

УДК 340.132.83:34.038.2

doi: <https://doi.org/10.33270/01191702.43>

**Бєлкін Л. М.** – кандидат технічних наук, старший науковий співробітник, адвокат, м. Київ  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8672-8147>;

**Юринець Ю. Л.** – доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри конституційного та адміністративного права Національного авіаційного університету, м. Київ  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0281-3251>;

**Бєлкін М. Л.** – кандидат юридичних наук, адвокат, м. Київ  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0805-9923>

## Методологія визначення податкової відповідальності: співвідношення адміністративного та кримінального права

Здійснено комплексне дослідження методології визначення податкової відповідальності в контексті співвідношення адміністративного та кримінального права. Обґрунтовано, що стрийний порядок визначення податкової відповідальності, який існував до 10-х років XXI ст., навіть за певних нарікань забезпечував логічний підхід до об'єктивного встановлення податкової відповідальності та забезпечував права осіб, застосовуючи належний судовий контроль як на етапі донарахування податків, так і на етапі порушення кримінальної справи. Цей порядок, замість удосконалення, було не виправдано зруйновано внаслідок прийняття Податкового кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України 2012 року. Тож метою дослідження є відображення методологічних підходів до визначення податкової відповідальності з комплексним урахуванням вимог адміністративного та кримінального права, з огляду на принцип несуперечності підходів, що застосовують. **Методологія** дослідження ґрунтується на методах документального аналізу та синтезу, порівняльного аналізу, об'єктивної істини. **Наукова новизна** полягає в системному вивченні підходів до об'єктивного встановлення податкової відповідальності в логічному співвідношенні адміністративного та кримінального права, які ґрунтуються на висновках про те, що відкриття кримінального провадження за ст. 212 Кримінального кодексу України без попереднього достовірного встановлення та доведення в адміністративному порядку сум неспланих податків притримує на неможливість доведення справ за цим кримінальним правопорушенням до вироку, тому ведення таких кримінальних проваджень не має на меті реальну боротьбу з ухиленням від сплати податків, а лише здійснюється задля тиску на підприємців і підтвердження потреби в організації. **Висновки.** Кримінальні провадження за ст. 212 Кримінального кодексу України без попереднього достовірного встановлення й доведення в адміністративному порядку сум неспланих податків не мають судової перспективи та підлягають закриттю. Слідчі судді не повинні дозволяти здійснення будь-яких процесуальних дій у кримінальних провадженнях, відкритих за ст. 212 Кримінального кодексу України, без доведеного узгодженого податкового зобов'язання, встановленого на підставі податкового повідомлення-рішення, яке набрало чинності (пройшло завершену процедуру оскарження, якщо таке оскарження є чи було).

**Ключові слова:** ухилення від сплати податків; фактичне ненадходження коштів; бюджет; державний цільовий фонд; оперативні-розшукові заходи; судовий контроль.

### Вступ

Проблема юридичної відповідальності, попри її широке висвітлення численними вітчизняними й іноземними науковцями, досі є актуальною (Tereschuk, 2017, р. 130). Однією зі сфер юридичної відповідальності є податкова відповідальність. В українських реаліях вона стоїть особливо гостро, оскільки значний податковий тиск примушує низку підприємців шукати прогалини в податковому законодавстві або використовувати різні схеми для ухилення від сплати податків (Zhylich, 2016).

Не можна стверджувати, що ця проблема притаманна тільки Україні, про що свідчить низка публікацій (Inger, 2014; Savić, Dragojlović, Vujošević, Arsić, & Martić, 2015; D'Ascenzo, 2015; Makutėnas, & Krikštonaitienė, 2017; Williams, & Horodnic, 2017). Литовські дослідники В. Макутенас, Д. Криштонайте зазначають, що

підприємства мають труднощі у сфері оподаткування: недосконалі й такі, що часто змінюються, податкові закони, незнання способів і методів оптимізації податків, несприятливі терміни сплати податків та політичні умови, людський фактор (Makutėnas, & Krikštonaitienė, 2017, р. 304). Водночас М. Д'Асензо (D'Ascenzo, 2015, р. 81) акцентує на глобальній проблемі податкового адміністрування – гармонізації отримання максимальних доходів бюджетів, з одного боку, та сприяння інвестиційному клімату, забезпечуючи високий рівень упевненості й обслуговування платників податків, з іншого боку. Наскільки добре податкове відомство здатне досягти цих двох, часто несумісних цілей, має вирішальне значення для економіки. У країнах ЄС та в США відповідальність і покарання за податкові правопорушення встановлюють надто обережно.

До прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ) (набрав чинності з 01.01.2011) та Кримінального процесуального кодексу України 2012 р. в Україні, попри певні нарікання, існувала відносно стрійна система притягнення до податкової відповідальності, яка створювала можливості послідовного судового контролю. З прийняттям зазначених законодавчих актів цю систему було зруйновано. Яскравим прикладом є обшуки в офісах «Нової пошти» в межах кримінального провадження за ухиленням від сплати податків без встановлення жодної копійки ухилення (Shkil, 2018). У публікації (Zhylich, 2016) наведено відомості, що за підсумками 2015 р. лише 2 % кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, які розслідували протягом року, стосувалися реальних злочинів і закінчилися обвинувальними вироками, винесеними судом. Усі інші кримінальні провадження було здійснено безпідставно, вони є способом тиску на підприємців.

Кримінальні провадження, насамперед необґрунтовані, створюють реальні загрози правам та інтересам осіб. Зокрема, у Рішенні Конституційного Суду України від 30.01.2003 № 3-рп/2003 зазначено, що неправомірне кримінальне провадження «може породити наслідки, які виходять за межі кримінально-процесуальних відносин, і завдати такої шкоди конституційним правам та свободам унаслідок несвоєчасного судового контролю, що поновити їх буде нездійсненним». Отже, проблема правильного визначення податкової відповідальності є актуальною.

Достатнього теоретичного осмислення зазначеної проблеми не існує, – інакше ми не мали б такого невтішного результату в цій сфері щодо значної кількості сумнівних кримінальних «розслідувань». Можна назвати окремі теоретичні публікації у сфері проблематики притягнення до податкової відповідальності (Zhylich, 2016; Pyvovar, Belkin L., Belkin M., & Iurynets, 2019; Hotsuliak, 2014; Oliinychenko, 2016; Parfentii, 2018). Однак комплексного теоретичного і практичного аналізу з позицій адміністративного та кримінального права майже не існує – розглядають адміністративні (Pyvovar, Belkin L., Belkin M., & Iurynets, 2019; Hotsuliak, 2014), кримінальні (Zhylich, 2016; Oliinychenko, 2016; Parfentii, 2018) аспекти, крім, можливо, статті (Belkin, 2019).

### Мета і завдання дослідження

Метою дослідження є відображення методологічних підходів до визначення податкової відповідальності, ураховуючи вимоги адміністративного та кримінального права, принцип несуперечності підходів, що застосовують.

### Виклад основного матеріалу

До початку 10-х років ХХІ ст. існував, за всіх нарікань, більш-менш усталений порядок взаємодії підрозділів органів державної податкової служби, що здійснювали перевірки та встановлювали результати перевірки, і підрозділів податкової міліції. Підрозділи, які здійснювали перевірки, складали акт перевірки та після певної процедури розгляду цих актів і за наявності підстав (законні чи незаконні підстави були завжди) надсилали платникам податків податковому повідомлення-рішення (далі – ППР). Якщо порушення допущено в розмірах, достатніх для відкриття кримінальної справи за ст. 212 КК України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», матеріали справи передавали до податкової міліції, яка не обов'язково порушувала кримінальну справу, не вбачаючи, наприклад, суб'єктивної сторони злочину – умислу.

Цей механізм було формалізовано, наприклад, у Методичних рекомендаціях щодо порядку організації та проведення перевірок платників податків, затверджених Наказом від 14.04.2011 № 213 Державної податкової адміністрації України. Відповідно до п. 1.19 цих Рекомендацій, у разі встановлення за результатами перевірки порушень вимог податкового, валютного й іншого законодавства приймають і надсилають платнику податків ППР за встановленою формою. Відповідно до п. 1.20 цих Рекомендацій, якщо за наслідками перевірки зменшено до відшкодування (донараховані) суми податку на dodanu вартість, виявлено порушення вимог податкового, валютного й іншого законодавства, за якими сума завданої державі шкоди або замаху на заподіяння шкоди є достатньою для притягнення до кримінальної відповідальності, підрозділ, що проводив перевірку, зобов'язаний протягом 10 робочих днів з дня наступного за днем прийняття ППР письмово повідомити про це підрозділ податкової міліції та передати матеріали перевірки для прийняття рішення щодо порушення (відмови у порушенні) кримінальної справи попри оскарження в адміністративному чи судовому порядку зменшених до відшкодування (донарахованих) сум зазначеного податку. Водночас фраза «незалежно від оскарження в адміністративному чи судовому порядку зменшених до відшкодування (донарахованих) сум вказаного податку» належить, очевидно, до факту передачі матеріалів, а не до факту порушення кримінальної справи.

У цей період, відповідно до КПК 1961 р., існувала можливість оскарження постанов про порушення кримінальних справ у судовому порядку. Огляд судової практики щодо результатів таких оскаржень виконано у статті (Belkin, 2016). Зокрема, зазначено про систематичні скасування в

судовому порядку постанов про порушення кримінальних справ (у період закріпленої у КПК 1961 р. можливості їх оскарження) за ст. 212 КК України. Підставами для скасування є такі: відсутність актів перевірки (суди не брали до уваги різноманітні «висновки», «інформації», довідки; єдиним джерелом інформації про податкові правопорушення вважали акт перевірки), відсутність узгоджених платниками ППР (якщо висновки перевірки посадовими особами оскаржені до податкових органів вищого рівня або адміністративного суду, підстав для кримінального переслідування за фактами цієї перевірки у прокуратури не було), відсутність обґрунтованих вказівок на наявність умислу (якщо в мотивувальній частині постанови про порушення кримінальної справи не наведено обґрунтувань умислу, порушення таких кримінальних справ суди визнавали неправомірним).

Методологія визначення податкової відповідальності до прийняття ПКУ та КПК 2012 р. мала цілком логічний і стрійний порядок: донарахування податків → оскарження в адміністративному та/або судовому порядку (в адміністративному суді) → розслідування кримінальної справи, якщо постанова про її порушення не скасована судом.

Прийняття ПКУ та насамперед КПК 2012 р. завдало цим гарантіям нищівного удару. Спочатку п. 58.4 ст. 58 ПКУ дав змогу порушити кримінальну справу (відкрити кримінальне провадження) без проведення перевірки та прийняття ППР. Відповідно до цієї норми, у разі коли судом за результатами розгляду кримінальної справи про злочини, предметом якої є податки, збори, винесено обвинувальний вирок, що набрав чинності, або винесено рішення про закриття кримінальної справи за нереабілітуючими підставами, відповідний контролюючий орган має визначити податкові зобов'язання платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, і прийняти ППР про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій у розмірах, визначених цим Кодексом.

Однак доки зберігалася можливість оскаржити постанову про порушення кримінальної справи в суді, цією нормою не зловживали. Відповідно до п. 15 Постанови 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», злочин, передбачений ст. 212 КК України, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та

в розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування (тобто, сум узгоджених податкових зобов'язань).

Ураховуючи ці роз'яснення, суди не визнавали можливість порушення кримінальної справи без наявності узгодженого податкового зобов'язання, тобто без обґрунтованого ППР.

Прийняття КПК 2012 р., який неконституційно виключив можливість судового оскарження відкриття кримінального провадження, спричинило у цій сфері вакханалію. Як зазначено в публікації (Zhylich, 2016), поширеним явищем стали випадки, коли відомості за ст. 212 КК України вносять до Єдиного реєстру досудових розслідувань (ЄРДР) слідчі не на підставі актів документальних перевірок, а на підставі аналітичних довідок, аналізів і навіть рапортів оперативних співробітників податкової міліції, які містять лише певні необґрунтовані припущення щодо можливого ухилення від сплати податків. Поширеними фабулами ЄРДР стають фрази на кшталт «невстановлені особи ухилилися від сплати податків в особливо великих розмірах» (без будь-яких перевірок чи розрахункових документів). Водночас не з'ясовують, від сплати яких податків ухилилися особи; звідки відомо, що ухилилися в особливо великих розмірах; чи повинні сплачувати податки згадувані невідомі особи. Нерідко «слідство» проводять стосовно платників податків без позначення їх в ЄРДР.

Наприклад, в ухвалі Київського апеляційного суду від 21.01.2019 у справі № 11-сс/824/765/2019 розглянуто кримінальне провадження ("Ukhvala, 2019-1")<sup>1</sup>, яке проводять за ч. 3 ст. 212 КК України, без встановлення суми ухилення від сплати податків навіть на копійку.

В ухвалі Печерського районного суду від 03.10.2018 у справі № 757/48401/18-к вказано ("Ukhvala, 2019-2")<sup>2</sup>: «Досудовим розслідуванням встановлено, що участь у проведенні операцій, направлених на ухилення від сплати податків до державного бюджету та подальшу легалізацію отриманих таким шляхом коштів, здійснювала група підприємств». Однак жодної копійки ухилення від сплати податків у цьому кримінальному провадженні не встановлено.

Водночас довести будь-яке кримінальне провадження до вироку суду без належного оформленого ППР за нинішньої системи правового регулювання неможливо. Ведення такого кримінального провадження здійснюють виключно для тиску на підприємців або демонстрування слідчими органами своєї потреби.

<sup>1</sup> URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79542999>.

<sup>2</sup> URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77769998>.

По-перше, пункт 58.4 ст. 58 ПКУ, який дав змогу порушити кримінальну справу (відкрити кримінальне провадження) та вести таку справу без ППР, скасований Законом України від 17.07.2015 № 655-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків». Таким чином, прийняти ППР за наслідками судового вироку неможливо.

По-друге, Постановою від 23.05.2018 у справі № 243/6674/17-к, провадження № 13-16сво18 ("Ukhvala, 2018-1")<sup>3</sup>, Велика Палата Верховного Суду визнала неправомірним призначення в межах кримінального провадження перевірок за ухвалами слідчого судді. Тобто, фактично Велика Палата Верховного Суду заборонила слідчим суддям призначення перевірок.

Ще раніше внесено зміни до КПК України, якими слідчого та прокурора позбавлено повноважень призначати перевірки в межах кримінального провадження. У редакції КПК, що діяла до 15.07.2015, передбачено такі повноваження в п. 6 ч. 2 ст. 36 і п. 4 ч. 2 ст. 40. Однак пп. 12 п. 5 Розділу XII «Прикінцеві положення» Закону України «Про прокуратуру» з переліку повноважень прокурора (у ст. 36 КПК) і слідчого (у ст. 40 КПК) це повноваження було виключено. Закон набрав чинності 15.07.2015. Таким чином, законодавець визначив, що з 15.07.2015 прокурор і слідчий не мають повноважень «призначати ревізії та перевірки».

Якщо сторона слідства ввійшла у кримінальне провадження без ППР, то відновити цю прогалину в кримінальному процесі буде неможливо.

Звичайно, можна уявити ситуацію, що таку перевірку «випадково» буде призначено з інших підстав, нібито поза межами кримінального провадження. Проте в такому випадку у платника буде можливість здійснити адміністративне оскарження.

По-третє, за диспозицією ст. 212 КК України кримінальним правопорушенням за цією статтею розглядають діяння, що призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів. Відповідно до згаданого вище п. 15 Постанови Пленуму Верховного Суду України, злочин, передбачений ст. 212 КК України, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених законодавством. Відповідно до пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений

строк, та непогашеної пені, нарахованої у визначеному порядку.

Отже, податковий борг (суми, які підлягають сплаті) можна визначити виключно на підставі ППР. Відсутність ППР за фактичного здійснення кримінального провадження за ст. 212 КК України фактично є ознакою незаконності такого здійснення та надуманості відповідного запису в ЄРДР. За таких умов слідчі судді повинні відмовляти в застосуванні будь-яких заходів кримінального провадження за ст. 212 КК України без наявного ППР з узгодженим податковим зобов'язанням. Це своєю чергою означає, що платник до відкриття кримінального провадження має (повинен мати) можливість оскаржити обвинувачення в ухиленні від сплати податків в адміністративному порядку.

З огляду на зазначене, помилковими слід вважати твердження, що скасування ППР адміністративним судом не має значення для закриття кримінального провадження за ст. 212 КК України (Zhylich, 2016). Такі сумнівні твердження обґрунтовано тим, що нібито:

а) адміністративні суди не мають процесуальних можливостей для дослідження доказів ухилення від сплати податків, які можуть міститися в матеріалах кримінального провадження та які є обов'язковими для урахування під час розгляду кримінальних справ судами загальної юрисдикції. Приймаючи рішення, адміністративні суди, як і посадові особи контролюючих органів, під час проведення податкової перевірки, зважають виключно на аналіз первинних документів, які в багатьох випадках можуть бути підробленими й такими, що не відповідають відображенням у них обставинам;

б) для документування злочину щодо ухилення від сплати податків можливості зі збору доказів відповідно до кримінально-процесуального законодавства значно ширші, ніж під час проведення податкової перевірки та розгляду справи в адміністративному судочинстві. Такі заходи можуть включати: проведення різних експертиз як для встановлення економічного збитку, так і для дослідження справжності первинних документів; використання доказів, виявлених під час проведення обшуків і застосування негласних слідчих дій – чорнові замітки, дослідження електронних носіїв, результати прихованого прослуховування, стеження тощо.

Натомість зазначені питання слід вирішувати шляхом проведення оперативно-розшукових дій відповідно до Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» (Lonevskyi, 2018). Фактично і зараз під виглядом слідства правоохоронні органи ведуть широкомасштабні оперативно-розшукові дії, не відкриваючи

<sup>3</sup> URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74475959>.

оперативно-розшукових справ. Наприклад, у разі звернення до слідчого судді слідчий зажадав, а Печерський районний суд у місті Києві ухвалою від 19.10.2018 по справі № 757/50148/18-к дозволив, тимчасовий доступ до речей і документів підприємства (дата його реєстрації – 16.05.2005) з правом вилучення оригіналів за період «з моменту реєстрації по дату постановлення ухвали слідчим суддею» ("Ukhvala, 2018-2")<sup>4</sup>, тобто фактично за 13,5 років. Ухвалою Київського апеляційного суду від 29.01.2019, провадження № 11-сс/824/634/2019, ця ухвала скасована ("Ukhvala, 2019-3")<sup>5</sup>. Водночас апеляційний суд звернув увагу, що, відповідно до фабули кримінального провадження, підставою для відкриття кримінального провадження є акт перевірки від 31.08.2016 щодо ТОВ, проте фігурант справи № 757/50148/18-к не стосується цього ТОВ і в ЄРДР не значиться.

Експертизи можуть призначати як у процесі проведення перевірки (перевірку зупиняють на час проведення експертиз; п. 84.4 ст. 82 ПКУ), так і в процесі розгляду справи адміністративним судом, а в межах оперативно-розшукових заходів можуть здійснювати негласні слідчі (розшукові) дії, примусовий доступ до документів (з дозволу слідчого судді) та навіть призначати перевірки. Таким чином, у відповідних підрозділів по боротьбі з ухиленням від сплати податків є увесь необхідний інструментарій для забезпечення ефективності такої боротьби, якщо це роблять в інтересах держави, а не заради інтересів працівників цих підрозділів. Ці підрозділи не хочуть відкривати оперативно-розшукові справи, оскільки їх тривалість обмежена законом, а за безрезультатність передбачено певну відповідальність. Навпаки, у разі багаторічного ведення кримінального провадження результатом ніхто не поцікавиться та жодної відповідальності не настає.

### Наукова новизна

Наукова новизна полягає в системному вивченні підходів до об'єктивного встановлення податкової відповідальності в логічному співвідношенні адміністративного та кримінального права, які ґрунтуються на висновках про те, що відкриття кримінального провадження за ст. 212 Кримінального кодексу України без попереднього достовірного встановлення та доведення в адміністративному порядку сум неспланих податків приречене на неможливість доведення справ за цим кримінальним правопорушенням до вироку, тому ведення таких кримінальних

проваджень не має на меті реальну боротьбу з ухиленням від сплати податків, а лише здійснюється задля тиску на підприємців і демонстрування необхідності відповідних органів.

### Висновки

За результатами здійсненого дослідження методологічних підходів щодо визначення податкової відповідальності в адміністративно-правовому та кримінально-правовому аспектах сформульовано наукову новизну отриманих результатів, яка полягає в системному вивченні підходів до об'єктивного встановлення податкової відповідальності в логічному співвідношенні адміністративного та кримінального права, які ґрунтуються на висновках про те, що відкриття кримінального провадження за ст. 212 Кримінального кодексу України без попереднього достовірного встановлення та доведення в адміністративному порядку сум неспланих податків приречене на неможливість доведення справ за цим кримінальним правопорушенням до вироку, тому ведення таких кримінальних проваджень не має на меті реальну боротьбу з ухиленням від сплати податків, а лише здійснюється задля тиску на підприємців і демонстрування необхідності відповідних органів.

За наслідками дослідження сформульовано такі висновки:

1) стрийний порядок визначення податкової відповідальності, який існував до 10-х років ХХІ ст.: донарахування податків → оскарження в адміністративному та/або судовому порядку (в адміністративному суді) → розслідування кримінальної справи, якщо постановою про її порушення не скасована судом, – замість удосконалення, було невиправдано зруйновано. Після прийняття ПКУ та КПК 2012 р. адміністративне встановлення наявності підстав для притягнення платників до податкової відповідальності ведеться само по собі, а кримінальні провадження, здебільшого необґрунтовані. Унаслідок цього виникає статистика результативних кримінальних проваджень – не більш як 2 %;

2) скасування пункту 58.4 ст. 58 ПКУ, який давав змогу порушити кримінальну справу (відкрити кримінальне провадження) та вести таку справу без ППР, а також визнати незаконним проведення перевірок на етапі кримінального провадження виключає доведення справ за ст. 212 КК України до вироку, оскільки в межах кримінального провадження видати ППР неможливо, а без такого документа неможливо встановити фактичне ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів;

3) нині правоохоронні органи мають увесь необхідний інструментарій для об'єктивного

<sup>4</sup> URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78031243>.

<sup>5</sup> URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79630385>.

встановлення відповідальності за ухилення від сплати податків, насамперед – оперативно-розшукові заходи. Однак відповідні підрозділи не хочуть відкривати оперативно-розшукові справи, оскільки їх тривалість обмежена законом, а за безрезультатність можлива певна відповідальність;

4) слідчі судді не повинні дозволяти здійснення будь-яких процесуальних дій у

кримінальних провадженнях, відкритих за ст. 212 КК України, без доведеного узгодженого податкового зобов'язання, що встановлено на підставі ППР, яке набрало чинності (тобто пройшло завершеної процедури оскарження, якщо таке оскарження є чи було).

## REFERENCES

- Bielkin, L.M. (2019). Kasatsiinii administratyvnyi sud: stari pidkhody za novoi nazvy [Court of Cassation: old approaches under a new name]. *Sudova ta slidcha praktyka v Ukraini, Litigation and investigative practice in Ukraine*, 8, 46-51. doi: 10.32999/ksu2663-2713/2019-8-8 [in Ukrainian].
- Bielkin, M.L. (2016). Obmezhenia prava na oskarzhennia na stadii dosudovoho rozsliduvannia za KPK 2012 r. yak chynnyk porushennia prav hromadian [Restriction of the right to appeal at the stage of pre-trial investigation under the CPC 2012 as a factor of violation of citizens' rights]. *Teoretychni i praktychni problemy dosudovoho rozsliduvannia v kryminalnomu protsesi Ukrainy, Theoretical and practical problems of pre-trial investigation in the criminal process of Ukraine: Proceedings of the Scientific Conference* (pp. 18-21). Kyiv: VTs AAU [in Ukrainian].
- D'Ascenzo, M. (2015). Global Trends in Tax Administration. *Journal of Tax Administration*, 1(1), 81-100. doi: 10.2139/ssrn.3173515.
- Hotsuliak, Ye.M. (2014). Podatkove administrativne rozsliduvannia yak stadiia provadzhennia po spravakh pro ukhylennia vid splaty podatkiv [Tax administrative investigation as a stage of tax evasion proceedings]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy, Scientific Bulletin of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine*, 197(2), 226-233 [in Ukrainian].
- Inger, K.K. (2014). Relative Valuation of Alternative Methods of Tax Avoidance. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(1), 27-55. doi: 10.2308/atax-50606.
- Lonevskiy, L.M. (2018). Zahalnyi analitychnyi ohliad doslidzhen rezultativ operatyvno-rozshukovoi diialnosti ta yikh vykorystannia pid chas dosudovoho rozsliduvannia schodo ukhylennia vid splaty podatkiv, zboriv (oboviazkovykh platezhiv) [General analytical review of investigations into the results of search operations and their use in the pre-trial investigation into tax evasion, fees (compulsory payments)]. *Visnik Luhanskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav imeni E.O. Didorenko, Bulletin of the Lugansk State University of Internal Affairs named after EO Didorenko*, 1, 260-269 [in Ukrainian].
- Makutėnas, V., & Krikėtonaitienė, D. (2017). Modeling of tax optimization opportunities in business enterprises. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 39(3), 303-314. doi: 10.15544/mts.2017.22.
- Oliinychenko, V.V. (2016). Problemy zastosuvannia zvilnennia vid kryminalnoi vidpovidalnosti za ukhylennia vid splaty podatkiv, zboriv (oboviazkovykh platezhiv) za ch. 4 st. 212 KK Ukrainy [Problems of applying the criminal liability exemption for tax evasion, fees (mandatory payments) under Part 4 of Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine]. *Pytannia borotby zi zlochynnistiu, Issues of combating crime*, 32, 185-201 [in Ukrainian].
- Parfentii, L.A. (2018). Ukhylennia vid splaty podatkiv v Ukraini: prychny ta metody borotby [Tax evasion in Ukraine: causes and methods of struggle]. *Biznes Inform, Business Inform*, 3, 290-295 [in Ukrainian].
- Pyvovarov, Y.I., Belkin, L., Belkin, M., & Iurynets, J. (2019). Disproof of inconvenient negative court practice for self-protection in economic activity. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 41(1), 7-19. doi: 10.15823/mts.2019.01.
- Savić, G., Dragojlović, A., Vujošević, M., Arsić, M., & Martić, M. (2015). Impact of the efficiency of the tax administration on tax evasion. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 28(1). doi: 10.1080/1331677X.2015.1100838.
- Shkil, L. (2018). Podrobnosti v dele "Novoy Pochty". Chto izvestno ob obyskakh i ikh posledstviakh dlia kompanii [Details in the New Mail case. What is known about searches and their consequences for the company]. *Site "MC.Today"*. Retrieved from <https://mc.today/podrobnosti-v-dele-novoj-pochty-cto-izvestno-ob-obyskah-i-ih-posledstviakh-dlya-kompanii> [in Russian].
- Tereschuk, M.M. (2017). Metodolohiia doslidzhennia institutu yurydychnoi vidpovidalnosti v publicnomu pravi [Research methodology of the institute of legal responsibility in public law]. *Filosofski ta metodolohichni problemy prava, Philosophical and methodological problems of law*, 2(14), 130-142 [in Ukrainian].
- Ukhvala (2018-1) [Approval (2018-1)]. *Sait "Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen", Site "The only state register of court decisions"*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74475959> [in Ukrainian].
- Ukhvala (2018-2) [Approval (2018-2)]. *Sait "Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen", Site "The only state register of court decisions"*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78031243> [in Ukrainian].
- Ukhvala (2019-1) [Approval (2019-1)]. *Sait "Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen", Site "The only state register of court decisions"*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79542999> [in Ukrainian].
- Ukhvala (2019-2) [Approval (2019-2)]. *Sait "Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen", Site "The only state register of court decisions"*. Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77769998> [in Ukrainian].

- Ukhvala (2019-3) [Approval (2019-3)]. *Sait "Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh rishen"*, Site "The only state register of court decisions". Retrieved from <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79630385> [in Ukrainian].
- Williams C.C., & Horodnic, I.A. (2017). Tackling the Informal Sector in East-Central Europe. *Journal of Tax Administration*, 3(2), 65-86. doi: 10.32461/2226-3209.2.2019.177369.
- Zhylich, S. (2016). Kriminalni provadzhennia u spravakh shchodo ukhylennia vid splaty podatkov [Tax evasion criminal proceedings]. *Yuryst & Zakon, Lawyer & Law*, 42. Retrieved from [http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA009755](http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA009755) [in Ukrainian].

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Белкін Л. М. Касаційний адміністративний суд: старі підходи за нової назви. *Судова та слідча практика в Україні*. 2019. Вип. 8. С. 46–51. doi: 10.32999/ksu2663-2713/2019-8-8.
- Белкін М. Л. Обмеження права на оскарження на стадії досудового розслідування за КПК 2012 р. як чинник порушення прав громадян. *Теоретичні і практичні проблеми досудового розслідування в кримінальному процесі України*: матеріали наук. конф. (Київ, 16 груд. 2016 р.). Київ: ВЦ ААУ, 2016. С. 18–21.
- D'Ascenzo M. Global Trends in Tax Administration. *Journal of Tax Administration*. 2015. Vol. 1. No. 1. P. 81–100. doi: 10.2139/ssrn.3173515.
- Гоцуляк Є. М. Податкове адміністративне розслідування як стадія провадження по справах про ухилення від сплати податків. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2014. Вип. 197(2). С. 226–233. (Серія «Право»).
- Inger K. K. Relative Valuation of Alternative Methods of Tax Avoidance. *The Journal of the American Taxation Association*. 2014. Vol. 36. No. 1. P. 27–55. doi: 10.2308/atax-50606.
- Лоневський Л. М. Загальний аналітичний огляд досліджень результатів оперативно-розшукової діяльності та їх використання під час досудового розслідування щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2018. Вип. 1. С. 260–269.
- Makutėnas V., Krikštonaitienė D. Modeling of tax optimization opportunities in business enterprises. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 2017. Vol. 39. No. 3. P. 303–314. doi: 10.15544/mts.2017.22.
- Олійниченко В. В. Проблеми застосування звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 ст. 212 КК України. *Питання боротьби зі злочинністю*. 2016. Вип. 32. С. 185–201.
- Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*. 2018. № 3. С. 290–295.
- Pyvovar Y. I., Belkin L., Belkin M., Iurynets J. Disproof of inconvenient negative court practice for self-protection in economic activity. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 2019. No. 41 (1). P. 7–19. doi: 10.15823/MTS.2019.01.
- Savić G., Dragojlović A., Vujošević M., Arsić M., Martić M. Impact of the efficiency of the tax administration on tax evasion. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*. 2015. Vol. 28. Issue 1. doi: 10.1080/1331677X.2015.1100838.
- Шкиль Л. Подробности в деле «Новой Почты». Что известно об обысках и их последствиях для компании. 2018. *MC.Today*: [сайт]. URL: <https://mc.today/podrobnosti-v-dele-novoj-pochty-cto-izvestno-ob-obyskah-i-ih-posledstviyah-dlya-kompanii>.
- Терещук М. М. Методологія дослідження інституту юридичної відповідальності в публічному праві. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2017. № 2 (14). С. 130–142.
- Ухвала (2018-1). *Єдиний державний реєстр судових рішень*: [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74475959>.
- Ухвала (2018-2). *Єдиний державний реєстр судових рішень*: [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78031243>.
- Ухвала (2019-1). *Єдиний державний реєстр судових рішень*: [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79542999>.
- Ухвала (2019-2). *Єдиний державний реєстр судових рішень*: [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77769998>.
- Ухвала (2019-3). *Єдиний державний реєстр судових рішень*: [сайт]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79630385>.
- Williams C. C., Horodnic I. A. Tackling the Informal Sector in East-Central Europe. *Journal of Tax Administration*. 2017. Vol. 3. No. 2. P. 65–86. doi: 10.32461/2226-3209.2.2019.177369.
- Жиліч С. Кримінальні провадження у справах щодо ухилення від сплати податків. *Юрист & Закон*. 2016. № 42. URL: [http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA009755](http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA009755).

*Стаття надійшла до редколегії 13.02.2019*

---

**Bielkin L.** – Ph.D in Engineering, Senior Research Fellow, Lawyer of the Law Firm «Etalon», Kyiv, Ukraine  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8672-8147>;

**Yurynets Yu.** – Doctor of Law, Associate Professor, Professor of the Department of Constitutional and Administrative Law of the National Aviation University, Kyiv, Ukraine  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0281-3251>;

**Belkin M.** – Ph.D in Law, Lawyer, Kyiv, Ukraine  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0805-9923>

## Methodology for Determining Tax Liability: Relation of Administrative and Criminal Law

*A comprehensive study of the methodology for determining tax liability in the context of the correlation of administrative and criminal law. It has been proved that the harmonious procedure for determining tax liability that existed before the 10<sup>s</sup> of the 21<sup>st</sup> century, even with some criticism, provided a logical approach to the objective establishment of tax liability and in a certain way ensured the rights of individuals through proper judicial control, as at the stage of tax assessment, and at the stage of criminal proceedings. This procedure, instead of improvement, was unjustifiably destroyed as a result of the adoption of the Tax Code of Ukraine and the Criminal Procedure Code of Ukraine 2012. Thus, the **purpose** of the study of the proposed article is to outline the methodological approaches to determining tax liability with a comprehensive view of the requirements of administrative and criminal law, taking into account the principle of consistency of the applied approaches. The research **methodology** is based on the methods of documentary analysis and synthesis, comparative analysis, objective truth, which allowed us to systematically trace the approaches to the objective establishment of tax liability in the logical ratio of administrative and criminal law. **Scientific novelty** lies in a systematic study of approaches to the objective establishment of tax liability in the logical ratio of administrative and criminal law. The approaches are based on the conclusions that the opening of criminal proceedings under art. 212 of the Criminal Code of Ukraine without prior reliable establishment and administrative evidence of the amount of unpaid taxes is doomed to the impossibility of bringing cases of these criminal offenses to a verdict, therefore the conduct of such criminal proceedings is not intended to really combat tax evasion, but is carried out only to put pressure on entrepreneurs and demonstrations of the need for relevant bodies. **Conclusions.** Criminal proceedings under art. 212 of the Criminal Code of Ukraine without prior reliable establishment and administrative evidence of the amount of unpaid taxes do not have a judicial prospect and are subject to closure. Investigating judges should not allow any procedural actions in criminal proceedings opened under art. 212 of the Criminal Code of Ukraine, without a proven agreed tax obligation established on the basis of a tax notice-decision that has entered into force (that is, the completed appeal procedure has passed if such an appeal has little place).*

**Keywords:** tax evasion; actual non-receipt of funds; budget; state trust fund; operational search measures; judicial control.