

Мороз Ю. А.,*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільного права та процесу
Державного податкового університету*

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті здійснено комплексний аналіз організаційно-правових засад запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в Україні. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування – це суспільно небезпечні діяння, що посягають на фінансову систему держави шляхом порушення встановленого порядку сплати податків, зборів чи інших обов’язкових платежів. Розкрито сутність та особливості сучасного нормативно-правового регулювання відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, охарактеризовано актуальний стан податкового законодавства та його взаємозв’язок із кримінальним правом. Досліджено повноваження та практичну діяльність ключових суб’єктів, задіяних у виявленні, документуванні та розслідуванні податкових правопорушень, зокрема Державної податкової служби, Бюро економічної безпеки України, органів прокуратури та судової системи.

Окрему увагу приділено вивченню досвіду зарубіжних країн щодо криміналізації податкових кримінальних правопорушень, а також міжнародно-правовим підходам до податкової безпеки, зокрема рекомендаціям Організації економічного співробітництва та розвитку, вимогам Європейського Союзу та напрацюванням у межах міжнародного співробітництва з питань боротьби з ухиленням від оподаткування. На основі порівняльного аналізу виокремлено як позитивні, так і проблемні аспекти функціонування української моделі протидії кримінальним податковим правопорушенням.

У результаті дослідження сформульовано низку висновків та практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організаційно-правових механізмів запобігання податковим кримінальним правопорушенням в Україні. Зокрема, запропоновано шляхи адаптації українського законодавства до міжнародних стандартів, посилення міжвідомчої координації та підвищення ефективності діяльності правоохоронних і контролюючих органів у сфері забезпечення податкової безпеки в умовах євроінтеграційних процесів.

Ключові слова: податкові кримінальні правопорушення; ухилення від сплати податків; запобігання; кримінальна відповідальність; Державна податкова служба; Бюро економічної безпеки; міжнародний досвід.

Постановка проблеми. Сучасний стан податкової системи України характеризується не лише значними трансформаційними процесами, зумовленими реформуванням фінансово-економічної сфери та євроінтеграційним курсом держави, а й зростанням кількості кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Ухилення від сплати податків, використання схем мінімізації податкових зобов’язань, тінізація економіки та діяльність організованих фінансових угруповань, які спеціалі-

зуються на податкових зловживаннях, негативно впливають на доходну частину державного бюджету, підривають економічну безпеку та знижують рівень довіри до державних інститутів. Незважаючи на наявність правових механізмів кримінально-правової протидії податковим правопорушенням, в Україні зберігається низка системних проблем: нечіткість меж криміналізації податкових деліктів, недостатня ефективність діяльності уповноважених органів, недосконалість міжвідомчої координації, фрагментарність правового регулювання тощо. Водночас міжнародна практика, зокрема досвід країн Європейського Союзу та рекомендації ОЕСР, демонструють більш результативні моделі організаційно-правового забезпечення боротьби з податковими правопорушеннями.

У цьому контексті постає необхідність поглибленого наукового аналізу організаційно-правових основ запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, з урахуванням міжнародного досвіду, тенденцій розвитку податкової безпеки та потреби вдосконалення національного законодавства. Це дозволить виробити ефективні пропозиції щодо удосконалення механізмів протидії відповідним правопорушенням та зміцнення податкової дисципліни в Україні.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв’язання даної проблеми. Теоретичні та практичні проблеми організаційно-правової основи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування вивчали такі науковці: О. Байк, О. О. Бригінець, Д. О. Гетманцев, З. Грицак, Д. М. Кобелька, А. Літвінцева, Р. В. Макачук, Л. А. Парфентій, О. М. Резнік, І. В. Скориход, Я. С. Толкачов та інші тощо.

Мета дослідження. Визначення та характеристика організаційно-правових основ запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в Україні, шляхом аналізу нормативно-правової бази, діяльності відповідних державних органів у цій сфері, а також порівняння з міжнародним досвідом. Дослідження спрямоване на виявлення недоліків та прогалин у чинній системі протидії податковим правопорушенням та вироблення рекомендацій щодо її вдосконалення з урахуванням кращих світових практик.

Виклад основного матеріалу. Проблема ухилення від сплати податків та інших правопорушень у сфері оподаткування є однією з найгостріших у фінансово-правовому полі сучасної України. У контексті складної економічної ситуації, повномасштабної війни та постійного дефіциту бюджетних ресурсів, ефективне функціонування податкової системи набуває критично важливого значення. Податкові надходження формують основу державного бюджету, забезпечують реалізацію соціальних програм, фінансування оборонного сектору та загалом визначають

фінансову спроможність держави. У зв'язку з цим масштабні втрати доходів, спричинені злочинною діяльністю у сфері оподаткування, прямо загрожують економічній стабільності та фінансовій безпеці держави [1, с. 136–137].

Попри існування кримінальної відповідальності за податкові правопорушення, закріпленої у ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – ККУ), рівень ухилення від сплати податків, розгалуженість тіньових фінансових схем і зловживань залишаються суттєвими [2]. На практиці спостерігається низка проблем: недостатня ефективність виявлення та розслідування таких правопорушень, недосконалість механізмів міжвідомчої взаємодії, слабка реалізація функцій превенції, наявність прогалин у законодавстві, що створює передумови для уникнення відповідальності. Саме ці фактори актуалізують потребу в глибокому переосмисленні організаційно-правових основ протидії податковим кримінальним правопорушенням.

Одним із ключових викликів є узгодження кримінального й податкового законодавства, адже нечіткість меж між адміністративною та кримінальною відповідальністю призводить до юридичної невизначеності й вибірковості в правозастосовній практиці. У чинному законодавстві відповідальність настає лише за умисне ухилення, а необережні помилки оподаткування тягнуть переважно адміністративні або фінансові санкції. У ст. 212 ККУ кримінальне правопорушення кваліфікується як навмисна дія чи бездіяльність, унаслідок якої бюджету або цільові фонди недоотримали значні суми коштів. Окрему увагу законодавець приділяє кваліфікуючим ознакам, таким як рецидив, попередня змова групи осіб або особливо великі розміри несплати.

Теоретичні положення кримінального права трактують податкові кримінальні правопорушення як посягання на публічні інтереси держави, що підривають її економічну безпеку. Кримінальна відповідальність у цій сфері виконує дві головні функції – каральну (притягнення винних до відповідальності) та превентивну (попередження аналогічних порушень у майбутньому). Водночас сучасна наукова думка наголошує, що ефективність превенції визначається не стільки суворістю покарання, скільки невідворотністю його застосування. Потенційний правопорушник має бути впевнений у тому, що його кримінальне правопорушення буде виявлено, а відповідальність – неминучою [3, с. 196].

Значущим є також застосування концепцій загальної та спеціальної превенції: з одного боку, формування у суспільстві високого рівня податкової культури, довіри до фіскальних органів та розуміння обов'язку сплачувати податки; з іншого – унеможливлення повторного вчинення правопорушень особами, які вже скоїли податкові кримінальні правопорушення. Водночас міжнародна практика вказує на важливість імплементації зарубіжного досвіду у сфері криміналізації податкових правопорушень. Зокрема, рекомендації ОЕСР, вимоги Європейського Союзу та практичні підходи країн ЄС становлять цінне джерело для вдосконалення українського законодавства та правозастосовної практики.

Аналіз наукових джерел свідчить про необхідність розробки системного підходу до кримінально-правового захисту публічних фінансових інтересів держави, з урахуванням світових стандартів, тенденцій розвитку фінансової кримінології та викликів, що постають у процесі трансформації податкової політики України [4, с. 152–153]. У цьому контексті важливо

не лише оновити законодавчу базу, а й забезпечити ефективну реалізацію запобіжних механізмів через посилення координації між контролюючими й правоохоронними структурами, запровадження ризик-орієнтованих підходів до перевірок та активне впровадження цифрових інструментів в аналітичну діяльність.

Санкції, передбачені ст. 212 ККУ, варіюються залежно від ступеня тяжкості правопорушення: від штрафів, розмір яких зростає залежно від суми ухилення, до позбавлення права займати певні посади або здійснювати окремі види діяльності, а в особливо тяжких випадках (частина третя) – до позбавлення волі. Водночас, як зазначають експерти, передбачені законом штрафні санкції істотно поступаються сумам завданої шкоди, з яких починається кримінальна відповідальність.

Визначення порядку нарахування та сплати податкових зобов'язань здійснюється відповідно до Податкового кодексу України [5]. Саме він містить положення, які впливають на кваліфікацію ухилення як злочинного діяння. Примітка до ст. 212 ККУ передбачає відсилочну норму щодо визначення неоподаткованого мінімуму – для цілей кваліфікації кримінального правопорушення він прирівнюється до податкової соціальної пільги на відповідний рік. Відтак, саме податкове законодавство визначає порогові значення несплачених сум, що є підставою для притягнення до кримінальної відповідальності. Зміна цих порогів відбувається автоматично з урахуванням оновлених показників прожиткового мінімуму, що щороку затверджуються державним бюджетом. Такий механізм забезпечує гнучке реагування на інфляційні процеси та економічну динаміку, дозволяючи адаптувати кваліфікаційні ознаки злочину до реальних фінансових умов [6, с. 236–237].

Значну роль у запобіганні податковим правопорушенням відіграє стимулювання добровільного виконання податкових зобов'язань. У цьому контексті законодавство передбачає можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності у разі повного відшкодування завданих збитків. Так, відповідно до ч. 4 ст. 212 ККУ України, особа, яка вперше вчинила податкове правопорушення та до моменту притягнення до відповідальності сплатила всі нараховані суми, штрафи та пеню, може бути звільнена від кримінальної відповідальності.

З 2021 року було внесено зміни, які розширили можливості застосування цієї норми: тепер обов'язкове погашення боргу може здійснювати не лише сам платник податків, але й інша особа, зокрема юридична (наприклад, роботодавець). Таким чином, джерело сплати більше не має значення – головною умовою є повне відшкодування збитків державі. Це створює правовий інструмент для компаній з метою захисту своїх посадовців від кримінального переслідування через оперативне врегулювання податкових зобов'язань. Метою запровадження такого механізму є стимулювання до добровільного усунення порушень і наповнення бюджету, що фактично перетворює кримінальне провадження на додатковий інструмент фіскального впливу. У превентивному аспекті ця норма спонукає платників вчасно виправляти помилки (наприклад, шляхом уточнення податкової звітності та сплати недоплачених сум) ще до початку кримінального переслідування [7, с. 291–292].

Практика свідчить, що чимало суб'єктів господарювання активно користуються цією можливістю – після податкових перевірок оперативно сплачують донараховані зобов'язання, уникаючи кримінального обвинувачення. Це дозволяє правоохоронним органам зосереджувати зусилля на виявленні та

переслідуванні злісних порушників, які навмисне ухиляються від сплати податків. Кримінальні провадження у сфері оподаткування мають особливий порядок ініціювання. Згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України, відомості про ухилення від сплати податків здебільшого вносяться до Єдиного реєстру досудових розслідувань (ЄРДР) на підставі результатів податкових перевірок. Прокурори та слідчі не можуть ініціювати кримінальне провадження самостійно – обов'язковою є наявність відповідних матеріалів контролюючого органу.

Законодавство України зобов'язує посадових осіб податкових органів повідомляти правоохоронців про наявність ознак умисного ухилення, якщо сума збитків досягає встановленого порогу. Станом на сьогодні відповідальним органом є Бюро економічної безпеки України (БЕБ). Лише після отримання такого повідомлення слідчі органи мають підстави для початку досудового розслідування. Такий підхід демонструє тісну інтеграцію податкового контролю з кримінальним процесом: порушення фіксується в межах перевірки, а далі – передається у сферу кримінального переслідування [8, с. 186–187].

У сучасних умовах особливої актуальності набуває вдосконалення нормативно-правового регулювання, спрямованого на посилення фінансової безпеки держави та протидію тіньовим економічним процесам. Зокрема, положення Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом...» передбачають визнання податкових правопорушень предикатними правопорушеннями, що є підставою для застосування заходів фінансового моніторингу. Відповідно, суб'єкти первинного фінансового моніторингу, зокрема банки, зобов'язані повідомляти уповноважені державні органи про фінансові операції, що мають ознаки ухилення від оподаткування. Такий механізм сприяє ранньому виявленню і запобіганню податковим кримінальним правопорушенням [9, с. 106–107].

Отже, чинна нормативно-правова база України створює необхідні передумови для ефективної боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування. Вона забезпечує юридичну визначеність відповідальності, встановлює процедурні механізми виявлення та розслідування таких діянь, а також передбачає превентивні заходи, спрямовані на стимулювання добровільного виконання податкових зобов'язань. Наступним кроком у цьому напрямі має стати систематична оцінка ефективності реалізації відповідних норм та механізмів на практиці з боку уповноважених державних інституцій. Важлива роль у процесі виявлення податкових правопорушень належить Державній податковій службі України (ДПС), яка здійснює камеральні та документальні перевірки платників податків. За результатами таких перевірок часто виявляються факти умисного заниження податкових зобов'язань. Практика свідчить, що значна частина матеріалів щодо ухилення від сплати податків передається до правоохоронних органів саме за результатами перевірок ДПС.

З метою підвищення ефективності виявлення складних схем ухилення від оподаткування ДПС впроваджує ризик-орієнтовані підходи та налагоджує інформаційну взаємодію з іншими державними органами. Зокрема, у 2025 році між ДПС, Державною службою фінансового моніторингу України та Бюро економічної безпеки України було укладено тристоронній меморандум про співробітництво. Документ передбачає обмін інформаційними ресурсами, створення міжвідомчих аналітичних груп і координацію зусиль у сфері протидії економічним злочинам. За словами Голо-

ви ДПС, така співпраця є особливо важливою в умовах воєнного стану, коли надзвичайно важливо забезпечити повне та своєчасне надходження податків до державного бюджету. Системна взаємодія між органами дозволяє оперативно виявляти новітні злочинні схеми та швидко реагувати на відповідні виклики.

Особливе місце у сфері протидії податковим кримінальним правопорушенням посідає Бюро економічної безпеки України (БЕБ) – центральний орган виконавчої влади, уповноважений здійснювати досудове розслідування злочинів у сфері економіки. Основними завданнями Бюро є впровадження сучасних аналітичних інструментів для дослідження складних фінансових схем, запобігання втратам бюджету, виявлення недобросовісної конкуренції, а також розбудова ефективної міжвідомчої взаємодії у сфері забезпечення економічної безпеки. Крім правоохоронної, БЕБ виконує також аналітичну та профілактичну функцію, що передбачає, зокрема, надання іншим органам влади приписів і пропозицій щодо усунення причин та умов, які сприяють вчиненню економічних злочинів [10, с. 268–269].

Запобігання податковим правопорушенням є спільним викликом для більшості країн, і в світі напрацьовано різні моделі організаційно-правового забезпечення цієї діяльності. Розглянемо ключові підходи та міжнародні стандарти, які становлять інтерес для порівняння з українською практикою.

У 2022 році Радою Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) було схвалено «Десять глобальних принципів боротьби з податковими злочинами», які стали першим міжнародним стандартом, що безпосередньо спрямований на протидію податковій злочинності. Серед основних положень цього документа передбачено наявність всеохопної стратегії протидії ухиленню від сплати податків, чітке нормативно-правове визначення складів податкових злочинів, забезпечення належного рівня повноважень слідчих органів, ефективну міжвідомчу координацію, міжнародне співробітництво, захист викривачів (інформаторів), а також механізми конфіскації злочинних доходів тощо.

Серед актуальних глобальних тенденцій варто виділити посилення співпраці між податковими та правоохоронними органами як на національному, так і міжнародному рівнях. Податкові правопорушення нерідко мають транснаціональний характер і супроводжуються іншими формами кримінальної діяльності – зокрема, корупцією, відмиванням доходів, організованою злочинністю. У зв'язку з цим зростає значення міжнародного обміну інформацією, правової допомоги та спільних операцій. Уже сьогодні Державна податкова служба (ДПС) та БЕБ розширюють співробітництво з податковими адміністраціями інших держав, укладаючи меморандуми про обмін інформацією, що є складовою виконання міжнародних договорів про взаємну правову допомогу [8, с. 203–204].

Міжнародна практика демонструє ефективність ряду інструментів, спрямованих на запобігання та протидію податковим правопорушенням. Так, у багатьох країнах періодично впроваджуються ініціативи, які дозволяють платникам податків добровільно задекларувати раніше не обліковані доходи та сплатити з них податки без ризику кримінального переслідування. За умови належного впровадження такі заходи сприяють легалізації значних сум доходів і розширенню податкової бази. Також для ефективної протидії ухиленню від оподаткування через офшорні юрисдикції критично важливо забезпечити регулярний обмін податковою інформацією між державами. В межах Європейського

Союзу важливим етапом у боротьбі з податковими кримінальними правопорушеннями стало створення у 2021 році Європейської прокуратури (ЕРПО), уповноваженої розслідувати кримінальні правопорушення, що завдають шкоди фінансовим інтересам ЄС.

Підсумовуючи аналіз міжнародного досвіду, слід зазначити, що універсальної моделі боротьби з податковими правопорушеннями не існує, однак найбільш успішні держави дотримуються схожих підходів, серед яких – невідворотність покарання, міжвідомча та міжнародна координація, постійне вдосконалення аналітичних інструментів виявлення порушень, а також активне залучення громадськості шляхом забезпечення прозорості діяльності органів, підтримки викривачів і формування податкової культури.

Висновки. Організаційно-правові основи запобігання податковим правопорушенням в Україні наразі перебувають у стадії активного розвитку та реформування. Адже запорукою успішного запобігання податковим правопорушенням є баланс між суворістю та невідворотністю покарання, з одного боку, і створенням умов, за яких добросовісному платнику податків простіше виконати закон, ніж шукати нелегальні шляхи мінімізації платежів – з іншого. Україна, реформуючи свою систему фінансових розслідувань та переймаючи передовий досвід інших держав, поступово наближається до цього балансу. Ефективна реалізація організаційно-правових заходів, висвітлених у даній статті, сприятиме зменшенню рівня податкової злочинності, збільшенню надходжень до бюджету та зміцненню верховенства права у сфері публічних фінансів.

Література:

- Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 135–138.
- Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
- Кобелька Д. М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Юриспруденція. 2014. Вип. 11 (1). С. 195–197.
- Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150–154.
- Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- Гетманцев Д. О., Макачук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.
- Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*, №3, 2018. – С. 290–295.
- Резнік О. М. Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Суми. 2019. 509 с.
- Бригінець О. О. Правове забезпечення фінансової безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2017. 464 с.
- Баїк О., Грицак З. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): сучасний погляд на проблему. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. Серія юридична, 2023, Том 10, №4(40). С. 263–271.

Moroz Yu. Organizational and Legal Foundations for Preventing Criminal Offenses in the Field of Taxation in Ukraine

Summary. The article provides a comprehensive analysis of the organizational and legal principles of preventing criminal offenses in the field of taxation in Ukraine. Criminal offenses in the field of taxation are socially dangerous acts that encroach on the financial system of the state by violating the established procedure for paying taxes, fees or other mandatory payments. The essence and features of modern regulatory and legal regulation of liability for evasion of taxes, fees and other mandatory payments are revealed, the current state of tax legislation and its relationship with criminal law are characterized. The powers and practical activities of key entities involved in the detection, documentation and investigation of tax offenses are investigated, in particular the State Tax Service, the Bureau of Economic Security of Ukraine, prosecutors' offices and the judicial system.

Special attention is paid to the study of the experience of foreign countries in criminalizing tax criminal offenses, as well as international legal approaches to tax security, in particular the recommendations of the Organization for Economic Cooperation and Development, the requirements of the European Union and developments within the framework of international cooperation on combating tax evasion. Based on a comparative analysis, both positive and problematic aspects of the functioning of the Ukrainian model of combating criminal tax offenses were identified.

As a result of the study, a number of conclusions and practical recommendations were formulated aimed at improving the organizational and legal mechanisms for preventing tax criminal offenses in Ukraine. In particular, ways were proposed to adapt Ukrainian legislation to international standards, strengthen interdepartmental coordination and increase the efficiency of law enforcement and regulatory authorities in the field of ensuring tax security in the context of European integration processes.

Key words: tax criminal offenses; tax evasion; prevention; criminal liability; State Tax Service; Bureau of Economic Security; international experience.