

Л. В. Мілімко,

кандидат юридичних наук, доцент
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5821-5862>

Я. В. Жидовцев,

кандидат юридичних наук

ОСОБЛИВОСТІ ПОЧАТКОВОГО ЕТАПУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ, ВЧИНЕНИХ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Державний податковий університет

вул. Університетська, 31, 08200, м. Ірпінь, Бучанський район, Київська область, Україна

E-mails: larisa_milimko@ukr.net, yaroslav_as@ukr.net

Мета: дати характеристику початковому етапу досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, що вчиняються суб'єктами господарювання, виявити проблеми та внести пропозиції удосконалення законодавства щодо врегулювання даної сфери правовідносин. **Методи:** дослідження проведено з використанням таких методів як аналіз, синтез, порівняння. **Результати:** на підставі здійсненого аналізу стану нормативно-правового забезпечення, позицій вчених, практичних працівників дана характеристика стадії кримінального процесу – порушення досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, вчинених суб'єктами господарювання та внесені пропозиції до Кримінального процесуального кодексу України щодо початку досудового розслідування.

Ключові слова: податки; суб'єкт господарювання; кримінальне провадження; досудове розслідування; податковий злочин; правопорушення у сфері оподаткування; ухилення.

Постановка проблеми та її актуальність. В українських реаліях гостро стоїть проблема ухилення від сплати податків. Така ситуація спричинена, переважно, значним податковим тиском на підприємців, що спонукає багатьох шукати прогалини в податковому законодавстві або використовувати різні схеми для мінімізації податкового навантаження. Хоча майже кожна країна з ринковою економікою в тій чи іншій мірі стикається із такою проблемою, однак в Україні така ситуація носить масовий характер та несе значну загрозу економічній безпеці держави.

Одним із досить ефективних у боротьбі з ухиленням від сплати податків є застосування заходів кримінальної відповідальності. Однак, довести таку кримінальну справу до судового розгляду, а тим більше до винесення вироку,

досить складно. І на це є низка об'єктивних та суб'єктивних причин.

Зокрема, вже на початковому етапі кримінального провадження – на стадії порушення кримінальної справи виникають проблеми процесуального характеру. Після прийняття в 2012 році Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) [1] питання про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків набуло особливої актуальності, переважно у зв'язку із кардинальною зміною процедури початку кримінального переслідування. Зокрема, було виключено таку стадію процесу, як дослідча перевірка. Відсутність у достатній мірі чітко урегульованого механізму початку досудового розслідування, особливо щодо злочинів з ухилення від сплати податків, ще й досі

має негативний вплив на роботу правоохоронних органів.

Аналіз досліджень і публікацій з проблеми. Така ситуація стала підставою для детального дослідження проблеми щодо початку досудового розслідування у загальному розумінні багатьма вітчизняними науковцями, серед яких Ю.П. Аленін, В.Д. Берназ, В.В. Вапнярчук, В.І. Галаган, В.С. Зеленецький, С.О. Патюк, І.А. Щербак, М.А. Погорецький та інші.

Мета статті полягає у тому, щоб на основі власних гносеологічних досліджень норм чинного кримінального процесуального законодавства, позицій вчених, практиків встановити проблеми досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування суб'єктів господарювання, зокрема, початкового його етапу, встановити стан зазначеної проблеми та запропонувати шляхи її вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Злочини у сфері оподаткування (передбачені ст.ст. 204, 212, 212-1, 216 Кримінального кодексу України (далі – КК України) належать до системи кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності (розділ VII КК України) [2]. В цій групі злочинів видовим об'єктом є *система оподаткування*. А безпосередніми об'єктами – суспільні відносини, які складаються у сфері наповнення бюджетів та державних цільових фондів за рахунок оподаткування, тобто ті суспільні відносини, які виникають між державою в особі уповноважених органів і платниками податків на підставі норм податкового права, що регулюють установа, зміну та скасування внесків до бюджетів і державних цільових фондів, а також сфера суспільних відносин, які забезпечують додержання встановленого порядку управління в сфері оподаткування.

Суб'єктом кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є спеціальний суб'єкт, який поряд із загальними ознаками, наділений спеціальними – обов'язок сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі), або виконувати організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції у сфері оподаткування.

Як зазначає В. Олійниченко, злочин, що полягає в ухиленні від сплати податків, може бути вчинений як у спосіб бездіяльності – і в такому

разі особа буде нести відповідальність тільки за ст. 212 КК України, – так і у спосіб підробки документів, тобто за допомогою вчинення особисто або іншими особами злочину, передбаченого ст. 358 або ст. 366 КК. При цьому він вважає, що вказані дії не охоплюються складом злочину, передбаченого ст. 212 КК України (оскільки його можна вчинити, наприклад, не подаючи податкову декларацію) [3, с. 201-208].

Підставами порушення кримінальної справи може бути інформація, отримана оперативно-розшуковим способом у результаті гласних і негласних заходів або з відкритих, офіційних джерел (за результатами аудиторських чи податкових перевірок, актів ревізій тощо). Процедура початку досудового розслідування врегульована ст. 214 КПК України.

На фоні, на перший погляд, позитивного для кримінального провадження спрощення порядку початку досудового розслідування варто визнати виникнення в теорії та практиці процесу таких взаємопов'язаних проблемних питань:

по-перше: відсутність хоча б якогось механізму перевірки заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення. Зокрема, у сфері оподаткування довгий час поширеними залишаються випадки, коли відомості за ст. 212 КК України вносяться до Єдиного реєстру досудових розслідувань (далі – ЄРДР) не на підставі актів документальних перевірок, а на підставі аналітичних довідок, аналізів і навіть рапортів оперативних співробітників органів досудового слідства, які містять лише певні припущення щодо можливого ухилення від сплати податків, які необхідно в подальшому доводити або спростувати [4]. І лише після порушення кримінальної справи організовується проведення перевірки суб'єкта господарювання, яка може дати відповідь – чи мало місце порушення податкового законодавства, що має ознаки злочину і чи правомірно внесені дані до ЄРДР. Такі дії породжують численні скарги, так як чиниться неабиякий тиск на вітчизняний бізнес, а також призводить до збільшення в рази навантаження на одного слідчого;

по-друге: неможливість оскаржити діяльність слідчого з унесення відомостей про кримінальне правопорушення до ЄРДР призводить до

зловживань з боку органів досудового розслідування.

Специфіка злочинів у сфері оподаткування полягає у тому, що їх виявлення можливе за документами, що супроводжують господарську діяльність фізичної особи-підприємця чи юридичної особи. Основні докази про вчинений злочин у сфері оподаткування, крім тих, що добуті в результаті оперативних та слідчих дій, в першу чергу, можуть бути добуті у ході перевірок такого суб'єкта господарювання уповноваженими органами. Будь-яка заява, повідомлення, аналітична довідка або самостійне виявлення правопорушення прокурором, слідчим, якщо вони не підтверджені жодним документом, не можуть бути доказом вчиненого правопорушення у сфері оподаткування і підставою для внесення інформації про злочин до ЄРДР.

Виходячи з цього вважаємо, що більш вдалим і менш проблемним було формулювання початку досудового розслідування злочину за КПК 1960 року. З цього приводу М.А. Погорецький зазначає, що результати порівняльного аналізу початкового етапу досудового розслідування за КПК 1960 р. та за чинним КПК України дають підстави для висновку, що спільним у них є те, що як і за КПК 1960 р., так і за чинним КПК України для початку досудового провадження передбачаються відповідні приводи та підстави. Хоча в чинному КПК України, на відміну від КПК України 1960 р., вони прямо не вказуються, проте такий висновок можна зробити з аналізу змісту ч. 1 ст. 214 КПК України 2012 р. У ч. 1 ст. 94 КПК України 1960 р. встановлювався вичерпний перелік таких приводів, а у ч. 2 вказувалися підстави [5, с. 94].

Також варто погодитися з твердженням М.А. Погорецького, що підстави для початку досудового розслідування є оціночною правовою категорією, тому наявність таких підстав, а саме обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення (ч. 1 ст. 214 чинного КПК України), визначаються уповноваженою особою залежно від результатів співзіставлення наявних даних, що містяться у відповідних приводах до початку досудового розслідування, та ознак злочину. При цьому наголошує, що у практичній діяльності проблема-

тичним є визначення необхідного обсягу знань про всі елементи складу злочину, по-друге, на цьому етапі досудового розслідування можливо встановити не всі елементи складу злочину, а тим більше з відповідним ступенем імовірності, а лише окремі з них [5, с. 99].

На наш погляд привід можна розглядати як умову (підставу), за наявності якої закон уповноважує вчинити дії для вступу у правовідносини, що утворюють у своїй єдності діяльність з порушення кримінальної справи.

Частиною 3 ст. 214 КПК України закріплено, що лише у невідкладних випадках до внесення відомостей до ЄРДР слідчим може бути проведений тільки огляд місця події і лише по категорії кримінального правопорушення – злочин.

За результатами аналізу КПК України В.В. Романюком зазначається, що етап прийняття та реєстрації заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення законодавцем також було максимально спрощено. Насамперед це обумовлено дією ч. 4 ст. 214 КПК України, згідно з якою відмова у прийнятті та реєстрації заяви чи повідомлення про кримінальне правопорушення не допускається. Зокрема, вказується, що слідчий, прокурор здійснюють свої повноваження відповідно до вимог КПК, починаючи з моменту надходження інформації про кримінальне правопорушення від заявника до правоохоронного органу. Призначення цього етапу – наведення у основних обліково-реєстраційних формах стислих даних про кримінальне правопорушення у строки, передбачені КПК України. А його специфіка пов'язана із тим, що під час реєстрації у облікових документах та єдиному обліку даних відбувається відображення інформації про кримінальні правопорушення, зокрема, і про окремі елементи складу злочину – його суб'єкта [6, с. 68-71].

Ю.П. Аленін також не поділяє думку щодо можливості внесення даних про злочин до ЄРДР лише за заявою, рапортом чи іншим повідомленням без достатніх доказів такого правопорушення та зазначає, що процесуальний порядок, запропонований ст. 214 КПК України, не враховує загальні положення процесуальної діяльності та національні правові традиції [7, с. 198–203].

С.О. Патюк та І.А. Щербак також пропонують детальну регламентацію в процесуальному законі обставин, що уможливають унесення відомостей про кримінальне правопорушення до ЄРДР, і детальну регламентацію порядку оскарження необґрунтованого та протиправного внесення відомостей про кримінальне правопорушення. У кінцевому підсумку це призведе до досягнення повною мірою завдань кримінального провадження, визначених у ст. 2 КПК України [8, с. 245].

Піддають критиці етап початку досудового розслідування і практикуючі юристи. Так, С.Г. Ханін, керуючий партнер Юридичної компанії «АМБЕР», в рамках Щорічного форуму юрисконсультів вказав, що правоохоронці вносять відомості за ст. 212 КК України до ЄРДР без податкового повідомлення-рішення. При цьому жодні аналітичні довідки чи висновки експертів не в змозі замінити узгоджене податкове повідомлення-рішення. По-перше, такі документи не утворюють обов'язку зі сплати податку. А, по-друге, Верховний суд у постанові від 02.04.2020 у справі 160/93/19 вказав на те, що будь-яка податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах, у такому разі не є належним доказом в розумінні процесуального закону [9].

Якщо проаналізувати ті відомості, які згідно з ч. 5 ст. 214 КПК України вносяться до ЄРДР, то пряма вказівка на необхідність внесення даних про особу правопорушника не передбачена. Не містить такої вимоги і Положення про Єдиний реєстр досудових розслідувань, порядок його формування та ведення. Отже, відомості про особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, є даними, які лише за їх наявності можуть обліковуватися в ЄРДР на початку кримінального провадження. До того ж, КПК України не містить і заперечення щодо фіксації інформації про таку особу.

З іншого боку не відбувається порушення кримінальної справи щодо посадових осіб суб'єкта господарювання у сфері оподаткування і за результатами планових перевірок, так як існує мораторій на їх проведення, хоча, на нинішньому етапі дозволено проведення їх переважної більшості (камеральних, в окремих випадках

– фактичних, але, як правило, нині проводяться позапланові податкові перевірки).

Проведення планових перевірок податковими органами була призупинена у зв'язку з прийняттям 30 березня 2020 року Верховною Радою України Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» [10], яким доповнено Податковий кодекс України пунктом 52-1 розділу XX «Перехідні положення». Цим пунктом встановлено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок (за невеликим виключенням) на період з 18 березня по 31 травня 2020 року. У доповнення цьому положенню в травні 2020 року уточнено, що мораторій на перевірки діє по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України, а це нині до 30 червня 2023 року [11]. Така ситуація вплинула на зменшення тиску на бізнес і порушення кримінальних справ за ухилення від сплати податків. Але, варто зазначити, що при цьому податкові надходження до бюджету не зменшилися, а щорічно збільшуються (у 2018 році – 917 879, 4 млн. грн. (виконання 101,1%), у 2019 році – 1 026 131,0 млн. грн. (виконання 97,3%), у 2020 році – 1 095 580,4 млн. грн. (виконання 98, 2%) у 2021 році – 1 084 034,8 млн. грн. (виконання 119,6%), у 2022 році – 1 323 923,8 млн. грн. (виконання 135,0%), станом на березень 2023 р. – 1 329 260, 1 (за три місяці виконання 39,6%) [12]. Таким чином бачимо, що при мінімальній кількості перевірок суми надходжень до державного бюджету не скоротились, а навіть збільшилися.

Всупереч мораторію на проведення низки перевірок в період карантину, 3 лютого 2021 року постановою № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» [13] Кабінет Міністрів України надав дозвіл податковим органам проводити планові податкові перевірки та окремі види позапланових податкових перевірок. Однак, майже за рік дана постанова була визнана протиправною та скасована рішенням

Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 січня 2022 року. Законність рішення суду першої інстанції підтвердив Шостий апеляційний адміністративний суд 5 липня 2022 року (справа № 640/18314/21) [14].

Ще більш ускладнила ситуацію з порушенням кримінальних справ щодо суб'єктів господарювання за ухилення від сплати податків постановою Кабінету Міністрів України «Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану» від 13 березня 2022 року № 303 [15], згідно з якою припинено проведення планових заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду на період воєнного стану, введеного Указом Президента України від 24 лютого 2022 р. № 64 «Про введення воєнного стану в Україні».

Як результат такої негативної практики – це початок безпідставного досудового розслідування щодо платників податків, необґрунтованого тиску на них шляхом проведення обшуків, виїмок (тимчасового доступу до речей і документів), допитів, проведення негласних слідчих дій тощо, що викликає певний резонанс як серед представників бізнесу, так і в суспільстві загалом.

31 січня 2023 року Кабінет Міністрів України зареєстрував у Верховній Раді України законопроект № 8401 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану, яким передбачається відновлення податкових перевірок для бізнесу та штрафів за невикористання РРО згідно з меморандумом з МВФ [16].

Слід враховувати також те, що кримінальним законодавством передбачено підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності за вчинене кримінальне правопорушення, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Однак, така підстава не підлягає застосуванню до випадків вчинення злочину передбаченого ч. 1 та ч. 2 ст. 212 КК України особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Висновки. Отже, початок досудового розслідування податкових злочинів, що учиняються суб'єктами господарювання, розпочинається внесенням відомостей, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування до ЄРДР.

На наш погляд, з метою недопущення надмірного тиску на суб'єктів господарювання з метою створення сприятливих умов для ведення господарської діяльності (особливо в період воєнного стану та поствоєнного періоду) при розслідуванні злочинів на початковому етапі доцільно виходити із принципу достатності доказів для порушення кримінальної справи. І лише за наявності достатніх доказів – вносити дані до ЄРДР.

Збирання достатніх доказів полягає у накопиченні достатніх ознак злочину для того, щоб були докази того, що вчинено кримінальне правопорушення у сфері оподаткування та порушити кримінальну справу. У зв'язку з цим є потреба у внесенні відповідних змін та доповнень до статті 214 КПК України.

Література

1. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17?find=1&text> (дата звернення: 20.05.2023).

2. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05 квіт. 2001 р. № 2341-III. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14?find=1&text> (дата звернення: 22.05.2023).

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

4. Про затвердження Положення про Єдиний реєстр досудових розслідувань, порядок його формування та ведення: наказ Офісу Генерального прокурора від 30 черв. 2020 р. № 298. База даних «Законодавство України». Офіс Генерального прокурора. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/298-2020-nd>

gov.ua/laws/show/v0298905-20#Text (дата звернення: 18.05.2023).

5. Погорецький М.А. Початок досудового розслідування: окремі проблемні питання. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 1. С. 93-103.

6. Романюк В.В. Процесуальний порядок початку досудового розслідування у кримінальних провадженнях щодо неповнолітніх. *Проблеми кримінального процесуального законодавства та шляхи їх розв'язання*: зб. матеріалів I Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 23 лист. 2016 р.). Частина I / МВС України, Харків нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2016. С. 68-71.

7. Аленін Ю.П. Початок досудового розслідування за КПК України 2012 року. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 1. С. 198–203.

8. Патюк С.О., Щербак І.А. Проблемні питання початку досудового розслідування в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 5. С. 241-246.

9. Чому відповідальність за ст. 212 КК не настає без податкового повідомлення-рішення? *Закон і бізнес*. URL: <https://zib.com.ua/ua/153538.html>.

10. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 30 берез. 2020 р. № 540-IX. База даних «Законодавство України». ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text> (дата звернення: 18.05.2023).

11. Про встановлення карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: постанова Кабінету Міністрів України від 09 груд. 2020 р. № 1236. База даних «Законодавство України». Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1236-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 18.05.2023).

12. Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/>

finance/budget/gov/income (дата звернення: 23.05.2023).

13. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок: постанова Кабінету Міністрів України від 03 лют. 2021 р. № 89. База даних «Законодавство України». Кабінет Міністрів України. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/kp210089?an=1> (дата звернення: 23.05.2023).

14. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 05 лип. 2022 р. Справа № 640/18314/21. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/105202287> (дата звернення: 23.05.2023).

15. Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 13 берез. 2022 р. № 303. База даних «Законодавство України». Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 23.05.2023).

16. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану, зареєстрований Верховною Радою України 31 січ. 2023 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41268> (дата звернення: 23.05.2023).

References

1. Kryminalnyy protsesualnyy kodeks Ukrainy: zakon Ukrainy vid 13.04.2012 № 4651-VI. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17?find=1&text> (data zvernennya: 20.05.2023).

2. Kryminalnyy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 № 2341-III. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14?find=1&text> (data zvernennya: 22.05.2023).

3. Oliynychenko V. Kryminalno-pravova kharakterystyka ukhlyennya vid splaty podatkov, zboriv (obovyazkovykh platezhiv). *Pidpryyemnytstvo, hospodarstvo i pravo*. 2018. № 4. S. 201-208.

4. Pro zatverdzhennya Polozhennya pro Yedynnyy reestr dosudovykh rozsliduvan, porjadok yoho formuvannya ta vedennya: nakaz Ofisu Hen-

eralnoho prokurora vid 30.06.2020 № 298. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Ofis Heneralnoho prokurora. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0298905-20#Text> (data zvernennya: 18.05.2023).

5. Pohoretskyi M.A. Pochatok dosudovoho rozsliduvannya: okremi problemni pytannya. *Visnyk kryminalnoho sudochynstva*. 2015. № 1. S. 93-10.

6. Romanyuk V.V. Protsesualnyy poriyadok pochatku dosudovoho rozsliduvannya u kryminalnykh provadzhennyakh shchodo nepovnolitnykh. *Problemy kryminalnoho protsesualnoho zakonodavstva ta shlyakhy yikh rozvyazannya*: zb. materialiv I Vseukrayinskoyi nauk.-prakt. konf. (m. Kharkiv, 23 lystop. 2016 r.). Chastyna I / MVS Ukrainy, Kharkiv nats. Un-t vnutr. sprav. Kharkiv, 2016. S. 68-71.

7. Alenin Yu.P. Pochatok dosudovoho rozsliduvannya za KPK Ukrainy 2012 roku. *Yurydychnyy chasopys Natsionalnoyi akademiyi vnutrishnikh sprav*. 2013. № 1. S. 198–203.

8. Patyuk S.O., Shcherbak I.A. Problemni pytannya pochatku dosudovoho rozsliduvannya v Ukraini. *Pidpryyemnytstvo, hospodarstvo i pravo*. 2021. № 5. S. 241-246.

9. Chomu vidpovidalnist za st. 212 KK ne nastupaye bez podatkovoho povidomlennyarishennya? *Zakon i biznes*. URL: <https://zib.com.ua/ua/153538.html>.

10. Pro vnesennya zmin do deyakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy, spryamovanykh na zabezpechennya dodatkovykh sotsialnykh ta ekonomichnykh harantiy u zvyazku z poshyrennyam koronavirusnoyi khvoroby (COVID-19): *Zakon Ukrainy* vid 30.03.2020 № 540-IX. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». VR Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text> (data zvernennya: 18.05.2023).

11. Pro vstanovlennya karantynu ta zaprovadzhenntya obmezhuvalnykh protyepidemichnykh

zakhodiv z metoyu zapobihannya poshyrennyu na terytoriyi Ukrainy hostroyi respiratornoyi khvoroby COVID-19, sprychynenoyi koronavirusom SARS-CoV-2: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 09.12.2020 № 1236. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Kabinet Ministriv Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1236-2020-%D0%BF#Text> (data zvernennya: 18.05.2023).

12. Ofitsiyyny sayt Ministerstva finansiv Ukrainy URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income> (data zvernennya: 23.05.2023).

13. Pro skorochennya stroku diyi obmezhenntya v chastyni diyi moratoriyu na provedennya deyakykh vydiv perevirok: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.02.2021 № 89. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Kabinet Ministriv Ukrainy. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/kp210089?an=1> (data zvernennya: 23.05.2023).

14. Postanova Shostoho apelyatsiynoho administratyvnoho sudu vid 05.07.2022. Sprava № 640/18314/21. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/105202287> (data zvernennya: 23.05.2023).

15. Pro prypynennya zakhodiv derzhavnoho nahlyadu (kontrolyu) i derzhavnoho rynkovoho nahlyadu v umovakh voyennoho stanu: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 13.03.2022 № 303. Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy». Kabinet Ministriv Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303-2022-%D0%BF#Text> (data zvernennya: 23.05.2023).

16. Proekt Zakonu pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostey opodatkuvannya u period diyi voyennoho stanu, zareyestrovanyy Verkhovnoyu Radoyu Ukrainy 31.01.2023. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41268> (data zvernennya: 23.05.2023).

**PECULIARITIES OF THE INITIAL STAGE OF PRE-TRIAL INVESTIGATION
OF CRIMINAL OFFENSES IN THE FIELD OF TAXATION COMMITTED
BY BUSINESS ENTITIES**

State Tax University
Universytetska str., 31, 08200, Irpin, Bucha district, Kyiv region, Ukraine
E-mails: larisa_milimko@ukr.net, yaroslav_as@ukr.net

Purpose: to give description to the initial stage of pre-trial investigation of criminal offences in the field of taxation, which is accomplished by the subjects of pre-trial investigation, to reduce problems and make suggestions of improvement of legislation in relation to the settlement of this sphere of legal relationships.

Research methods: the research is conducted using the following methods analysis, synthesis, comparison.

Results: based on the analysis of the state of regulatory and legal support, the positions of scientists, and practical workers, a description of the stage of the criminal process is given - the violation of a pre-trial investigation of criminal offenses in the field of taxation, committed by business entities. In particular, it was established that the Criminal Procedure Code adopted in 2012 simplified the procedure for starting a pre-trial investigation. But this led to the emergence of a number of problematic issues: the lack of a mechanism for checking statements and reports on criminal offenses; the impossibility of challenging the investigator's activity of entering information about a criminal offense into the Unified Register of Pretrial Investigations leads to abuses by pretrial investigation bodies. Entering data on a committed crime in the field of taxation is possible only in the presence of an agreed tax notice-decision. Neither analytical reports nor experts' conclusions create an obligation to pay tax, in addition, any tax information available in information and analytical databases, in this case, is not proper evidence in the sense of the procedural law. Currently, there is no criminal case initiated against the officials of the business entity in the field of taxation and according to the results of scheduled inspections, as there is a moratorium on their conduct, although changes are expected according to draft law No. 8401. In order to prevent excessive pressure on business entities in order to create favorable conditions for conducting economic activity (especially during the period of martial law and the post-war period), when investigating crimes at the initial stage, it is advisable to proceed from the principle of sufficiency of evidence for the initiation of a criminal case. Only if there is sufficient evidence, data should be entered into the Unified Register of Pretrial Investigations.

Key words: taxes; subject of manage; criminal realization; pre-trial investigation; tax crime; offence in the field of taxation; deviation.

Стаття надійшла до редакції 31.05.2023