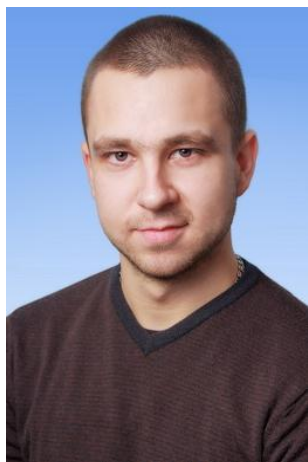


УДК 343.985



**Марущак Олександр Анатолійович,**  
асистент кафедри теорії та історії держави і права, конституційного права  
(Чернігівський національний технологічний університет)

**Сало Олександр Петрович,**  
начальник відділу внутрішньої безпеки  
ГУ ДФС у Миколаївській області,  
м. Миколаїв, Україна



## ДО ПРОБЛЕМИ РОЗСЛІДУВАННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) У ЗОНІ ПРОВЕДЕННЯ АНТИТЕРОРИСТИЧНОЇ ОПЕРАЦІЇ

*Стаття присвячена спробі аналізу проблем розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення антитерористичної операції (АТО). Констатовано, що Україна переживає складні часи: військова агресія РФ, окупація частини території Донецької та Луганської областей України висувають значну кількість питань щодо безпеки, питання соціально-економічного характеру, зокрема і питання оподаткування. Визначено, що суттєвої актуальності набуває питання особливостей оподаткування та розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення антитерористичної операції.*

**Ключові слова:** ухилення, податки, розслідування, антитерористична операція.

**Постановка проблеми.** Ефективна реалізація податкових правових норм — одна з важливих умов стабільного та послідовного розвитку сучасного українського суспільства, його економічна і соціальна основа. Особливого значення вона набуває у кризовий період, який переживає Україна сьогодні. З одного боку, негайної модернізації потребують суспільні та економічні інститути, саме існування яких безпосередньо залежить від налагодженого механізму оподаткування, з іншого — держава має відповідати перед людиною за свою діяльність, зміст якої визначають права і свободи людини та їх гарантії. Адже утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком української держави. І тут важливим є збереження балансу інтересів особи і держави, так як захисту в даній сфері потребують і особа, і держава.

Україна переживає складні часи: військова агресія РФ, окупація частини території Донецької та Луганської областей України висувають значну кількість питань щодо безпеки, питання соціально-економічного характеру, зокрема і питання оподаткування.

Першочерговими діями невизнаної влади окремих районів Донецької та Луганської областей (далі ОРДЛО) була відмова від законодавчо визначеної процедури оподаткування та запровадження власної фіскальної політики. Отже, суттєвої актуальності набуває питання особливостей оподаткування та розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення антитерористичної операції (далі АТО).

**Метою статті** є постановка проблеми розслідування злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення АТО.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз спеціальної літератури свідчить, що проблеми функціонування тимчасово окупованих територій є предметом досліджень різних вчених. Переважна більшість публікацій присвячені проблемі злочинності та веденню бойових дій. Проте є низка публікацій, присвячених проблемам оподаткування та суміжним темам. Так, О. Ю. Процьких та М. В. Мазур досліджували питання переміщення через адміністративну межу з окупованою територією та проблеми адміністративної відповідальності, А. Славко — особливості регулювання банківських відносин за умови дії режиму окупованої території та режиму проведення АТО, Ю. В. Касперович — особливості оподаткування на окупованих територіях, О. О. Кармаза — проблеми нотаріального провадження на окупованих територіях, І. Бухтіярова — проблеми оподаткування об'єктів нерухомості, що перебувають на окупованій території України та території проведення АТО, Ю. С. Махинич — проблеми адміністративно-правового регулювання податкової політики щодо обслуговування великих платників податків у зоні проведення АТО та на тимчасово окупованій території України.

**Виклад основного матеріалу.** Перш ніж приступити до висунення мети нашого дослідження, вважаємо за потрібне окреслити деякі термінологічні моменти. Згідно з Законом України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України», тимчасово окупованою територією визначається: 1) сухопутна територія Автономної Республіки Крим та міста Севастополя, внутрішні води України цих територій; 2) внутрішні морські води і територіальне море України навколо Кримського півострова, територія виключної (морської) економічної зони України вздовж узбережжя Кримського півострова та прилеглого до них континентального шельфу; 3) повітряний простір над цими територіями [1].

Зазначений закон встановлює певний особливий статус території, пов'язаної з окупацією Кримського півострова.

Як зазначено у пояснювальній записці законопроекту щодо окупації окремих територій Донецької та Луганської областей, досі на рівні закону не врегульовані питання щодо правового статусу тимчасово окупованої території окремих районів, міст, селищ та сіл Донецької та Луганської області. Відсутня будь-яка юридична визначеність щодо порядку визначення межі тимчасово окупованої території, режиму її перетину особами та порядку перевезення через неї товарів. У свою чергу, це призвело до масової корупції на контрольних пунктах в'їзду-виїзду з тимчасово окупованої території, контрабанди та падіння бойового духу Збройних сил України та інших військових формувань, котрі виконують завдання в районі бойових дій. У проекті Закону України «Про тимчасово окуповану територію України» (реєстр. № 3593-д від 19.07.2016), зазначається, що «тимчасово окупована територія України — територія України, захоплена Збройними силами Російської Федерації та/або незаконними воєнізованими чи збройними формуваннями, створеними, фінансованими чи контрольованими Російською Федерацією, та фактично контрольована Російською Федерацією за допомогою органів окупаційної адміністрації. Тимчасово окупованою територією визнається: 1) сухопутна територія Автономної Республіки Крим та міста Севастополя, внутрішні води цих територій; 2) внутрішні морські води і територіальне море України навколо Кримського півострова; 3) повітряний простір над територіями, зазначе-

ними в пунктах 1 та 2; 4) територія окремих районів і адміністративно-територіальних одиниць Донецької та Луганської областей; 5) внутрішні морські води і територіальне море України вздовж узбережжя окупованої частини Донецької області; 6) повітряний простір над територіями, зазначеними у пунктах 4 та 5» [2].

Наступний документ, який визначає тимчасово окуповані території Донецької та Луганської областей, є Постанова Верховної Ради України «Про визнання окремих районів, міст, селищ і сіл Донецької та Луганської областей тимчасово окупованими територіями». Пункт 1 вказаної постанови закріплює визнати тимчасово окупованими територіями окремі райони, міста, селища і села Донецької та Луганської областей, у яких відповідно до Закону України «Про особливий порядок місцевого самоврядування в окремих районах Донецької та Луганської областей» запроваджується особливий порядок місцевого самоврядування, до моменту виведення усіх незаконних збройних формувань, російських окупаційних військ, їхньої військової техніки, а також бойовиків та найманців з території України та відновлення повного контролю України за державним кордоном України [3].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» території проведення АТО визначаються Кабінетом Міністрів України [4].

Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 2 грудня 2015 р. № 1275-р «Про затвердження переліку населених пунктів, на території яких здійснювалася антитерористична операція, та визнання такими, що втратили чинність, деяких розпоряджень Кабінету Міністрів України» фактично визначено межі проведення АТО.

На неконтрольованій території, за останніми даними фіскальної служби, працює понад 200 тис. підприємств і підприємців — це 60% усіх платників податків Донецької та Луганської областей і 6% усіх платників податків України. І хоч би як комусь хотілося розчесати всіх під один гребінець тероризму та сепаратизму, там усе ще є компанії, які продовжують працювати за українськими законами, платити податки до українського бюджету, а головне: забезпечувати робочими місцями, доходом і продукцією сім'ї, які живуть на непідконтрольних територіях [5].

Якщо виходити зі статистичних даних Головного управління ДФС у Донецькій області, то за 2014 рік до Зведеного бюджету України Донецькою областю забезпечено податковим надходженням на суму 12 558,7 млн. грн., це на 25,5% менше ніж у 2013 р. [6, с. 4]. Наведені дані свідчать про зменшення рівня надходжень до Зведеного бюджету України, що, безумовно, є наслідком військової агресії з боку РФ.

Актуальною проблемою є організація діяльності органів досудового розслідування ДФС в аспекті здійснення розслідування злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Вирішення зазначеної проблеми вимагає системного підходу як від законодавчого органу, так і від органів виконавчої влади.

З початком збройного конфлікту органи податкового контролю, як і більшість органів державної влади на території Донецької та Луганської областей, тривалий період часу фактично не функціонували. І лише відповідно до наказу ДФС України «Про переміщення та закінчення простою» від 07.11.2014 р. № 256 територіальні органи, розташовані на тимчасово непідконтрольній українській владі території, переміщено у населені пункти, на території яких органи державної влади здійснюють свої повноваження в повному обсязі.

Опитування слідчих ДФС Донецької області, а також співробітників податкової міліції, що виконували завдання у складі спеціального підрозділу «Фантом», дало нам можливість виокремити основні проблеми, що виникають при розслідуванні злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення АТО. Спробуємо проаналізувати їх та запропонувати шляхи їх вирішення. По-перше, однією із ключових проблем є те, що більшість слідчих органів, що здійснюють ко-

нтроль за додержанням податкового законодавства, не мають досвіду роботи у цій галузі, оскільки більша частина досвідчених слідчих, які працювали у слідчих органах Луганської та Донецької областей, були вимушені перейти на службу до центрального апарату та територіальних підрозділів ДФС, а частина звільнилась з органів податкової міліції чи залишилась на окупованій території.

За даними ДФС, у 2013 році кадровий склад слідчих підрозділів Донецької і Луганської областей виглядав наступним чином. Донецька область: за штатом — 71 слідчий, фактично — 61. Луганська область: за штатом — 62 слідчих, фактично — 30. У 2014 році ситуація значно погіршується. Донецька область: за штатом — 62 слідчих, фактично — 30. Луганська область: за штатом — 50, фактично — 10. У 2015 році також відбувається відтік кадрів. Донецька область: за штатом — 51 слідчий, фактично — 17. Луганська область: за штатом — 35, фактично — 9. Проблеми з кадровим складом негативно позначились і на показниках роботи слідчих підрозділів ДФС. Якщо у 2013 році сумарно слідчі підрозділи Донецької та Луганської областей вносили повідомлення до ЄРДР про вчинення 522 злочинів, передбачених ст. 212 КК України, то у 2014 році — 199 злочинів, а у 2015 — 171 злочин. Не кращі показники із направленими провадженнями до суду: у 2013 році Донецька область з обвинувальним актом до суду спрямовано — 17 проваджень, Луганська — 18; у 2014 році Донецька — 9, Луганська — 2 провадження; у 2015 році Донецька область — 1 провадження, Луганська — 0 проваджень. Такі показники на тлі постійних повідомлень засобів масової інформації про факти викриття конвертаційних центрів у Донецькій та Луганській областях свідчать про значні недоліки в організації досудового розслідування зазначеної категорії злочинів.

Аналогічна ситуація склалась і в експертних установах (НДЕКЦ, КНДСЕ). Відсутність у зоні проведення АТО судових експертів, які мають ліцензію на проведення судово-економічних експертиз призводить до затягування строків досудового слідства та унеможливорює в найкоротші строки отримати висновки судово-економічних експертиз, які у більшості кримінальних проваджень є основним джерелом доказів вказаної категорії справ.

По-друге, у зв'язку із набранням 15 жовтня 2014 року чинності Закону України від 02 вересня 2014 року № 1669-VII «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», статтю 10 якого передбачено, що протягом терміну дії цього Закону єдиним належним та достатнім документом, що підтверджує настання обставин непереборної сили (форс-мажору), що мали місце на території проведення антитерористичної операції, як підстави для звільнення від відповідальності за невиконання (неналежного виконання) зобов'язань, є сертифікат Торгово-промислової палати України. У зв'язку з отриманням такого сертифікату, підприємства (здебільшого вугільної промисловості) не сплачують податок на додану вартість.

По-третє, згідно зі ст. 3 згаданого Закону введено мораторій на проведення перевірок органами і посадовими особами, уповноваженими на здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності. Органам і посадовим особам, уповноваженим законами здійснювати державний нагляд (контроль) у сфері господарської діяльності, у період та на території проведення антитерористичної операції тимчасово забороняється проведення планових та позапланових перевірок суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність у зоні проведення АТО, крім позапланових перевірок суб'єктів господарювання, що відповідно до затверджених Кабінетом Міністрів України критеріїв оцінки ступеня ризику від провадження господарської діяльності віднесені до суб'єктів господарювання з високим ступенем ризику.

За відсутності акту документальної перевірки платників податків, які знаходяться в зоні АТО, яким встановлюється сума несплачених до бюджету податків, в органів досудового слідства відсутні підстави для внесення відомостей до ЄРДР.

Про фактичну неможливість справляння податків на тимчасово окупованій території та в регіонах, де проводиться антитерористична операція, шляхом проведення виїзних планових та позапланових документальних перевірок зазначає Ю. С. Махинич. Малоімовірно, на його думку, є можливість проведення інших заходів у межах кримінального процесуального та оперативного-розшукового законодавства з метою донарахувань несплачених сум податків, зборів та платежів до Державного бюджету України через такі обставини [7, с. 56].

Початок 2017 року для органів податкової міліції розпочався з того, що всі засоби масової інформації повідомили про «ліквідацію» податкової міліції. Указаний правовий колапс став можливий у зв'язку із технічною помилкою при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні», п.134 якого виключено із Податкового кодексу України (Розділ XVIII-2 ПОДАТКОВА МІЛІЦІЯ) [8]. Приймаючи зазначений законодавчий акт, апаратом Верховної Ради України допущена технічна помилка, яка внесла суттєві корективи у роботу важливого державного органу.

Виникає цілком логічне запитання: яким чином діяти органам досудового розслідування у такій правовій невизначеності? Судова практика з цього приводу розділилась: одні суди вважають, що податкова міліція є неповноважним на те органом і відмовляють у задоволенні клопотань слідчим ДФС [9], інші розглядають клопотання та задовольняють їх [10]. На жаль, сучасний законотворчий процес перебуває під впливом політичних процесів, пропозиція Голови Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики Н. П. Южаніної не знайшла підтримки у сесійному залі. Проте, на нашу думку, указаний недолік діючого законодавства підлягає негайному виправленню. А вже потім, маючи належну законодавчу базу, уряд повинен приступити до реформування податкової міліції через створення служби фінансових розслідувань європейського типу.

Отже, проаналізовані нормативно-правові акти не утворюють єдиного законодавчо визначеного підходу до формування основних напрямків державної політики у цій сфері, а почасти передбачають положення, які не відповідають національним інтересам України. Крім того, зазначені зміни суперечать здоровому глузду та правилам нормотворення, що веде до втрати довіри як до державної влади загалом, так і до парламентаризму зокрема.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене, зазначимо, що для вирішення окреслених нами проблем необхідно вжити ряд адміністративно-організаційних заходів:

1. З метою подолання кадрового голоду у слідчих підрозділах ДФС Донецької та Луганської областей необхідно вжити заходи матеріального стимулювання слідчих, збільшити грошове забезпечення тощо.

2. Внести зміни до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» з метою повернення до Податкового кодексу України Розділу XVIII-2 ПОДАТКОВА МІЛІЦІЯ. Після внесення зазначених змін невідкладно приступити до розробки законодавства про службу фінансових розслідувань.

3. У наукових публікаціях піднімалось питання про надання податковим органам права проводити експертизи з питань дотримання податкового законодавства [11]. В. В. Лисенко пропонував створити експертні підрозділи податкової міліції лише за окремими напрямками: 1) судово-економічні експертні дослідження; 2) криміналістичне дослідження документів (почерку, підпису тощо). Як окремий напрям у експертних дослідженнях можна виділити дослідження документів, які виготовлені за допомогою комп'ютерної техніки, і безпосередньо експертизи комп'ютерної техніки [12, с. 226]. Не зважаючи на дискусійність такої пропозиції, зазначимо, що вона може бути сприйнята в контексті особливостей здійснення податкового контролю в зоні проведення АТО.

### Список використаних джерел

1. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1207-18>.
2. Проект Закону про тимчасово окуповану територію України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=59833](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59833)
3. Про визнання окремих районів, міст, селищ і сіл Донецької та Луганської областей тимчасово окупованими територіями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254-viii>.
4. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1669-18>.
5. Податковий апартеїд [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://dt.ua/columnists/podatkoviy-aparteyid-217287\\_.html](http://dt.ua/columnists/podatkoviy-aparteyid-217287_.html).
6. Звіт про виконання плану роботи Головного управління Міндоходів у Донецькій області на 2014 рік [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://dn.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/191289.html>.
7. Махинич Ю. С. Проблеми адміністративно-правового регулювання податкової політики щодо обслуговування великих платників податків у зоні проведення АТО та на тимчасово окупованій території України / Ю. С. Махинич // Фінансове право. — 2014 — № 4 (30). — С. 54–57.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2017, № 5-6, ст.48.
9. Ухвала Дарницького районного суду м. Києва справа №753/63/17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64192190>.
10. Ухвала Центрального районного суду м. Николаєва [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64651087>.
11. Чигрина Г. Л. Джерела доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів . дис. канд. юрид. наук : 12.00.09 / Г. Л. Чигрина. — 2004 — 200 с.
12. Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів : дис. д-ра. юрид. наук : 12.00.09 / В. В. Лисенко. — 2005. — 499 с.

**Марущак Александр Анатольевич,**  
ассистент кафедры теории и истории государства  
и права, конституционного права  
(Черниговский национальный технологический университет)

**Сало Александр Петрович,**  
начальник отдела внутренней безопасности  
ГУ ГФС в Николаевской области,  
г. Николаев, Украина

### **К ПРОБЛЕМЕ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ЗБОРОВ (ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ) В ЗОНЕ ПРОВЕДЕНИЯ АНТИТЕРРОРИСТИЧЕСКОЙ ОПЕРАЦИИ**

*Статья посвящена попытке анализа проблем расследования уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) в зоне проведения антитеррористической операции (АТО). Констатируется, что Украина переживает сложные времена: военная агрессия РФ, оккупация части территории Донецкой и Луганской областей Украины выдвигают на повестку дня значительное количество вопросов как чисто сферы безопасности, так и социально-экономического характера, в том числе вопросы налогообложения.*

*Определено, что существенной актуальности приобретает вопрос особенностей налогообложения и расследования уклонений от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) в зоне проведения антитеррористической операции.*

**Ключевые слова:** уклонение, налоги, расследование, антитеррористическая операция.

**Marushchak Oleksandr,**  
assistant of the department of theory  
and history of state and law, constitutional law  
(Chernihiv National Technological University)

**Salo Oleksandr,**  
Head of the Internal Security Unit  
at Main Department of the State Fiscal  
Service in Mykolaiv region,  
city of Mykolaiv, Ukraine

### **THE PROBLEM OF INVESTIGATING EVASION FROM PAYING TAXES, FEES (OBLIGATORY PAYMENTS) IN THE AREA OF ANTITERRORIST OPERATION**

*The article is dedicated to an attempt to analyze the problems of investigating evasion from paying taxes, fees (obligatory payments) in the area of antiterrorist operation. The author stated that Ukraine is going through difficult times, Russian military aggression, occupation of the territory of Donetsk and Lugansk regions of Ukraine impose on the agenda significant number of issues as purely security nature and socio-economic, including taxation. It is determined that the issue of taxation peculiarities and investigating evasion from paying taxes, fees (obligatory payments) in the area of antiterrorist operation is also urgent. Analysis of the special scientific literature shows that the problems of temporarily occupied territories functioning is the subject of studies conducted by scholars in different fields. The majority of publications are dedicated to the problems of crime and warfare. However, there are a number of publications concerning problems of taxation and related topics. The investigation of evasion from paying taxes, fees (obligatory payments) in the area of antiterrorist operation as the subject of studies is not researched by scholars in the field of law.*

*The author analyzed the problem of legal definition of the temporarily occupied territories and the area of the antiterrorist operation. It is also founded that the urgent problem of nowadays consists in organization of investigating evasion from paying taxes, fees (obligatory payments) conducting by investigation bodies of the State Fiscal Service. Solving such a problem requires a systematic approach, both by legislature and executive authorities. The author carried out the main problems arising while investigating evasion from paying taxes, fees (obligatory payments) in the area of antiterrorist operation. Such problems include: incomplete of investigative units at the State Fiscal Service due to military events in Donetsk and Lugansk regions; lack of forensic experts licensed to conduct judicial-economic examinations in the area of antiterrorist operation; moratorium on inspections conducting by bodies and officials authorized to exercise state supervision (control) in the field of economic activity; legal uncertainty due to a technical error when adopting Act of Ukraine «On Amendments to the Tax Code to improve investment climate in Ukraine», point No. 134 of which is excluded from the Tax Code of Ukraine (Chapter XVIII-2 TAX POLICE).*

**Key words:** evasion, taxes, investigation, antiterrorist operation.

Надійшла до редколегії 15.01.2017