

ЧУЙКО

УДК 343.359

Крістіна Сергіївна

ОСОБЛИВОСТІ ПРИТЯГНЕННЯ ОСОБИ ДО КРИМІНАЛЬНОЇ
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ
(ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)SPECIFICS OF CRIMINAL RESPONSIBILITY TO THE TAX EVASION
(ARTICLE 212 OF THE CRIMINAL CODE OF UKRAINE)

спеціаліст, Інститут
післядипломної освіти
імені Т.Г.Шевченко

Статтю присвячено актуальним питанням притягнення особи до кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України. Особливу увагу приділено соціально-економічній обумовленості налагодження механізму кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Автор підкреслює, що у процесі досудового розслідування необхідно дослідити всі обставини, які складають предмет доказування щодо наявності у діях особи ознак злочину за ст. 212 КК України.

* * *

Статья посвящена актуальным вопросам привлечения к уголовной ответственности за преступление, предусмотренное ст. 212 УК Украины. Особое внимание уделено социально-экономической обусловленности усовершенствования механизма уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). Автор подчеркивает, что в процессе досудебного расследования необходимо установить все обстоятельства, входящие в предмет доказывания наличия у лица признаков преступления по ст. 212 УК Украины.

* * *

The article is devoted to topical issues of criminal prosecution for the crime, named in the article 212 of the Criminal Code of Ukraine. Special attention is given to social and economic value of improvement of criminal prosecution mechanism for tax evasion. The author emphasizes that in the process of pre-trial investigation it is necessary to establish all the circumstances included in the subject of proof that a person has evidence of a crime under art. 212 of the Criminal Code of Ukraine. The purpose of the article is a theoretical and legal analysis of the mechanism of bringing to criminal responsibility persons who evade payment of taxes, fees (mandatory payments), and the provision of conceptual proposals for the improvement of such a mechanism, taking into account the practice of applying the current legislation. According to the statistical data published on the official web site of General Prosecutor Office of Ukraine, during of the year 2018 - 1099 criminal proceedings on tax evasion (Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine) were registered. Despite the necessity and importance of taxes on state development, the mechanism of prosecution remains ineffective. The main reason of this is the inconsistency of legislations. First of all, it is about the collisions between the tax and criminal and criminal procedural legislation, and the lack of clear legal clarifications regarding the application of the relevant legislation. Generally most of the criminal proceedings is merely a tool of pressure on the taxpayers and contains no factual basis. Expected that the criminal proceedings will be initiated only after the tax audits with conclusions of tax authorities confirmed by the court decision in administrative proceedings which has entered into legal force.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, кримінальна відповідальність, злочини у сфері господарської діяльності, порушення податкового законодавства

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, уголовная ответственность, преступления в сфере хозяйственной деятельности, нарушение налогового законодательства

Keywords: tax evasion, criminal sanctions, crimes in the sphere of economic activity, tax violation

ВСТУП

Глобалізаційні та геополітичні процеси, які відбуваються в сучасних демократичних та цивілізованих державах світу, продукують трансформацію економічних відносин. В Україні, яка обрала цілеспрямований курс на впровадження ринкових відносин, відбуваються кардинальні зміни у формуванні бюджетів у державі.

Так, у Державному бюджеті України на 2019 р. передбачається 1,026 трлн. грн. доходів, з них 860 млрд. грн. становлять доходи від податкових надходжень, що в середньому складає 83% від загальної суми доходів до Державного бюджету [6]. З цього випливає, що ефективно скерована система податкової політики є визначальним елементом регулювання економічних відносин у державі.

Сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів є безумовною мірою необхідної поведінки, що передбачена ст. 67 Конституції України [1]. Неви-

конання або виконання вказаного обов'язку неналежним чином дуже відчутно позначається на обсязі коштів, які надходять до Державного бюджету. Саме тому у Кримінальному кодексі України (далі – КК України) передбачається відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212) [2].

Актуальність дослідження питань, пов'язаних із застосуванням до особи, винної у злочині, передбаченому ст. 212 КК України, каральних санкцій, підтверджується статистичними даними щодо вчинення кримінальних правопорушень. Так, за аналітичною інформацією Генеральної прокуратури України, станом на грудень 2018 р. всього обліковано кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності – 6334, з них 1099 за ст. 212 КК України (що складає найбільшу частку від загальної кількості всіх злочинів у цій сфері). При цьому, з вказаного числа (1099) 137 особам вручено повідомлення про підозру, щодо 10 випадків зупинене кримінальне провадження з причини не

встановлення місцезнаходження особи, щодо 39 осіб було складено обвинувальний акт, кількість клопотань про звільнення від кримінальної відповідальності – 68, закрито кримінальних проваджень – 256 та 976 кримінальних проваджень, стосовно яких на кінець звітнього періоду рішення не прийняте (про закриття / зупинення кримінального провадження) [14].

Поряд з цим, враховуючи соціально-економічну обумовленість необхідності покарання осіб, які ухиляються від сплати податкових зобов'язань, на щоденний механізм притягнення цих осіб до кримінальної відповідальності, на жаль, назвати ефективним та надійним не вбачається достатніх підстав.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також окремі методологічні аспекти притягнення винних осіб до відповідальності стали об'єктом дослідження у працях таких вчених, як: Л.П. Брич, О.О. Дудоров, Ю.М. Сухов, Т.М. Барабаш, В.О. Останін, В.П. Хоменко та ін. Проте динаміка податкових правовідносин, трансформація способів вчинення особами ухилення від реалізації конституційного обов'язку стосовно сплати податків внаслідок удосконалення засобів ведення бізнесу призводить до необхідності наукового-теоретичного аналізу особливостей притягнення особи до кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України.

МЕТОЮ СТАТТІ є теоретико-правовий аналіз механізму притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які ухиляються від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), і надання концептуальних пропозицій стосовно удосконалення такого механізму, враховуючи практику застосування чинного законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Особливості механізму притягнення особи до кримінальної відповідальності перебувають у безпосередньому корелятивному зв'язку з юридичною конструкцією складу злочину, яка відіграє вирішальну роль у правозастосовчій діяльності.

На сьогодні однією із концептуальних проблем, яка на практиці призводить до створення сприятливого механізму зменшення податкового зобов'язання платниками податків, є неоднозначність у тлумаченні таких понять, як «уникнення» та «ухилення» від сплати податків. У зарубіжній літературі підкреслюється, що під податковим уникненням мається на увазі законний аспект податкової системи, тобто фізичні або юридичні особи використовують недоліки податкового законодавства, займаючись діяльністю, яка є законною, але суперечить меті податкового права. Прикладом уникнення від сплати податків є стратегічне планування, де фінансові справи організовані таким чином, щоб зменшити податкові зобов'язання, наприклад, шляхом використання податкових відрахувань та податкових пільг. Водночас, ухилення від сплати податків зводиться до незаконної практики несплати податків (тобто оподатковуваний прибуток або діяльність приховуються / зменшуються суми податкових кредитів тощо) [16].

В українській літературі підтримується вказана концепція, при цьому справедливо зазначається, що під дію ст. 212 КК України підпадають лише дії, які відображують незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податки [9, С. 68].

Ми не ставимо за мету цієї статті дослідження всіх елементів складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, оскільки на доктринальному рівні вказані положення знайшли належне відображення, зокрема у працях Ю.М. Сухова, Т.М. Барабаш, В.О. Останіна та ін.

Оскільки в КК України безпосередньо не вказано способів вчинення цього злочину, Пленум Верховного Суду України у постанові «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 08.10.2004 № 15 узагальнив загальні механізми та способи ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [7].

Проте сучасний стан ринкових відносин, удосконалення механізмів ведення бізнесу створюють для платників податків можливості вдаватися до новітніх способів ухилення від сплати своїх податкових зобов'язань.

Як приклад можна навести використання категорії поділу підприємств на «податкові ями», транзитери та вигодонабувачі. На думку науковців, найбільш деструктивними для бюджету є «податкові ями», на які порушники законодавства штучно переносять податкові зобов'язання [11, С. 123]. У цьому випадку маються на увазі фіктивні підприємства, які спеціально створюються для оформлення безтоварних операцій та угод з метою уникнення подання податкової звітності суб'єктами господарювання за основною сферою економічної діяльності.

Сучасні дослідження також вказують на такі способи (схеми) ухилення від податків, як офшори, конвертаційні центри, «сірий імпорт», контрабанда, контрафакт, виведення прибутку через псевдопідприємство фізичних осіб тощо [10].

Ухилення від сплати податків є цілеспрямованими діями платників податків, які дають змогу зменшити чи повністю виключити сплату до бюджету чи державних цільових фондів податкових зобов'язань [12, С. 206].

Загалом для можливості притягнення особи до кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України, обов'язково має бути встановлена сукупність імперативних умов, які визначені у п. 2 постанови Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15 [7]. Зокрема, це вимоги щодо законодавчого забезпечення податків, зборів та інших обов'язкових платежів, тобто їх передбачення у Податковому кодексі України; врегулювання на законодавчому рівні об'єкта та суб'єкта оподаткування, а також процедури справляння цих податкових платежів.

Це зумовлює те, що ст. 212 КК України має бланкетний характер, тобто для встановлення суттєвих ознак юридичної конструкції цього злочину і для правильної кваліфікації дій осіб необхідним є звернення до податкового законодавства. Таким чином, особливості притягнення особи до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів зале-

жить від податкового законодавства, що ускладнюється його динамічністю та неузгодженістю із кримінальним та кримінально-процесуальним законодавством.

Варто звернути увагу на відсутність єдиної обґрунтованої позиції між законодавцем, з одного боку, та науковцями й практиками, з іншого, щодо доцільності ототожнення притягнення особи до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з процедурою узгодження податкового зобов'язання.

Так, законодавець спирається на необґрунтованість відкриття кримінальних проваджень винятково на підставі аудиторських висновків, різноманітних рапортів, довідок тощо, оскільки згідно з Податковим кодексом України будь-які податкові правопорушення повинні встановлюватися актами документальної перевірки (ст. 86.1) [4]. Тобто за такою логікою акт перевірки є єдиним документом, у якому доводиться факт порушення податкових норм та фіксується факт ненадходження коштів до бюджету, у зв'язку з чим у 2015 р. був зареєстрований законопроект «Про внесення змін до ст. 56 Податкового кодексу України (щодо належного застосування норм законодавства)», який спрямований на подолання суперечностей між Кримінальним процесуальним кодексом та Податковим кодексом в частині внесення відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань виключно на підставі документальної перевірки та оформленого за її результатами акта.

Водночас, найбільш обґрунтованою є думка юристів-практиків, які вказують, що дії, пов'язані з прийняттям рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання та його стягнення, як і дії, пов'язані з оскарженням такого рішення, жодним чином не впливають на наявність об'єктивної сторони ухилення від сплати податків та її встановлення в межах кримінального процесу, адже сума несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів у кримінальному провадженні не є тотожною сумі узгодженого грошового зобов'язання, яка для цілей кримінального провадження застосовуватися не може [13].

За таких умов перелік обов'язкових умов застосування до особи заходів кримінального характеру за вчинення досліджуваного злочину потребує розширення з огляду на те, що вимоги податкового законодавства до документального оформлення податкових правопорушень та норми кримінально-процесуального законодавства, які встановлюють загальні процедурні правила початку досудового розслідування, є неузгодженими, що на практиці призводить до необґрунтованого відкриття кримінальних проваджень за ст. 212 КК України.

Поряд з цим варто зазначити, що рішення контролюючих органів щодо визначення суми грошового зобов'язання може бути оскаржене. Процедура такого оскарження визначена ст. 56.22 Податкового кодексу України [4], яка зводиться до заборони обґрунтування повідомлення особи про підозру у вчиненні злочину на відповідному рішенні контролюючого органу, доки суд або інший адміністративний орган не вирішить остаточне питання щодо оскаржуваного рішення.

Таким чином, вказане дозволяє зробити висновок,

що при встановленні у діях особи факту ухилення від податків та зборів вирішальну роль не може відігравати наявність узгодженого податкового зобов'язання, адже в контексті застосування норм КК України принципово важливо довести основні елементи юридичної конструкції злочину, а акт документальної перевірки допомагає довести наявність об'єктивної сторони і по суті не може беззаперечно засвідчувати факт ухилення особи від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

При притягненні особи до кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України, обов'язково слід враховувати те, що вона настає лише у разі ненадходження коштів до бюджетів лише у значних, великих або особливо великих розмірах, що визначається залежно від розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян (НМДГ), який відповідно до Податкового кодексу України для цілей застосування адміністративного та кримінального законодавства дорівнює 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (960,50 грн.) [4].

Безумовно, у предмет доказування при притягненні особи до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України входить також встановлення кола осіб, які вчинили зазначений злочин.

Так, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] відповідальною особою за проведення всіх фінансових операцій, своєчасність та повнота їх відображення у первинних документах та складання податкової звітності є посадова особа, що здійснює керівництво підприємством, або власник цього підприємства.

Постанова пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15 [7] прямо зазначає, що такі особи діяли як співвиконавці, якщо вони до вчинення злочину домовилися діяти умисно з метою ухилення від сплати своїх податкових зобов'язань. У зазначеній постанові також роз'яснюються випадки кваліфікації дій осіб за попередньою змовою за ч. 2 ст. 212 КК України, тобто тоді, коли вони зобов'язані сплачувати податки, збори сумісно.

За своїм характером ст. 212 КК України є заохочувальною, адже містить умови, за яких особи можуть бути звільнені від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): досягнення податкового компромісу або добровільне відшкодування завданої шкоди.

Так, відповідно до ч. 4 ст. 212 КК України підставою для звільнення від кримінальної відповідальності є повна сплата особою всіх податкових зобов'язань та відшкодування шкоди, яка завдана державі їх несвоечасною сплатою до моменту притягнення до кримінальної відповідальності [2]. Згідно з Кримінальним процесуальним кодексом таким моментом є повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення [3]. Водночас, особа може претендувати на звільнення від кримінальної відповідальності лише тоді, коли вона вчиняє такий злочин вперше та якщо завдані збитки не сягають особливо великих розмірів.

Отже, по суті положення ч. 4 ст. 212 КК України свідчать про лібералізацію та гуманізацію кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків

та зборів, і, як наслідок, це ускладнює досягнення однієї із функцій кримінального законодавства – виховної, адже сплативши передбачений за це покарання штраф та відшкодувавши збитки, платник податків має нову можливість обійти податкове законодавство.

Однією із умов звільнення від кримінальної відповідальності за досліджуваною статтею, яка безпосередньо не вказана у КК України, однак впливає із судової практики, є особиста дієва участь особи у сплаті підприємством належних сум.

Так, ухвалою Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ, в якій розглядалося питання про можливість звільнення від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК України генерального директора та бухгалтера підприємства, суд дійшов висновку, що до предмету доказування при застосуванні вказаної норми належить перевірка особистої участі особи у сплаті податкового боргу. На переконання суду, така участь може виражатись у вчиненні дій, спрямованих на погашення заборгованості, в межах своїх службових повноважень, або у внесенні з цієї метою коштів на рахунок підприємства чи у відшкодуванні сплачених юридичною особою сум. Оскільки вказані особи безпосередньо не брали участь у погашенні податкових зобов'язань, бо на цей момент вже не працювали на підприємстві, підстави для їх звільнення за ч. 4 ст. 212 КК України відсутні [8].

ВИСНОВКИ

Враховуючи взаємозв'язок ринкового сектора економіки та податкової сфери, варто зробити висновки, що вчинення податкових злочинів, в тому числі ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), має соціально-небезпечний характер, адже дефіцит бюджету внаслідок ненадходження грошових коштів загрожує призупиненню або скасуванню реалізації стратегічних планів та програм держави, що вплине на економічний добробут держави в цілому та кожного окремого українця зокрема. Однак на сьогодні механізм притягнення особи до кримінальної відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України, не є досконалим. Йдеться, передусім, про колізії податкового та кримінального й кримінального процесуального законодавства, відсутність чітких роз'яснень судових інстанцій щодо застосування відповідного законодавства.

Принциповим для справедливого притягнення особи до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України є встановлення у процесі досудового розслідування широкого кола обставин, які входять у предмет доказування. Тобто необхідно налагодити механізм тісної співпраці органів фіскальної служби та органів досудового розслідування у процесі вирішення питання про притягнення особи до кримінальної відповідальності та узгодження законодавчих приписів, які регулюють таку діяльність.

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25-26. Ст. 131.
3. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. Відомості Верховної Ради України.

2013. № 9-10, № 11-12, № 13. Ст. 88.

4. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 40. Ст. 365.

6. Про державний бюджет України на 2019 рік: Закон України від 23.11.2018 № 2629-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2018. № 50. Ст. 400.

7. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/v0015700-04>.

8. Ухвала Колегії суддів судової палати у кримінальних справах Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 14.02.2013 № 5-233км13. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29619860>

9. Баранов О.С. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. 2015. Вип. 2. С. 65–79.

10. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. VoxUkraine: URL: <https://voxukraine.org/uk/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkov-ina-chomu-ukrayinskij-byudzh-et-vtrachaye-najbilshe>

11. Мельник О.О. Основні способи ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Боротьба із організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2014. № 2 (33). С. 122-125.

12. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Підприємництво, господарство і право. 2018. № 4. С. 201-208.

13. Паламарчук О. Кримінальна відповідальність за несплату податків vs Узгодження грошового зобов'язання. Юридична газета online: URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/kriminalna-vidpovidalnist-za-nesplatu-podatkov-vs-uzgodzhennya-groshovogo-zobov'yazannya.html>.

14. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування (станом на грудень 2018 р.): статистична інформація Генеральної прокуратури України. Генеральна прокуратура України : офіційний сайт. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=112173&libid=100820&c=edit&c=fo#

15. Хоменко В.П. Злочини у фіскальній сфері: проблеми притягнення до кримінальної відповідальності. Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ. 2016. № 1 (11). С. 55-72.

16. Barenbrock G. Addressing tax evasion and tax avoidance in developing country. Deutsche Gesellschaft fur Internationale Zusammenarbeit. 2011. URL: https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf

References

1. Constitution of Ukraine No. 254k/96-VR dated June 28, 1996. News of the Verkhovna Rada of Ukraine, 1996, № 30, Art. 141. (in Ukrainian).
2. Criminal Code of Ukraine № 2341-III dated April 5, 2001. News of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2001, № 25-26, Art. 131. (in Ukrainian).
3. Criminal Procedural Code of Ukraine No. 4651-VI dated April 13, 2012. News of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2013, № 9-10, № 11-12, № 13. Art. 88 (in Ukrainian).
4. Tax Code № 2755-VI dated 02.12.2010. News of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17.

Art. 112 (in Ukrainian).

5. *About Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine No. 996-XIV dated 16.07.1999. News of the Verkhovna Rada of Ukraine, 1999, № 40, Art. 365. (in Ukrainian).*

6. *About the State Budget of Ukraine for 2019: Law of Ukraine № 2629-VIII dated 23.11.2018. News of the Verkhovna Rada of Ukraine, 2018, № 50, Art. 400. (in Ukrainian).*

7. *About Some Issues Regarding the Application of Legislation on Liability for Evasion of Taxes, Duties, and Other Mandatory Payments: Resolution of the Plenum of the Supreme Court of Ukraine № 15 dated 08.10.2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/v0015700-04>. (in Ukrainian).*

8. *Decision of the Chamber in Criminal Cases of the High Specialized Court of Ukraine for Civil and Criminal Cases No. 5-233km13 dated February 14, 2013. Uniform State Register of Court Decisions: URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29619860>. (in Ukrainian).*

9. *Baranov, O.S. Tax Evasion as the Main Factor of the Shadow Economy. Collection of Scientific Papers of the National Academy of Public Administration under the President of Ukraine. 2015. Issue 2, pp. 65-79. (in Ukrainian).*

10. *Dubrovskiy V. Ratings of Tax Evasion Schemes: Where the Ukrainian budget "loses" the Most. VoxUkraine: website. URL: <https://voxukraine.org/en/rejting-shem-uhilennya-vid-podatkov-ina-chomu-ukrayinskij-byudzhet-vtrachaye-najbilshe> (in Ukrainian).*

11. *Melnyk O.O. The Main Ways of Evasion from Paying Taxes, Fees and Making Other Mandatory Payments. Fighting Organized Crime and Corruption (Theory and Practice). 2014. № 2 (33), pp. 122-125. (in Ukrainian).*

12. *Oliinychenko V. Criminal Law Characteristics of Evasion from Tax and Duties (Mandatory Payments). Entrepreneurship, Economy and Law. 2018. № 4, pp. 201-208. (in Ukrainian).*

13. *Palamarchuk, O. Criminal Liability for the Failure to Pay Taxes vs Settlement of Monetary Liability. Legal Newspaper online: website. URL: <http://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/kriminalna-vidpovidalnist--zanesplatu-podatkov-vs-uzgodzhennya-groshovogo-zobov'yazannya.html> (in Ukrainian).*

14. *About Registered Criminal Offenses and the Results of Their Pre-Trial Investigation (at December 2018): Statistical Information of the General Prosecutor's Office of Ukraine. General Prosecutor's Office of Ukraine: Official website. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=112173&libid=100820&c=edit&c=fo# (in Ukrainian).*

15. *Khomenko, V.P. Offenses in the Fiscal Sphere: Problems of Prosecution. Legal Journal of the National Academy of Internal Affairs. 2016. № 1(11), pp. 55-72. (in Ukrainian).*

16. *Barenbrock G. Addressing tax evasion and tax avoidance in developing country. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit. 2011. URL: https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf*