

УДК 343.537

doi: <https://doi.org/10.33270/01201163.22>

**Хоменко В. П.** – кандидат юридичних наук, здобувач Національної академії внутрішніх справ, м. Київ  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3629-7913>

## Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в системі злочинів у фінансовій сфері

**Метою** публікації є кримінально-правовий аналіз ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування як злочину у фінансовій сфері. **Методологія.** У статті використано комплекс наукових методів, а саме: термінологічний, історико-правовий, системно-структурний, формально-логічний, порівняльно-правовий. **Наукова новизна.** На підставі юридичного аналізу ст. 212-1 Кримінального кодексу України висвітлено об'єктивні й суб'єктивні ознаки злочину та головні характеристики цього діяння для правильної кваліфікації вчиненого й забезпечення належного доказування у відповідних кримінальних провадженнях. Під час встановлення об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212-1 Кримінального кодексу України, потребують доказування саме діяння, суспільно небезпечні його наслідки, а також причиново-наслідковий зв'язок між таким діянням і наслідками. Увагу акцентовано на нормативно-правових документах у сфері оподаткування, пенсійного забезпечення, оплати праці, що детально відображають предмет ухилення від сплати єдиного внеску і страхових внесків, способи вчинення та приховування злочину, а також ознаки суб'єкта відповідного кримінального правопорушення. **Висновки.** Основною метою покарання за злочин, передбачений ст. 212-1 Кримінального кодексу України, є повернення недоотриманих бюджетом внесків унаслідок протиправної діяльності. Норми цієї статті мають превентивну дію. Притягнення до кримінальної відповідальності за таких умов не є ефективним, передусім з огляду на витрати часу й трудових, фінансових ресурсів на процедури оскарження рішень фінансових і правоохоронних органів у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

**Ключові слова:** єдиний внесок; страховий внесок; злочин у фінансовій сфері; ухилення; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

### Вступ

Інтенсифікація процесів гуманізації та демократизації суспільства позначається на характері правових норм, змісті законодавчих конструкцій, а отже, визначає якість оновлення деяких інститутів і галузей права. З огляду на потребу в адаптуванні кримінального законодавства України до визнаних міжнародних стандартів, нині одним з об'єктів такої модифікації стала тенденція до гуманізації кримінальної відповідальності за злочини у сфері господарської діяльності, зокрема пов'язані з ухиленням від оподаткування (Brych, & Navrotskyi, 2000).

Упродовж останнього десятиліття вектор кримінально-правової політики щодо протидії злочинам у сфері економічної діяльності спрямовується процесами гуманізації. Вона була зумовлена стійкою думкою, сформованою в підприємницьких колах, про те, що вітчизняний бізнес необґрунтовано зазнає тиску з боку контролюючих і правоохоронних органів, який виявляється в рейдерських захопленнях, порушенні «замовних» кримінальних справ (Oreshkin, & Suturin, 2019, p. 48).

Ці кримінальні правопорушення поруч з ухиленням від сплати єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1 КК України) належать до системи злочинів у фінансовій сфері.

Злочинам у фінансовій сфері притаманний високий рівень латентності. Натомість забезпечення правильної сплати податків платниками податків має концептуальне значення для підтримання інвестицій, що приносять користь суспільству загалом. Без податків неможливо гарантувати базові послуги, такі як охорона здоров'я, освіта, санітарія, транспорт, інфраструктура тощо, які життєво необхідні населенню (Matos et al., 2020). Крім того, зміни в податковій різниці між внутрішнім й іноземним інвестором є важливим чинником, що визначає потоки іноземного капіталу та показник ухилення від сплати податків (Kemme, Parikh, & Steigner, 2020).

У ХХІ ст. спостерігаються безпрецедентне зростання рівня економіки, її глобалізація, передусім – у контексті процесів торгівлі й міграції (Baier, 2020). У цих умовах фінансова складова в економічній системі держави відіграє важливу роль. Фінанси є основною рушійною силою економіки. Фінансові інновації, фінансові та цифрові технології трансформують спосіб

життя, роботу, попит, виробництво товарів і послуг (Filiprov, 2019).

Статистичні дані засвідчують загальне скорення в нашій державі зареєстрованих кримінальних проваджень за ст. 212-1 КК України. Зокрема, у слідчих органах, що здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства, у провадженні за ст. 212-1 КК України знаходилося 2015 року – 171 справа, 2016-го – 112, 2017-го – 79, 2018-го – 84, 2019-го – 73, у першому кварталі 2020 року – 36. Із цих проваджень закінчено 2015 року – 102 справи, 2016 року – 63, 2017-го – 49, 2018-го – 44, 2019-го – 35, за перший квартал 2020 року – 11 ("Zvity Derzhavnoi podatkovoi", 2015-2020).

Водночас за період 2015–2020 років лише близько половини закінчених проваджень спрямовували до суду: 2015-го – 54 (52,9 % від завершених кримінальних проваджень), 2016-го – 35 (55,5 %), 2017-го – 29 (59,2 %), 2018-го – 29 (65,9 %), 2019-го – 20 (57,1 %), за перший квартал 2020 року – 10 (90,9 %) ("Zvity Derzhavnoi podatkovoi", 2015-2020). Це засвідчує незадовільний стан розслідування ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в системі злочинів у фінансовій сфері, що пов'язано передусім зі складнощами кримінально-правової кваліфікації вчинених протиправних діянь і необхідністю комплексного застосування криміналістичних знань під час викриття цих злочинів у фінансовій сфері.

Натомість важливим показником роботи фінансових органів є показники відшкодування завданої злочинами шкоди. Так, у процесі розслідування ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування 2015 року відшкодовано 80 852 грн, 2016-го – 73 088 грн, 2017-го – 44 897 грн, 2018-го – 62 666 грн, 2019-го – 44 766 грн, у першому кварталі 2020 року – 22 985 грн ("Zvity Derzhavnoi podatkovoi", 2015-2020). Загалом упродовж п'яти останніх років відшкодовано збитків на суму 329 254 грн.

Проблеми злочинів у фінансовій сфері, зокрема ухилення від сплати податків, внесків, платежів, у різні періоди розглядали такі автори, як П. П. Андрушко, В. І. Борисов, Л. П. Брич, Б. В. Волженкін, Н. О. Гуторова, О. О. Дудоров, О. Г. Кальман, М. Й. Коржанський, Я. М. Кураш, П. С. Матишевський, М. І. Мельник, В. О. Навроцький, О. І. Перепелиця, В. М. Попович, В. В. Сташис, Є. Л. Стрельцов, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк, В. В. Черней, С. С. Чернявський та ін. Водночас соціальні та політичні виклики останніх років зумовлюють необхідність детальніше

проаналізувати питання несплати єдиних внесків і страхових внесків як фактора, що дестабілізує економіку, пенсійну систему, а також діяння, за яке можна застосовувати не лише кримінально-правові заходи.

### Мета і завдання дослідження

Метою статті є кримінально-правовий аналіз ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування як злочину у фінансовій сфері з висвітленням головних ознак цього діяння для правильної кваліфікації вчиненого й забезпечення належного доказування в кримінальних провадженнях.

### Виклад основного матеріалу

Безпосереднім об'єктом злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, є суспільні відносини, регламентовані законодавством України, що виникають у сфері фінансової діяльності держави щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які забезпечують формування таких централізованих фондів соціального страхування, як Пенсійний фонд України, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування визначено його базові засади. Залежно від страхового випадку передбачено такі види загальнообов'язкового державного соціального страхування: пенсійне страхування; страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; медичне страхування; страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності; страхування на випадок безробіття; інші види страхування, передбачені законами України (ст. 4 Закону України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 14 січня 1998 року) ("Zakon Ukrainy", 1998).

Суб'єктами загальнообов'язкового державного соціального страхування є застраховані громадяни, а в окремих випадках – члени їхніх сімей та інші особи, страхувальники й страховики.

Застрахованою є фізична особа, на користь якої здійснюють загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Коло осіб, які можуть

бути застрахованими за таким страхуванням, визначено в законодавстві.

Відповідно до ст. 7 Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню підлягають особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту):

- а) на підприємствах, в організаціях, установах незалежно від форм власності й господарювання;
- б) у фізичних осіб.

Перелік, доповнення й уточнення кола осіб, які підлягають такому страхуванню, а також конкретних його видів, до яких входять особи, визначено в законах України щодо окремих видів цього страхування.

Предметом такого злочину є грошові кошти, що мають бути сплачені в установленому законом порядку до фондів соціального страхування як єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, охоплює:

- суспільно небезпечне діяння у вигляді ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах (ч. 1), у великих розмірах (ч. 2), особливо великих розмірах (ч. 3);
- причинно-наслідковий зв'язок між цим діянням і його наслідками.

Згідно зі ст. 20 Закону України від 9 липня 2003 року «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», страхові внески сплачують щомісячно, але не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення звітного місяця, крім страхувальників, зазначених у п. 5 ст. 14 цього Закону, для яких базовим звітним періодом для нарахування страхових внесків є квартал. Ідеться про фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема тих, які обрали особливий спосіб оподаткування (фіксований податок, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок), членів їхніх сімей, що беруть участь у провадженні з ними підприємницької діяльності й отримують частину доходу від заняття цією діяльністю, а також осіб, які забезпечують себе роботою самостійно (адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності) (Dzhuzha, Savchenko, & Chernei, 2018).

Для зазначеної категорії страхувальників у положеннях ст. 9 Закону України від 8 липня 2010 року «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» звітний базовий період визначено як один календарний рік. Отже, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування сплачують з місячною періодичністю не пізніше ніж конкретного числа, встановленого законодавцем.

Розглядаючи матеріали щодо інформації про порушення в частині нарахування та сплати внесків на соціальне страхування, необхідно враховувати, що, відповідно до ст. 2 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», система пенсійного забезпечення в Україні передбачає три рівні:

- перший – солідарна система загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що ґрунтується на засадах солідарності й субсидування та здійснення виплати пенсій і надання соціальних послуг за рахунок коштів Пенсійного фонду на умовах й у порядку, передбачених законом;

- другий – накопичувальна система загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що ґрунтується на засадах накопичення коштів застрахованих осіб у Накопичувальному фонді або у відповідних недержавних пенсійних фондах – суб'єктах другого рівня системи пенсійного забезпечення та здійснення фінансування витрат на оплату договорів страхування довічних пенсій, одноразових виплат на умовах і в порядку, передбачених законом. Із цього приводу Г. М. Грабовська, В. П. Заїка зазначають, що накопичувальна система – це поєднання окремих елементів солідарної системи пенсійного забезпечення і системи недержавного пенсійного забезпечення (Hrabovska, & Zaika, 2020, p. 22);

- третій – система недержавного пенсійного забезпечення, що ґрунтується на засадах добровільної участі громадян, роботодавців та їхніх об'єднань у формуванні пенсійних накопичень з метою отримання громадянами пенсійних виплат на умовах і в порядку, передбачених законодавством про недержавне пенсійне забезпечення. Так, недержавні пенсійні фонди утворюють третій рівень пенсійної системи, розвиток якого є надзвичайно актуальним і проблемним питанням в Україні. Такі фонди здебільшого інвестують кошти в цінні папери з мінімальним рівнем ризику, ретельно обираючи ті інструменти ринку цінних паперів, які захистять інвестиції населення від інфляції, а також приносять певний прибуток (Bilovus, 2019, p. 262).

Накопичувальний пенсійний фонд — це цільовий позабюджетний фонд, який створюють відповідно до зазначеного закону, він акумулює страхові внески застрахованих осіб, що обліковують на накопичувальних пенсійних рахунках й інвестують з метою отримання інвестиційного доходу на користь застрахованих осіб, пенсійні активи якого використовуються для оплати договорів страхування довічних пенсій або одноразових виплат застрахованим особам, а у випадках, передбачених зазначеним законом, — членам їхніх сімей чи спадкоємцям та на інші цілі, передбачені вказаним законом.

Перший та другий рівні системи пенсійного забезпечення становлять систему загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, другий (частково — у разі накопичення внесків у недержавних пенсійних фондах) і третій — систему накопичувального пенсійного забезпечення.

Отже, положення ст. 212-1 КК України стосуються виключно сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Несплата внесків під час добровільного страхування в недержавному фонді є порушенням угоди добровільного страхування.

З 1 січня 2011 року загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюють шляхом сплати єдиного соціального внеску (далі — ЄСВ). До визначеної дати юридичні та фізичні особи здійснювали розрахунки за соціальним страхуванням із чотирма фондами (Пенсійний фонд України (далі — ПФУ), Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України). З метою спрощення процедури сплати внесків на соціальне страхування було прийнято рішення сформувати ЄСВ. Облік і контроль надходження ЄСВ здійснює ПФУ з подальшим розподілом отриманих від юридичних та фізичних осіб коштів між фондами. Водночас ПФУ належить до так званих неспеціалізованих суб'єктів запобігання злочинам, оскільки одним з його завдань факультативного спрямування є запобігання злочинам і правопорушенням, що вчиняють у сфері соціального страхування (Humin, & Duchyminska, 2019). Інші фонди соціального страхування продовжують свою діяльність, забезпечуючи облік застрахованих осіб, виплат за рахунок фондів (допомог, виплат на перепідготовку, реабілітацію) і контроль за правильністю їх нарахування та цільовим використанням (Dzhuzha, Savchenko, & Chernei, 2018).

Правові та організаційні засади забезпечення збору й обліку ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та

порядок його нарахування і сплати, повноваження органу, що здійснює його збір і веде облік, визначено в Законі України від 8 липня 2010 року «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». База нарахування єдиного внеску встановлена у ст. 7 цього Закону. Так, для платників, зазначених у п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», — це сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які охоплюють основну й додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, зокрема в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України від 24 березня 1995 року «Про оплату праці», і сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами.

Розмір єдиного внеску встановлено у ст. 8 цього Закону, зокрема для кожної категорії платників, зазначених у п. 1 ч. 1 ст. 4, у відсотках до визначеної в абз. 1 п. 1 ч. 1 ст. 7 бази нарахування цього внеску (за винятком винагороди за цивільно-правовими договорами) відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників цього внеску залежно від видів їхньої економічної діяльності.

Аналіз результатів контрольної діяльності ПФУ засвідчує, що порушення порядку нарахування та сплати ЄСВ, які призводять до кримінальної відповідальності, спричинені такими обставинами:

1) професійна некомпетентність або технічні помилки бухгалтера стосовно недонарахування ЄСВ, виплата заробітної плати без перерахування коштів на сплату останнього. Зазначені порушення є найменш поширеними у зв'язку із запровадженням ефективної системи поточного контролю ПФУ на підставі щомісячної звітності, а також притягненням до відповідальності банківських працівників за прийняття документів на виплату заробітної плати без перерахування внесків;

2) брак грошових коштів на виплату заробітної плати та сплату ЄСВ, що відбувається в період кризового стану підприємства та зниження його платоспроможності. Причини браку коштів підлягають додатковому аналізу шляхом вивчення внутрішніх документів, що відображають господарську діяльність;

3) неофіційна виплата заробітної плати. У цьому разі донарахування ЄСВ відбувається після виявлення та доведення факту приховання виплати заробітної плати;

4) нецільове використання коштів, спрямованих на виплату допомог за рахунок фондів соціального страхування: завищення суми допомоги з тимчасової втрати працездатності,

виплата допомоги без належних документальних підстав.

Наслідки такого злочину полягають у ненадходженні в бюджет певної суми коштів. Так, відповідно до примітки до ст. 212-1 КК України, значним розміром коштів слід вважати суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян; великим розміром коштів є суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян; особливо великим розміром коштів вважають суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законом неоподатковуваний мінімум доходів громадян ("Kryminalnyi kodeks", 2001).

Моментом закінчення злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, слід вважати момент настання наслідків, передбачених диспозицією відповідної частини цієї статті (матеріальний склад).

Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, крім загальних ознак, має і спеціальні, які безпосередньо визначені в Кодексі. Суб'єктом ухилення від сплати ЄСВ на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування є:

- а) службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності;
- б) особа, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- в) будь-яка інша особа, зобов'язана їх сплачувати.

Відповідальність за ухилення від сплати державі обов'язкових внесків мають нести службові особи підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів, державних цільових фондів.

Згідно зі ст. 15 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», платниками страхових внесків до солідарної системи є страхувальники, зазначені в ст. 14 (їх перелік є вичерпним), і застраховані

особи, визначені в ч. 1 ст. 12 цього Закону. Страхувальниками є:

1) роботодавці: а) підприємства, установи й організації, створені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, об'єднання громадян, профспілки, політичні партії (зокрема філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, профспілок, політичних партій, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами), фізичні особи – підприємці й інші особи (також юридичні та фізичні особи – підприємці, які обрали особливий спосіб оподаткування (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок), які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, або за договорами цивільно-правового характеру, – для осіб, зазначених у п. 1, 4-1, 10, 14 ст. 11 зазначеного Закону; б) філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств й організацій (серед яких міжнародні), створених відповідно до законодавства України, що мають окремий баланс і самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами, – для осіб, зазначених у п. 4 ст. 11 Закону; в) іноземні дипломатичні представництва та консульські установи іноземних держав, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи іноземних підприємств й організацій, міжнародних організацій, розташованих на території України, – для осіб, зазначених у п. 5 ст. 11 Закону;

2) підприємства, установи, організації, військові частини й органи, які виплачують заробітну плату (винагороду), грошове забезпечення, допомогу, надбавку або компенсацію, – для осіб, зазначених у п. 6–9, 11 і 12 ст. 11 цього Закону;

3) застраховані особи, зазначені в п. 2, 3 і 13 ст. 11 та ч. 1 ст. 12 цього Закону;

4) центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері зовнішніх відносин, уповноважений орган центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики з питань національної безпеки у воєнній сфері, сфері оборони та військового будівництва в мирний час й особливий період, – для осіб, зазначених у п. 14 ст. 11 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування».

Відповідно до положень ст. 12 Закону, особи, які досягли 16-річного віку та не входять до кола осіб, що підлягають загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню відповідно до ст. 11 цього Закону, зокрема особи, які навчаються в закладах вищої освіти за денною формою

навчання, а також в аспірантурі та докторантурі, іноземці й особи без громадянства, що постійно проживають або працюють на території України, громадяни України, які постійно проживають або працюють за межами України, якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, мають право на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування. Зазначені особи можуть брати добровільну участь у солідарній системі або в накопичувальній системі пенсійного страхування, або одночасно в обох системах відповідно до укладеного договору про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі – договір про добровільну участь) згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Відповідно до положень ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», платниками ЄСВ є:

1) роботодавці: а) підприємства, установи й організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного із фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності згідно з відомостями з Єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців), зокрема філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ й організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами;

б) фізичні особи – підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством про працю, чи за цивільно-правовим договором (крім цивільно-правового договору, укладеного із фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності згідно з відомостями з Єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців);

в) фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, і фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту);

г) філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств, установ та організацій

(зокрема міжнародні), утворені відповідно до законодавства України, які мають окремий баланс і самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами;

д) дипломатичні представництва й консульські установи іноземних держав, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних підприємств, установ, організацій (серед яких міжнародні), розташовані на території України;

е) підприємства, установи, організації, фізичні особи, які використовують найману працю, військові частини й органи, які виплачують грошове забезпечення, допомогу в разі тимчасової непрацездатності, допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, допомогу, надбавку або компенсацію відповідно до законодавства для таких осіб: військовослужбовців (крім військово-службовців строкової військової служби), поліцейських, осіб рядового й начальницького складу, зокрема тих, які проходять військову службу під час особливого періоду, визначеного законами України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» та «Про військовий обов'язок і військову службу»; патронатних вихователів, батьків-вихователів дитячих будинків сімейного типу, прийомних батьків, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства; осіб, які отримують допомогу в разі тимчасової непрацездатності, перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами й отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами; осіб, які проходять строкову військову службу у Збройних силах України, інших утворених відповідно до закону військових формуваннях, Службі безпеки України та службу в органах і підрозділах цивільного захисту; осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку й відповідно до закону отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та/або при народженні дитини, усиновленні дитини; одного з непрацюючих працездатних батьків, усиновителів, опікунів, піклувальників, прийомних батьків, батьків-вихователів, які фактично здійснюють догляд за дитиною з інвалідністю, дитиною, хворою на тяжке перинатальне ураження нервової системи, тяжку вроджену ваду розвитку, рідкісне орфанне захворювання, онкологічне, онкогематологічне захворювання, дитячий церебральний параліч, тяжкий психічний розлад, цукровий діабет I типу (інсулінозалежний), гостре або хронічне захворювання нирок IV ступеня, за дитиною, яка отримала тяжку травму, потребує трансплантації органа, потребує паліативної допомоги, якій не встановлено інвалідність, а також непрацюючих працездатних осіб, які здійснюють догляд за особою з інвалідністю I групи або за особою похилого віку, яка за висновком медичного

закладу потребує постійного стороннього догляду або досягла 80-річного віку, якщо такі непрацюючі працездатні особи отримують допомогу, надбавку або компенсацію відповідно до законодавства; інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції (зокрема постійне представництво інвестора-нерезидента), що використовує працю фізичних осіб, найнятих на роботу в Україні на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем в Україні, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців);

2) фізичні особи – підприємці, зокрема ті, які обрали спрощену систему оподаткування;

3) особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, зокрема адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу схожу діяльність й отримують дохід від цієї діяльності;

4) члени фермерського господарства, якщо вони не входять до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах;

5) особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування;

6) центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері зовнішніх зносин, уповноважений орган центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики з питань національної безпеки у воєнній сфері, сфері оборони й військового будівництва в мирний час та особливий період, – за непрацюючого іншого з подружжя працівника дипломатичної служби, який перебуває за кордоном за місцем довготермінового відрядження такого працівника.

Крім того, ч. 4 ст. 4 цього Закону визначає, що особи, зазначені в п. 2, 4, звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого ст. 26 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», й отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу. Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску виключно за умови їх добровільної участі в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, характеризується умислом.

Мотив і мету злочину в диспозиції ст. 212-1 КК України не передбачено ні як обов'язкову, ні як кваліфікуючу ознаку. Однак їх слід установлювати, оскільки вони характеризують особу суб'єкта злочину й надають можливість повно й об'єктивно з'ясувати психічне ставлення особи до вчиненого діяння, а також ступінь суспільної небезпечності останнього (Dzhuzha, Savchenko, & Chernei, 2018).

### Наукова новизна

Таким чином, на підставі юридичного аналізу статті 212-1 КК України висвітлено об'єктивні й суб'єктивні ознаки злочину, окреслено головні характеристики цього діяння для правильної кваліфікації вчиненого й забезпечення належного доказування у відповідних кримінальних провадженнях. Під час встановлення об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, потребують доказування саме діяння, суспільно небезпечні його наслідки, а також причиново-наслідковий зв'язок між діянням і наслідками. Увагу акцентовано на нормативно-правових документах у сфері оподаткування, пенсійного забезпечення, оплати праці, що детально відображають предмет ухилення від сплати єдиного внеску та страхових внесків, способи вчинення і приховування злочину, а також ознаки суб'єкта відповідного кримінального правопорушення.

### Висновки

Викладене засвідчує достатню складність кваліфікації такого злочину у фіскальній сфері, як ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Навіть у разі відкриття кримінального провадження скористатися нормою КК України досить складно.

Це зумовлено двома суттєвими факторами:

1) підозрювані звільняються від кримінальної відповідальності, якщо приймають рішення погасити накопичені податкові борги. У такому випадку кримінальні провадження за ст. 212-1 КК України закривають. Згідно зі статистичними даними слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, 2015 року таких справ закрили 48 (47,0 % від усіх завершених проваджень), 2016-го – 20 (31,7 % від усіх завершених проваджень), 2017-го – 20 (40,8 % від усіх завершених проваджень), 2018-го – 15 (34,1 % від усіх завершених проваджень), 2019-го – 15 (42,8 % від усіх завершених проваджень), у першому кварталі 2020 року – 1 (9,0 % від усіх завершених проваджень).

Така практика не є негативною, оскільки основною метою системи покарання за злочини у фіскальній сфері є повернення недоотриманого бюджетом або втраченого унаслідок певних злочинних дій. Отже, норми ст. 212-1 КК України переважно мають превентивну дію;

2) реалізація кримінальної відповідальності за злочини у фіскальній сфері передбачає надійно сформовану доказову базу. Однак множинність підходів до організації бухгалтерського обліку, дані якого є основою для розрахунку та сплати єдиного і страхових внесків, несформованість

загального підходу до оцінювання бази оподаткування та розрахунку податкового зобов'язання визначають суто економічний характер і плюралізм підходів, що переважно призводить до сумнівності рішень контролюючих органів.

Притягнення до кримінальної відповідальності за таких умов не є ефективним, передусім з огляду на витрати часу, трудових, фінансових ресурсів на процедури оскарження рішень фіскальних і правоохоронних органів у відповідних кримінальних провадженнях.

## REFERENCES

- Baier, F.J. (2020). Foreign Direct Investment and Tax: OECD Gravity Modelling in a World with International Financial Institutions. *Athens Journal of Business & Economics*, 6(1), 45-72. doi: <https://doi.org/10.30958/ajbe.6-1-3>.
- Bilovus, T. (2019). Nderzhavnyi pensiinyi fond yak subiekt rynku tsinnykh paperiv [Non-state pension fund as a subject of the securities market]. *Problemy i perspektivy ekonomiky ta upravlinnia, Problems and prospects of economics and management*, 2(18), 261-270. doi: 10.25140/2411-5215-2019-2(18)-261-270 c. 262 [in Ukrainian].
- Brych, L.P., & Navrotskyi, V.O. (2000). *Kryminalno-pravova kvalifikatsiia ukhylennia vid opodatkuvannia v Ukraini [Criminal-legal qualification of tax evasion in Ukraine]*. Kyiv: Atika [in Ukrainian].
- Dzhuzha, O.M., Savchenko, A.V., & Cherniei, V.V. (Eds.). (2018). *Naukovo-praktychnyi komentar Kryminalnogo kodeksu Ukrainy [Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine]*. Kyiv: Yurinkom Inter [in Ukrainian].
- Filippov, D.I. (2019). Finansovye innovatsii v usloviakh razvitiia tsifrovoy ekonomiki [Financial innovations in terms of development of digital economy]. *Kreativnaia ekonomika, Creative economy*, 13(8), 1503-1520. doi: 10.18334/ce.13.8.40881 [in Russian].
- Hrabovska, H.M., & Zaika, V.P. (2020). Nakopychuvalna pensiina systema yak skladova nederzhavnoho pensiinoho fondu [Accumulative pension system as a component of a private pension fund]. *Molodyi vchenyi, A young scientist*, 1(77), 21-25. doi: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-1-77-5> [in Ukrainian].
- Humin, O.M., & Duchyminska, L.M. (2019). Pensiinyi Fond Ukrainy yak subiekt zapobihannia zlochynam [Pension Fund of Ukraine as a subject of crime prevention]. *Kryminolohichna teoriia i praktyka: dosvid, problemy sohodennia ta shliakhy yikh vyryshennia, Criminological theory and practice: experience, current problems and ways to solve them: Proceedings of the Interuniversity Scientific and Practical round table* (pp. 24-25). V.V. Cherniei, S.D. Husariev, S.S. Cherniavskiy et al. (Ed.). Kyiv: akad. vnutr. sprav. Retrieved from [http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/13853/1/%d0%9a%d0%a0%d0%98%d0%9c%d0%86%d0%9d%d0%9e%d0%9b%d0%9e%d0%93%d0%86%d0%a7%d0%9d%d0%90%20%d0%a2%d0%95%d0%9e%d0%a0%d0%86%d0%af%20%d0%86%20%d0%9f%d0%a0%d0%90%d0%9a%d0%a2%d0%98%d0%9a%d0%90\\_p025-027.pdf](http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/13853/1/%d0%9a%d0%a0%d0%98%d0%9c%d0%86%d0%9d%d0%9e%d0%9b%d0%9e%d0%93%d0%86%d0%a7%d0%9d%d0%90%20%d0%a2%d0%95%d0%9e%d0%a0%d0%86%d0%af%20%d0%86%20%d0%9f%d0%a0%d0%90%d0%9a%d0%a2%d0%98%d0%9a%d0%90_p025-027.pdf) [in Ukrainian].
- Kemme, D.M., Parikh, B., & Steigner, T. (2020). Tax Morale and International Tax Evasion. *Journal of World Business*, 55(3). doi: <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2019.101052>.
- Kryminalnyi kodeks Ukrainy: vid 5 kvit. 2001 r. No. 2341-III [Criminal Code of Ukraine from April 5, 2001, No. 2341-III]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> [in Ukrainian].
- Matos, T., Macedo, J. A., Lettich, F., Monteiro, J.M., Renso, C., Perego, R., & Nardini, F.M. (2020). Leveraging feature selection to detect potential tax fraudsters. *Expert Systems with Applications*, 145, 113-128. doi: <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2019.113128>.
- Oreshkin, M.I., & Sutin, M.A. (2019). K voprosu o liberalizatsii ugovnoy otvetstvennosti za prestupleniia v sfere ekonomicheskoy deiatelnosti [On the issue of liberalizing criminal liability for crimes in the field of economic activity]. *Ugolovnaia iustitsiia, Criminal justice*, 13, 48-51. doi: 10.17223/23088451/13/9 [in Russian].
- Zakon Ukrainy "Osnovy zakonodavstva Ukrainy pro zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia": vid 14 sich. 1998 r. No. 16/98-VR [Law of Ukraine "Fundamentals of the legislation of Ukraine on compulsory state social insurance" from January 14, 1998, No. 16/98-VR]. (n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80/ed20151228> [in Ukrainian].
- Zvity Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy [Reports of the State Tax Service of Ukraine]. (2015-2020). *Sait "Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy", Site "State Tax Service of Ukraine"*. Retrieved from <https://www.tax.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> [in Ukrainian].

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Baier F. J. Foreign Direct Investment and Tax: OECD Gravity Modelling in a World with International Financial Institutions. *Athens Journal of Business & Economics*. 2020. Vol. 6. Issue 1. P. 45–72. doi: <https://doi.org/10.30958/ajbe.6-1-3>.
- Біловус Т. Недержавний пенсійний фонд як суб'єкт ринку цінних паперів. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2019. № 2 (18). С. 261–270. doi: 10.25140/2411-5215-2019-2(18)-261-270.

- Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні : монографія. Київ : Атіка, 2000. 287 с.
- Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України : за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернєя. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 1346 с.
- Филиппов Д. И. Финансовые инновации в условиях развития цифровой экономики. *Креативная экономика*. 2019. Т. 13. № 8. С. 1503–1520. doi: 10.18334/ce.13.8.40881.
- Грабовська Г. М., Заїка В. П. Накопичувальна пенсійна система як складова недержавного пенсійного фонду. *Молодий вчений*. 2020. № 1 (77). С. 21–25. doi: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-1-77-5>.
- Гумін О. М., Дучимінська Л. М. Пенсійний Фонд України як суб'єкт запобігання злочинам. *Кримінологічна теорія і практика: досвід, проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення* : матеріали міжвузів. наук.-практ. круглого столу (Київ, 22 берез. 2019 р.) / [редкол.: В. В. Чернєй, С. Д. Гусарєв, С. С. Чернявський та ін.]. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2019. С. 24–25. URL: [http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/13853/1/%d0%9a%d0%a0%d0%98%d0%9c%d0%86%d0%9d%d0%9e%d0%9b%d0%9e%d0%93%d0%86%d0%a7%d0%9d%d0%90%20%d0%a2%d0%95%d0%9e%d0%a0%d0%86%d0%af%20%d0%86%20%d0%9f%d0%a0%d0%90%d0%9a%d0%a2%d0%98%d0%9a%d0%90\\_p025-027.pdf](http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/13853/1/%d0%9a%d0%a0%d0%98%d0%9c%d0%86%d0%9d%d0%9e%d0%9b%d0%9e%d0%93%d0%86%d0%a7%d0%9d%d0%90%20%d0%a2%d0%95%d0%9e%d0%a0%d0%86%d0%af%20%d0%86%20%d0%9f%d0%a0%d0%90%d0%9a%d0%a2%d0%98%d0%9a%d0%90_p025-027.pdf).
- Kemme D. M., Parikh B., Steigner T. Tax Morale and International Tax Evasion. *Journal of World Business*. 2020. Vol. 55. Issue 3. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2019.101052>.
- Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
- Matos T., Macedo J. A., Lettich F., Monteiro J. M., Renso C., Perego R., Nardini F. M. Leveraging feature selection to detect potential tax fraudsters. *Expert Systems with Applications*. 2020. Vol. 145. P. 113–128. doi: <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2019.113128>.
- Орешкин М. И., Сутурин М. А. К вопросу о либерализации уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности. *Уголовная юстиция*. 2019. № 13. С. 48–51. doi: 10.17223/23088451/13/9.
- Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 14 січ. 1998 р. № 16/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80/ed20151228>.
- Звіти Державної податкової служби України. *Державна податкова служба України* : [офіц. сайт]. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti/396505.html>.

Стаття надійшла до редколегії 08.06.2020

**Khomenko V.** – Ph.D in Law, Researcher of the National Academy of Internal Affairs, Kyiv, Ukraine  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3629-7913>

## Evasion of the Payment of a Single Contribution to Compulsory State Social Insurance and Insurance Contributions to Compulsory State Pension Insurance in the System of Tax Crimes

The **purpose** of the publication is a criminal analysis of tax evasion of a single contribution to compulsory state social insurance and insurance contributions to compulsory state pension insurance as fiscal crimes. **Methodology.** The article used a complex of scientific methods, namely: terminological, historical and legal, system-structural, formal-logical, comparative legal. **Scientific novelty.** Based on a legal analysis of Article 212-1 of the Criminal Code of Ukraine, objective and subjective signs of a crime are revealed, highlighting the main characteristics of this act for the proper qualification of the offense and ensuring proper evidence on the relevant criminal proceedings. When establishing the objective side of the crime under Art. 212-1 of the Criminal Code of Ukraine, the act itself, its socially dangerous consequences, as well as the causal relationship between this act and the consequences are subject to proof. Attention is drawn to regulatory documents in the field of taxation, pensions, wages, which disclose in detail the subject of tax evasion of single contributions and insurance contributions, methods of committing and concealing a crime, as well as signs of the subject of the corresponding criminal offense. **Conclusions.** The main purpose of the punishment for a crime under Art. 212-1 of the Criminal Code of Ukraine, is the return of contributions not received by the budget due to illegal activities. The norms of this article have a preventive effect. Criminal prosecution under such conditions is not effective, especially taking into account the time and labor, financial resources for appeal procedures against decisions of fiscal and law enforcement agencies in the criminal proceedings on evasion of payment of a single contribution for compulsory state social insurance and insurance premiums for compulsory state pension insurance.

**Keywords:** single contribution; insurance fee; tax crime; evasion; single contribution to compulsory state social insurance; insurance premiums for compulsory state pension insurance.