# Тема 16. Ухилення від податків

**Мета** - вивчення теоретичних аспектів ухилення від сплати податків, аналіз видів податкових правопорушень, ознайомлення з видами відповідальності за порушення податкового законодавства.

**Основні питання:**

16.1. Поняття «ухилення від оподаткування» та його основні характеристики

16.2. Види та причини податкових правопорушень

16.3. Види відповідальності за порушення податкового законодавства

**Компетентності, що формуються за темою:**

*Знання*: поняття ухилення від сплати податків, їх види та причини.

*Уміння*: виокремлювати характерні риси ухилення від сплати податків, їх відмінність від уникнення податків.

*Комунікації*: формулювати проблеми в організації контрольної роботи Державної фіскальної служби з метою запобігання податковим правопорушенням.

*Автономність та відповідальність*: самостійне визначення складу податкового правопорушення та відповідальності за нього.

**Ключові терміни:** податок, податкова система, контролюючі органи, ухилення від сплати податків, уникнення податків, податкове правопорушення, відповідальність.

## 16.1. Поняття «ухилення від оподаткування» та його основні характеристики

Під ухиленням від сплати податків автори розуміють навмисні, усвідомлювані, активні дії платника податків, які націлені на зменшення сум податкових платежів в державний бюджет або державні цільові фонди, обов’язкових до сплати у відповідності до діючого законодавства, з використанням незаконних прийомів, способів та методів, орієнтовані на отримання додаткових неврахованих грошових коштів для задоволення власних потреб.

Основна ознака,яка розмежовуєподаткове планування та ухилення від сплати податків :

податкове планування засновано лише на легітимній основі, в той час як ухилення від сплати податків здійснюється за рахунок порушення платником податків податкових або кримінальних законів, тобто податкових правопорушень або податкових злочинів.

З урахуванням приведеної вище дефініції можна надати наступні характерні ознаки ухилення від сплати податків.

1) навмисні, усвідомлювані активні або пасивні діяння (бездіяння);

2) націлені на зменшення податкових зобов'язань;

3) використання незаконних прийомів та методів зменшення податкових платежів;

4) призводять до ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів значних сум грошових коштів;

5) метою таких діянь є отримання неврахованих грошових коштів задля задоволення власних потреб;

6) пов’язані з певним ризиком для фінансово-економічної діяльності;

7) діяння наносять шкоду соціально-економічному розвитку та створюють загрозу економічній безпеці держави;

8) такі діяння, у разі виявлення, призводять до настання відповідальності.

<details class="idea"open>

<summary>Історичні факти</summary>

Американський мафіозі Аль Капоне, був причетним до великої кількості злочинів, та протягом довгого часу поліції не вдавалося довести провини мафіозі і притягти його до відповідальності. Однак у липні 1931 року Капоне постав перед Федеральним судом і був засуджений до одинадцяти років тюремного ув'язнення у виправному закладі Атланти за несплату податків в розмірі 388 тисяч доларів. У 1934 році був переведений до в'язниці на острові Алькатрас

</details>

Характеристика різних способів зменшення податкових зобов’язань платника податків представлено в табл. 16.1.

Таблиця 16.1.

Характеристика способів та рушійних сил зниження податкових зобов’язань

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Позиція, що характеризується | Мінімізація | Омана | Необережність | Ухилення від сплати податків |
| 1. Причина проведення | Захист прав та законних інтересів власного майна | Неякісне законодавство або неграмотність платника податків | Недобросовісневідношення до виконання своїх обов'язків | Навмиснебажання (умисел) уникнути виконання обов’язку по сплаті податків |
| 2. Відношення до об'єкту оподаткування | Виникнення об'єкту оподаткування свідомо уникається легітимним способом | Наявності об’єкту оподаткування значення не приділяється і мало приділятися | Наявності об’єкту оподаткування значення не приділяється, хоча мало б приділятися | Наявність об'єкту оподаткування приховується в метою несплати податку |
| 3. Відношення до можливості зменшити податкову базу | Прагненнядо повного використання вичитів та пільг, які передбаченізаконодавством | Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися**,** що вичити та пільги використовуються без законних підставах | Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися**,** що вичити та пільги використовуються без законних підставах | Відсутність законних підставдля використання вичитів та пільг усвідомлюється, і тим не менш навмисно заявляє про право на вичит або пільгу з метою несплати податку |
| 4. Відношення до порядку та строкам сплати податків | Прагненнядо отримання передбачених законом відстрочок сплати податку | Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися**,** що податок не сплачено у встановленому порядку та у встановлений строк | Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися**,** що податок не сплачено у встановленому порядку та у встановлений строк | Навмисноздійснюється видимість сплати; представляються недостовірні дані з метою отримання відстрочки, здійснюються перепони до примусового стягнення недоїмки |
| 5. Юридичні наслідки | Зниження податкових витрат без наслідків | Стягнення недоїмки та пені | Стягнення недоїмки, пені та штрафу | Стягнення недоїмки, пені, штрафу, притягнення до кримінальної відповідальності |

 «Відхід від сплати податків» :

 сукупність понять уникнення (обхід) та ухилення від оподаткування.

Існує два способи уникнення податків: використання податкових пільг та податкових лазівок [18, с. 62]. У процесі ведення бізнесу, використовують надані державою можливості, шукають лазівки в діючому законодавстві, використовують пільги.

На практиці рідко відбувається просте ігнорування сплати податків до бюджету, частіше за все платники податків розробляють та використовують схеми мінімізації або ухилення від сплати податків, які розрізняються між собою законністю дій.

Податкова схема :

основна ідея конкретного методу оптимізації (мінімізації) податків; детальний опис взаємодії елементів податкової системи; наглядне графічне представлення обраного методу оптимізації (мінімізації) податків.

Податкові схеми поділяють на:

глобальні (мінімізують більшість основних податків);

середні (мінімізують один-два податки);

малі (мінімізують один податок).

Схеми поділяються на законні та незаконні (кримінальні). Законні схеми формально не виходять за межі закону, не протирічать економічному обґрунтуванню діяльності. При розробці таких схем облікова політика та раціоналізація оподаткування не націлена лише на отримання податкової вигоди. Незаконні схеми порушують норми діючого законодавства. Ознаками незаконної схеми ухилення від сплати податків є такі як: відмова від контактів із податковими органами (неявка на виклики); перевід грошових коштів з рахунків в готівку або векселі; відсутність господарської мети операції; взаємовідносини з фірмами одноднівками; придбання фіктивних, міфічних товарів, яких фактично на підприємстві немає.

Слід зазначити, що і податкове планування і ухилення від сплати податків призводить до одних і тих самих наслідків для держави, які відображаються, в першу чергу, на соціальній та економічній ситуації в країні. Для держави така поведінка платників податків обертається недонарахуванням грошових коштів в бюджети різних рівнів, що спричиняє недостатнє фінансування розходів, націлених на розвиток соціальної сфери. Таким чином, без достатнього фінансування залишаються такі життєво необхідні складові суспільного життя як: виховання дітей дошкільного віку; обов’язкова середня освіта; вища освіта; захист та охорона прав, свобод та законних інтересів особистості; охорона навколишнього середовища; екологія; медицина; підтримка малозабезпечених верств населення та людей з фізичними вадами, тяжкохворих; забезпечення гідного рівня життя пенсіонерів; соціальне страхування; підтримка безробітного населення; забезпечення дітей-сиріт; культура та багато інших. Крім того, у зв’язку з тим, що перелічені соціальні сфери недостатньо фінансуються за рахунок бюджетних коштів, за останні роки в країні різко виріс рівень корупції та неформальних відношень при вирішенні деяких питань. До того ж, ухилення від сплати податків призводить до появи таких загроз для суспільства як: загроза розвитку, національній економіці, негативний вплив на розподіл та перерозподіл ресурсів між сферами економіки та тими, хто має потребу, загроза демократичним цінностям та соціальним інститутам.

## 16.2. Види та причини податкових правопорушень

Існує доволі широка сфера діяльності злочинних угрупувань, які орієнтовані на ухилення від сплати податків та охоплюють більшу частину фінансово-господарської діяльності. Як зазначає В. Вишневський [19, с. 90], в усьому світі існує практика мінімізації оподаткування, яка не вважається злочином, не переслідується законом і не належить до злочинної діяльності. І в Україні існує багато схем, які дозволяють в межах діючого законодавства ухилятися від сплати податків.

<details class="more">

<summary>Додаткова інформація</summary>

Згідно статистичної інформації, опублікованої на офіційному сайті Генеральної прокуратури України, згідно статті 212 Кримінального кодексу України, в 2015 році органами податкової поліції зареєстровано 1665 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків. Таке число не надто відрізняється від результатів у 2014 році, воно майже не змінилось. Якщо визначати у відсотках, то кількість кримінальних проваджень у 2015 році зменшилась на 10%, та таке зменшення можна вважати «технічним», це означає, що багато платників податків скористались податковим компромісом.

Та важко сказати, що рівень ефективності досудового розслідування був високим. За 2015 рік уповноваженими на це органами було повідомлено про підозру тільки в 142 кримінальних провадженнях, а це число становить тільки 5,5% від їх загальної кількості. Закрито ж було 1025 кримінальних проваджень.

Згідно зі звітами судів першої інстанції, загалом у 2015 році було прийнято 64 вироки у провадженнях щодо умисного ухилення від сплати податків. Якщо враховувати, що 15 з них – із затвердженням угоди про визнання винуватості, то можна підсумувати, що майже 25% кримінальних проваджень затверджено угоди про визнання винуватості, що не може не привертати уваги платників податків у зв’язку з таким негативним розвитком розгляду спорів про скасування податкових повідомлень-рішень. Отже, частка прийнятих судами вироків по відношенню до загальної кількості кримінальних проваджень у органах досудового розслідування складає 2,4%, а частка виправдувальних вироків – 0,4%. Це свідчить про вкрай неефективну роботу органів досудового розслідування.

Незважаючи на досить низький рівень ефективності досудового розслідування, протягом 2015 року Державна фіскальна служба України здійснювала контрольно-перевірочні заходи з питань, пов’язаних з правильністю утримання і перерахування до бюджетів податку на доходи фізичних осіб.

Результатом цих перевірок стало:

1. виявлення біля 4000 фізичних та юридичних осіб, які порушували законодавство при виплаті заробітної плати працівникам;
2. до бюджету було пораховано близько 627 млн. грн.. цього податку;
3. до державної реєстрації залучили близько 41000 громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без реєстрації.

У 2016 році робота підрозділів податкової міліції була спрямована на залученні коштів із тіньового обігу та надходженні їх до бюджетів, виявлення та припинення порушень чинного законодавства при здійсненні суб’єктами ЗЕД ризикових експортно-імпортних операцій, виявленні кримінальних правопорушень у митній та податковій сферах, відпрацювання платників, задіяних у міжрегіональних схемах ухилення від оподаткування.

За матеріалами оперативних підрозділів виявлено ознаки злочинів та розпочато 192 кримінальних провадження за виявленими фактами незаконно заявлених до відшкодування майже 2 млрд. грн.. та незаконно відшкодованих з бюджету 104,8 млн. грн. ПДВ. Розпочато досудові розслідування за виявленими фактами ухилення від сплати ПДВ на суму 8,3 млрд. грн. По даній категорії кримінальних проваджень забезпечено відшкодування завданих державі збитків на суму 386,2 млн. грн. ПДВ[8].

Тобто, кількість вироків, ухвалених за результатами розгляду у 2016 році кримінальних проваджень по суті, крім випадків затвердження угод про визнання винуватості, становить 41 вирок. З них 22 – ухвалено у першому півріччі 2016 року, а останні 18 – у другому півріччі. Якщо порівнювати з 2015 роком, то загальна кількість вироків зменшилась майже на 20%, але це швидше наслідок загального зменшення кількості кримінальних проваджень. Кількість обвинувальних вироків зменшилась на 42%, а кількість виправдувальних збільшилась майже на 36%. У такому співвідношенні можемо побачити як позитивну, так і негативну складову: як позитивне зрушення щодо об’єктивності розслідування кримінальних проваджень у судах або ж як погіршення ефективності та якості досудового розслідування.

Виходячи з аналізу вироків, робимо висновок, що аналогічно попереднім періодам лідерство зберігають обвинувачення, які стосуються так званих «безтоварних» операцій.

Так, за даними офіційної статистики, яка розміщена на сайті Генеральної прокуратури України, у 2016 році всього було зареєстровано 1098 кримінальних правопорушень у вигляді ухилення від сплати податків.

Як бачимо, частка прийнятих судами вироків у 2016 році в порівнянні з 2015 роком майже не змінилась (4,8% у 2016 році та 3,9% у 2015 році відповідно). Як і минулого року, робота органів досудового слідства залишається неефективною.

Також варто зазначити, що в рамках операції «Акциз-2016» були вилучені підакцизні товари на загальну суму 825,7 млн. грн., з яких:

спирту на суму 131,6 млн. грн.;

алкогольних напоїв – 107,4 млн. грн.; тютюнових виробів – 155,8 млн. грн.;

Також було припинено діяльність 168 незаконних виробництв підакцизних товарів, і було розпочато 24 кримінальні провадження відносно підприємств-виробників підакцизних товарів.

Щодо 2017 року, то за даними статистики, розміщеної на офіційному сайті Генеральної прокуратури України всього було зареєстровано 302 кримінальних правопорушення щодо ухилення від сплати податків. Порівняно з 2016 роком, в якому їх було зареєстровано набагато більше, можна зробити висновок, що кількість кримінальних проваджень у першому кварталі 2017 року зменшилась аж на 47%. Але разом з відсотком зареєстрованих кримінальних проваджень впала і кількість закритих проваджень. В 2017 році було закрито 7, тоді як в тому ж самому періоді 2016 року було закрито 27 проваджень.

По результатам досудового розслідування ситуація не змінилась – ефективність на низькому рівні.

Щодо судового розгляду кримінальних проваджень, то протягом першого півріччя 2017 року судами було ухвалено 32 вироки у провадженнях щодо умисного ухилення від сплати податків, проте зареєстровано було 557 таких проваджень.

Як бачимо, половина кримінальних проваджень за І півріччя 2017 року судом по суті не розглядалась, оскільки були затверджені угоди про визнання винуватості. Розмір ухилення за всіма кримінальним провадженнями в сукупності склав 4 154 996 000 грн., при цьому сума за вироками про затвердження винуватості склала 4 137 175 000 грн. Порівнюючи із загальним розміром ухилення за вироками, можна зробити висновок, що 99,6% ухилень від сплати податків навіть не перевіряються судами.

Варто особливу увагу звернути на низку кримінальних проваджень у першому кварталі 2017 року, які стосувались схеми ухилення від сплати акцизного податку, яка використовувалась групою підприємств газового сектору та прийнято ряд обвинувальних вироків (рис. 16.5). Загалом у схемі ухилення від сплати акцизного податку було задіяно близько 400 юридичних осіб. Проаналізувавши інформацію по трьох вироках, яка стосується директорів таких підприємств, що розслідування за таким ухиленням не є ефектним з точки зору забезпечення надходжень до бюджету, оскільки загальна сума ухилення від сплати податків склала біля 137 млн. грн. При цьому, загальна сума штрафів скала всього лише 0,5% від суми ухилення, тобто 714 тис. грн.

</details>

Слід зазначити, що ухилення від сплати податків може здійснюватися такими методами [23, с. 10-12]:

1) нелегальна діяльність з виробництва товарів та надання послуг, або іншими словами "тіньова економіка";

передбачає повну несплату всіх податків і зборів і може провадитись у таких формах: заняття підприємницькою діяльністю без відповідної державної реєстрації, імітація зупинення діяльності підприємства, здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню без відповідної ліцензії, нелегальне виробництво товарів і надання послуг у межах легальної діяльності та ін.;

2) приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності;

Передбачає неподання податкових декларацій, або подання їх з перекручуванням; приховування виручки; заниження сум фактично виплаченої заробітної плати; завищення валових витрат тощо;

3) фальсифікація обліку;

передбачає ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства, наприклад, відображення підприємцем своїх особистих витрат як загальних витрат підприємства; невідображення у податковому обліку деяких операцій, наприклад, товари продаються фактично, але продовжують обліковуватись на складах продавця і навпаки;

4) маскування дійсних ситуацій іншими фіктивними юридичними ситуаціями;

може здійснюватись шляхом створення фіктивних фірм; оформлення операцій з продажу як дарунок; оформлення оплати праці як участі у прибутках або відносин позики тощо;

5) неумисні правопорушення і помилки, які виникають внаслідок складності чинного законодавства, частої зміни податкових норм, необізнаності платників з причини недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами і т.ін.

<details class="idea">

<summary>Цікаво знати</summary>

Зірки футболу, що отримують високі гонорари досить часто стикаються зі звинуваченнями в ухилянні від сплати податків. Так, у 2016 р. року суд Барселони засудив аргентинця Ліонеля Мессі до 21 місяця умовно. Гравець з 2007 до 2009 року не сплатив 4 млн євро податків з рекламних контрактів. Для оптимізації батько футболіста, який є його агентом, створив офшорні компанії у Белізі та Уругваї.

Форвард мадридського "Реала" та збірної Португалії Кріштіану Роналду у 2018 р. був також засуджений на два роки ув’язнення (умовно) через несплату податків. Податкова Іспанії виявила, що форвард з 2011 до 2014 року не сплатив до казни 14,8 мільйона євро. Португалець використовував офшорні компанії, щоб приховувати доходи від іміджевих прав

</details>

В наукових колах досі не має єдиного підходу до визначення причин ухилення від сплати податків. Проаналізувавши роботи науковців [28, 37, 38] та спеціалістів з питань безпеки та правоохорони [86, 149] можна виділити такі групи причин, що породжують це явище: економічні, політичні, технічні, правові, морально-психологічні. В свою чергу, в кожній групі налічується від двох до восьми причин. Узагальнена класифікація перелічених причин ухилення від сплати податків приведена на рис. 16.1.

Причини ухилення від сплати податків

Технічні причини

Політичні причини

Економічні причини

Морально-психологічні причини

Правові причини

Рис. 16.1. **Причини ухилення від сплати податків**

<details class="example">

<summary>Приклад</summary>

В Україні великі підприємства для ухилення від оподаткування найчастіше використовують офшори. За розрахунками міжнародної організації Global Financial Integrity, протягом 2006-2017 років з України без сплати податків було виведено близько 116 млрд дол, що становить в середньому 9,4% від ВВП щорічно.

</details>

Табл. 16.2

**Причини ухилення від сплати податків**

|  |  |
| --- | --- |
| Причини | Характеристика |
| Економічні  | * погіршення фінансового становища бізнесу та населення;
* причини породжені загальною економічною кон’юнктурою;
* відсутність легальної можливості забезпечення конкурентоспроможності;
* розбалансованість банківської системи, криза платежів, інфляційні процеси, дефіцит бюджету;
* причини економічного характеру пов’язані з податковою політикою, що проводиться та особливостями податкової системи
 |
| Політичні | причини пов’язані з регулюючою функцією податків, коли з їх допомогою держава проводить соціальну чи економічну політику:* лобіювання інтересів окремих груп платників податків
 |
| Технічні  | * недосконалість форм та методів податкового контролю [149]
* недостатня підготовленість керівників та бухгалтерів підприємств [86]
* недосконалість юридичної техніки податкового законодавства [28, с. 11]
* недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників органів контролю у сфері оподаткування [38, с. 258]
* складність та суперечливість податкового законодавства [38, с. 258]
* брак досвіду боротьби с податковими правопорушеннями законодавства [38, с. 258]
* недостатня захищеність працівників органів контролю при виконанні ними службових обов’язків [38, с. 258]
* недоліки взаємодії між органами податкового контролю, податковою міліцією, іншими органами контролю та правоохоронними органами та неузгодженість між діями органів, що проводять попереднє слідство, та судами [149].
 |
| Правові | * недосконалість норм податкового законодавства, окремих податкових механізмів [149];
* недостатній розвиток міжнародної співпраці в справах боротьби з податковою злочинністю [86]
 |
| Морально-психологічні | * негативне відношення до існуючої податкової системи [37, с. 817]
* несприймання платниками податків законодавства у сфері оподаткування [38, с. 258]
* низький рівень правової культури населення [37, с. 817]
* могутній власницький інстинкт [38, с. 258]
* корислива мотивація [37, с. 817]
* відсутність моральної відповідальності за ухилення від оподаткування [37, с. 817].
 |

Отже, слід виділити наступні причини, які мають під собою соціальне або соціально-економічне походження, та умовно розділити їх на дві групи: об’єктивні (економічні та правові), які не залежать від особистості платника податків та його бажань, а зумовлені зовнішнім середовищем та суб’єктивні, які відображають ставлення особи до обов’язку сплати податків та зборів і корисливу мету. Суб’єктивні причини в свою чергу можна поділити на: матеріальні (зумовлені виключно бажанням легкої наживи та збагачення, але не завжди для власних інтересів) та ідеологічні (несприйняття влади, що проводить податкову політику та загальна необізнаність).

Табл. 16.3

|  |  |
| --- | --- |
| Причина | Сутність |
| ***Об’єктивні економічні*** |
| занепад фінансового становища бізнесу та населення під час економічної кризи | призводить до загального зниження рівня життя деяких груп соціуму нижче межі виживаності |
| обумовлені функціями податків | Зазвичай регулююча функція податків проявляється в тому, що з їх допомогою держава проводить соціальну чи економічну політику. Особи, які незадоволені політичною ситуацією в країні шляхом невиконання положень податкового законодавства виявляють певне протистояння діючій владі. Рівень податкової дисципліни залежить від загальної політичної ситуації в країні |
| захист та просування фінансових інтересів окремих підприємств ‑ платників податків | В тому випадку коли платники податків помічають та розуміють факт лобіювання (вплив зацікавлених груп на прийняття рішень владними структурами) владою інтересів окремих платників без видимих на те економічних та соціальних причин, у них виникає бажання захистити інтереси свої та своїх працівників, які залишились без захисту лобістів |
| ***Об’єктивні правові*** |
| пов’язані з податковою політикою | проводиться та особливостями податкової системи. Рівень витрат та потреб збільшується, а коштів на реалізацію певних планів та програм не вистачає, тому держава вимушена збільшувати рівень оподаткування. Результатом таких дій є зростання податкового навантаження для бізнесу та населення |
| пов’язані з недосконалістю норм законодавчих актів | Податкова система України хоча і регулюється єдиним Законом – ПКУ, але він часто суперечить іншим основним законам держави. |
| відсутність позитивного досвіду боротьби з ухиленням від сплати податків та порушеннями податкового законодавства | Це пов’язано з тим, що вітчизняна податкова система націлена, перш за все, на посилення фіскальної функції, а не на створення таких умов, коли платникам податків не треба було б вигадувати різноманітні схеми ухилення від їх сплати. А боротьба з порушеннями податкового законодавства обмежується лише покаранням |
| недостатній рівень освіти посадових осіб контролюючих органів та працівників підприємства | Нажаль в Україні небагато ВНЗ, які готують кваліфікованих спеціалістів у сфері оподаткування. В органах ДФС частиш за все працюють бухгалтери, фінансисти та юристи, тож виникає ситуація, що юрист не розуміє економічних розрахунків, а бухгалтер або фінансист погано розуміють та трактують законодавчі акти |
| ***Суб’єктивні ідеологічні*** |
| негативне сприйняття діючої податкової системи та законодавства у сфері оподаткування в цілому | Це зумовлено тим, що податкові органи асоціюються у платників податків з ворогами, які вилучають частину їх прибутку |
| відсутність правової культури та освіченості у населення | Податкова система держави ще молода, недостатньо розвинена, бракує кваліфікованих спеціалістів. Багато платників податків сприймають податки лише як вилучений у них дохід і не розуміють з якою метою вони їх сплачують |
| неможливість оцінки та нарахування моральної шкоди у разі виявлення та винесення вироку суду щодо ухилення від сплати податків | Діючим законодавством передбачено тільки фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення в сфері оподаткування. Причому, за несвоєчасну сплату податків або ведення господарської діяльності з незначними порушеннями, передбачена лише фінансова та адміністративна відповідальність. А нормами ККУ передбачено покарання саме за ухилення від сплати податків, яке призвело до ненадходження до бюджету країни грошових коштів, яке полягає в стягненні штрафних санкцій та, в деяких випадках, конфіскації майна та забороні обіймати певні посади. Отже, в жодному законодавчому акті не передбачена моральна відповідальність за скоєння правопорушення або злочину у сфері господарської діяльності |
| ***Суб’єктивні матеріальні*** |
| корислива мотивація | Даний фактор відіграє не останню роль у разі прийняття рішення щодо порушення податкового законодавства. Однак, не всі такі дії мають особисту мотивацію. Кошти, приховані від оподаткування, доволі часто використовують на розвинення бізнесу, нестандартне вирішення проблемних ситуацій, хабарі, виплату заробітної плати, премій сумлінним робітникам, допомогу працівникам, які потрапили у скрутне становище та інше |
| корисливі цілі особистості | Платник податків переслідує лише свої корисливі цілі. Особистість податкового злочинця вирізняється низкою особливостей. Наприклад, високий рівень освіти, кмітливість, активність та ініціативність в вирішенні певних питань, пов’язаних із порушенням законодавства. Такий платник податків орієнтується лише на себе, демонструє зневагу до соціальних, суспільних, правових, моральних, політичних, релігійних, етичних та естетичних норм, які створені не ним самим. Маючи суб’єктивну систему морально-правових цінностей, людина або взагалі не сприймає злочин як щось протиправне, або вважає можливість скоєння злочину своїм правом, а заборону його (відповідальність за скоєння злочину) – посяганням на свою свободу |

## 16.3. Види відповідальності за порушення податкового законодавства

Юридична відповідальність :

міра покарання, яка носить, як правило, публічний характер. Вона здійснюється або може здійснюватись від імені держави шляхом державного примусу.

Аналіз діючого законодавства у зазначеній сфері соціальних відносин, надає змогу визначити наступні види юридичної відповідальності в галузі оподаткування.

### Кримінальна відповідальність.

Вона регулюється ст. 212 ККУ [50] (Кримінальним кодексом України). Причому в статті розглянуті різні міри покарання в залежності від суми податків, зборів інших обов’язкових платежів які не надійшли в бюджети або державні цільові фонди.

Так, ч. 1 ст. 212 ККУ передбачено покарання за ухилення від сплати податків яке призвело до фактичного ненадходження коштів у значних розмірах до бюджету або державних цільових фондів, у вигляді штрафу від 300 до 500 НМДГ (мається на увазі 17 грн.) або позбавленням права займати відповідні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Під значним розміром коштів розуміються суми податків які в 1000 та більше разів перевищують встановлений НМДГ (мається на увазі НМДГ, що дорівнює ПСП, встановленої на 1 січня поточного року). При цьому не враховуються фінансові санкції та пеня, які нараховані податковими органами у відповідності до діючого законодавства. Крім того, не має різниці ухилення від сплати було по окремому виду податків або сумою різних податків, зборів та інших обов’язкових платежів. Важливим є й визначення суми несплачених податків за різні періоди, вона розраховується з необхідним урахуванням саме того НМДГ (ПСП) який діяв в кожен з таких періодів.

За ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів скоєні за попередньою змовою групою осіб або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у великих розмірах, згідно з ч. 2 ст. 212 ККУ, карається штрафом від 500 до 2000 НМДГ (17 грн.), або виправними роботами на строк до 2 років, або обмеженням волі на строк до 5 років, або позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю строком до 5 років. Під великим розміром розуміється сума грошових коштів яка в 3000 та більше разів перевищує встановлений НМДГ (ПСП). Крім того, ці діяння скоєні за попередньою змовою групою осіб є кваліфікуючою ознакою злочину. Покарання у вигляді випраних робіт відбувається за місцем роботи засудженого, з його заробітної платні утримується сума в дохід держави, яка встановлена вироком суду, в межах від 10 до 20 %. Покарання у вигляді обмеження волі полягає в утриманні особи в карно-виправних установах відкритого типу без ізоляції від суспільства в умовах здійснення за нею нагляду з обов’язковим притягненням засудженого до праці.

Ухилення від сплати податків скоєне особою, яка раніше вже була судима за такий злочин або якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, карається позбавленням волі від 5 до 10 років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю строком до 3 років с конфіскацією майна. Під особливо великими розмірами слід розуміти суму грошових коштів яка в 5000 та більше разів перевищує встановлений НМДГ (ПСП). Попередня судимість особи за ухилення від сплати податків вважається особо кваліфікуючою ознакою даного злочину. Покарання у вигляді позбавлення волі полягає в ізоляції засудженого й утриманні його в карно-виправних установах. Засуджений обмежується в праві вільного пересування й використанні свого часу, виборі місця проживання, місця та часу роботи, в праві на відпочинок, освіту та інше.

Злочин вважається закінченим з моменту фактичного ненадходження в бюджети або державні цільові фонди коштів в значних, великих або особливо великих розмірах, які повинні були бути сплачені в строки та обсязі, передбачених податковим законодавством.

Однак, кримінальна відповідальність передбачається лише в тих випадках, коли доведено умисність діянь правопорушника та сума коштів, які не надійшли до бюджету або державні цільові фонди, в результаті таких дій, перевищує 1000 НМДГ (ПСП). А в інших випадках дії, які призвели до подібних наслідків, але без зазначених критеріїв вважаються не злочином, а правопорушенням податкового законодавства та тягнуть за собою застосування штрафних санкцій. Тобто, може застосовуватись адміністративна та фінансова відповідальність.

### Адміністративна відповідальність.

Адміністративна відповідальність полягає в накладанні штрафів на фізичних осіб, які порушили податкове законодавство, бухгалтерів та керівників підприємств (табл. 16.2). Даний вид відповідальності наступає у відповідності до статей 164, 1641, 1642, 1651, 1653, 1654, 1655 КУпАП [45].

### Фінансова відповідальність.

Фінансова відповідальність платників податків за податкові правопорушення регулюється главою 11 ПКУ [3] та полягає в накладанні штрафів та/або пені. Згідно ПКУ фінансова відповідальність розповсюджується на платників податків та податкових агентів та/або їх посадових осіб. У тому разі, якщо платник податків вчинив два і більше податкових порушень, згідно ст. 115, відповідальність (у даному випадку штрафи) застосовуються за кожне таке разове та триваюче правопорушення окремо.

Враховуючі те, що податкові правопорушення здійснюються платниками податків все частіше, зрозуміла необхідність проведення податкової політики щодо попередження ухилення від сплати податків під якою розуміється діяльність держави, яка створює органи державного контролю з висококваліфікованих робітників, які теоретичними та практичними знаннями регулюють, контролюють сплату податків до бюджету, сукупність податків, зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, їх законодавчо закріплені види, розмір і коло осіб для сплати.

Тому, для держави гостро постає питання не покарання злочинця, а створення таких умов, які унеможливлювали б або хоча б стримували темп розвитку ухилення від сплати податків. Держава використовує міри попередження ухилення від сплати податків, які дозволяють якось блокувати процес ухилення від сплати податків, а також обмежувати сферу застосування податкового планування.

Таблиця 16.4

**Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства у відповідності до КУпАП [45]**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| стаття | Зміст статті | Санкції |
| 164 | Порушення порядку зайняття підприємницькою діяльністю та зайняття підприємницькою та господарською діяльністю без державної реєстрації або отримання лізенції, у разі якщо це передбачено законодавством | Наладення штрафу від 10 до 100 НМДГ з конфіскацією виробленої продукції, знарядь виробництва і сировинм або без такої |
| 1641 | Ухилення від подання декларації про доходи (при зайнятті індивідуальною трудовою діяльністю, отриманні інших доходів, які повинні оподатковуватися згідно діючого законодавства) | Попередження або штраф від 6 до 8 НМДГ |
| 1642 | Порушення законодавства з фінансових питань (приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат, відсутність отсутствие бухгалтерського обліку, вненсення неправдивих даних до фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інветнаризації грошових коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, перешкоджання працівникам державної контрольно-ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок | Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правопорушення протягом року – штраф від 10 до 20 НМДГ |
| 1651 | Ухилення від реєстрації в органах Пенсійногоо фонду України платників обовєязкових страхових внесків та порушення порядку обчислення і сплати внесків на пенсійне страхування | Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правпорушення протягом року від 10 до 20 НМДГ |
| 1653 | Порушення строку реєстрації як платника страхових внесків до Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків | Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правпорушення протягом року від 10 до 20 НМДГ |
| 1654 | Порушення законодавства про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності | Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правпорушення протягом року від 10 до 20 НМДГ |
| 1655 | Ухилення від реєстрації як платника страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків, а також порушення порядку використання страхових коштів  | Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правпорушення протягом року від 10 до 20 НМДГ |

Література [18, 19, 23, 28, 37, 38, 50, 45, 87, 62, 64, 77, 86, 146, 149]