

using the example of the SE PA «Karpaty»). *Kreatyvnyist, pidpriemnytstvo, innovatsii: upravlinski ta osviti trendy maibutnoho (IMPULSE 2021) : materialy Mizhnarodnoi nauково-tekh. konf.* (m. Kharkiv, 26-27 trav. 2021 r.). Kharkiv, pp. 29–32. [in Ukr.].

7. Ovetska, O. V., Kukudiak, N. V. (2022) Upravlinnia proiektamy: stan ta perspektyvy rozvytku pidpriemstva [Project management: state and prospects of enterprise development]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*. № 2(46), pp. 139–148. [in Ukr.].

8. Krasnokutska, N. S., Osetrova, T. O. (2018) Evoliutsiia rozvytku ta suchasni trendy v upravlinni proektamy [Evolution of development and modern trends in project management]. *Ekonomichniy analiz*. T. 28. № 1, pp. 236–242. URL: <https://doi.org/10.35774/econa2018.01.236>. [in Ukr.].

ABSTRACT

Alla Tarasiuk. Peculiarities of implementation of economic development projects in Ukraine. The goal is a comprehensive study of the peculiarities of the application of economic development projects in the process of building Ukraine in the conditions of post-war economic recovery. The importance of development projects for the economy of any country is determined by their ability to create a large number of jobs, the possibility of consuming products from many sectors of the economy and ensuring sustainable economic development. This ability is especially important for the economy of Ukraine, which is suffering heavy losses as a result of the martial law, the destruction of part of the production potential, and significant losses of the workforce.

The economic effect of development is enhanced by the multiplier effect. To solve scientific problems, the following are used: comparative analysis of empirical data; abstract logical generalization. In the process of analysis, it was established that the successful implementation of development projects is designed to create conditions for solving the main problems in both society and the economy, and the foundations will be created for the beginning of a new stage of development of Ukraine, that is why the study of the possibilities of applying economic development projects in the conditions of recovery and development of Ukraine on time.

The problems of implementing economic development projects were studied and the expediency of their application was substantiated. Scientifically based conceptual principles and practical recommendations regarding the main trends of management of development projects have been developed. It has been established that the features of development projects are that the goals are not only the final results of the project, but also the chosen ways of achieving these goals. The proposed measures make it possible to ensure the controllability of the project implementation process, thanks to the analysis of tools, the implementation of project risk assessment and their prevention, the use of the most effective organizational structures, the appropriate management algorithm, procedural and digital model, and the achievement of the project goal. To ensure reconstruction and post-war development, it is advisable to combine the efforts of the state and business entities in a joint program for the development of the national economy.

Keywords: *economic development project, post-war development.*

УДК: 343.3/7

DOI: 10.31733/2078-3566-2023-6-254-262



Лілія ТИМОФЄЄВА ©

кандидат юридичних наук
(Національний університет «Одеська
юридична академія», м. Одеса, Україна)

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНОМУ КОНТЕКСТІ

Проаналізовано кримінально-правові проблеми ухилення від сплати податків в євроінтеграційному контексті. Проблеми у сфері оподаткування в Україні виникають щодо різних суб'єктів господарювання. У подальшому це впливає на державний бюджет, обов'язкові виплати та фінансову безпеку кожного громадянина України. Від податків ухиляються особи, які займаються торговельним бізнесом, надають послуги, здають в оренду квартири. Водночас питання притягнення їх до відповідальності, а тим паче врегулювання цього питання залишається відкритим. Крім того, існує багато проблем щодо практики застосування кримінальної відповідальності за ухилення від

© Л. Тимофєєва, 2023

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6968-6587>

l.ju.t@ukr.net

сплати податків, зокрема в євроінтеграційному контексті.

Кримінальну відповідальність щодо ухилення від сплати податків, а також регулювання питань щодо оподаткування слід погоджувати з європейським законодавством, а також із загальновизнаними принципами, зокрема принципом пропорційності. Держава має звітувати перед платниками податків щодо цільового використання цих коштів. Кожен громадянин повинен мати можливість відкрито побачити, як само витрачаються сплачені ним податки. Встановлено, що війна в Україні також вплинула на окремі аспекти, пов'язані з оподаткуванням. Зокрема, постало питання оподаткування волонтерів, які збирали донати на власні картки. Також загострилася проблема подвійного оподаткування громадян, які знаходяться за кордоном.

Ключові слова: оподаткування, ухилення від сплати податків, протидія, євроінтеграція, пропорційність.

Постановка проблеми. Проблеми у сфері оподаткування в Україні виникають щодо різних суб'єктів господарювання. У подальшому це впливає на державний бюджет, обов'язкові виплати та фінансову безпеку кожного громадянина України.

Ухилення від оподаткування стало таким собі «всеукраїнським видом спорту». Від податків ухиляються особи, які займаються торгівельним бізнесом, надають послуги, здають в оренду квартири. Водночас питання притягнення їх до відповідальності, а тим паче врегулювання цього питання залишається відкритим.

Аналіз публікацій, в яких започатковано вирішення цієї проблеми. Вітчизняні вчені та науковці досліджували окремі питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Зокрема, Л. Брич розглядала питання кримінально-правової кваліфікації ухилення від оподаткування в Україні [1], О. Дудоров – кримінально-правові аспекти ухилення від сплати податків [5]. В. Кошевський на дисертаційному рівні аналізував питання кримінально-правової характеристики ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [6]. Н. Пришва на монографічному рівні досліджував поняття та особливості правового регулювання публічних доходів [7]. Дисертаційна робота Д. Степаненка присвячена проблемі кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [17]. Л. Ужва на дисертаційному рівні розглядав питання кримінально-правової охорони економічної системи України і деяких країн зарубіжжя [19]. Крім того, окремі аспекти кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків знайшли відображення у працях таких науковців, як: М. Хавронюк, П. Андрушко, Н. Гуторова, В. Навроцький, О. Перепелиця, Є. Стрельцов, В. Туляков та ін.

Проте залишається невирішеною достатня кількість проблем щодо практики застосування цієї статті, зокрема в євроінтеграційному контексті.

Метою статті є відображення окремих проблем кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, а також надання пропозицій щодо їх вирішення з огляду на законодавство ЄС.

Виклад основного матеріалу. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачена ст. 212 КК України. Відповідно до цієї статті умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування та введені у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особою, яка 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, карається штрафом від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Стаття 212 КК України змінювалась декілька разів згідно із законами № 270-VI від 15.04.2008, № 2756-VI від 02.12.2010, № 4025-VI від 15.11.2011, № 63-VIII від 25.12.2014, № 2617-VIII від 22.11.2018, № 101-IX від 18.09.2019, № 1542-IX від 15.06.2021, № 1888-IX від 17.11.2021.

Певні редакційні зміни вносилися згідно із Законом України «Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України щодо гуманізації кримінальної відповідальності» від 15.04.2008 [8]. Відповідно до Закону України «Про

внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 змінено редакцію ч. 4 ст. 212 КК України, котра передбачає звільнення особи від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвочасною сплатою (фінансові санкції, пеня) [9]. Тобто пеня та фінансові санкції стали впливати на звільнення особи від кримінальної відповідальності.

Згідно із законами України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності» від 15.11.2011 [10], «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 18.09.2019 [12] та «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України та пов'язаного з цим удосконалення роботи деяких державних правоохоронних органів» від 17.11.2021 [13] змінилися і санкції згаданої статті.

За чинною редакцією ч. 1 ст. 212 КК України, особа підлягає покаранню у вигляді штрафу від 5 тис. до 10 тис. неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі – НМДГ) (у редакції 2001 р. – від 300 до 500 НМДГ, у редакції 2011 р. – від 1 тис. до 2 тис. НМДГ, у редакції 2019 р. – від 3 тис. до 5 тис. НМДГ) або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років; за ч. 2 ст. 212 КК України, особа підлягає покаранню у вигляді штрафу від 10 тис. до 15 тис. НМДГ (у редакції 2001 р. – від 500 до 2 тис. НМДГ, у редакції 2011 р. – від 2 тис. до 3 тис. НМДГ, у редакції 2019 р. – від 5 тис. до 7 тис. НМДГ) із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років (попередня редакція цієї санкції передбачала альтернативне покарання у вигляді виправних робіт на строк до 2 років або обмеження волі на строк до 5 років); за ч. 3 ст. 212 КК України, особа підлягає покаранню у вигляді штрафу від 15 тис. до 25 тис. НМДГ із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років із конфіскацією майна (за редакцією 2001 р. санкція передбачала покарання у вигляді позбавлення волі на строк від 5 до 10 років із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років із конфіскацією майна).

Згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» від 25.12.2014 ст. 212 КК України доповнено частиною 5, котра передбачає можливість досягнення податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [11].

Законом України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» від 15.06.2021 ст. 212 КК було доповнено частиною 6, згідно з якою діяння, передбачені ч. 1, 2, 3 ст. 212 КК, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX Податкового кодексу України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 р. та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними [14].

Відповідно до п. 2 постанови Пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за

ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» відповідальність за ст. 212 КК України може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, коли: не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку; об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом; механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [16].

З огляду на зміст ст. 212 КК України відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів настає лише у випадку, коли це діяння вчинено умисно. 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.

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 із інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів. Відповідно до законодавства з питань оподаткування зазначене діяння було фінансовим (податковим) правопорушенням, відповідальність за яке могла наставати, зокрема, за підпунктом 17.1.1 п. 17.1 ст. 17 Закону України від 21.12.2000 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» у разі, коли несплата пов'язана з неподанням платником податкової декларації у визначені законом строки. Якщо податкова декларація була подана, а податки не сплачені своєчасно через відсутність коштів на рахунку платника, то ці обов'язкові платежі вважалися податковим боргом (недоїмкою) і стягувалися з нарахуванням штрафних санкцій (штрафу) та пені згідно із Законом № 2181-III [16].

При цьому слід враховувати, що фінансова відповідальність може бути вищою за кримінальну. Водночас кримінально-процесуальні гарантії захисту у цьому випадку не дотримуються.

Частиною 3 ст. 212 КК України у редакції 2001 р. було встановлено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах. Санкція статті передбачала покарання у вигляді позбавлення волі на строк від 5 до 10 років із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років із конфіскацією майна.

Для особи за ч. 4 ст. 212 КК України поставав вибір: відшкодування недоїмки і шкоди або тюремне ув'язнення. Термін ув'язнення можна порівняти з покаранням за вбивство. У такому випадку варто було говорити про «незвичайність» такого покарання та його заборону Конвенцією аналогічно тортурам. У справі *Ziliberberg v Moldova* ЄСПЛ йдеться про конверсію несплаченого адмінштрафу в тюремний термін із розрахунку 10 днів за кілька євро. Український варіант покарання був дуже схожий. Альтернатива між виплатою недоїмки і тюремним строком, непередбачуваність та непропорційність покарання є порушенням прав людини. В українському випадку порушник сам вирішує, сплатити штраф чи відбувати покарання у вигляді позбавлення волі. Обираючи сплату, людина відмовляється від права на розгляд своєї справи судом. Вона платить, технічно будучи невинуватою. Людина обирає угоду не тому, що суд визнав її винуватою. ЄСПЛ (*Deweer v Belgium*) виходить із того, що наслідки відмови від угоди є невідворотними і катастрофічними, в результаті чого угода перетворюється у вимагання грошей із боку держави. Ця проблематика частково розглянута нами у попередніх статтях [18].

Чинна редакція ч. 3 ст. 212 КК передбачає санкцію у вигляді штрафу від 15 тис. до 25 тис. НМДГ із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років із конфіскацією майна. У цьому випадку жодної

альтернативи, крім покарання «грошима», немає.

З іншого боку, на думку В. Кошевського, аналіз досвіду країн Євросоюзу та США переконливо засвідчує, що примушування дотримуватися положень законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування саме під страхом кримінальної відповідальності є досить вагомим стимулом для платників загальнообов'язкових страхових внесків, їхньої належної поведінки і дотримання вимог фіскальної дисципліни [6, с. 16].

ЄС прийняло директиви, що стосуються сфери прямого оподаткування. Серед них, зокрема: Директива ЄС «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів» № 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р.; Директива ЄС «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, розділу, передачі активів і обміну акціями по відношенню до компаній різних держав-членів» № 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 р.; Директива ЄС «Про загальну систему оподаткування процентів та роялті, виплата яких здійснюється між залежними компаніями різних держав-членів» № 2004/66/ЄС від 26 квітня 2004 р. Важливі положення передбачені Директивою Ради 2010/24/ЄС від 16 березня 2010 р. про взаємну допомогу у задоволенні вимог, що стосуються податків, мит та інших інструментів.

Главою II Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку передбачено інструменти для протидії ухиленню від сплати податків. Із-поміж них, зокрема, закріплення правила обмеження вирахування відсотків (ст. 4 Директиви), оподаткування приросту капіталу при виведенні активів (ст. 5). Ст. 6 Директиви передбачено загальне правило протидії ухиленню від сплати податків. Зокрема: «для цілей розрахунку зобов'язання з податку на прибуток підприємств держава-член повинна ігнорувати механізм або низку механізмів, основною ціллю або однією з основних цілей яких є отримання податкової пільги, що суперечить меті або завданню чинного податкового законодавства, які з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин є фіктивними» [3].

Також передбачені положення, що сприяють уникненню подвійного врахування одних і тих самих пільг у різних державах. Згідно з ч. 5 ст. 9 згаданої Директиви («Гібридні розбіжності») «якщо гібридна розбіжність включає не врахований прибуток постійного представництва, що не оподатковується у державі-члені, у якій платник податків є резидентом для цілей оподаткування, така держава-член вимагає від платника податків включити дохід, який у іншому випадку був би віднесений до не врахованого постійного представництва. Це положення застосовується крім випадків, коли держава-член повинна звільнити доходи від оподаткування відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування, укладеної державою-членом з третьою країною». Згідно з ч. 6 ст. 9 Директиви «якщо таке гібридне переміщення було розроблено з метою створення пільги з податку, що утримується у джерелі його виникнення, на платіж, отриманий від переміщеного фінансового інструменту на користь однієї або декількох залучених сторін, держава-член платника податків обмежує вигоду від такої пільги пропорційно до чистого оподаткованого прибутку у зв'язку з таким платежем» [3].

Згідно зі ст. 9b Директиви («Розбіжності податкового резиденства») «якщо віднесення на зменшення податкового зобов'язання для платежу, витрат або збитків платника податків, який є резидентом для цілей оподаткування у двох або більше юрисдикціях, може відноситися на зменшення бази оподаткування в обох юрисдикціях, держава-член платника відхиляє віднесення на зменшення податкового зобов'язання в обсязі, в якому така інша юрисдикція дозволяє взаємозарахування подвійного віднесення на зменшення податкового зобов'язання з доходом, який не є доходом, що враховується двічі. Якщо обидві юрисдикції є державами-членами, держава член, в якій платник податків не вважається резидентом відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування між двома відповідними державами-членами, відхиляє віднесення на зменшення податкового зобов'язання» [3].

На думку О. Дудорова, використання терміна «ухилення» в диспозиціях ст. ст. 212 і 212-1 КК призводить до неможливості чіткого розмежування злочинної та незлочинної поведінки (зокрема, у частині правомірної оптимізації оподаткування), суперечить принципу законності як одному з основних принципів юридичної відповідальності, не узгоджується зі ст. 57 Конституції України, відповідно до якої

кожному гарантується право знати, зокрема, свої обов'язки, суттєво ускладнює виконання кримінальним законом такого завдання, як запобігання злочинам, адже потенційний злочинець не має чіткої інформації про сутність кримінально караного поведінки [4, с. 8].

У практиці ЄСПЛ також неодноразово вказується на недопустимість невизначеності у кримінальному законодавстві.

Різне розуміння змісту поняття «притягнення до кримінальної відповідальності» може призвести до неоднакового застосування одних і тих самих положень кримінального закону, порушення принципу рівності всіх громадян перед законом, а також стати підґрунтям для подальших зловживань. Кримінальний закон має бути чітким і зрозумілим, а його термінологія – точною, визначеною й недвозначною.

Розглядувана норма є бланкетною, і для того, щоб зрозуміти сенс кримінальної відповідальності, необхідно звернутися до цілої низки нормативно-правових актів.

На думку З. Бортновської, податкові правовідносини як такі не входять до сфери застосування статті 6 в аспекті кримінального обвинувачення. Це правило, однак, не стосується провадження у справах про порушення податкового чи іншого фінансового законодавства, зокрема у випадках, коли особі призначається виплата штрафів або провадиться стягнення майна та коштів у безспірному порядку. Цікавою у цьому контексті є справа «Сідов проти Швеції»: навіть зобов'язання приватної особи сплатити податок за максимальною ставкою Суд розцінив як кримінальне обвинувачення та порушення принципу пропорційності. Оскільки податкові штрафи поширюються на досить велике коло осіб, вони відповідають природі кримінального обвинувачення за статтею 6. З іншого боку, для того, щоб відповідати третьому критерію (форма та тяжкість правових наслідків для адресата), міра відповідальності, що передбачає накладення штрафу, має відігравати роль погрози, котра запобігала б повторному вчиненню правопорушення [2].

Причини та наслідки такого стану речей достатньо різноманітні. Серед них: низький рівень доходу, велика кількість податків та їхній великий розмір, неможливість контролювати податки, недовіра державі, нерозуміння норми через її невизначеність та бланкетність.

Людина сплачує різноманітні види податків, а деякі з них декілька разів. Наприклад, деякий час адвокат як самозайнята особа сплачувала ЄСВ, навіть у разі відсутності доходу. Навіть якщо адвокат працював на підприємстві та держава за нього також сплачувала ЄСВ, він все одно був зобов'язаний сплачувати ЄСВ самостійно як самозайнята особа. Проте його пенсія від цього більшою не ставала.

Пандемія коронавірусу, безперечно, вплинула на держави світу в економічному, політичному, соціальному, культурному, правовому та інших сенсах. Не стала виключенням і податкова сфера. Так, 13 травня 2020 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» [15].

Ухиляються від сплати податків і особи, у яких є реальна можливість їх сплатити. Однак через бажання збагатитися та заробити більше вони вигадують схеми для ухилення. Серед наслідків можна виокремити такі: ненадходження в бюджет коштів, недостатня кількість коштів на соціальні виплати та виплату державного боргу іноземним країнам, процеси інфляції, збільшення цін.

Війна в Україні також вплинула на окремі аспекти, пов'язані з оподаткуванням. Зокрема, постали питання щодо оподаткування волонтерів, які збирали донати на власні картки. Також загострилася проблема подвійного оподаткування громадян, які знаходяться за кордоном.

Висновки. Положення щодо кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, а також регулювання питань щодо оподаткування слід погоджувати з європейським законодавством. Держава має звітувати перед платниками податків щодо цільового використання цих коштів. Кожен громадянин повинен мати можливість відкрито побачити, як само витрачаються сплачені ним податки.

У зв'язку з війною в Україні, а також із пов'язаною з коронавірусом ситуацією світова та національна економіки знаходяться під реальною загрозою глибокої економічної кризи. Україна, як і більшість зарубіжних країн, робить певні кроки зі впровадження податкових пільг, відстрочок щодо сплати єдиного соціального внеску,

подання податкової декларації та ін. Водночас потрібно мислити стратегічно та думати, за рахунок чого можна буде поповнювати бюджет. Не менш важливо уникати подвійного оподаткування.

Від мобілізації зусиль значною мірою залежить розвиток фінансової системи України в умовах складної кризи. Йому можна надати нового імпульсу за допомогою інновацій та інвестиційних стратегій. Необхідно запровадити гранти для підтримки соціального підприємництва, зокрема щодо захисту навколишнього середовища, електронного документообігу, свідомого споживання тощо. Це не лише введе країну з кризи, але й націлить на трансформацію свідомості людини у напрямі відповідальності за своє життя та здоров'я, а також інших людей. Крім того, потрібно подумати про механізм легалізації криптовалюти. Наразі відсутність законодавчого врегулювання цієї сфери також становить загрозу національній економіці та податковій системі.

Список використаних джерел

1. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : монографія. Київ : Атіка, 2000. 288 с.
2. Бортновська З. Справи з питань оподаткування: межі застосування статті 6 Конвенції про захист прав людини і основних свобод. *Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі*. 2002. № 2. С. 207–222.
3. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text.
4. Дудоров О. О. Проблеми вдосконалення кримінального законодавства про відповідальність за ухилення від сплати страхових внесків. *Фінансове право*. 2014. № 3(29). С. 7–13.
5. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 648 с.
6. Кошевський В. С. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2013. 249 с.
7. Пришва Н. Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання : монографія. Київ : КНТ, 2008. 198 с.
8. Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України щодо гуманізації кримінальної відповідальності : Закон України від 15.04.2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270-17>.
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2756-17>.
10. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності : Закон України від 15.11.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : Закон України від 25.12.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#n43>.
12. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес : Закон України від 18.09.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101-20#n8>.
13. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України та пов'язаного з цим удосконалення роботи деяких державних правоохоронних органів : Закон України від 17.11.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1888-20#Text>.
14. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : Закон України від 15.06.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1542-20#Text>.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 13.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text>.
16. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : постанова Пленуму Верховного Суду

Україні від 08.10.2004 № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>.

17. Степаненко Д. Ю. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2014. 263 с.

18. Timofeyeva L. Yu. Some problems of taxation in economic crisis: Criminal Law context // Теоретико-методологічні засади розвитку фінансової системи України на основі інноваційно-інвестиційних стратегій : колективна монографія / за заг. ред. Н. О. Слободянюк. Кривий Ріг : ДонНУЕТ, 2020. 208 с. С. 18–32.

19. Ужва Л. О. Кримінально-правова охорона економічної системи України і деяких країн зарубіжжя (порівняльне дослідження) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Одеса, 2004. 203 с.

Надійшла до редакції 21.11.2023

References

1. Brych, L. P., Navrotskyi, V. O. (2000) Kryminalno-pravova kvalifikatsiia ukhlyennia vid opodatkuvannia v Ukraini [Criminal law qualification of tax evasion in Ukraine] : monohrafiia. Kyiv : Atika. 288 p. [in Ukr.].

2. Bortnovska, Z. (2002) Spravy z pytan opodatkuvannia: mezhi zastosuvannia statti 6 Konventsii pro zakhyst prav liudyny i osnovnykh svobod [Taxation cases: limits of application of Article 6 of the Convention on the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms]. *Praktyka Yevropeiskoho sudu z prav liudyny. Rishennia. Komentari.* № 2, pp. 207–222. [in Ukr.].

3. Dyrektyva Rady (leS) 2016/1164 vid 12 lypnia 2016 roku pro vstanovlennia pravyl protydyi praktykam ukhlyennia vid splaty podatkiv, yaki maiut bezposerednii vplyv na funktsionuvannia vnutrishnoho rynku [Council Directive (EU) 2016/1164 of July 12, 2016 on establishing rules for combating tax evasion practices that have a direct impact on the functioning of the internal market]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text. [in Ukr.].

4. Dudorov, O. O. (2014) Problemy vdoskonalennia kryminalnoho zakonodavstva pro vidpovidalnist za ukhlyennia vid splaty strakhovykh vneskiv [Problems of improving criminal legislation on liability for evasion of payment of insurance premiums]. *Finansove pravo.* № 3(29), pp. 7–13. [in Ukr.].

5. Dudorov, O. O. (2006) Ukhlyennia vid splaty podatkiv: kryminalno-pravovi aspekty [Tax evasion: criminal legal aspects] : monohrafiia. Kyiv : Istyna. 648 p. [in Ukr.].

6. Koshevskiy, V. S. (2013) Kryminalno-pravova kharakterystyka ukhlyennia vid splaty yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia ta strakhovykh vneskiv na zahalnooboviazkove derzhavne pensiine strakhuvannia [Criminal law characteristics of evading the payment of a single contribution to mandatory state social insurance and insurance contributions to mandatory state pension insurance] : dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.08. Kyiv. 249 p. [in Ukr.].

7. Pryshva, N. Yu. (2008) Publichni dokhody: poniattia ta osoblyvosti pravovoho rehulivannia [Public revenues: concepts and features of legal regulation] : monohrafiia. Kyiv : KNT. 198 p. [in Ukr.].

8. Pro vnesennia zmin do Kryminalnoho ta Kryminalno-protseusualnoho kodeksiv Ukrainy shchodo humanizatsii kryminalnoi vidpovidalnosti [On making changes to the Criminal and Criminal Procedure Codes of Ukraine regarding the humanization of criminal responsibility] : Zakon Ukrainy vid 15.04.2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270-17>. [in Ukr.].

9. Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy u zviazku z pryiniattiam Podatkovoho kodeksu Ukrainy [On making changes to some legislative acts of Ukraine in connection with the adoption of the Tax Code of Ukraine] : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2756-17>. [in Ukr.].

10. Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo humanizatsii vidpovidalnosti za pravoporushennia u sferi hospodarskoi diialnosti [On making changes to some legislative acts of Ukraine regarding the humanization of responsibility for offenses in the field of economic activity] : Zakon Ukrainy vid 15.11.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>. [in Ukr.].

11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo osoblyvosti utochnennia podatkovykh zoboviazan z podatku na prybutok pidpriemstv ta podatku na dodanu varist u razi zastosuvannia podatkovoho kompromisu [On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the specifics of clarifying tax obligations for corporate income tax and value added tax in the event of the application of a tax compromise] : Zakon Ukrainy vid 25.12.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#n43>. [in Ukr.].

12. Pro vnesennia zmin do Kryminalnoho kodeksu Ukrainy ta Kryminalnoho protseusualnoho kodeksu Ukrainy shchodo zmenshennia tysku na biznes [On amendments to the Criminal Code of Ukraine and the Criminal Procedure Code of Ukraine to reduce pressure on business] : Zakon Ukrainy vid 18.09.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101-20#n8>. [in Ukr.].

13. Pro vnesennia zmin do Kodeksu Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia, Kryminalnoho ta Kryminalnoho protseusualnoho kodeksiv Ukrainy shchodo zaprovadzhennia diialnosti Biuro ekonomichnoi bezpeky Ukrainy ta poviazanoho z tsym udoskonalennia roboty deiakykh derzhavnykh pravookhoronnykh orhaniv [On amendments to the Code of Ukraine on Administrative Offenses, the Criminal and Criminal Procedure Codes of Ukraine regarding the introduction of the Economic Security Bureau of Ukraine and the related improvement of the work of some state law enforcement agencies] :

Zakon Ukrainy vid 17.11.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1888-20#Text>. [in Ukr.].

14. Pro vnesennia zmin do Kodeksu Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia, Kryminalnoho kodeksu Ukrainy ta Kryminalnoho protsesualnoho kodeksu Ukrainy u zviazku iz vnesenniam zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo stymuliuvannia detinizatsii dokhodiv ta pidvyshchennia podatkovoi kultury hromadian shliakhom zaprovadzhennia dobrovilnoho deklaruvannia fizychnymy osobamy nalezhnykh yim aktyviv ta splaty odnorazovoho zboru do biudzhetu [On the introduction of amendments to the Code of Ukraine on Administrative Offenses, the Criminal Code of Ukraine and the Criminal Procedure Code of Ukraine in connection with the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the stimulation of detinization of incomes and the improvement of the tax culture of citizens through the introduction of voluntary declaration by natural persons of their assets and payment of a one-time collection to the budget] : Zakon Ukrainy vid 15.06.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1542-20#Text>. [in Ukr.].

15. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo dodatkovoi pidtrymky platnykiv podatkiv na period zdiisnennia zakhodiv, spriamovanykh na zapobihannia vynyknenniu i poshyrenniu koronavirusnoi khvoroby (COVID-19) [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding additional support for taxpayers for the period of implementation of measures aimed at preventing the occurrence and spread of the coronavirus disease (COVID-19)] : Zakon Ukrainy vid 13.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text>. [in Ukr.].

16. Pro deiaki pytannia zastosuvannia zakonodavstva pro vidpovidalnist za ukhlyennia vid splaty podatkiv, zboriv, inshykh oboviazkovykh platezhiv [About some issues of application of legislation on responsibility for evasion of taxes, fees, other mandatory payments] : postanova Plenumu Verkhovnoho Sudu Ukrainy vid 08.10.2004 № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>. [in Ukr.].

17. Stepanenko, D. Yu. (2014) Kryminalna vidpovidalnist za ukhlyennia vid splaty yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia ta strakhovykh vneskiv na zahalnooboviazkove derzhavne pensii strakhuvannia [Criminal liability for evading the payment of a single contribution to mandatory state social insurance and insurance contributions to mandatory state pension insurance] : dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.08. Kyiv. 263 p. [in Ukr.].

18. Timofeyeva, L. Yu. (2020) Some problems of taxation in economic crisis: Criminal Law context // Teoretyko-metodolohichni zasady rozvytku finansovoi systemy Ukrainy na osnovi innovatsiino-investytsiinykh stratehii : kolektyvna monohrafiia / za zah. red. N. O. Slobodianiuk. Kryvyi Rih : DonNUET. 208 p., pp. 18–32.

19. Uzhva, L. O. (2004) Kryminalno-pravova okhorona ekonomichnoi systemy Ukrainy i deiakykh krain zarubizhzhia (porivnialne doslidzhennia) [Criminal legal protection of the economic system of Ukraine and some foreign countries (comparative study)] : dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.08. Odesa, 2004. 203 p. [in Ukr.]

ABSTRACT

Liliia Timofieieva. Criminal liability for tax evasion in the context of European integration.

The article analyzes the criminal law problems of tax evasion in the context of European integration. Taxation problems in Ukraine arise in relation to various business entities. This affects the state budget, mandatory payments and the financial security of every citizen of Ukraine in the future.

People engaged in trading business, providing services, and renting out apartments evade taxes. At the same time, the issue of bringing them to justice, and even more so the settlement of this issue, remains open. In addition, there are still many problems regarding the practice of applying criminal liability for tax evasion, particularly in the context of European integration.

Criminal liability for tax evasion, as well as the regulation of taxation issues, should be brought into line with European legislation as well as according to generally recognized principles, in particular the principle of proportionality. The state should report to taxpayers on the intended use of these funds. Every citizen should have the opportunity to openly see how his taxes are spent.

It has been established that the war in Ukraine also affected certain issues related to taxation. In particular, questions arose regarding the taxation of volunteers who were going to donate on their own cards. The problem of double taxation of citizens living abroad has intensified as well.

Regarding the war in Ukraine, as well as the emergency situation related to the COVID 19, the world and national economy are under a real threat of a deep economic crisis. Ukraine, like most foreign countries, is taking certain steps regarding the introduction of tax benefits, deferrals regarding the payment of a single social contribution, submission of a tax declaration, etc. At the same time, you need to think strategically and think about what will be used to replenish the budget. It is equally important to avoid double taxation.

Keywords: *taxation, tax evasion, counteraction, European integration, proportionality.*