

**Досудове розслідування  
кримінальних проваджень  
про ухилення від сплати  
податків: теорія та практика**

Монографія є одним із перших в Україні комплексних досліджень кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків в умовах чинного кримінального процесуального законодавства та правозастосовної практики. З'ясовано правову природу ухилення від сплати податків, розглянуто питання досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері службової та господарської діяльності, запропоновано зміни й доповнення до чинного вітчизняного законодавства.

Для здобувачів освіти та науково-педагогічних працівників юридичних закладів вищої освіти, працівників правоохоронної та судової систем.

# ЗМІСТ

ВСТУП .....	5
-------------	---

## Розділ 1

<b>ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ .....</b>	<b>8</b>
1.1 Особливості формування методики розслідування ухилення від сплати податків .....	8
1.2 Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків .....	35
1.2.1 Предмет злочинного посягання .....	40
1.2.2 Способи вчинення злочину .....	49
1.2.3 Характеристика слідів учинення злочину .....	126
1.2.4 Особа злочинця .....	133
<i>Висновки до розділу 1</i> .....	141

## Розділ 2

<b>ОРГАНІЗАЦІЯ ПОЧАТКОВОГО ЕТАПУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ .....</b>	<b>144</b>
2.1 Обставини, що підлягають установленню в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків .....	144
2.2 Типові слідчі ситуації, що виникають під час розслідування ухилення від сплати податків .....	204
2.3 Взаємодія детективів Бюро економічної безпеки з іншими суб'єктами під час досудового розслідування ухилення від сплати податків .....	231
<i>Висновки до розділу 2</i> .....	254

**Розділ 3**

<b>ПРОВЕДЕННЯ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ДІЙ ПІД ЧАС ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ</b> .....	258
3.1 Організація і тактика проведення слідчих (розшукових) дій і заходів забезпечення кримінального провадження .....	258
3.2 Особливості проведення окремих негласних слідчих (розшукових) дій .....	305
3.3 Використання спеціальних знань і призначення окремих видів судових експертиз .....	323
<i>Висновки до розділу 3</i> .....	355
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	361
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	370

## ВСТУП

Кожна економічно розвинута держава цивілізованого світу зацікавлена у тому щоб її громадяни фінансово розвивали свою підприємницьку діяльність, юридичні особи також мали прогресуючий економічний успіх, оскільки державні та місцеві бюджети тісно залежать від економічного розвитку приватної та державної діяльності. Правові відносини між державою та її громадянами у цьому випадку тісно залежать від здійснення сумлінної сплати податків. Однак сьогодні залишається актуальним питання небажання працювати відкрито певної категорії осіб та організацій, сплачувати податки та платити заробітну плату не дотримуючись чітко встановлених законодавством норм. З іншого боку проблема проявляється через те, що службові особи підприємства, установи, організації шукають способи обходу податкового законодавства шляхом використання прогалів, оскільки в нашій країні відчувається значний податковий тиск. Це все породжує свідоме вигадання та використання різних схем для ухилення від сплати податків. Як результат – негативні наслідки для економічного розвитку нашої країни, зокрема ненадходження коштів до бюджетів різного рівня. Ускладнює ситуацію у сфері оподаткування й військова агресія РФ, окупація деяких територій нашої країни, знищення підприємств різного рівня, неприйняття законодавчо закріпленої процедури оподаткування, що призводить до послаблення безпеки, зниження рівня соціально-економічного спрямування.

Основними правоохоронними органами, які здійснюють першочергові дії щодо збирання інформації, є органи досудового

розслідування. Саме від якісного збирання доказів органами досудового розслідування в подальшому суд 17 установлює обставини, які мають головне значення для вирішення кримінального провадження по суті, та досліджує докази безпосередньо; об'єктивного та всебічного дослідження матеріалів кримінального провадження, здійснення досудового розслідування та притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності забезпечується виконання громадянами їхнього конституційного обов'язку своєчасно та в повному обсязі сплачувати податки, а також запобігання вчиненню правопорушень у майбутньому. Ураховуючи те, що склад правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, має особливості та часті випадки неоднозначності судової практики із цієї категорії кримінальних проваджень, суб'єктам досудового розслідування є сенс запрошувати осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин і можуть надавати роз'яснення, висновки, консультації під час досудового розслідування та судового розгляду. Розроблення методик розслідування окремих видів кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності були присвячені праці Ю. П. Аленіна, В. П. Бахіна, Г. П. Власової, А. Ф. Волобуєва, І. В. Гори, В. А. Журавля, А. В. Іщенка, Н. І. Клименко, В. А. Колесника, В. О. Коновалової, М. В. Корнієнка, В. С. Кузьмічова, В. Г. Лукашевича, Є. Д. Лук'янчикова, М. А. Погорецького, М. В. Салтєвського, М. Я. Сегая, Д. Б. Сергеевої, Р. А. Степанюка, О. В. Таран, Г. К. Тетерятник, В. В. Тіщенко, С. С. Трача, П. В. Цимбала, К. О. Чаплинського, С. С. Чернявського, Ю. М. Чорноус, В. Ю. Шепітька, В. В. Юсупова та ін. Аспектам розслідування ухилення від сплати податків, фіктивного підприємництва присвячено дослідження таких науковців: Л. І. Аркуші, Т. М. Барабаш, В. В. Білоуса, О. В. Воробей, О. В. В'язовченка, В. П. Головіна, Р. С. Довбаша, О. С. Задорожнього, В. А. Журавля, О. В. Клименка, О. Є. Користіна, В. В. Лисенка, О. А. Марущака, О. П. Мілевського, Л. М. Лоневського, В. А. Некрасова, О. О. Сухачова, В. О. Фінагеева, О. В. Халіна, Г. Л. Чигриної, Д. М. Чорного та ін.

Указані науковці зробили вагомий внесок у теорію та практику розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності взагалі та оподаткування зокрема, що слугувало підґрунтям для подальшого дослідження. Проте окремої криміналістичної методики щодо досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків розроблено не було, що й зумовляє необхідність додаткового, поглибленого й комплексного дослідження вказаної проблематики. Указані вище обставини зумовляють актуальність обраної теми дослідження, її теоретичну та практичну значущість.

Метою дослідження стало розроблення криміналістичних положень та практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків.

Емпіричною базою проведеного дослідження стали результати вивчення 245 кримінальних проваджень, що були розглянуті судами впродовж 2015–2024 років з усіх регіонів країни; зведені дані анкетування 143 детективів Бюро економічної безпеки та 75 прокурорів у Вінницькій, Дніпропетровській, Київській, Кіровоградській, Житомирській, Хмельницькій, Львівській, Миколаївській, Одеській, Черкаській областях; статистичні й аналітичні дані Офісу Генерального прокурора України, МВС України, БЕБ, Державної судової адміністрації України; матеріали ДПС України, Держфінмоніторингу, ДБР, Агентства з розшуку та менеджменту активів (АРМА), а також багаторічний досвід роботи автора в правоохоронній сфері.

# Розділ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

### 1.1 Особливості формування методики розслідування ухилення від сплати податків

Як зазначають учені-процесуалісти, економічна безпека держави є невід'ємною складовою її національної безпеки та перебуває в тісному взаємозв'язку з усіма економічними процесами, що відбуваються в суспільстві. Вона сприяє створенню соціально орієнтованої ринкової економіки, забезпечує зростання рівня життя й добробуту населення, відіграє ключову роль у провадженні ефективної економічної політики в державі, слугуючи гарантом соціальної стабільності в суспільстві та передумовою фінансового розвитку країни, її становлення на міжнародній арені як конкурентоспроможного й інвестиційно привабливого суб'єкта<sup>1</sup>.

Водночас на сьогодні склалася ситуація, коли економіка України – найважливіший соціальний інститут суспільства – функціонує неефективно, суспільні потреби не знаходять реального відображення в її структурі. У результаті такої невідповідності

---

<sup>1</sup> Чернявський С.С., Користін О.Є. Протидія легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом : навч. посіб. К., 2010. 256 с.

в процесі функціонування економіки стали виникати негативні процеси, що призвели до дестабілізуючих явищ: економіка не відповідає об'єктивним потребам суспільства, законодавчі протиріччя перешкоджають розвитку повної економічної свободи учасників суспільних відносин. У своїй сукупності дисфункції в економіці стали виражатися в активізації економічної злочинності, характерною особливістю якої є її організованість, структурованість і згуртованість. Назріла необхідність докорінної перебудови норм про кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, приведення змісту цих норм у відповідність із викликами часу<sup>2</sup>.

Водночас нестабільна макроекономічна ситуація в Україні та періодичні економічні кризи сприяють формуванню і розвитку потужного тіньового сектору в національній економіці. Особливої актуальності набула його фіктивна складова, що полягає у виведенні значних фінансових ресурсів з легального економічного сектору через криміналізацію суспільства, перерозподіл мільярдних прибутків на користь окремих підприємців та відтік капіталу за межі країни. Це все сприяє підвищенню загрози економічній безпеці держави, посиленню вже існуючої соціально-економічної кризи та в подальшому призведе до низького рівня доходів України та суттєвого відставання від світових лідерів за рівнем валового внутрішнього продукту. Найбільше це стосується поширення незаконної господарської діяльності, яка в кримінальному аспекті виражається в підробленні документів для проведення державної реєстрації та в результаті якої держава в цілому та інші суб'єкти економічних відносин зазнають значної економічної шкоди.

Відповідно до Концепції економічної безпеки України, економічна безпека – це спроможність національної економіки вільно й незалежно розвиватися, утримувати стабільність громадянського суспільства та його інститутів, мати достатній оборонний потенціал країни за будь-яких несприятливих умов і варіантів розвитку

---

<sup>2</sup> Торопчин С.О. Розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К., 2021. С. 18.

подій, а також здатність Української держави до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх і внутрішніх загроз. Складовими економічної безпеки є фінансова, енергетична, продовольча, аграрна, демографічна та інші види безпеки. Зазначені складові тісно пов'язані між собою та доповнюють одна одну<sup>3</sup>.

Забезпечення економічної безпеки в Україні тісно пов'язане з податками. У свою чергу, діяльність держави в галузі податкової політики зосереджується на впровадженні, правовому регулюванні та організації збору податкових платежів і податків до централізованих фондів державних коштів. Тому цілком логічно, що податки встановлюються, змінюються чи скасовуються лише податковими законами, ними ж і регулюються податкові відносини між державою і платниками податків. У ст. 67 Основного закону країни закріплено, що «...кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»<sup>4</sup>, більше того, значну частину валового внутрішнього продукту становлять саме податки.

Глобалізаційні процеси в сучасному світі зумовили і глобалізацію податкової злочинності, яка набула нових ознак, стала більш організованою та витонченою<sup>5</sup>. Ухилення від сплати податків вирізняються масовим та високоінтелектуальним характером, високим ступенем латентності, різноманітними способами ухилення від сплати податків, швидкою адаптацією правопорушників до нових форм і методів господарської діяльності, і за своєю сутністю й наслідками становлять особливу небезпеку для бюджету України та громадян у цілому, що, у свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави.

---

<sup>3</sup> Концепція забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері : розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 серп. 2012 р. № 569-р. ; Чернявський С.С., Користін О.Є. Протидія легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом : навч. посіб. К., 2010. 256 с.

<sup>4</sup> Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96 ВР.

<sup>5</sup> В'язовченко О.В. Міжнародне співробітництво під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К., 2018. С. 24.

Податки в бюджети і державні цільові фонди – це різновиди обов’язкових внесків у бюджети відповідного рівня або в державні фонди цільового призначення, що здійснюються певним платником у порядку і на умовах, установлених законодавчими актами України про оподаткування. Між перерахованими вище різновидами внесків є певні відмінності за характером, періодичністю їх сплати, об’єктами оподаткування і джерелами їх сплати, ставками, розмірами тощо.

Податки, як правило, мають характер постійних періодичних платежів підприємств, установ, організацій і громадян у державний та місцеві бюджети, державні цільові фонди з визначених об’єктів оподаткування по заздалегідь визначених законодавством ставках. Податки, збори (обов’язкові платежі) є інструментами держави, що гарантують існування суспільства, а й відповідно, дієвості реалізації нормативно-правових актів щодо розвитку економіки України та забезпечення її економічної й податкової безпеки. За статистичними даними, станом на 01.01.2024 р. доходи до державного бюджету України в частині податкових надходжень становили 56,92 %. А саме: податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості – 15,58 %, податок на доходи фізичних осіб – 8,75 %, податок на прибуток підприємств – 6,83 %, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів – 5,16 %, внутрішні податки на товари та послуги – 34,50 %, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів – 3,57 %, акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів – 2,41 %, ПДВ з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування) – 13,79 %, ПДВ з імпортних товарів – 14,73 %, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – 1,48 %, інші податки та збори – 0,19 %<sup>6</sup>. Широке коло вітчизняних учених та практиків констатують зростання кількості «протиправних діянь, які призводять до ненадходження до бюджету країни значних коштів та їх привласнення злочинними елементами, що загалом створює загрозу

---

<sup>6</sup> Доходи держбюджету України. Міністерство фінансів України.

й економічній безпеці України»<sup>7</sup>. За даними Інституту соціально-економічної трансформації через ухилення від сплати податків держава недоотримує щороку 100 млрд грн<sup>8</sup>. Питання аналізу шляхів несплати податків та протидії цьому явищу не є новим, «потребує постійної уваги науковців і практиків крізь призму своєї продуктивності і доцільності»<sup>9</sup>, а тому залишається актуальним нині та складною проблемою.

Після суттєвого зниження в 2014 р. з 3069 до 1899 (-38,1 %) наступними роками кількість цих діянь продовжувала знижуватися та в 2022 р. було виявлено 390 зазначених фактів, що на 48,7 % менше, ніж за попередній рік, та в 8 разів, ніж на початку періоду аналізу. Їх частка серед усіх діянь цієї спрямованості скоротилася з 27,6 % до 11,4 %. Однак за офіційними даними стосовно розгляду кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків «у 2023 році щомісяця реєструвалося до 800 кримінальних проваджень, і лише 10 % із них передавалися до суду для подальшого розгляду»<sup>10</sup>.

Суспільна небезпека ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) пояснюється, в першу чергу, найважливішим соціальним і економічним їх значенням. Тому необхідно виявити ті функції, які виконують податки, збори (обов'язкові платежі) в нашому суспільстві, з'ясувавши тим самим їх соціально-економічне значення, позаяк у податках безпосередньо реалізується їхнє соціальне призначення як інструменту вартісного розподілу

---

<sup>7</sup> Васильчишин О.Б. Фінансові злочини у фіскальній сфері як загроза економічній безпеці України. *Світ фінансів*. 2021. № 1(66). С. 127.

<sup>8</sup> Хто в Україні найбільше ухиляється від сплати податків.

<sup>9</sup> Кузьменко Ю.В., Шабага Т.М. Дотримання конституційних засад у процесі прийняття державного бюджету. *Юридичний бюлетень*. 2021. Вип. 18. С. 52.

<sup>10</sup> Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. Офіс Генерального прокурора України; Кримінальна ситуація в Україні в умовах війни: основні тенденції. 2022 рік: монографія / авт. кол.: М.Г. Вербенський, О.Г. Кулик, І.В. Наумова та ін. Київ: Юрінком Інтер, 2023. 388 с.

## Книги, які можуть вас зацікавити



Актуальні питання кримінально-правової кваліфікації



Закінчення розгляду цивільних справ без ухвалення рішення суду



Судова практика в системі джерел цивільного права України

Перейти до галузі права  
**Кримінальне право та процес**



[Перейти на сайт →](#)