

КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЗЛОЧИННОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Мороз Ю. А.

У статті проведено комплексний науковий аналіз кримінологічної характеристики кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, що включає вивчення їх сутності, типів, суспільної небезпеки та механізмів протидії. На основі міждисциплінарного підходу розглянуто ключові аспекти податкової злочинності: від теоретичних засад її визначення до практичних проблем боротьби з нею. Детально досліджено поняття та типологію податкових кримінальних правопорушень, виділено їх загальні та специфічні ознаки, що дозволяє диференціювати ці правопорушення від інших категорій економічної злочинності. Особливу увагу приділено кримінологічному профілю злочинців: визначено типові вікові, освітні, соціальні та професійні характеристики, проаналізовано мотиваційну сферу та способи вчинення злочинів.

В статті окреслено суспільні та економічні наслідки податкової злочинності, зокрема, втрати бюджету, деформацію конкурентного середовища та підірив довіри до державних інституцій. На основі виявлених закономірностей запропоновано систему профілактичних заходів, що враховує як правові, так і організаційні аспекти. У ході дослідження виявлено ключові проблеми в системі виявлення та розслідування податкових правопорушень, зокрема: неефективність існуючих механізмів контролю; прогалини у нормативно-правовому регулюванні; недостатній рівень координації між податковими та правоохоронними органами.

Для подолання цих викликів запропоновано конкретні заходи вдосконалення, серед яких: оптимізація податкового адміністрування через запровадження сучасних аналітичних методів; розвиток міжвідомчої взаємодії з використанням єдиних інформаційних баз даних; впровадження цифрових інструментів для автоматизації виявлення схем ухилення; антикорупційні механізми у діяльності контролюючих органів; підвищення кваліфікації фахівців у сфері фінансового моніторингу.

Ключові слова: кримінологія, податкові кримінальні правопорушення, кримінологічна характеристика, ухилення, економічна безпека, фінансова злочинність, кримінально-правова відповідальність.

Moroz Yu. A. Criminological characteristics of tax crime

The article presents a comprehensive scholarly analysis of the criminological features of crimes in the field of taxation, including the study of their nature, types, societal danger, and counteraction mechanisms. Using an interdisciplinary approach, the author explores key aspects of tax crime – from theoretical foundations to practical issues of combating such offenses.

The concept and typology of tax crimes are examined in detail, with a focus on their general and specific characteristics that distinguish them from other categories of economic crime. Special attention is given to the criminological profile of tax offenders, including typical age, educational, social, and professional traits, as well as motivation and methods of committing crimes.

The article outlines the social and economic consequences of tax crime, such as budget losses, distortion of the competitive environment, and the erosion of trust in state institutions. Based on identified patterns, the author proposes a system of preventive measures that incorporates both legal and organizational dimensions.

The study reveals key challenges in the detection and investigation of tax violations, including the inefficiency of existing control mechanisms, gaps in legal regulation, and insufficient coordination between tax and law enforcement agencies.

To address these challenges, the article suggests concrete improvement measures, such as: optimizing tax administration through the implementation of modern analytical methods; enhancing interagency cooperation via unified information databases; introducing digital tools (AI, data mining) to automate the detection of tax evasion schemes; implementing anti-corruption measures within supervisory bodies; and improving the professional qualifications of specialists in the field of financial monitoring.

Key words: criminology, tax crimes, criminological characteristics, tax evasion, economic security, financial crime, criminal liability.

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах відбувається явне зростання рівня злочинності у сфері оподаткування, що становить серйозну загрозу економічній безпеці держави та

суспільству в цілому. Незважаючи на постійне вдосконалення податкового законодавства та механізмів контролю, масштаби ухилення від сплати податків, використання схем мінімізації податкових зобов'язань та інших протиправних дій у цій сфері продовжують залишатися високими.

Значні бюджетні втрати від податкових кримінальних правопорушень, поява новітніх схем ухилення від оподаткування разом з недостатньою ефективністю існуючих механізмів протидії прямо впливають на необхідність розробки сучасних підходів до профілактики кримінальних правопорушень.

Мета дослідження — провести комплексний кримінологічний аналіз злочинності у сфері оподаткування та розробити науково обґрунтовані рекомендації щодо підвищення ефективності протидії. Таким чином, комплексне кримінологічне дослідження злочинності у сфері оподаткування є актуальним науковим завданням, результати якого можуть сприяти підвищенню ефективності державної політики у сфері протидії економічній злочинності.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Проблематика злочинності у сфері оподаткування активно вивчається, як у кримінальному праві, так і в кримінології. Серед вітчизняних науковців, які зробили суттєвий внесок у вивчення податкової злочинності, варто виокремити: Н. І. Атаманчук, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, А. О. Монаєнко, О. А. Музика-Стефанчук, І. С. Пирога, С. С. Пирога, О. П. Рябченко, М. В. Савчин, М. Я. Сакали, В. Л. Форсюк, Н. Я. Якимчук та інші.

Виклад основного матеріалу. Податкова злочинність становить специфічний різновид економічних правопорушень, що завдають суттєвої шкоди фінансовій стабільності держави та рівню суспільного добробуту. Йдеться про навмисні дії, пов'язані з ухиленням від виконання податкових зобов'язань, які підривають бюджетну систему, порушують засади соціальної справедливості та негативно впливають на функціонування ринкової економіки, зокрема конкурентне середовище.

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування являють собою суспільно небезпечні умисні дії, що посягають на встановлений порядок податкових відносин та мають на меті повне або часткове уникнення сплати податків та інших обов'язкових бюджетних платежів. Іншими словами, це протиправні вчинки, які суперечать вимогам податкового законодавства і призводять до фактичного ненадходження коштів до державної скарбниці [1, с. 123–124].

До податкових кримінальних правопорушень також належать дії, пов'язані з ухиленням від сплати акцизів та мит, адже ці платежі становлять невід'ємну частину податкової системи. Основними різновидами таких правопорушень є: ухилення від сплати податків і зборів (ст. 212 КК України); ухилення від сплати єдиного соціального внеску (ст. 212-1 КК України); незаконне виробництво та обіг підакцизних товарів (ст. 204 КК України); контрабанда підакцизних товарів (ст. 201-4 КК України) [2]. Отже, податкові кримінальні правопорушення охоплюють широкий спектр діянь — від приховування доходів та ненадання податкової звітності до складних схем за участю фіктивних підприємств і контрабандних механізмів. Незалежно від форми прояву, всі ці дії порушують податкову дисципліну, наносячи державі матеріальні збитки та дестабілізуючи економічну систему.

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування мають низку характерних рис, які вирізняють їх серед інших видів кримінальних правопорушень. Насамперед, суб'єктами цих правопорушень найчастіше є особи, що здійснюють підприємницьку або фінансово-господарську діяльність, а також посадові особи юридичних осіб, на яких законодавством покладено обов'язок сплачувати податки. Зазвичай такі особи володіють відповідною економічною підготовкою, мають доступ до бухгалтерської документації, фінансових ресурсів і добре орієнтуються в механізмах нарахування та сплати податків [3, с. 231–232]. Міжнародна практика свідчить, що саме заможні платники податків і транснаціональні корпорації найбільш активно вдаються до ухилення від оподаткування, використовуючи офшорні юрисдикції для приховування доходів. У глобальному вимірі саме економічні еліти виявляють найбільшу схильність до податкових зловживань, тоді як представники малого бізнесу та наймані працівники мають значно менші можливості для реалізації подібних схем [4, с. 28].

Другою характерною ознакою податкових правопорушень є їх часто організований характер. Йдеться як про внутрішню організацію (наприклад, узгоджені дії директора, бухгалтера, юриста одного підприємства), так і про зовнішні зв'язки з організованими злочинними угрупованнями. У масштабних схемах ухилення від оподаткування можуть бути задіяні фіктивні підприємства, "конвертаційні центри", офшорні компанії, які забезпечують систематичне виведення коштів з легального обігу [5, с. 123–124]. Наприклад, у 2023 році

Бюро економічної безпеки України викрило діяльність такого конвертаційного центру з обігом понад 3,5 млрд грн, який допомагав реальному бізнесу приховувати прибутки через фіктивні структури, переводячи їх у готівку без сплати податків. Таким чином, значна частина податкових кримінальних правопорушень є заздалегідь спланованими, технічно складними фінансовими махінаціями, що істотно відрізняє їх від спонтанних форм кримінальної поведінки.

Третя специфіка полягає в особливому кримінально-правовому підході до таких правопорушень, який передбачає можливість звільнення від відповідальності за умови добровільного відшкодування шкоди. Ч. 4 ст. 212 ККУ закріплює норму, згідно з якою особа, що до моменту притягнення до відповідальності сплатила належні податки й компенсувала завдані збитки, може бути звільнена від кримінального переслідування [2].

У підсумку, кримінологічна характеристика податкової злочинності передбачає наявність високого рівня інтелектуального ресурсу у правопорушників, корисливу мотивацію, потенційну участь організованих груп, істотні матеріальні збитки для держави, а також порівняно м'яку кримінально-правову реакцію за умови добровільного усунення наслідків. Такий комплекс ознак вимагає специфічних підходів до виявлення, розслідування та профілактики податкової злочинності, які суттєво відрізняються від заходів, що застосовуються щодо традиційної злочинності [6, с. 171–172]. Дослідження мотиваційної складової кримінальних правопорушень у податковій сфері є важливим елементом для глибшого розуміння їхньої природи та формування дієвих заходів профілактики. Узагальнення емпіричних даних та аналітичних підходів дозволяє виділити кілька ключових мотивів, які спонукають до ухилення від сплати податків.

Базовим рушієм податкових правопорушень виступає прагнення до збагачення за рахунок мінімізації податкових платежів є типовим як для представників малого та середнього бізнесу, так і для великих корпорацій [7, с. 271–272]. Слід зазначити, що умови оподаткування в Україні нерідко характеризуються високими ставками та заплутаними адміністративними процедурами. За таких обставин ухилення від податкових зобов'язань стає інструментом збереження фінансової життєздатності бізнесу та підтримання конкурентоспроможності.

Не слід забувати і низький рівень податкового контролю та слабка імовірність притягнення до відповідальності формують у суб'єктів

господарювання відчуття безкарності. Якщо ризики викриття та покарання є мінімальними, правопорушення розглядаються як допустимі в межах ринкової логіки. Окрему роль у формуванні кримінального наміру відіграє корупційна складова [8, с. 326–327]. Високий рівень толерантності до корупції в органах державного контролю сприяє практиці «домовленостей» між бізнесом і представниками контролюючих або правоохоронних структур. У таких випадках податкова відповідальність фактично замінюється корупційними виплатами, що створює хибні стимули до податкових порушень і поглиблює тінізацію економіки.

Нарешті, соціально-психологічні чинники, зокрема низька податкова культура та дефіцит громадянської свідомості, також істотно впливають на поведінку платників податків. У разі відсутності у суб'єкта внутрішніх моральних обмежень, розуміння суспільного значення податків, відчуття зв'язку з державою – ймовірність ухилення значно зростає.

Отже, мотивація вчинення кримінальних податкових правопорушень є багатовимірною та включає як економічні, так і соціально-психологічні компоненти. Розуміння цієї складної мотиваційної структури є необхідною умовою для побудови ефективної системи протидії ухиленню від оподаткування. До таких заходів слід віднести зниження податкового навантаження, спрощення податкових процедур, забезпечення невідворотності відповідальності та розвиток податкової культури в суспільстві.

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування характеризуються значною варіативністю форм та методів вчинення, які залежать від виду податкових зобов'язань, масштабів діяльності суб'єкта господарювання та рівня організованості протиправної схеми. Незважаючи на безперервну еволюцію цих способів, у теоретичній і практичній площині виокремлюється низка типових механізмів ухилення, що є спільними як для України, так і для інших юрисдикцій. До найбільш поширених способів належать: приховування частини доходів, зокрема через недекларування готівкових операцій; завищення витрат та формування фіктивних валових витрат із використанням підконтрольних або підставних компаній; залучення працівників без офіційного оформлення трудових відносин; використання фіктивного підприємництва (так звані «транзитні» та «технічні» компанії); операції з офшорними юрисдикціями та зловживання трансфертним ціноутворенням; маніпуляції з податком на додану вартість, зокрема шляхом формування

неправомірного податкового кредиту; контрабандна та нелегальний обіг підакцизних товарів [9, с. 137–138].

У сучасних умовах розвиток цифрових технологій зумовлює появу нових форм правопорушень, пов'язаних із використанням криптовалют для приховування доходів, нелегальним продавом товарів та послуг через інтернет без відповідної реєстрації або ідентифікації. З огляду на це, держава змушена реагувати шляхом запровадження автоматизованих систем податкового контролю, цифрового обміну інформацією між відомствами, розширення міжнародної співпраці у сфері податкової прозорості.

Незважаючи на оновлення інструментарію правопорушників, основна логіка податкової злочинності залишається незмінною, або приховуються об'єкти оподаткування, або створюється ілюзія законного зменшення податкових зобов'язань шляхом фальсифікації документів, застосування підставних осіб та компаній, обходу митних та податкових процедур. Розуміння цих типових моделей є необхідною умовою для формування ефективних методик розслідування податкових кримінальних правопорушень і розпізнавання стійких кримінальних схем.

Наслідки податкових правопорушень не обмежуються прямими матеріальними збитками бюджету. Вони мають вплив на функціонування державних інституцій, легальний бізнес, інвестиційний клімат, формуючи атмосферу несправедливості та сприяючи криміналізації економіки. У цьому контексті податкова злочинність не може розглядатися як суто «бухгалтерське» правопорушення без потерпілих – її жертвою фактично стає усе суспільство. Ефективна протидія податковим правопорушенням вимагає комплексного підходу, що поєднує правозастосовні заходи з удосконаленням податкової політики та підвищенням рівня податкової культури. Такий синергетичний підхід дозволяє з одного боку – звузити простір для ухилення, а з іншого – підвищити здатність держави виявляти та переслідувати порушників [10, с. 117–118].

Практика провідних країн, засвідчує, що успішна протидія податковій злочинності ґрунтується на системності. Це включає розробку національних стратегій, підвищення кваліфікації слідчих і аудиторів, міжвідомчу координацію, взаємодію з професійними консультантами, а також невідворотне застосування законодавчих норм. Для України, особливо в умовах післявоєнної відбудови, формування дієвої системи протидії

податковим кримінальним правопорушенням є пріоритетним завданням економічної безпеки держави, оскільки кожна втрата надходжень у бюджет у цей період має особливо високу ціну.

Висновки. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування являють собою складне та багатогранне явище, що перебуває на перетині економічних, правових і соціальних процесів. Кримінологічний аналіз таких правопорушень засвідчує, що ухилення від сплати податків є свідомим протиправним вчинком, який переважно здійснюють економічно активні суб'єкти. Ця діяльність зумовлюється прагненням до незаконного збагачення та стимулюється недоліками у функціонуванні податкової системи, зокрема наявністю законодавчих прогалин, недостатнім контролем і проявами корупції. Податкові правопорушення вирізняються наявністю специфічного суб'єкта, високим рівнем організованості, значною латентністю та значущими негативними наслідками, які виходять за межі безпосередніх фінансових втрат – руйнуються засади соціальної справедливості, посилюється економічна нерівність, спотворюється конкурентне середовище і знижується рівень суспільної моралі.

У цьому контексті профілактика податкових правопорушень має розглядатися як один із ключових напрямів державної політики.

Вивчення кримінологічних характеристик податкових правопорушень сприяє глибшому розумінню природи цього явища, що, своєю чергою, дозволяє розробити більш дієві стратегії його запобігання. Зниження рівня податкової злочинності в Україні сприятиме зростанню бюджетних надходжень, покращенню умов ведення бізнесу, зміцненню принципу верховенства права та підвищенню рівня довіри громадян до держави.

Література

1. Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування: колективна монографія / за заг. ред. проф. О. П. Рябенко. Х.: Панов, 2016. 472 с.
2. Кримінальний кодекс України. Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1415>
3. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ : АртЕк, 2024. 656 с.
4. Бабенко А. М., Зубатенко О. М. Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленням від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. *Південноукраїнський правничий часопис*. № 2. 2021. С. 27–35.

5. Джужа О. М., Василевич В. В., Колб О. Г. та ін. Кримінологія : навч. посіб. / за заг. ред. О. М. Джужі. Київ : Атіка, 2009. 312 с.

6. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків : Право, 2009. 320 с.

7. Правове регулювання економічної системи: інституції, правила, процедури : монографія / за ред. проф. М. В. Савчина. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2021. 830 с.

8. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. К.: «Правова єдність», 2008. 699 с.

9. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія. Одеса : Гельветика, 2022. 276 с.

10. Пирога І. С. Правові та організаційні засади реформування податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 203 с.

Мороз Ю. А.,

orcid.org/0000-0003-3873-9751

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри цивільного права та процесу

Державного податкового університету