

**Ульянова Н.Ю.**

*студентка,*

Науковий керівник: **Кікалішвілі М.В.**

*кандидат юридичних наук,*

*доцент кафедри кримінального права,*

*Інститут післядипломної освіти*

*Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

## **СУБ'ЄКТИВНА СТОРОНА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) ЗА СТ. 212 КРИМІНАЛЬНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених ст. 212 КК України, є суспільно небезпечними діяннями, які порушують встановлений законодавством порядок оподаткування та призводять до зменшення дохідної частини державного бюджету. У період сучасних економічних та суспільних перетворень в Україні, питання, пов'язані з наповненням бюджету держави, у тому числі за рахунок сплати податків, зборів, набувають все більшої актуальності.

Дослідження проблем кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та зборів державі проводились такими науковцями як: Л.П. Брич, Н.О. Гуторова, Р.Ю. Гревцова, О.О. Дудоров, Ю.М. Сухов, Я.М. Кураш, В.В. Лисенко, П.В. Мельник та інші.

Аналіз законодавства, літературних джерел, матеріалів практики показує, що об'єктивний аналіз злочинного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів не можливий без всебічного дослідження внутрішньої суб'єктивної сторони цього суспільно-небезпечного прояву. Метою даної роботи є висвітлення суб'єктивної сторони злочинного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), зокрема, вини, мотиву та мети даного діяння.

Підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого КК України. Узагальнена абстрактна модель будь-якого складу злочину складається з обов'язкових елементів таких, як об'єкт злочину, об'єктивна сторона, суб'єктивна сторона, суб'єкт злочину. Кожен елемент має певні ознаки. Відсутність хоча б одного з цих елементів свідчить про те, що дії (бездіяльність) особи, поведінка якої оцінюється у даному конкретному випадку, не є злочином.

Суб'єктивна сторона складу злочину визначається в юридичній літературі як внутрішня сторона злочину, тобто психічне ставлення особи до суспільно небезпечного діяння, котре нею вчиняється та до його наслідків. Ознаками суб'єктивної сторони злочину є вина, мотив та мета.

Основною та обов'язковою для кожного злочину ознакою суб'єктивної сторони є вина. За психічним ставленням особи до вчиненого нею злочинного діяння визначається форма вини, тобто умисел або необережність. Відповідно до ст. 23 КК України виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Відсутність вини завжди означає відсутність у діях особи складу злочину [1, с. 635].

За змістом ст. 212 КК України відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введені в установленому законом порядку і зараховуються до бюджетів чи державних цільових фондів, настає лише в разі, коли це діяння вчинено умисно. Під ухиленням від сплати слід розуміти невиконання передбачених Податковим Кодексом України обов'язків платника податків, якщо наслідком такого невиконання стало фактичне ненадходження коштів до бюджету, але способи ухилення (невиконання зобов'язань) в диспозиції статті 212 КК України не зазначені.

Згідно з Постановою Верховного Суду України № 15 від 8 жовтня 2004 р. статтею 212 КК України передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку; перекручення в обліковій або звітній документації; не оприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного обліку тощо [2, с. 191].

Відповідно до ст. 24 КК України прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання. Непрямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання.

Визначення форми вини в законі як «умисне ухилення» не означає, що законодавець надав якусь перевагу саме прямому умислу. Це положення однаково поширюється як на прямий так і на непрямий умисел. На думку дослідниці Л.П. Брич, винний, прагнучи

утримати у себе суму несплаченого платежу, бажає настання суспільно-небезпечних наслідків ухилення від сплати податків, зборів і в цьому випадку діє з прямим умислом. З непрямим умислом винний діє у випадку, коли він байдуже ставиться до факту ненадходження в бюджет відповідних сум і може переслідувати інші цілі, наприклад, використати несплачені суми на розвиток виробництва або покращити умови праці тощо [3, с. 73].

Чи дійсно зазначені обставини можуть свідчити про наявність умислу? Безперечно так, але лише можуть. Наявність зазначених обставин є необхідною, але недостатньою умовою наявності умислу. Зазначені обставини можуть свідчити про наявність помилки внаслідок нечіткості норм чи їх постійних змін, або про наявність різного тлумачення норм податковим органом та платником податків. Наприклад, ведення податкового обліку з порушенням установленого порядку може розглядатися як спір щодо тлумачення норми, помилка, або умисне ухилення від сплати податків.

Мотив, як внутрішнє спонукання, рушійна сила вчинку людини є одним із доказів, що доводить психічне ставлення особи до вчинюваної дії. У диспозиції ст. 212 КК України мотив злочину не передбачено ні в якості обов'язкової ознаки, ні в якості кваліфікуючої. Мотив злочину характеризує особу суб'єкта злочину, а також ступінь суспільної небезпеки вчиненого діяння і тому, на нашу думку, повинен встановлюватися обов'язково.

Другим важливим доказом психічного ставлення особи до вчинюваної дії є мета, тобто уявлення про бажаний результат, якого прагне особа, що визначає спрямованість діяння. При дослідженні мети ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених ст. 212 КК України необхідно взяти до уваги особливості даного злочину, а саме його багатооб'єктність. На нашу думку, слід погодитися з твердженнями науковця Н.О. Гуторової, яка вважає, що метою ухилення від сплати обов'язкових платежів державі, є особисте незаконне збагачення або використання коштів підприємства на власний розсуд, у більшості випадків мета – корислива і, як правило, проявляється на тлі корисливого мотиву [4, с. 261].

Однак, на нашу думку, при рівних умовах, але в різних випадках зміст мети може бути неоднаковим, що певною мірою зумовлюється і різною мотивацією цього злочину. Наприклад, мати на меті не тільки ухилення від сплати податків та зборів, а мати інший злочинний результат у вигляді доведення підприємства до банкрутства та інші.

Підсумовуючи вищезазначене можна зробити висновки, що повне і всебічне встановлення ознак, що характеризують суб'єктивну сторону складу злочину, є необхідною умовою правильної кваліфікації злочину та визначення ступеня суспільної

небезпеки діяння і особи, яка його вчинила. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених ст. 212 КК України, може вчинятися як з прямим, так і з непрямим умислом. Мотиви ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених ст. 212 КК України, характеризують особу суб'єкта злочину та можуть бути різними, однак, на кваліфікацію злочину не впливають. Метою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) може бути як настання якогось одного конкретного наслідку, так і декількох наслідків. Тому, на нашу думку, дослідженню суб'єктивної сторони складу злочину необхідно приділяти особливу увагу.

### **Список використаних джерел:**

1. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України /за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – К.: Юридична думка, 2012. – 1316 с.
2. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08 жовтня 2014 р. № 15. «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» // Практичний коментар до статей 199-233 Розділу VII «Злочини у сфері господарської діяльності» – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 358 с.
3. Брич Л.П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі/Л.П. Брич. – Львів: юридичний факультет Львівського державного університету ім. Івана Франка, 1998. – 76 с.
4. Гуторова Н.О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України/Н.О.Гуторова. – Харків: Видавництво Національного університету внутрішніх справ, 2001. – 384 с.