

Мороз Ю. А.

Державний податковий університет

УДОСКОНАЛЕННЯ КРИМІНОЛОГІЧНИХ ЗАХОДІВ ВПЛИВУ НА ЗЛОЧИННІСТЬ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ УКРАЇНИ

Стаття присвячена аналізу криминологічних аспектів протидії злочинності у податковій сфері України, що на сучасному етапі залишається одним із найбільш складних і чутливих напрямів у сфері забезпечення фінансово-економічної безпеки держави. У роботі здійснено ґрунтовний огляд сучасного стану податкової злочинності в Україні, охарактеризовано основні типи правопорушень у цій сфері, проаналізовано соціально-демографічні та психологічні особливості суб'єктів таких кримінальних правопорушень. Встановлено, що податкові правопорушення часто мають системний характер, пов'язані з корупційними схемами, відмиванням доходів і транскордонною організованою злочинністю, що потребує комплексного криминологічного підходу до їх вивчення та попередження.

Особлива увага приділяється міжнародному досвіду протидії податковим злочинам, зокрема впровадженню Глобальних принципів боротьби з податковими кримінальними правопорушеннями, а також застосуванню таких механізмів, як податкова амністія, захист інформаторів (викривачів), автоматичний обмін податковою інформацією, цифровий моніторинг, посилення міжвідомчої координації та криміналізація правопорушень, що завдають шкоди бюджету. Розглянуто досвід таких країн, як США, Італія, Великобританія, Аргентина, Індонезія, щодо успішної реалізації аналітичних, правових і організаційних інструментів запобігання податковим кримінальним правопорушенням.

У статті обґрунтовано напрями удосконалення криминологічних заходів впливу на податкову злочинність в Україні, які включають: впровадження ефективних моделей міжвідомчої взаємодії, посилення ролі аналітичних служб, розширення можливостей для роботи з негласними інформаторами, підвищення санкцій за податкові кримінальні правопорушення, а також розвиток правової культури та податкової свідомості громадян. Наголошується на необхідності гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами у сфері боротьби з шахрайством та ухиленням від оподаткування. Запропоновані заходи спрямовані на формування системної політики протидії податковим правопорушенням, що відповідає вимогам доброчесності, прозорості та ефективного управління державними фінансами.

Ключові слова: податкова злочинність, криминологія, міжнародний досвід, податкова амністія, викривачі, міжвідомча координація, фінансова безпека, податкова політика, цифровий контроль.

Постановка проблеми. Податкова злочинність становить серйозну загрозу фінансовій безпеці держави, підриваючи надходження до бюджету та справедливість податкової системи. Ухилення від сплати податків і податкове шахрайство набули в Україні значного поширення, що призводить до втрати державою мільярдних доходів та деформації конкуренції в економіці. Актуальність теми посилюється необхідністю приведення податкової сфери у відповідність до стандартів ЄС на шляху євроінтеграції України, що вимагає посилення верховенства права та впровадження дієвих криминологічних заходів протидії податковим правопорушенням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз публікацій, в яких започатковано

розв'язання даної проблеми в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Теоретичним основам дослідження заходів криминологічного запобігання злочинності у сфері оподаткування, присвячено роботи таких науковців, як: Н. І. Атаманчук, О. В. Грачов, М. В. Диха, С. П. Завгородня, П. В. Коломієць, Н. А. Литвин, А. О. Монаєнко, Л. М. Петренко, М. В. Савчина, Є. М. Смичок, Т. Субіна та інші. Роботи цих та інших авторів мають фундаментально-прикладний характер і слугують основою для наукового пошуку.

Постановка завдання. Метою дослідження є глибокий аналіз поняття податкової злочинності, причин і умов її виникнення, а також оцінка наявних і перспективних криминологічних заходів впливу на неї.

Виклад основного матеріалу. Податкова злочинність охоплює сукупність умисних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та фіскальної політики держави. В українському кримінальному праві основним складом такого злочину є ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачене ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – ККУ). Злочинність у податковій сфері включає також суміжні правопорушення, як-от ухилення від сплати єдиного соціального внеску (ст. 212-1 ККУ України) та інші фінансові злочини, пов'язані з оподаткуванням і бюджетом [1]. Податкові кримінальні правопорушення характеризуються як умисні діяння, спрямовані на неправомірне зменшення податкових зобов'язань або отримання незаконної вигоди за рахунок бюджету.

З точки зору кримінології, податкова злочинність є різновидом економічної злочинності, що підриває економічну основу держави. Держава розглядає ухилення від оподаткування як серйозне порушення законодавства, яке підлягає покаранню. Найпоширенішими формами ухилення в Україні є: неподання податкової звітності або декларацій, внесення неправдивих даних до податкових документів, використання фіктивних підприємств і схем «податкових ям», завищення податкового кредиту, незаконне відшкодування ПДВ, ухилення від сплати податків через зловживання процедурою банкрутства тощо. Усі такі діяння спрямовані на неправомірне скорочення податкових платежів та завдають шкоди державному бюджету [2, с. 125–126].

Правова основа протидії податковим кримінальним правопорушенням в Україні включає норми кримінального та кримінального процесуального законодавства, норми Податкового кодексу, а також спеціальне законодавство у фінансовій сфері. Зокрема, Податковий кодекс України (далі – ПКУ) встановлює обов'язки платників податків і відповідальність за порушення податкового законодавства (гл. 11 ПКУ передбачає фінансову та адміністративну відповідальність за порушення податкових правил). Кримінальний кодекс визначає кримінальну відповідальність за найбільш тяжкі форми ухилення, якщо сума несплачених податків перевищує встановлений поріг значної шкоди. За останні роки законодавець неодноразово змінював та підвищував такі *пороги кримінальної відповідальності* за ст. 212 ККУ, щоб зосередити кримінальне переслідування на більш серйозних випадках ухилення. Таким чином, поняття податкової злочинності охоплює систему

протиправних діянь у сфері оподаткування, які криміналізовані законом з метою захисту фіскальних інтересів держави [3, с. 174–175].

Причини виникнення податкової злочинності є комплексними, поєднуючи економічні, правові, адміністративні та соціально-психологічні чинники. Серед ключових причин можна виділити такі: високий рівень тіньової економіки та корупції; недоліки податкового законодавства та адміністрації; низька податкова культура та толерантність до ухилення; недоліки роботи контролюючих та правоохоронних органів; економічні кризи та війна. Умовами, що сприяють податковій злочинності, є також недостатній обмін інформацією між державними органами, слабкий фінансовий моніторинг підозрілих транзакцій, наявність офшорних зон для виведення доходів, недостатня міжнародна співпраця щодо обміну податковими даними. Усе це дозволяє недобросовісним платникам приховувати реальні доходи та активи [4, с. 152–153].

Під кримінологічними заходами впливу маються на увазі науково обґрунтовані засоби запобігання, стримування та припинення злочинності у податковій сфері. Ці заходи охоплюють як загальносоціальні, так і спеціально-кримінологічні напрями впливу. До основних належать:

1. Ефективна протидія податковим кримінальним правопорушенням неможлива без якісної законодавчої бази, що закриває прогалини і встановлює адекватні санкції. Необхідно забезпечити, щоб очікувана вартість порушення перевищувала потенційну вигоду для правопорушника. Для цього санкції (штрафи, конфіскації) мають бути досить суворими, а процедури притягнення – швидкими і невідворотними. Підвищення порогів сум для кримінальної відповідальності та одночасне збільшення штрафів за адміністративні правопорушення дозволяє зосередити ресурси на більш тяжких злочинах, не витрачаючи їх на дрібні випадки. Також важливо гармонізувати українське законодавство з *міжнародними стандартами*. Зокрема, варто впровадити інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення, як це діє у США, Великобританії, Нідерландах, Німеччині. Це унеможливить уникнення відповідальності шляхом зміни фіктивних посадових осіб, адже покаранню підлягатиме сама компанія (штрафи, обмеження діяльності тощо) [5, с. 61–62].

2. Посилення податкового контролю та аналітики. Превентивну роль відіграють *податкові перевірки та моніторинг* діяльності платників.

Запровадження сучасних систем ризик-аналізу, автоматичного обміну фінансовою інформацією, електронного адміністрування податків зменшує можливості для маніпуляцій. Наприклад, інтеграція баз даних ДПС, митниці та фінансового моніторингу дає змогу виявляти нетипові операції (розбіжності між задекларованими і фактичними обсягами, сумнівні експортно-імпорتنі ціни тощо). Виявлення таких аномалій має оперативно передаватися до органів досудового розслідування. Важливо зняти *мораторій на перевірки*, коли це виправдано, або забезпечити інші компенсаторні механізми контролю в особливих умовах (як-то дистанційний аудит, камеральні перевірки). Ефективний контроль неможливий без достатнього фінансування та технічного оснащення податкових органів – необхідні ІТ-системи, доступ до баз даних, кадровий потенціал аналітиків [6, с. 92–93].

3. Створення єдиного спеціалізованого органу для розслідування економічних злочинів – Бюро економічної безпеки (БЕБ) – є кроком до більш цілеспрямованої боротьби з податковою злочинністю. Спеціалізовані детективи, обізнані в фінансових схемах, здатні більш професійно розслідувати складні податкові махінації. Криминологічний підхід вимагає *тісної координації між ДПС, БЕБ, прокуратурою та іншими органами*, щоб забезпечити комплексний вплив: від виявлення порушення – до невідворотного покарання. Регулярні міжвідомчі наради, спільні робочі групи, обмін інформацією сприяють узгодженості дій. Окремо слід налагодити співпрацю з *антикорупційними органами* (НАБУ, НАЗК), оскільки великі податкові схеми часто пов'язані з корупцією у владі. Криминологічний аналіз рекомендує також розмежувати підслідність так, щоб уникнути дублювання та «конкуренції» між правоохоронцями, поліцією та СБУ.

4. Зниження податкової злочинності неможливе лише каральними методами – потрібна робота над підвищенням *добровільної податкової дисципліни*. Для цього держава має зміцнювати податкову культуру через просвіту: включати основи податкового права в освітні програми, проводити інформаційні кампанії щодо важливості податків для суспільства, демонструвати успішні випадки притягнення до відповідальності, аби формувати негативне ставлення до ухилянтів [7, с. 87]. Важливим є і вдосконалення *системи заохочень та викриття* правопорушень. Зокрема, запровадження ефективної програми захисту викривачів (інформаторів) у сфері податкових правопорушень

може суттєво підвищити виявлення кримінальних правопорушень. Як показує досвід боротьби з корупцією, забезпечення анонімності, захисту та матеріальної винагороди для осіб, які повідомляють про податкові злочини, мотивує викривати складні схеми ізсередини. В Україні перші кроки в цьому напрямку вже зроблено – законодавство про викривачів наразі охоплює лише корупційні злочини, проте його планується розширити і на податкові правопорушення відповідно до європейських вимог.

Отже, криминологічні заходи охоплюють широкий спектр дій: від удосконалення законів і інституцій до виховання правосвідомості населення. Головний принцип – *комплексний підхід*, що поєднує превентивні, правоохоронні та просвітницькі інструменти, адаптовані до специфіки податкової сфери.

Міжнародний досвід пропонує цінні уроки для вдосконалення криминологічної політики у сфері оподаткування. Розвинені країни виробили різні моделі протидії податковим кримінальним правопорушенням – від спеціалізованих підрозділів в рамках податкових відомств до окремих служб фінансових розслідувань [8, с. 50]. Розглянемо окремі приклади.

У країнах ЄС боротьба з ухиленням від оподаткування ведеться як на національному, так і на наднаціональному рівнях. Багато держав мають давню традицію фінансової поліції. Італія – яскравий приклад, де діє *Guardia di Finanza* (Гвардія фінансів) – військова поліція, що спеціалізується на податкових та валютних злочинах, контрабанді тощо. Вона має широкі повноваження, сучасні засоби і зарекомендувала себе ефективною у викритті масштабних ухилень, включно з діяльністю мафії, фінансових махінацій транснаціональних корпорацій тощо. Досвід Італії показує ефективність поєднання правоохоронних функцій із податковим контролем в єдиному органі, а також важливість жорстких покарань – в Італії за великий податковий обман можна отримати реальний тюремний строк і багатомільйонний штраф.

Німеччина не має окремої податкової поліції, але в структурі податкових органів існують відділи розслідування особливо важких випадків ухилення (*Steuerfahndung*). Вони тісно співпрацюють з прокуратурою. Для великих справ утворюються *спільні слідчі групи* податкових інспекторів та кримінальної поліції. Законодавство Німеччини передбачає суворе покарання за ухилення: максимальні санкції – до 10 років позбавлення волі, великі штрафи, а добровільне зізнання й сплата

недоплаченого податку до викриття може звільнити від криміналу (механізм «самоденунціації»). Німецький підхід славиться педантичністю: резонансні справи, як-от щодо футбольних функціонерів чи бізнесменів, що приховували кошти в офшорах, завершилися реальними вироками, що посилює загальний сигнал про невідворотність покарання. Отже, досвід ЄС демонструє, що дієвість боротьби з податковими кримінальними правопорушеннями забезпечується *комбінацією жорстких заходів та превентивних стратегій* [9, с. 292–293].

На основі проведеного аналізу можна окреслити низку пріоритетних заходів, реалізація яких дозволить підвищити ефективність протидії податковій злочинності в Україні, а саме:

1. *Реформування законодавчої бази та посилення відповідальності.* Потрібно завершити формування сучасного законодавства, що адекватно реагує на виклики податкової злочинності. Зокрема: встановити кримінальну відповідальність юридичних осіб за ухилення від сплати податків; підвищити розміри штрафів за податкові правопорушення до рівня, співставного з незаконно зекономленими сумами, та збільшити пороги значної шкоди для кримінальних;

2. *забезпечити політичну незалежність та прозорість БЕБ.* Призначення керівництва і ключових осіб повинно відбуватися прозоро, із конкурсним відбором та громадським контролем, щоб уникнути кумівства та повернення старих кадрів без належної перевірки [10, с. 91–92]. Важливо також чітко визначити підслідність, аби інші правоохоронні органи не втручалися в компетенцію БЕБ і навпаки.

Слід зазначити, зпираючись на міжнародний досвід, доцільно було б розширити програми заохочення викривачів та захист інформаторів. Що вимагає внесення змін до Закону України «Про запобігання корупції» або прийняття окремого закону, що поширить статус викривача на осіб, які повідомляють про ухилення від сплати податків і інших економічних злочинів. Також необхідно передбачення матеріальної винагороди за результативну інформацію та гарантії правового і фізичного захисту викривачів. Ці заходи підвищать виявлення найбільш прихованих схем, які неможливо виявити звичайними перевірками.

У довгостроковій перспективі формування розуміння громадянами і бізнесом важливості сплати податків є запорукою зниження криміналізації цієї сфери. Необхідно започаткувати постійно діючі *просвітницькі програми* та під-

вищити прозорість: держава має демонструвати платникам, куди йдуть їхні гроші. Портал відкритого бюджету, звіти про реалізацію ключових програм – все це підвищує довіру і зменшує мотивацію ухилятися. Також є перспективним залучення бізнес-спільноти до діалогу. Чесний бізнес повинен мати майданчики (через асоціації, палати) для комунікації з Мінфіном, ДПС, щоб спільно виробляти рішення, які полегшують дотримання податкових норм. Якщо податкове законодавство буде більш збалансованим і зручним, менше підприємців шукатимуть схем ухилення [11, с. 42–43].

В сфері науково-аналітичного забезпечення кримінологічної політики, є важливою складовою є постійний моніторинг, аналіз та прогнозування тенденцій податкової злочинності. Запровадження регулярних кримінологічних досліджень на базі профільних наукових установ та навчальних закладів системи МВС. Це допоможе виявляти нові методи ухилення (наприклад, через криптовалюту, електронну комерцію) і виробляти рекомендації. Реалізація зазначених заходів вимагатиме політичної волі, ресурсів та часу. Однак поступове втілення хоча б частини з них вже сприятиме зрушенню. Зокрема, найшвидші результати може дати посилення відповідальності та інституційні зміни, а довгострокові – просвітництво і культура дотримання. В умовах післявоєнного відновлення, коли кожна гривня бюджету на рахунок, боротьба з податковими кримінальними правопорушеннями – питання не лише справедливості, а й національної економічної безпеки. Вдосконалення кримінологічної політики у цій сфері має стати складовою загальної стратегії розвитку України.

Висновки. Податкова злочинність в Україні залишається складним і багатоаспектним явищем, яке негативно впливає на фінансову стабільність держави та підриває суспільну довіру до фінансової системи. Проведений аналіз показує, що, незважаючи на певні реформи та зусилля, нинішній стан протидії податковим злочинам ще далекий від бажаного. Теоретичне осмислення проблеми виявило основні причинні фактори – від прогалин у законодавстві та корупції до низької податкової культури – які мають бути адресовані комплексно.

Україна перебуває у фазі переходу до нової моделі боротьби з економічною злочинністю. Створення Бюро економічної безпеки та реформування ролей ДПС і інших правоохоронних органів – кроки у правильному напрямку, але їх ефективність залежить від належного втілення.

Порівняльний аналіз досвіду інших держав підтвердив: для успіху потрібні і спеціалізовані інституції, і сучасні правові інструменти (як-от відповідальність компаній, захист викривачів), і міжнародна взаємодія, і, водночас, формування високого рівня добровільної податкової дисципліни.

У підсумку, удосконалення кримінологічних заходів впливу на податкову злочинність є нагальним завданням. Його виконання вимагатиме сис-

темних зусиль, але матиме потужний позитивний ефект – збільшення доходів бюджету, поліпшення інвестиційного клімату, утвердження принципу справедливості та верховенства права. Лише за умови мінімізації можливостей для ухилення від оподаткування держава зможе забезпечити належне фінансування своїх функцій і завоювати довіру громадян, що податкова система працює прозоро та чесно.

Список літератури:

1. Кримінальний кодекс України. Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1415>
2. Правове регулювання економічної системи: інституції, правила, процедури : монографія / за ред. проф. М. В. Савчина. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2021. 830 с.
3. Монасєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія. Одеса : Гельветика, 2022. 276 с.
4. Литвин Н. А. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної діяльності органів Державної фіскальної служби України: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2018. 517 с.
5. Коломієць П. В. Історико-правовий аспект становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні. *European political and law discourse*. Praha. 2019. Volume 6 Issue 6. P. 59–65.
6. Субіна Т. Забезпечення інформаційної безпеки електронної звітності в органах державної податкової служби України. *Правова інформатика*. 2009. № 1. С. 91–97.
7. Грачов О. В. Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 29. С. 86–88.
8. Диха М. В. Податки в системі забезпечення економічної безпеки та розвитку національної економіки. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 4. С. 49–53.
9. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 446 с.
10. Петренко Л. М. Податкова безпека як складова фінансової безпеки держави. *Моделювання та інформаційні системи в економіці*. 2012. Вип. 86. С. 89–98.
11. Завгородня С. П. Періодизація формування організаційно-правових засад державного управління забезпеченням економічної безпеки України. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2015. № 3. С. 40–47.

Moroz Yu. A. IMPROVING CRIMINOLOGICAL MEASURES OF INFLUENCE ON TAX CRIME IN UKRAINE

The article is devoted to the analysis of criminological aspects of combating crime in the tax sphere of Ukraine, which at the present stage remains one of the most complex and sensitive areas in the field of ensuring the financial and economic security of the state. The work provides a thorough review of the current state of tax crime in Ukraine, characterizes the main types of offenses in this area, analyzes the socio-demographic and psychological characteristics of the subjects of such criminal offenses. It has been established that tax offenses are often systemic in nature, associated with corruption schemes, money laundering and cross-border organized crime, which requires a comprehensive criminological approach to their study and prevention.

Special attention is paid to international experience in combating tax crimes, in particular the implementation of the Global Principles for Combating Tax Crime, as well as the application of such mechanisms as tax amnesty, protection of informants (whistleblowers), automatic exchange of tax information, digital monitoring, strengthening of interdepartmental coordination and criminalization of offenses that harm the budget. The experience of such countries as the USA, Italy, Great Britain, Argentina, Indonesia in the successful implementation of analytical, legal and organizational tools for preventing tax criminal offenses is considered. The article substantiates the directions for improving criminological measures to influence tax crime in Ukraine, which include: the implementation of effective models of interdepartmental interaction, strengthening the role of analytical services, expanding opportunities for working with secret informants, increasing sanctions for tax criminal offenses, as well as the development of legal culture and tax awareness of citizens. The need to harmonize national legislation with European standards in the field of combating fraud and tax evasion is emphasized. The proposed measures are aimed

at forming a systemic policy to combat tax offenses that meets the requirements of integrity, transparency and effective management of public finances.

Key words: *tax crime, criminology, international experience, tax amnesty, whistleblowers, interagency coordination, financial security, tax policy, digital control.*