###### 

###### Реферат на тему:

###### Видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів

1. Видання службовою особою нормативно-правових або розпорядчих актів, *які* змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах, —

**карається штрафом від ста до чотирьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п’яти років, або позбавленням волі на строк до чотирьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.**

2. Ті самі дії, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах або вчинені повторно, —

**караються позбавленням волі на строк від трьох до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.**

**1. Об’єкт** злочину збігається з об’єктом злочину, передбаченого ст. 210.

2. Для *нормативна-правовик актів,* про які йдеться у ст. 21, характерним є те, що вони мають формально визначений характер і містять приписи, обов’язкові для виконання необмеженим і персонально невизначеним колом юридичних та фізичних осіб. Це діючі постійно або протягом певного проміжку часу різноманітні постанови, правила, положення, накази, порядки, роз’яснення, інструкції, інструктивні листи тощо.

*Розпорядчі акти,* поширюють свою дію на конкретно визначених у них суб’єктів і мають одноразове застосування (наприклад, прийняття головою райдержадміністрації одноособове розпорядження про виділення юридичній особі — суб’єкту підприємницької діяльності безпроцентного кредиту за рахунок перевищення дохідної частини районного бюджету).

За своїм змістом нормативно-правові та розпорядчі акти як предмет цього злочину характеризуються тим, що вони змінюють доходи або видатки бюджетів всупереч встановленому законом порядку До таких актів, наприклад, належать ті, які: змінюють ставки або строки сплати до бюджетів або державних цільових фондів податків зборів, інших обов’язкових платежів; передбачають списання заборгованості зі сплати обов’язкових платежів, у т.ч. неподаткового характеру; запроваджують нові види обов’язкових платежів. не передбачені законодавством; надають пільги щодо податків, зборів інших обов’язкових платежів або позбавляють таких пільг; передбачають використання коштів одних статей видатків бюджету на фінансування інших або використання коштів одних бюджетів на фінансування видатків інших бюджетів; передбачають скорочення визначених бюджетом видатків на фінансування його захищених статей; передбачають застосування фінансових

санкцій тощо. Про поняття *бюджетних коштів у великих розмірах* див. п. 2 примітки до ст. 210.

З. 3 об’єктивної сторони злочин може бути вчинений лише шляхом дій у формі видання всупереч встановленому законом порядку нормативно-правового або розпорядчого акта, який змінює доходи або видатки бюджету. Визначення структури, обсягу доходів І видатків державного і місцевого бюджетів є виключною прерогативою відповідно ВР та органів місцевого самоврядування.

Під виданням нормативно-правових або розпорядчих актів слід розуміти як одноособове складання, прийняття і підписання таких документів службовими особами, так і затвердження ними актів, прийнятих (схвалених) відповідними колегіальними органами.

Злочин вважається закінченим з моменту видання службовою особою відповідного акта. Та обставина, набрав чи ні цей акт законної сили, не впливає на визнання злочину закінченим.

Якщо видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які незаконно змінюють доходи або видатки бюджету, поєднується з фактичним використанням бюджетних коштів всупереч їх цільово-ну призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків чи з недотриманням вимог щодо пропорційного скорочення або пропорційного фінансування видатків бюджетів, вчинене потрібно кваліфікувати за сукупністю злочинів, передбачених ст. ст. 210 і 211. У разі, коли шляхом видання актів, вказаних у ст. 211, вчинюються порушення бюджетного законодавства, описані у диспозиції ст. 210, вчинене з урахуванням правил про конкуренцію загальної і спеціальної норми потрібно кваліфікувати лише за ст. 211.

4. Суб’єкт злочину спеціальний. Це відповідна службова особа (див. коментар до ст. 210).

5. Суб’єктивна сторона злочину характеризується прямим умислом.

6. Кваліфікуючими ознаками злочину (ч, 2 ст, 211} є вчинений його: і) В особливо великих розмірах; *2)* повторно.

Про поняття *особливо великих* розмірів див. примітку 3 до ст, 210, а про поняття *повторності —* ст, 32 і коментар до неї

###### Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, іншиж обов’язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов’язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного неиадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, —

**карається штрафом від трьохсот до п’ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.**

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного менад ходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, —

**караються штрафом від п’ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням вол: на строк до п’яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.**

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, 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, —

**караються позбавленням волі на строк від п’яти до де сяти років з позбавленням права обіймати певні посад, чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років із конфіскацією майна.**

4. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені ча стиною першою та другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягненню до кримінальної відповідальності сплатила податки, збо ри (обов’язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, за завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і Інших обов’язкових платежів, які в тисячу І більше разів перевищую установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громад-під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших ода в’язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установленні законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, лід особливе великим розміром коштів слід розуміти **суми** податків, зборів, інших обо в’язкових платежів, які в п’ять тисяч і більше разів перевищують установ лений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

**1. Об’єктом** злочину є встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів та інших обов’язкових платежів формування доходної частини державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів.

2. Предмет злочину — податки, збори, інші обов’язкові платежі, що входять в систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку.

Під *податком, збором, іншим обов’язковим платежем* потрюно розуміти обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами про оподаткування. Державні цільові фонди — це фонди, які створені відповідно до закону і формуються за рахунок визначених законом податків і зборів (обов’язкових платежів) юридичних осіб незалежно від форми власності та фізичних осіб (Пенсійний фонд України, фонд соціального страхування тощо). .

Перелік загальнодержавних і місцевих податків і зборів міститься у Законі “Про систему оподаткування”. Загальнодержавні податки і збори встановлюються ВР і стягуються на всій території України.

Обов’язкові платежі як предмет цього злочину повинні входити в систему оподаткування, а такі їх ключові елементи, як об’єкт і платник, мають бути визначені саме податковим законодавством. При цьому законодавець дозволяє, щоб стягнення збору за спеціальне використання природних ресурсів, забруднення навколишнього природного середовища та геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, здійснювалось в порядку, встановленому КМУ відповідно до законів України. Умисне ухилення від сплати обов’язкових платежів, які не входять до системи оподаткування, кримінальну відповідальність за ст. 212 не тягне. Будь-які податки і збори, які запроваджувані законами України, мають бути включені до Закону України “Про систему оподаткування . Зміни до нього стосовно пільг, ставок податків і зборів, механізму їх сплати повинні вноситись не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року. Ставки місцевих податків і зборів, шіш елементи податкових баз, а також пільги щодо оподаткування встановлюються або змінюються виключно відповідними органами місцевого самоврядування у порядку, встановленому законом.

Ухилення від сплати обов’язкових платежів, які хоча і входять до системи оподаткування, проте запроваджені з порушенням зазначеного вище порядку, охоплюються диспозицією ст. 212 лише в тій частині, в якій їх спранання відповідає нормам законодавчих актів про оподаткування. Вчинення злочину, пов’язаного з отриманням в тій чи інші формі доходу наприклад, викрадання майна, одержання хабара, отруту, зброї, наркотичних засобів, не породжує легальний об’єкт оподаткування. Тому дії особи, яка скоїла злочин, пов’язаний із вилучанням майнової вигоди, повинні кваліфікуватись лише за відповіднимистаттями КК України без додаткової кваліфікації за ст, 212.

**3. Об’єктивна сторона** злочину характеризується сукупністю трьох **ознак:** 1) діяння — ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, що входять до системи оподаткування; 2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадхо-джеьня до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1 ст. 212), великих (ч. 2 ст. 212) або особливо великих (ч. З ст. 212) розмірах; 3) причинний зв’язок між діянням і наслідками.

Відповідальність за коментованою статтею КК виключається у тому разі, коли ненадходження коштів до державного і місцевих бюджетів, державних цільових фондів сталося внаслідок невиконання банком покладеного на нього законодавством обов’язку виконувати платіжні доручення платників податків на перерахування обов’язкових платежів податкового характеру. Днем подання до установ банків платіжного доручення за всіма видами податкових платежів вважається день його реєстрації у цих установах.

Описово-бланкетний характер диспозиції ст. 212 робить необхідним у кожному конкретному випадку звертатися до податкового законодавства, яке визначає конкретних платників, їхні обов’язки, строки і механізм сплати платежів, що врешті-решт визначає специфіку злочинних дій, спрямованих на ухилення.

Ст. 2!2 не конкретизує **спосіб** ухилення від сплати податків, зборів, піших обов’язкових платежів. До найбільш поширених способів цього злочину належать: неподання документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов’язкових платежів; приховування та заниження об’єкта оподаткування.

Приховування об’єкта оподаткування, який визначається залежно від виду обов’язкового платежу, що стягується з юридичних та (або) фізичних осіб, характеризується тим, що прибуток або інший ео єкт оподаткування у платника податків і зборів фактично існує, проте він не декларується, не згадується у документах, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків або інших обов’язкових платежів, які подаються до податкових чи інших контролюючих органів, а тому ніякі податки на такі об’єкти не нараховуються і не сплачуються.

Заниження об’єкта оподаткування означає часткове ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів. Заниження прибутку як об’єкта оподаткування може досягатись за рахунок незаконного завищення валових витрат, у т.ч. шляхом укладання псевдоугод з фіктивними підприємствами.

До інших способів вчинення цього злочину належать, зокрема ухилення зареєстрованих суб’єктів підприємницької діяльності від взятая на облік у контролюючих органах; умисне заниження податкових ставок; умисно неправильне обчислення сум податків, зборів, інших обов’язкових платежів або бази оподаткування; обманні маніпуляції з податковими пільгами; неналежне виконання або не виконання обов’язків з нарахування та утримання обов’язкових платежів фіскальними агентами держави — збирачами податків^ зборів, інших обов’язкових платежів.

Відповідно до закону, платниками податків визнаються юридичні особи, їхні філії, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб’єкта підприємницької діяльності або ні, на яких згідно із законами покладено обов’язок утримувати та (або) сплачувати податки і збори (обов’язкові платежі), пеню та штрафні санкції- У зв’язку з цим умисне неутримання та неперерахування до бюджету податків, зборів, інших обов’язкових платежів особою, яку у встановленому порядку уповноважено виконувати такий обов’язок (маються на увазі платежі, якими оподатковуються інші особи, у т.ч. податки на доходи фізичних осіб, дивіденди, репатріацію, додану вартість, акцизний збір, а так само інші податки, що утримуються з джерела виплати), за наявності всіх ознак коментованого складу злочину потрібно кваліфікувати не за ст. 364, а за ст. 212.

Розпорядження активами, які перебувають у податковій заставі (наприклад, продаж або інше відчуження майна), здійснене платником податків і зборів без письмового узгодження з податковим органом, якщо воно було у даному разі обов’язковим, потрібно кваліфікувати не за ст. 212, а, за наявності підстав, за ст. 364 (365) або ст. 192.

У ст. 212 передбачено відповідальність не за сам факт несплати у встановлений строк податків, зборів, інших обов’язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати, коли особа має намір вза галі не виконувати (повністю або частково) покладені на неї податкові зобов’язання.

Якщо платник у звітних документах правильно відображає й обраховує свої податкові зобов’язання, своєчасно подає податкову декларацію, однак у зв’язку з відсутністю достатньої кількості коштів на його банківському рахунку податкове зобов’язання своєчасно не погашається, дії платника як такі, що не поєднуються з обманом держави в особі її контролюючих органів, не можуть кваліфікуватись за ст. 212. Водночас умисна несвоєчасна сплата податків, зборів, інших обов’язкових платежів, пов’язана з фактичним використанням коштів, які мали бути перераховані до бюджетів чи державних цільових фондів, на інші, відмінні від оподаткування цілі (наприклад, на задоволення різноманітних виробничих потреб господарюючого суб’єкта), за наявності всіх ознак складу злочину, передбаченого ст. 364, може розглядатись як зловживання службовим становищем. .

Під значніш розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов’язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний міні мум доходів громадян (примітка до ст. 212). Визначивши таким чи ном значний розмір, КК 2001 р. здійснив часткову декриміналізацію розглядуваного діяння.

Притягуючи особу до відповідальності за ст. 212, потрібно вста новлювати розмір несплачених винною особою податків, зборів, ін ших обов’язкових платежів як результат інкримінованого їй злочинного діяння. У даному разі не враховуються суми заборгованості бюджету перед платником податків та суми наявної в останньо го переплати за окремими видами податків, зборів, інших обов’язкових платежів. При кваліфікації за коментованою статтею КК зме ншення розміру коштів, що фактично не надійшли до бюджетів чи Державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, на суму коштів, що підлягають поверненню платнику податків з бюджету чи зарахуванню до платежів майбутніх періодів, не допускається.

Кваліфікуючи діяння винного за ст. 212, слід виходити не з тієї величини, що прихована від оподаткування і на яку відповідно не нараховано обов’язковий платіж, а з величини несплаченого або недоплаченого податку, збору або іншого обов’язкового платежу. При цьому не враховуються фінансові санкції (пеня, штраф), які застосовуються відповідно до вимог податкового законодавства.

Встановлюючи розмір суспільне небезпечних наслідків як ознаки об’єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212, слід враховувати і ті витрати платника податку, які фактично ним здійснені, які однак не знайшли документального відображення у фінансовій звітності, а тому не впливають на виконання податкових зобов’язань і застосування щодо платника фінансових санкцій.

Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів визнається вчиненим у значному, великому або особливо великому розмірах як тоді, коли сума несплаченого платежу перевищує зазначені у законі розміри по одному його виду, так і у тому разі, коли ця сума є результатом несплати різних видів податків або інших обов’язкових платежів. Якщо ухилення від сплати податків і зборів мало місце в різні періоди, суму несплачених обов’язкових платежів потрібно встановлювати окремо щодо кожного періоду При цьому має враховуватись те, який податковий закон та неоподаткований мінімум доходів громадян були чинними на момент вчинення інкримінованого діяння.

У ряді випадків закон дозволяє з 1 січня 2002 р. визначати суму податкових зобов’язань платників за допомогою непрямих методів, їх суть полягає в оцінці витрат платника податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також в оцінці інших елементів податкових баз, які приймаються до розрахунку податкового зобов’язання щодо конкретного податку чи збору відповідно до закону. Методика визначення суми податкових зобов’язань за непрямими методами затверджується КМУ і є загальною для всіх платників податків. До 1 січня 2005 р. діятиме правило, згідно з яким, якщо платник відмовляється узгодити пода ткове зобов’язання, нараховане податковим органом з використанням непрямого методу, податковий орган зобов’язаний звернутися до суду з позовом про визнання такої суми податкового зобов’язан ня. Отже, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватись на визначенні податковим органом податкового зобов’язання з використанням непрямого методу до остаточного вирішення справи судом.

Закон надає податковим органам право у певних випадках визначати оподатковуваний дохід громадян (не обов’язково суб’єктів підприємництва) з урахуванням оподаткування осіб, які займаються аналогічною діяльністю. У таких випадках для застосування ст. 212 слід встановити і довести у визначеному КПК порядку розміри реально існуючих об’єктів оподаткування конкретного платника і фактично несплачені саме ним суми обов’язкових платежів Підтвердження судом обґрунтованості застосування непрямого методу і визначення за його допомогою суми податкового зобов’язання має лише фінансово-правове значення і не повинно впливати на кримінальне переслідування за коментованою статтею КК.

Переважна більшість передбачених законодавством податків І зборів належить до так званих періодично-календарних платежів, які необхідно сплачувати упродовж певного терміну (щодекадно, щомісячно, щоквартально, щорічно). У ряді випадків закон, не фіксуючи конкретну дату, пов’язує строк сплати того чи Іншого платежу з певною подією, наприклад з отриманням коштів в установах банків на виплату працівникам заробітної плати, технічним оглядом транспортних засобів. Деякі платежі є терміновими у тому плані, що вони сплачуються протягом певного терміну з моменту виникнення об’єкта оподаткування {наприклад, підприємства—виробники алкогольних напоїв сплачують акцизний збір на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації).

У разі, коли спеціальними законодавчими актами з питань оподаткування не встановлено конкретні терміни дплати податків, зборів інших обов’язкових платежів, платник зобов’язаний самостійно сплатити суму податкового зобов’язання; зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Законом “Про порядок погашення зобов’язань платників Податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” І встановленого для подання податкової декларації.

Злочин, передбачений ст. 212, вважається закінченим з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений пода-ток збір чи інший обов’язковий платіж, а коли закон пов язує цей строк із виконанням певної дії, — з моменту фактичного ухилення від їх сплати.

На момент закінчення цього злочину у частині ухилення від сплати податку на прибуток підприємств, якщо такий прибуток був фактично отриманий платником за результатами звітного (податкового) кварталу, не впливає передбачений чинним законодавством порядок перенесення балансових збитків підприємства на наступні періоди а також те, що звітність щодо цього податку складається наростаючим підсумком з початку звітного фінансового року.

Відповідальність за ст. 212 виключається у тому разі, коли об’єкт оподаткування ще не сформувався, термін сплати податку чи Іншого обов’язкового платежу не настав і при цьому умисел на ухилення від оподаткування встановити не вдалося. Водночас та обставина, що законодавство встановлює певні строки сплати податків І зборів і довільна зміна цих строків платником не допускається, не перешкоджає застосуванню щодо коментованого злочину як матеріаль—ного складу загальних норм про незакінчений злочин. При цьому, виходячи з ч. 2 ст. 14, кримінальну відповідальність може тягнути готування лише до злочину, передбаченого ч. З ст. 212

ДІЇ які спрямовані на те, щоб надалі ухилитись від сплати податків зборів, інших обов’язкових платежів і які полягають, наприклад у перекрученні об’єктів оподаткування у первинних документах- внесенні у звітні документи (податкові декларації, розрахунки сум податку чи збору) перекручених відомостей, У поданні таких сфальсифікованих документів до контролюючих органів, в ухиленні від своєчасної сплати авансових платежів, у неподанні звітної документації до контролюючих органів, за умови, що термін сплати конкретного податку чи збору ще не сплив, а відповідний умисел особи встановлено, повинні розцінюватись як попередня злочинна діяльність і кваліфікуватись за ст. ст. 14 або 15 і ст. 212.

У ряді випадків контролюючий орган зобов’язаний самостійно визначити суму податкового зобов’язання платника. Це відбувається, наприклад, коли: контролюючий орган виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій податковій декларації, які призвели до неправильного визначення податкового зобов’язання; згідно із законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору, є контролюючий орган. У таких ситуаціях контролюючий орган надсилає платникові податкове повідомлення, в якому, зокрема, зазначаються граничні строки погашення податкового зобов’язання. Умисне ухилення від виконання податкового зобов’язання, нарахованого контролюючим органом, у випадках, передбачених законом, будучи несвоєчасною сплатою податків, зборів, інших обов’язкових платежів, не містить ознак злочину, передбаченого ст. 212, і за наявності підстав може кваліфікуватися за ст. 364.

**4. Суб’єкт** злочину спеціальний. Це: 1) службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; 2) особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; 3) будь-яка інша особа, яка зобов’язана сплачувати податки, збори, інші обов’язкові платежі.

До відповідальності за ст. 212 як виконавці ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів повинні притягуватись лише ті працівники управлінської сфери юридичних осіб, які, здійснюючи організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції, виконують обов’язки по веденню та оформленню звітної документації про фінансово-господарську діяльність підприємств, установ, організацій і поданню цієї документації до податкових та інших фіскальних органів (керівники підприємств та організацій, головні (старші) бухгалтери, їхні заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера).

Ті працівники підприємств, установ, організацій, функціональні обов’язки яких так чи інакше пов’язані з фінансовою і податковою документацією, але на яких не покладено відповідальність за фінансову діяльність юридичної особи в цілому та виконання обов’язку забезпечити сплату нею податків чи інших обов’язкових платежів, за наявності підстав можуть притягуватись до відповідальності як пособники у злочині, передбаченому ст. 212.

Особи, які відповідним чином консультують безпосередніх виконавців злочину або фактично складають звітну фінансово-господарську документацію підприємства, проте не уповноважені у встановленому порядку підписувати її (ситуації, коли юридичне функції бухгалтера виконує підставна особа), мають притягуватись до відповідальності за пособництво в ухиленні від сплати податків.

Дії працівників контролюючих органів, інших службових осіб органів державної влади і місцевого самоврядування, які умисно сприяють приховуванню від оподаткування певних об’єктів, іншим чином сприяють ухиленню від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, слід кваліфікувати за ч. 5 ст. 27 і ст. 212 як по-собництво в ухиленні від оподаткування, а за наявності для цього підстав — і як відповідний злочин у сфері службової діяльності (наприклад, ст. ст. 364, 368).

Ухилення від оподаткування, вчинене особою, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи або іншою зобов’язаною особою, у тому разі, коли сума несплаченпх обов’язкових платежів є меншою за 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, має тягнути адміністративну відповідальність.

5. Суб’єктивна сторона злочину характеризується умислом. Невиконання чи неналежне виконання службовою особою юридичної особи — платника податків своїх службових обов’язків через несумлінне ставлення до них (неналежне ведення податкового обліку та звітності, помилки при обчисленні сум обов’язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів, відсутність чи неналежне здійснення контролю за діяльністю працівників, які ведуть податковий облік та звітність), якщо це призвело до несплати юридичною особою податків, зборів, Інших обов’язкових платежів, а їхня сума перевищує 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, за наявності інших передбачених законом підстав має кваліфікуватися за ст. 367.

Відповідальність за ст. 212 виключається, якщо платник податків і зборів діяв, виконуючи: 1) податкове роз’яснення відповідного центрального контролюючого органу, навіть у тому разі, коли воно у майбутньому було змінене або скасоване; 2) неправильні рекомендації, роз’яснення чи консультації з питань оподаткування контролюючих органів різних рівнів.

Про умисний характер поведінки порушника податкового законодавства можуть свідчити, наприклад, такі обставини: складання І використання підроблених документів; ведення “подвійного” (офіційного та неофіційного) обліку товарно-матеріальних цінностей (так звана подвійна бухгалтерія); наявність у місцях реалізації документально неоформленої продукції; неоприбуткування готівкової виручки, отриманої за поставлені товари, виконані роботи, надані послуги; заниження обсягу реалізованих товарів; укладання фіктивних угод; відсутність документів, необхідних для складання податкових декларацій і розрахунків, знищення документів або відмова від їх подання; приховування від контролюючих органів Інформації про рух безготівкових і готівкових грошових коштів; невідо-браження у документах об’єктів оподаткування; необґрунтоване завищення валових витрат; нез’явлення протягом встановленого строку зареєстрованого суб’єкта підприємництва до податкового органу для взяття на облік як платника податків тощо.

Мотиви ухилення від сплати обов’язкових платежів, що входять Ар системи оподаткування, можуть бути різними (корисливі спонукання, бажання задовольнити різноманітні виробничі потреби господарюючого суб’єкта, кар’єризм тощо) і на кваліфікацію діяння за .ст. 212 не впливають.

6. Кваліфікуючими ознаками злочину (ч. 2 ст. 212) є: 1) вчинення його за попередньою змовою трупою осіб; 2) фактичне ненад-ходження коштів у великих розмірах.

Про поняття групи *осіб за попередньою змовою* див. ст. 28 і коментар до неї

ДІЇ керівників підприємств, установ, організацій, які дали підлеглим службовим особам розпорядження підписати чи подати до контролюючих органів недостовірні документи або не сплачувати обов’язкові платежі взагалі чи сплачувати їх не у повному обсязі, а також дії службових осіб, які виконали такі незаконні розпорядження, мають кваліфікуватися за ч. 2 ст. 212 як ухилення від оподаткування, вчинене за попередньою змовою групою осіб.

Дії службових осіб різних юридичних осіб — суб’єктів підприємництва та громадян-підприємців — мають кваліфікуватись як вчинені за попередньої змовою групою осіб у випадках укладення ними цивільно-правових угод, під час виконання яких кожна із сторін ухиляється від сплати належних з неї обов’язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів. Якщо згідно з укладеною угодою це має зробити лише одна із сторін, дії службової особи іншої сторони чи громадянина-підприємця, що підписали таку угоду, повинні кваліфікуватися як пособництво ухиленню від сплати податків і зборів, виконавцем якого визнається службова особа того суб’єкта підприємництва або той громадянин-підприємець, які не сплатили обов’язкові платежі податкового характеру.

Дії інших осіб, зобов’язаних сплачувати податки і збори, можуть кваліфікуватись як вчинені за попередньою змовою групою осіб лише у тому разі, коли, вони згідно із законом повинні сплачувати обов’язкові платежі спільно (наприклад, якщо майно — об’єкт оподаткування — належить з правом спільної власності двом або більшій кількості осіб).

Під великим *розміром* коштів слід розуміти суму податків, зборів, інших обов’язкових платежів, яка в три тисячі і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (примітка до ст. 212).

Особливо кваліфікуючими ознаками злочину (ч. З ст. 212) є: 1) вчинення його особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів; 2) фактичне ненад-ходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах.

Про поняття *судимості* див. коментар до ст. 88. Вчинення злочину *особою, раніше* судимою за ухилення *від сплати податхів, зборів,* інших *обов’язкових платежів,* має місце у разі, коли злочин вчинено особою, яка має судимість за будь-якою частиною ст 212 КК 2001 р. або за ч. З ст. 148-2 КК 1960 р.

Під *особливо великим розміром коштів* слід розуміти суму податків, зборів, інших обов’язкових платежів, яка у п’ять тисяч і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (примітка до ст. 212).

7. Ч. 4 ст. 212 передбачає спеціальний вид звільнення від кримінальної відповідальності порушника податкового законодавств.а.

1 Ч 4 єт. 212 підлягає застосуванню судом (ч. 2 ст, 44) утому разі, коли- 1) особа, щодо якої вирішується Питання про звільнення її від кримінальної відповідальності, вчинила ухилення від сплати Податків зборів, інших обов’язкових платежів уперше; 2) вчинене нею діяння охоплюється ч. 1 або ч. 2 ст. 212; 3) має місце позитивна по-сткримінальна поведінка особи, яка полягає в тому, що винний до притягнення його до кримінальної відповідальності сплачує належні суми податків і зборів, а також пеню і фінансові санкції. Встановивши сукупність перерахованих обставин, суд зобов’язаний звільнити від кримінальної відповідальності особу, яка вчинила коментований злочин.

Під вчиненням ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів вперше потрібно розуміти такі ситуації: 1) особа раніше взагалі не вчиняла злочинів, передбачених ч. 1 аоо ч. 2 єт 212, або діянь, фактичні ознаки яких охоплюються вказаними нормами, а до набрання чинності КК 2001 р. описувались диспозицією ст. 148-2 КК 1960 р.; 2) особа, хоч і вчинила раніше відповідний податковий злочин, проте у встановленому законом порядку, у т.ч. на підставі ч. 4 ст. 212, була звільнена від кримінальної відповідальності за нього; 3) на момент вчинення нового ухилення від оподаткування судимість за раніше вчинений злочин, передбачений ч, 1 або ч. 2 ст. 212, було знято або погашено у встановленому законом порядку, .

Під притягненням *до кримінальної відповідальності* слід розуміти певну стадію кримінального переслідування, а саме: винесення слідчим вмотивованої постанови про притягнення особи як обвинуваченого (ст. 131 КПК) і пред’явлення цій особі обвинувачення. Пеня — це плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що стягується з платника податків у зв’язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов’язання. Фінансова санкція (штрафна санкція) — це плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов’язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка стягується з платника податків у зв’язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами.

Для застосування ч. 4 ст. 212 не вимагається, щоб особа, яка вчи-. ‘нила ухилення від оподаткування, сприяла розкриттю і розслідуванню злочину або щиросердно покаялась у вчиненому.

*Конституція України (ст. 67)*

*Закон України “Про державну податкову службу в Україні в редакції від 24 грудня 1993*

*Закон України “Про Державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов’язкових платежів” від 22 грудня 1994 р.*

*Закон України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності від 23 березня 1996 р.*

Закон України “Про плату за землю” від 19 вересня 1996р.

*Закон України “Про систему оподаткування в редакції від 18 лютого 1998р*

Закон *України “Про* податок на *додану вартість від 3 квітня 1997 р*

*Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції від 22 травня1997*

*Закон України “Про збір на обов’язкове соціальне страхування” від 26 червня1997р*

*Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26 червня 1997р.*

*Захон України “Про порядок встановлення ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), інших елементів податкових баз, а також пільг щодо оподаткування” від 14 жовтня 1998 р.*

*Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17 грудня 1998р.*

*Закон України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” від 9 квітня 1999 р.*

*Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р.*

*Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та іншихсамо-хідних машин і механізмів в редакції від 13 липня 2000 р.*

*Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами “ від 21 грудня 2000 р.*

*Закон України Про митний тариф України “ від 5 квітня 2001 р.*

*Закон України “Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України” від 12липня 2001 р.*

*Декрет КМ “Про акцизний збір” від 26 грудня 1992 р.*

*Декрет КМ „Про прибутковий податок з громадян від 26 грудня 1992 р.*

*Декрет КМ Тіро податок на промисел” від 17 березня 1993 р.*

*Декрет КМ “Про місцеві податки ізбори” від 20 травня 1993р.*

*Постанова ВР “П(ю застосування нормативно-правових актів з питань оподаткування в Україні від 24 грудня 1998 р.*

*Указ Президента України Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва в редакції № 746 від 28 червня 1999р.*

*Положення про Державну податкову адміністрацію України. Затверджене указом Президентом України № 886 від 13 липня 2000 р.*

*Рішення КС у справі за конституційним поданням Міністерства внутрішніх справ України щодо офіційного тлумачення положень частини третьої статті 80 Конституції України (справа про депутатську недоторканність) № 1-15/99 від 27 жовтня 1999р.*

*Рішення КС у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності} Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України’ (справа про податки) N° 1-16/2001 від 5 квітня 2001р.*

*Порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування. Затверджений постановою КМ № 470 від 6 травня 2001 р.*

*Порядок надання податкових роз’яснень. Затверджений постановою КМ № 494 від Ї6 травня 2001р.*

*Інструкція про прибутковий податок з громадян. Затверджена наказом ГДП1 №12 від 21 квітня 1993 р.а*

*Інструкція МФ, ГДПІ “Щодо застосування адміністративних стягнень за порушення законодавства про оподаткування” № 04-115/10-1018 від 22 березня 1994 р.*

*Інструкція про порядок нарахування та погашення пені. Затверджена наказом ДПА № 77 відг / березня 2001 р.*

*Положення про списання та розстрочення податкового боргу платників податків у зв’язку з відміною картотеки. Затверджене наказом ДПА № 8 від 1 березня 2001 р.*

*Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затверджена наказом ДПА № 110 від 17 березня 2001 р.*

*Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору. Затверджене наказом ДПА № 111 від 19 березня 2001 р.*

*Порядок застосування норм пункту 15.4 статті 15 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами .Затверджений наказом ДПА № 113 від 19 березня 2001 р.*

*Постанова ПВС “ Про деякі питання застосування законодавства про відпав І дальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” № 5 від 26 березня 1999 р.*