

УДК 343.3/7

DOI 10.33244/2521-1196.14.2019.146-154

Л. М. Лихошерст,  
Ірпінський державний  
коледж економіки та права,  
ORCID ID 0000-0001-6054-3697

## ДО ПИТАННЯ ПРО КРИМІНАЛЬНУ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

*У статті наведено дослідження суспільно-небезпечного діяння, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України, та аналіз впливу основних способів ухилення від сплати податків на державну економіку в цілому. Акцентовано увагу на особливостях складу цього злочину та конкретизовано сутність корисливого мотиву.*

**Ключові слова:** ухилення від сплати податків, кримінальна відповідальність, державна економіка.

**Л. М. Лыхошерст. К вопросу об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов**

*В статье наведено исследование общественно-опасного деяния, предусмотренного статьей 212 Уголовного кодекса Украины, и анализ влияния основных способов уклонения от уплаты налогов на государственную экономику в целом. Акцентировано внимание на особенностях состава данного преступления и конкретизировано сущность корыстного мотива.*

**Ключевые слова:** уклонение от уплаты налогов, уголовная ответственность, государственная экономика.

**Мета статті** полягає у висвітленні основних способів ухилення від сплати податків на державну економіку в цілому.

**Постановка проблеми.** Проблема ухилення від сплати податків існує майже в усіх країнах з ринковою економікою. Надмірне податкове навантаження, складність та суперечливість податкового законодавства зазвичай стає причиною застосування санкцій фіскальними органами, а іноді навіть кримінального переслідування платників податків. В українських реаліях ці питання стоять особливо гостро, адже значний податковий тиск змушує бізнес шукати шляхи до мінімізації оподаткування та використовувати прогалини в податковому законодавстві. Суспільно-небезпечне діяння, передбачене статтею 212 Кримінального кодексу України, призводить до ряду негативних тенденцій у різних галузях життєдіяльності суспільства: зменшення надходжень до державного бюджету, недофінансування соціальної сфери й інших суспільних потреб, що спричиняє введення нових податкових платежів, збільшення ставок уже діючих, а також зростання рівня корупції та злочинності, порушення норм здорової конкуренції тощо. Тому ця проблема є актуальною й нагальною для багатьох країн і потребує постійного контролю, дослідження та дієвого вирішення.

**Аналіз останніх публікацій.** Результати ґрунтовного дослідження злочинів у сфері економіки «Економічна злочинність: загальносвітові загрози для бізнесу», яке 2014 р. провела європейська аналітико-статистична компанія PWC, дають змогу стверджувати, що, порівняно з 2011 р., на 37 % частіше підприємці стають жертвами економічної злочинності, у тому числі пов'язаної з несплатою податків. Більшість опитаних керівників великих підприємств, установ та організацій повідомили, що стурбовані питаннями отримання незаконної винагороди й корупційних дій, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Зважаючи на те, що респондентами цього дослідження 2014 р. були 5,1 тис. представників із понад 95 країн світу, а більше половини (54 %) з них були співробітниками організацій, у яких працювали понад тисячу співробітників, а також більше однієї третини (35 %) опитаних були представниками міждержавних корпорацій, то рівень проблеми висвітлено досить показово [1]. Проблема злочинів у сфері господарської діяльності, зокрема оподаткування, у різні періоди розглядали такі автори, як П. П. Андрушко, В. І. Борисов, Л. П. Брич, Б. В. Волженкін, Н. О. Гуторова, О. О. Дудоров, О. Г. Кальман, М. Й. Коржанський, Я. М. Кураш, П. С. Матишевський, М. І. Мельник, В. О. Навроцький, О. І. Перепелиця, В. М. Попович, В. В. Сташис, Є. Л. Стрельцов, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк та ін. Водночас соціальні та політичні виклики останніх років змушують більш детально звернутися до питання несплати податків як до фактора, що дестабілізує економіку, а також діяння, за яке можна застосовувати не лише кримінально-правові заходи. Дослідження, яке 2014 р. провела компанія PWC, свідчить, що економічна злочинність залишається ключовим фактором, який впливає на існування кожного сегмента світової бізнес-спільноти. Так, 37 % респондентів повідомили, що їхня організація суттєво потерпає від економічної злочинності. Злочини у сфері господарської діяльності мають багато різновидів, кожен зі своїми технологіями та наслідками.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Правовий зв'язок платника податку та держави відіграє визначальну роль у контексті формування національної економіки. Загальновідомо, що податковий обов'язок передбачений конституційними положеннями і перебуває під особливим контролем держави. Як стверджує Н. Хатнюк, податковий обов'язок платника податків являє собою доволі складну правову категорію, адже його виконання обумовлюється значною кількістю приписів процесуального характеру. Динаміка податкових правових відносин створюється завдяки тісному правовому взаємозв'язку платників податків та держави і спонукає до активного пошуку новітніх наукових підходів та механізмів для всебічної реалізації суб'єктивних прав та обов'язків учасників податкових правових відносин [2].

Цільове призначення податку передбачає наповнення бюджету грошовими коштами з метою забезпечення здійснення державою її основних функцій. Законодавець передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків та визначає це діяння як суспільно небезпечне. Відтак питання сплати податків на сьогодні є особливо актуальним, оскільки прикладні проблеми злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України), обґрунтовуються значною поширеністю та динамічністю використання різних способів його вчинення.

Особливості складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, слугували предметом дослідження для наукових робіт П. П. Андрушка, Л. П. Брич, В. М. Вересова, П. Т. Геги, Д. І. Голосніченка, А. Є. Гутника, О. О. Дудорова, Я. М. Кураш, В. Р. Мойсика, В. В. Молодика, В. М. Поповича, Г. О. Усаго та інших.

Причини та форми ухилення від сплати податків досліджують як юристи, так і економісти. Серед вітчизняних учених потрібно зазначити праці І. Вільцанюка, П. Чирухіна, В. Лисенка, О. Задорожного, К. Матвійчука, І. Мініна, І. Редька, О. Шарікової та ін.

Тему ухилення від оподаткування досліджували такі науковці, як О. Барановський, В. Бородюк, В. Вишневський, О. Воронкова, О. Задорожний, Т. Кірсанова, Ю. Козак, В. Попович та Т. Сидоренко.

Ухилення від сплати податків є одним з найбільш поширених видів економічних злочинів. Економічна злочинність як сукупність різних видів навмисних посягань на економічні відносини, що охороняються державою, є негативним соціальним явищем, яке живить тіньову економіку та суттєво впливає на рівень економічної безпеки держави.

Як зазначає Ю. Якимчук, ухилення від оподаткування породжує розвиток багатьох проблем економічного і соціального характеру: зростає корупція і підвищується рівень злочинності, збільшується відтік капіталу за кордон, порушуються правила чесної конкуренції, недостатньо фінансується суспільний сектор економіки, не отримуються необхідні суми коштів для потреб держави, що, в свою чергу, викликає збільшення кількості податків та зростання ставок оподаткування [3]. За оцінками дослідників, в Україні 40–50 % валового внутрішнього продукту не оподатковується, тобто входить у тіньовий сектор економіки, що набагато перевищує відповідний показник у європейських державах. Дійсно, рівень національної свідомості істотно занепадає з різних причин, серед яких найбільш поширеними є недовіра громадянського суспільства до влади та велике податкове навантаження на підприємства, що негативно впливає на їхню діяльність. За словами Ю. Якимчук, збільшення такого навантаження повинне, відповідно, підвищувати якість надання суспільних послуг, тобто держава повинна хоч якось мотивувати суб'єктів господарювання до сплати податків. Також важливим моментом є те, що податки формують собівартість продукції, що, відповідно, впливає на конкурентоспроможність суб'єкта господарювання. Не сплачуючи відповідні суми податків, суб'єкти господарювання «заощаджують» їх і мають змогу використовувати на свої потреби й отримувати переваги над конкурентами. Тобто підприємства вбачають у цих коштах додаткове джерело фінансування діяльності чи підвищення її рентабельності [3].

У роботі «Основні способи ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів» О. Харчук зазначає, що керівники та засновники комерційних структур використовують багато способів ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів. Інколи під час створення підприємства у статутних документах зазначають такі види діяльності, як вирощування і реалізація сільськогосподарської продукції, ремонтно-будівельні й інші роботи з благоустрою та ін. Проте фактично вказана фінансово-господарська діяльність не здійснюється, а підприємство використовують для ухилення від сплати податків. Також автор стверджує, що спосіб злочину як елемент криміналістичної характеристики являє собою систему дій суб'єкта, об'єднану єдністю задуму та мети (конкретного бажаного результату) [3]. Вважаємо за потрібне детально розглянути склад злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у найбільш загальному вигляді може бути визначено як сукупність дій осіб (фізичних чи юридичних), які є чи не є суб'єктами підприємницької діяльності, спрямованих на навмисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом порушення норм чинного податкового законодавства [7, с. 16].

Першим елементом складу злочину є його об'єкт, який вказує на ті суспільні відносини, які охороняються кримінальним законодавством. В. Олійниченко вважає, що оскільки злочини у сфері господарської діяльності є неоднорідними, в цій групі злочинів доречним буде виділення видового об'єкта. Таким об'єктом для злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є система оподаткування [5, с. 221].

Безпосереднім об'єктом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), як випливає з аналізу диспозиції ст. 212 КК України, є суспільні відносини, які складаються у сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування, тобто ті суспільні відносини, які виникають між державою і суб'єктами оподаткування на підставі податкових норм, що регулюють установа, зміну та скасування внесків до бюджетів і державних цільових фондів.

Наступним елементом кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є предмет цього злочину. Він є невід'ємною частиною складу розглядуваного злочину, адже для настання кримінальної відповідальності, як було зазначено в Постанові Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», особа має вчинити ухилення не від будь-яких платежів (комунальних, кредитних тощо), а саме від податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку [6]. У пункті 2 вищезгаданої Постанови звертається увага на те, що відповідальність за ст. 212 КК України може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, коли:

- несплачені податки, збори (обов'язкові платежі) входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку;
- об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом;
- платник податку, збору (обов'язкового платежу) визначений як такий відповідним законом;
- механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їхні ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [6].

Відтак предметом злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначені платежі мають входити до системи оподаткування і бути введеними в установленому законом порядку, причому об'єкт оподаткування, суб'єктивний обов'язок платника зі сплати податку та механізм справляння мають бути чітко регламентовані податковим законодавством, адже одним з найбільш поширених факторів, які впливають на дії платників щодо порушення податкового законодавства, є нестабільність і незрозумілість податкового законодавства та умов оподаткування, а також наявність прогалин у законодавстві.

Об'єктивний бік злочину, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується наявністю трьох обов'язкових ознак: 1) діянням, яке полягає в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); 2) наслідками у виді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах; 3) причинним зв'язком між зазначеним діянням і наслідками.

Науковий висновок ст. 212 КК України, автором якого є експерт А. С. Нерсесян, передбачає, що моментом закінчення злочину є настання суспільно небезпечних наслідків,

а саме фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених податковим законодавством, тобто з наступного дня після закінчення строку, до якого мав бути сплачений податок, збір (обов'язковий платіж), що підлягає сплаті. Якщо закон пов'язує строк сплати з виконанням певної дії, то злочин вважається закінченим з моменту фактичного ухилення від сплати.

В юридичній літературі існують різні підходи до визначення критеріїв класифікації способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Зокрема, М. Л. Купчанко вважає, що найбільш обґрунтованим є розподіл злочинних способів за видом податку, від сплати якого здійснюється ухилення, а саме: способи ухилення від усіх видів податків (несвоєчасне подання податкових декларацій та розрахунків за ними; навмисне відображення операцій пізніше звітного періоду; декларування одного виду діяльності з паралельним зайняттям іншим; подання до податкової адміністрації відомостей про тимчасове припинення або неведення господарської діяльності та ін.); спеціальні способи ухилення від окремих видів податків: ПДВ – завищення витрат на собівартість реалізації товарів, робіт, послуг; невиключення до обсягу оподаткованого прибутку коштів, одержаних від проведення позареалізаційних операцій (кредит); фальсифікація даних (документів) про виконання науково-дослідних робіт, дослідно-конструкторських робіт, проектно-дослідних робіт; акцизний збір – продаж горілочних та тютюнових виробів без марок акцизного збору та ін. [8, с. 149].

Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є спеціальним, адже поряд із загальними ознаками він має ще спеціальну ознаку, а саме обов'язок зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), за порушення якого особа і може бути притягнена до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України.

Як зазначає А. М. Кустов, важливою є вказівка на обов'язкову сукупність знань у винного виходячи зі сфери його діяльності, включаючи злочинну сферу [9, с. 17].

Найбільш загальними ознаками, які характеризують особу, що вчиняє ухилення від сплати податків, є:

- високий рівень освіти, соціального статусу, матеріального достатку;
- наявність розгалужених зв'язків у різних сферах суспільного життя та підприємницької діяльності (органи влади й управління тощо) та злочинному світі;
- стійка життєва позиція щодо отримання доходу з використанням протизаконних методів;
- розподіл ролевих функцій;
- чіткі знання особливостей підприємницької діяльності, які можуть бути використані у механізмі вчинення злочинних діянь (технологічні процеси, списання сировини, заниження обсягів виготовлення продукції);
- знання особливостей діяльності слідчих та оперативних підрозділів [10, с. 70; 14, с. 752].

Суб'єктивний бік цього складу злочину характеризується виною у виді прямого умислу, за якого винна особа усвідомлює суспільну небезпечність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачає його наслідки у виді ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів і передбачає неминучість їхнього настання.

Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть свідчити, наприклад, неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного)

обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи ДФС; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо [6].

Здебільшого, вчиняючи кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, особа керується корисливим мотивом. Суспільно небезпечні наслідки цього злочину мають грошово-матеріальний характер, а факт того, що держава недоодрержує певну суму коштів, кореспондує тому факту, що ці кошти залишаються або безпосередньо в особи, яка вчиняє таке ухилення, або в особи, в інтересах якої вчинені такі дії [3]. Вважаємо за необхідне детально дослідити аспект корисливого мотиву, оскільки останній відіграє важливу роль у формуванні злочинного умислу особи.

Незважаючи на поширеність корисливої мотивації, наукове визначення корисливого мотиву не розроблено. Як зазначає М. Максимов, потреби теорії та практики боротьби зі злочинністю обумовлюють доцільність виокремлення поняття корисливої злочинності у вузькому значенні. Критерієм для цього, на його думку, може бути поєднання ознак корисливої мотивації й економічної сфери як найтиповішої соціальної цінності, на яку посягають корисливі злочини. Вважаємо, що корисливий мотив ухилення від сплати податків як прагнення, спонукання особи до незаконного збагачення (як свого, так і третіх осіб) за рахунок вчинення протиправних дій щодо держави є особливо значною ознакою в контексті призначення кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України. Необхідно враховувати той факт, що будучи скерованою корисливим мотивом, винна особа в межах конкретного складу злочину може досягти лише тих корисливих цілей, які зумовлюються об'єктивним боком відповідного діяння та відповідними причинами.

Останнім часом у практичній діяльності працівників фіскальної служби України для викриття схем і способів ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів використовуються категорії поділу підприємств на «податкові ями», транзитери та вигодонабувачі. На думку О. Харчука, найбільш руйнівними для бюджету є так звані «податкові ями» (безактивні фірми), на які порушники законодавства штучно переносять податкові зобов'язання. Податковими ямами є підприємства, що здійснюють безтоварні угоди, і, як наслідок, оформляють документи на поставку неіснуючого товару або надання послуг. Підприємства цього типу зазвичай не подають податкової звітності для того, щоб уникнути можливості проведення податкових звірень. Такі підприємства існують упродовж короткого періоду часу [3].

Відтак, беручи до уваги усе вищезазначене, можливо стверджувати про таке. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є досить динамічним злочиним. На думку В. Олійниченка, навіть об'єкт злочинного посягання не є сталим і змінюється залежно від того, яким чином держава будує свою політику в податковій сфері. Способи ж вчинення цього злочину є різноманітними, і натеper, незважаючи на велику кількість запропонованих науковцями класифікацій, жодна із них не може повною мірою охопити всі ті способи, за допомогою яких злочинці здійснюють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У зв'язку з цим законодавець у формулюванні диспозиції ст. 212 КК України вирішив уникнути перерахування способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), надаючи, таким чином, органам досудового розслідування можливість відповідати тим викликам, які злочинці ставлять перед державою, виявляти нові способи ухилення та попереджати злочинні посягання.



Позиція О. Харчука є доволі категоричною у частині посилення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. О. Харчук запевняє, що на практиці потрібно не збільшувати кількість перевірок і розміри штрафів, а вдосконалювати демократичні інститути, активізувати боротьбу з корупцією і організованою злочинністю.

**Висновки і пропозиції.** У результаті проведеного дослідження видається можливим зробити такі висновки. На законодавчому рівні необхідно посилити відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів шляхом внесення змін до Кримінального кодексу України щодо обмеження волі особам, які вчинили злочин у цій сфері. Ще одним із шляхів мінімізації цієї проблеми є виховання у платників патріотичних почуттів щодо обов'язку утримувати державу завдяки сплати ними податків у обмін на суспільні блага. Також вважаємо доцільним підвищити рівень податкової культури та оптимізувати рівень податкового навантаження. Формуючи ефективну податкову систему, що фактично унеможливує ухилення від оподаткування, потрібно брати до уваги як особливості економічної ситуації, так і фактори організаційного, психологічного й правового характеру, які впливають на розвиток податкового середовища. З огляду на це можливо запропонувати: поступове зниження податкового навантаження з використанням міжнародного досвіду, адаптуючи його до специфіки розвитку державної економіки; сприяти добровільності сплати податків, чому має сприяти проведення інформаційної та роз'яснювальної роботи серед населення; активізувати громадську протидію корупціонерам унаслідок роз'яснювальних робіт та посилити громадський контроль за роботою правоохоронних органів, що підвищить ефективність боротьби з корупційними діями в органах державної влади.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. PwC's 2014 Global Economic, Crime Survey Economic crime: A threat to business globally [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2014/02/pwc\\_global\\_economic\\_crime.pdf](http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2014/02/pwc_global_economic_crime.pdf)
2. Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок / Н. С. Хатнюк // Наукові праці МАУП. – 2016. – Вип. 51(4). – С. 45–53.
3. Якимчук Ю. Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Якимчук // Сучасні тенденції державних фінансів. – 2013. – Режим доступу : <http://libfor.com/index.php?newsid=2205>
4. Харчук О. О. Основні способи ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів / О. О. Харчук // Международный научный журнал. – 2016. – № 6, т. 3. – С. 153–156.
5. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / В. Олійниченко // Підприємництво, господарство і право. – 2018. – № 4. – С. 193–200.
6. Кримінальне право України. Особлива частина : підручник / за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. – 3-тє вид., перероб. та допов. – Київ : Атіка, 2009. – 722 с.
7. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного Суду України : від 08.10.2004 № 15 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>

8. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / Задорожний О. С. ; Нац. ун-т внутр. справ. – Харків, 2005. – 220 с.

9. Купчанко М. Л. До питання про класифікацію способів ухилення від сплати податків / М. Л. Купчанко // Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 19 листопада 1997 р.) / відп. ред. : В. С. Зеленецький, Л. В. Дорош. – Харків : Право, 1998. – С. 149–151.

10. Кустов А. М. Механізм преступлення и противодействие его расследованию : учеб. пособие / А. М. Кустов. – Ставрополь : Изд-во Ставроп. ун-та, 1997. – 132 с.

11. Лисенко В. В. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування : монографія / В. В. Лисенко, О. С. Задорожній, О. П. Дзісяк. – Київ : Істина, 2008. – 216 с.

## REFERENCES

1. PwC's 2014 Global Economic, Crime Survey Economic crime: A threat to business globally. – Retrieved from : [http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2014/02/pwc\\_global\\_economic\\_crime.pdf](http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2014/02/pwc_global_economic_crime.pdf)

2. Hatnyuk, N. S. (2016), «Taxpayer's Tax Obligation and State: Legal Interconnection», *Naukovi praci MAUP*, Vol. 51(4), pp. 45–53 [in Ukr.].

3. Yakymchuk, Yu. Yu. (2013), «Tax evasion in Ukraine: peculiarities of the problem and ways to overcome it», *Suchasni tendentsiyi derzhavnykh finansiv*. – Retrieved from : <http://libfor.com/index.php?newsid=2205> [in Ukr.].

4. Harchuk, O. O. (2016), «The main ways of avoiding taxes, fees and other mandatory payments», *Mezhdunarodnuy nauchnyy zhurnal*, Vol. 3, No 6, pp. 153–156 [in Ukr.].

5. Olijnychenko, V. (2018), «Criminal legal characteristic of evasion from payment of taxes, duties (compulsory payments)», *Pidpryyemnyctvo, gospodarstvo i pravo*. No 4, pp. 193–200 [in Ukr.].

6. Melnyk, M. I. & Klymenko, V. A. (Eds.) *Kryminalne pravo Ukrainy. Osoblyva chastyna [Criminal Law of Ukraine. Special part] (3-th ed)*. Atika, Kyiv [in Ukr.].

7. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of Ukraine on certain issues of application of the legislation on liability for tax evasion, fees, other obligatory payments № 15 (2004, October 8). *Verkhovna Rada of Ukraine*. – Retrieved from : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04> [in Ukr.].

8. Zadorozhnyj, O. S. (2005), *Kryminalistychna xarakterystyka uhylen vid splaty podatkov, zboriv, inshyh obovyazkovykh platezhiv ta osnovni polozhennya yih rozsliduvannya : dys. ... kand. yuryd. nauk [Forensic characteristic of deviations from taxes, duties, other obligatory payments and the main provisions of their investigation : dissertation of the candidate of juridical sciences.]*. Harkiv, 220 p. [in Ukr.].

9. Kupchanko, M. L. (1998), «To the question of classification of tax evasion methods» *Vykorystannya dosyagnen nauky I tehniky u borotbi zi zlochynnistyuu: materialy nauk.-prakt. konf. [Using the achievements of science and technology in the fight against crime: materials of international scientific conference]*, Harkiv, November 19, pp. 149–151 [in Ukr.].



10. Kustov, A. M. (1997), *Mehanyzm prestuplenya y protyvodejstvye ego rassledovanyyu* [The mechanism of the crime and the opposition to its investigation], Y`zd-voStavrop, Stavropol' [in Russ.].
11. Lysenko, V. V., Zadorozhnyj O. S. & Dzisyak O. P. *Uhylennya vid splaty podatkov: vyvavlennya i rozsliduvannya* [Tax evasion: detection and investigation], Istyna, Kyiv [in Ukr.].

**L. M. Lykshosherst. To the question of the criminal responsibility for the tax evasion**

*A socially dangerous act research provided for in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine and an analysis of the impact of the main ways of tax evasion on the state economy as a whole. The legal relationship between the taxpayer and the state plays a decisive role in the context of the formation of the national economy. It is well known that the tax duty is provided for by constitutional provisions, and is under the special control of the state. The article focuses on the peculiarities of the actus reus and the essence of the mercenary motive. As a result of the study it seems possible to define the following conclusions. At the legislative level, it is necessary to strengthen the responsibility for evasion from paying taxes, fees, other mandatory payments, by introducing amendments to the Criminal Code of Ukraine, as to limiting the will of those who committed a crime in this area. Another way of minimizing this problem is to educate the obligation to hold the state by paying taxes in exchange for public goods. Also, I consider it expedient to raise the level of tax culture and optimize the tax burden. When formulating an effective tax system that effectively eliminates tax evasion, one must take into account both the peculiarities of the economic situation and the organizational, psychological and legal factors that can make influence for the development of the tax environment. With this in mind, it is possible to propose the following: gradual reduction of tax burden using international experience, adapting it to the specifics of the development of the state economy; promote voluntary payment of taxes, which should facilitate informational and advocacy work among the population; to intensify public opposition to corruptors as a result of explanatory works and to strengthen public control over the work of law enforcement agencies, which will increase the effectiveness of combating corruption in public authorities.*

**Key words:** tax evasion, criminal responsibility, state economy.

*Стаття надійшла до редколегії 12 квітня 2019 року*