *martial law, criminal liability, dynamics of criminal law, tax criminal offense, criminal law protection of the taxation system of Ukraine.*

Постановка проблеми. У зв'язку з військовою агресією проти України, на підставі пропозиції РНБО відповідно до пункту 20 частини першої статті 106 Конституції України, Закону України «Про правовий режим воєнного стану» Указом Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022 [1] в Україні введено воєнний стан, що представляє собою «особливий правовий режим, що передбачає надання відповідним органам державної влади, військовому командуванню, військовим адміністраціям та органам місцевого самоврядування повноважень, необхідних для відвернення загрози, відсічі збройної агресії та забезпечення національної безпеки, усунення загрози небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності» [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення знайшла свого відображення у наукових роботах багатьох вітчизняних вчених, серед яких: Л.П. Брич, Д.І. Голосніченко, Р.Ю. Гревцова, О.О. Дудоров, М.С. Міщук, П.П. Андрушко, П.С. Берзін, Н.О. Гуторова, В.О. Навроцький, О.І. Перепелиця, Є.Л. Стрельцов, В.Я. Тацій, М.І. Хавронюк та ін.

Метою даної статті є аналіз особливостей кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення в умовах воєнного стану в Україні.

Виклад основного матеріалу. Як відмічається у науковій літературі, своєчасне правове регулювання нових суспільних відносин, які виникли в умовах війни, «обумовлюється пріоритетністю специфічних завдань: значно посилити обороноздатність держави, підтримати, в тому числі непопулярними заходами, економічну систему, забезпечити роботу підприємств, установ, організацій, захистити цивільне населення, відновити зруйновану інфраструктуру, мінімізувати катастрофічні наслідки війни» [3, с. 31].

Вважається, що підвищена небезпека протиправних діянь, що вчиняються в умо-

вах воєнного стану вимагає додаткового кримінально-правового регулювання. Кримінальні правопорушення, які вчиняються під час війни, посягають на різні об'єкти кримінально-правової охорони: основи національної безпеки, територіальну цілісність, життя, здоров'я, волю особи, власність, в тому числі, і систему оподаткування тощо, що завдає країні та національним інтересам певної шкоди. За таких умов виникає потреба у приведенні чинного кримінального закону у відповідність до воєнних реалій.

Суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень визначається тим, що вони завдають істотних збитків податковій, фінансовій, економічній безпеці держави, перешкоджають плановому надходженню податків до бюджету, чим підривають нормальне функціонування економіки. Повномасштабне вторгнення до нашої держави викликало бурхливі та повсякчасні зміни у суспільному житті, в тому числі у податкових правовідносинах. Органи влади були змушені реагувати на виклики сучасності та умов воєнного часу, оскільки збройний конфлікт суттєво змінив стабільний стан речей в країні мирного часу.

Відповідно до Податкового кодексу України, «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України». Порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюється нормами ПК України. Згідно зі ст. 6 ПК України, «податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. У свою чергу, збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників

зборів, за умов отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій» [4].

Податкове кримінальне правопорушення – це вчинене у податковій сфері протиправне діяння, злочинний характер якого визнаний чинним кримінальним законодавством території, до юрисдикції якої його віднесено [5, с. 14].

З точки зору О.О. Дудорова «у чинному КК України охорона системи оподаткування передбачена у трьох відносно самостійних формах: 1) створення окремого складу кримінального правопорушення, в якому саме система оподаткування виступає єдиним основним безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення (ст. 212 КК України); 2) створення складів кримінально караних діянь, в яких система оподаткування є одним з основних безпосередніх об'єктів (ст. ст. 204, 216, 222 КК України); 3) створення складів діянь, в яких система оподаткування відіграє роль не основного (єдиного або альтернативного), а лише так званого факультативного безпосереднього об'єкта (ст. ст. 201, 202, 207, 211, 213, 218–221 КК України). На думку дослідника, кримінальні правопорушення, що посягають на систему оподаткування, є підстави поділити на два види: 1) кримінальні правопорушення проти системи оподаткування (податкові кримінальні правопорушення); 2) кримінальні правопорушення, що можуть спричинити шкоду системі оподаткування» [6, с. 14].

Поняття податкового кримінального правопорушення можна застосовувати як збірне позначення всього різноманіття кримінально караних діянь, скоєних суб'єктами під час реалізації податкових правовідносин. З цієї причини в контексті податкової злочинності слід розглядати не лише протиправні дії платника податків, спрямовані на ухилення від сплати податкових платежів, а й, наприклад, незаконне одержання податкових пільг або здійснення в межах податкових правовідносин протизаконних дій посадовими особами податкових органів тощо.

Об'єктом податкових кримінальних правопорушень слід розглядати суспільні відносини щодо сплати податків шляхом несплати або неповної сплати у встановлений термін податкового платежу за наявності можливості його сплатити, що тягне за собою недофінансування бюджетів різних рівнів та державних соціальних позабюджетних фондів. Податкове кримінальне правопорушення не може завдавати шкоди порядку оподаткування, який включає, зокрема, і регулювання дій податкових органів у разі ухилення, що містить ознаки кримінального правопорушення. Такі кримінально карані діяння завдають шкоди відносинам, що виникають у зв'язку з реалізацією цього порядку.

У кримінально-правовій доктрині висловлюється позиція, що родовим об'єктом даного виду кримінальних правопорушень є «встановлений законом порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків та зборів (обов'язкових платежів) формування дохідної частини відповідних бюджетів, а також державних цільових фондів» [7, с. 522]. У свою чергу, видовий об'єкт податкових кримінальних правопорушень можна визначити як суспільні відносини щодо реалізації встановленого законом порядку сплати податків та (або) зборів.

У свою чергу В.О. Навроцький, пропонує безпосередній об'єкт податкових кримінальних правопорушень визначати певний «зріз» податкових правовідносин, а саме «суспільні відносини з приводу сплати податків, зборів, обов'язкових платежів державі зобов'язаними суб'єктами» [8, с. 159]

Безпосереднім об'єктом податкових кримінальних правопорушень пропонуємо вважати суспільні відносини, які забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто дотримання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів.

Так, згідно з офіційними статистичними даними Генеральної прокуратури України за період 2022 року було зареєстровано 390

випадків ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), кримінальну відповідальність за що передбачено ст. 212 КК України та 1 випадок ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, кримінальне покарання за яке встановлено статтею 212-1 КК України. За такий же самий звітний період 2023 року на території України було зафіксовано 914 випадків ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України) та 4 випадки ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1 КК України), що наглядно демонструє значний рівень динаміки кримінологічних показників поширення кримінальних податкових правопорушень. При цьому, варто враховувати, що офіційні емпіричні дані не містять відображення інформації щодо стану та рівня злочинності як в цілому, так і в частині окремих її видів, на частині своєї території, яка наразі або перебуває у стані окупації, або є зоною бойових дій чи прифронтових територій, що позбавляє можливості відповідні державні структури виконувати свої функції в таких регіонах.

Законодавець за час дії воєнного стану здійснив численні доповнення, зміни та впровадження нових редакцій кримінально-правових приписів. Серед зазначеного запровадження нових складів кримінальних правопорушень проти національної безпеки України – ст. 111-1 КК України «Колабораційна діяльність», ст. 111-2 КК України «Пособництво державі-агресору», ст. 114-2 КК України «Несанкціоноване поширення інформації про направлення, переміщення зброї, озброєння та бойових припасів в Україну, рух, переміщення або розміщення Збройних Сил України чи інших утворених відповідно до законів України військових формувань, вчинене в умовах воєнного або надзвичайного стану».

Також воєнний стан став свого роду каталізатором криміналізації діянь. Наприклад, до ряду кримінальних правопорушень проти власності було додано особливо кваліфіку-

ючу обставину – вчинення діяння в умовах воєнного або надзвичайного стану. Такий стан речей призвів до того, що, наприклад, крадіжка речі вартістю 1000 гривень, раніше мала би бути кваліфікована як простий склад з найменшою мірою покарання, то в умовах воєнного стану таке діяння вимагатиме покарання у вигляді позбавлення волі на строк від п'яти до восьми років. Подібна практика викликала дискусії в частині відповідності сталим принципам кримінального права.

15 березня 2022 року кримінальний закон був доповнений нормою щодо встановлення нової обставини для звільнення від кримінальної відповідальності – виконання обов'язку щодо захисту Вітчизни, незалежності та територіальної цілісності України (ст. 43-1 КК України), чим було виключено кримінальну відповідальність цивільних осіб за застосування вогнепальної зброї проти осіб, які здійснюють збройну агресію проти України, в основі чого закладено необхідність кримінально-правового стимулювання соціальної активності громадян щодо заподіяння шкоди ворогові.

28 липня 2022 року було запроваджено новий вид звільнення від відбування покарання у зв'язку з прийняттям уповноваженим органом рішення про передачу засудженого для обміну як військовополоненого (ст. 84-1 КК України).

Також КК України було доповнено наступними кримінально-караними діяннями:

– незаконне використання з метою отримання прибутку гуманітарної допомоги, благодійних пожертв або безоплатної допомоги (ст. 201-1 КК України);

– образа честі і гідності військовослужбовця, погроза військовослужбовцю (ст. 435-1 КК України);

– виправдовування, визнання правомірною, заперечення збройної агресії Російської Федерації проти України, глорифікація її учасників (ст. 436-2 КК України). Та при цьому варто відмітити, що окремі із закріплених норм викликали дуже багато питань на практиці при їх застосуванні та призвели до ряду типових ситуацій в частині складнощів розмежування і їх колізійності, що вимагає відповідного унормування та подальшої розробки.

У той же час, кримінально-правові норми в частині охорони системи оподаткування України не зазнало змін під час дії воєнного стану. Тоді як у самому податковому законодавстві нормативно-правових змін, доповнень та нововведень було чимало. Переважно такі зміни стосувалися мораторію на проведення податкових перевірок; зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством; відповідальності за порушення податкового законодавства; імпорту товарів; пільг з єдиного податку, плати за землю, єдиного соціального внеску, екологічного податку; оподаткування осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування; плати за землю та мінімального податкового зобов'язання; податку на додану вартість; акцизного податку тощо.

Висновки. Отже, кримінальний закон від 24 лютого 2022 року зазнав чимало змін в частині кримінально-правової охорони суспільних відносин внаслідок повномасштабного нападу та дії воєнного стану, що було викликано трансформацією низки правовідносин як у сфері національної безпеки, так і захисту інших сфер суспільних відносин, прав та інтересів громадян. Звісно, окремі новели викликають багато питань, як в частині юридично-змістовного характеру, так і практичного застосування, що вимагає відповідних подальших розробок та внесення необхідних змін з метою уникнення виниклих колізій та різночитання кримінально-правових норм, встановлення уніфікованого підходу реалізації кримінально-правових приписів та уникнення помилок правозастосування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 року. № 64/2022. Голос України від 24.02.2022. № 37.
2. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 року. № 389-VIII. Голос України від 10.06.2015. № 101.
3. Мірошниченко С.С. Воєнний стан в Україні: проблеми кримінально-правового регулювання і правозастосування. Часопис Київського інституту інтелектуальної власності та права. Вип. 1. 2022. С. 30-36.
4. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. ст.112.
5. Бугаєвська Н.О. Деякі проблеми запобігання податковим злочинам. Молодий учений. 2011. № 8 (31). С. 12-15.
6. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. Київ, 2007. 37 с.
7. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / А.М. Бойко, Л. П. Брич, В. К. Грищук та ін.; за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка [3-тє вид., перероб. та доп. К.: Атіка, 2004. 1056 с.
8. Навроцький В. О. Господарські злочини: лекції. Львів. держ. ун-т ім. І. Франка, 1997. 60 с.