МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

МОРОЗ ЮЛІЯ АНАТОЛІЇВНА

УДК 343.9:336.22(477)

ДИСЕРТАЦІЯ
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія;
кримінально-виконавче право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, наукових результатів, цитат супроводжуються належними посиланнями на їх авторів та джерела опублікування, всі частини тексту дисертації, під час написання яких використовувалися технології штучного інтелекту, перевірені та відредаговані особисто _____ **Ю.А. Мороз**

Ірпінь – 2026

АНОТАЦІЯ

Мороз Ю. А. Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право». – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2026.

Дисертація є першим в Україні комплексним монографічним дослідженням, в якому здійснене теоретичне узагальнення та розв'язано комплексну науково-праксеологічну проблему кримінологічного забезпечення податкової безпеки України в умовах збройного конфлікту, із формулюванням обґрунтованих пропозицій і практичних рекомендацій запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування

Сформовані доктринальні підходи до наукового розуміння «кримінальні правопорушення у сфері оподаткування» як суспільно небезпечних, переважно умисних діянь (дія або бездіяльність), передбачених КК України, які посягають на встановлений державою порядок справляння податків і зборів, що забезпечує перерозподіл валового внутрішнього продукту та формування фінансової основи життєдіяльності держави, її соціально-економічної стабільності й фінансової безпеки й вчиняються з метою одержання неправомірної вигоди, ухилення від виконання податкових зобов'язань або внаслідок зловживання службовим становищем, підривають фіскальну функцію держави, спричиняють або створюють реальну загрозу заподіяння істотної шкоди державним, економічним і публічним інтересам.

Залежно від об'єкта кримінально-правової охорони, кримінальні правопорушення, що вчиняються у сфері оподаткування розподілені на: 1) основні податкові кримінальні правопорушення – це діяння, які безпосередньо порушують установлений порядок справляння податків і

зборів, що є центральним елементом податкової системи держави. Вони становлять переважну більшість від загальної кількості правопорушень у сфері оподаткування (ст. 212, 212-1 КК України); 2) суміжні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування характеризуються тим, що податкова система є одним із можливих або супутніх об'єктів посягання. Вони мають більш широкий економічний контекст і відображають взаємозв'язок податкових злочинів із іншими сферами фінансової діяльності держави – бюджетною, кредитно-грошовою, митною, банківською (ст. 201, 204, 205-1, 211, 213, 222 КК України); 3) додаткові – діяння, які сприяють або забезпечують вчинення основних і суміжних кримінальних правопорушень, створюють умови для їх реалізації, приховування або уникнення відповідальності (ст. 358, 361, 364, 365-2, 366, 367 КК України). Такий підхід дозволяє комплексно охопити всі різновиди діянь, що безпосередньо або опосередковано посягають на фінансову безпеку держави, підривають стабільність системи оподаткування та бюджетну дисципліну й дозволяє не лише деталізувати структуру податкової злочинності, а й визначити кримінологічні пріоритети забезпечення податкової безпеки.

Визначені кримінологічні складові ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з метою розробки, обрання запобіжних заходів впливу: (1) діяння у формі невиконання податкового обов'язку, яке реалізується через типові технології злочинної діяльності – укладення фіктивних договорів підряду чи субпідряду з підробленням офіційних документів для приховування грошових потоків, розтрату товарно-грошових цінностей або завищення обсягів виконаних робіт, складання фіктивних актів приймання-передачі, використання підроблених документів щодо вартості робіт, внесення неправдивих відомостей до податкової звітності, що функціонують у поєднанні з корупційними проявами службових осіб суб'єктів господарювання та контролюючих органів і зумовлюють підвищену латентність та системність податкових кримінальних правопорушень; (2) суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження

коштів до бюджетів або державних цільових фондів у значних, великих чи особливо великих розмірах; (3) причинний зв'язок між протиправним діянням і заподіяними збитками.

На основі комплексного кримінологічного аналізу статистичних та емпіричних даних за 2020–2024 рр. доведено, що в умовах воєнного стану та трансформації економічних процесів кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, попри відносно незначну питому вагу у загальній структурі злочинності (0,4–1%), набули стійкого, системного та високолатентного характеру, що проявляється у зростанні частки діянь, кваліфікованих за ч. 3 ст. 212 КК України, ускладненні схем ухилення (активізація «податкових ям», конвертаційних механізмів, фіктивного відшкодування ПДВ), посиленні їх організованості та корупційної взаємопов'язаності, концентрації у великих урбанізованих центрах і найбільших фінансових секторах економіки (торгівля, послуги, будівництво, агропромисловий комплекс), що зумовлює суттєві бюджетні втрати, мінімізує податкову безпеку держави, формує тіньовий сегмент економіки та потребує розроблення цілісної системи заходів запобігання на основі інтегрованого кримінологічного інструментарію.

Проведений розподіл детермінантів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з виокремленням воєнно-політичних, правових, економічних, організаційно-управлінських та морально-психологічних, які в сукупності формують криміногенне середовище у податковій сфері, сприяють тінізації економіки та корупції, а також стимулюють кримінально-протиправну поведінку платників податків і службових осіб.

Систематизовано осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, з урахуванням поведінкових моделей та мотиваційних установок на «звичайний», «ситуативний», «цільовий», «випадковий», «опосередкований».

Окреслено наукове розуміння забезпечення реалізації податкової безпеки у сфері оподаткування як особливого виду діяльності уповноважених суб'єктів, що носить постійний, динамічний і плановий

характер й дозволяє оперативно адаптуватися до безпекових реалій та спрямоване на створення організаційно-правових засад упровадження стратегічних рішень, орієнтованих на виявлення, усунення та нейтралізацію причин і умов учинення кримінальних правопорушень у такій сфері.

Обґрунтовано з кримінологічних позицій, що податкова безпека покликана забезпечити оптимальний баланс між податковими інтересами держави, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків й передбачає визначення, впровадження та координацію діяльності уповноважених державних інституцій із застосуванням комплексу науково обґрунтованих правових, організаційно-управлінських, інформаційно-аналітичних, виховних і поведінкових механізмів (рішень, методик, рекомендацій), спрямованих на системний моніторинг податкової сфери, виявлення, оцінювання й нейтралізацію криміногенних чинників, а також на ухвалення уповноваженими суб'єктами ефективних правових, профілактичних і регуляторних рішень, що забезпечують стійкість та керованість податкової системи держави.

Розроблені нормативно-правові засади забезпечення реалізації податкової безпеки України шляхом розробки та прийняття *Закону України «Про державне програмування злочинності»* з метою правового врегулювання засад кримінологічного програмування, інституціоналізації системи планування запобіжних заходів, визначення компетенції суб'єктів, процедур формування, реалізації й моніторингу програмних документів, а також запровадження єдиних критеріїв оцінки їх результативності за кримінологічними індикаторами ефективності; прийняття розроблених проєктів *Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 рр.* (1. Концептуальні засади. 2. Правові та організаційні засади. 3. Удосконалення правозастосовної практики. 4. Моніторинг і оцінка. 5. Соціально-економічні гарантії та відновлення довіри. 6. Інформаційно-комунікаційна політика), яка має стати комплексним документом й сприятиме формуванню цілісної системи кримінологічного

забезпечення податкової безпеки України, а також *Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року*, який закріплює стратегічні пріоритети державної політики щодо недопущення ухилення від сплати податків, зборів та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах.

Запропонована система кримінологічних індикаторів ризику у сфері оподаткування (індикатори підозрілої діяльності суб'єктів господарювання та індикатори підозрілих фінансових операцій), які дозволяють на ранніх стадіях ідентифікувати підозрілу діяльність, посилити оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну діяльність та спрямувати аналітичні ресурси.

Запропонована модель управління ризиками у сфері оподаткування: *операційний рівень* – первинна ідентифікація ризиків та контроль фінансових операцій на рівні платників податків; *стратегічний рівень* – моніторинг, аналітична оцінка та координація дій суб'єктів податкового контролю; *аудиторський рівень* – незалежна перевірка ефективності внутрішніх механізмів запобігання ухиленню від сплати податків і розробка рекомендацій щодо їх удосконалення; *контрольний рівень* – реалізація наглядових рішень за фінансовою дисципліною.

Загалом запропоноване наукове бачення концепції забезпечення податкової безпеки за допомоги кримінологічного інструментарію, яка включає в себе (а) об'єкт захисту – сфера оподаткування як система правових, економічних, організаційних та процедурних відносин, що виникають під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні або місцеві кошти з метою задоволення потреб органів влади, державних установ, підприємств, органів місцевого самоврядування, а також інших суб'єктів, які використовують бюджетні чи публічні кошти; (б) зв'язок об'єкту захисту зі злочинністю, й механізмом кримінологічного реагування; (в) кримінологічну характеристику кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (стан, структура, динаміка, географія кримінальних протиправних діянь; детермінанти, які сприяють їх учиненню; кримінологічні ознаки особи-злочинця та

організованих груп; (г) заходи запобігання кримінальним правопорушенням як засоби сталого стану податкової безпеки на різних кримінологічних рівнях;

Ключові слова: податки, збори, обов'язкові платежі, сплата, ухилення, кримінальне правопорушення, збройний конфлікт, воєнний стан, кримінологічна характеристика, детермінанти, особа злочинця, податкова безпека, запобігання, взаємодія.

SUMMARY

Moroz Yu. Theory and Practice of Preventing Criminal Offenses in the Field of Taxation in Ukraine. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Legal Sciences in the specialty 12.00.08 «Criminal law and criminology; criminal executive law». – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. – Irpin, 2026.

The dissertation is the first comprehensive monographic study in Ukraine in which a theoretical generalization has been carried out and a complex scientific and praxeological problem of criminological support of Ukraine's tax security under conditions of armed conflict has been resolved, with the formulation of substantiated proposals and practical recommendations for preventing criminal offenses in the field of taxation.

Doctrinal approaches have been developed to the scientific understanding of «criminal offenses in the field of taxation» as socially dangerous, predominantly intentional acts (action or omission) provided for by the Criminal Code of Ukraine, which encroach upon the state-established procedure for the collection of taxes and fees, ensuring the redistribution of gross domestic product and the formation of the financial basis of the state's functioning, its socio-economic stability, and financial security, and which are committed with the aim of obtaining unlawful benefit, evading tax obligations, or as a result of abuse of official position, undermining the fiscal function of the state and causing or creating a real threat of significant harm to state, economic, and public interests.

Depending on the object of criminal-law protection, criminal offenses committed in the field of taxation are classified into: 1) primary tax criminal offenses – acts that directly violate the established procedure for collecting taxes and fees, which is the central element of the state's tax system. They constitute the overwhelming majority of offenses in the taxation sphere (Articles 212, 212-1 of the Criminal Code of Ukraine); 2) related criminal offenses in the field of taxation – characterized by the fact that the tax system is one of the possible or ancillary objects of encroachment. They have a broader economic context and reflect the interconnection of tax crimes with other spheres of the state's financial activity – budgetary, monetary-credit, customs, and banking (Articles 201, 204, 205-1, 211, 213, 222 of the Criminal Code of Ukraine); 3) auxiliary offenses – acts that facilitate or ensure the commission of primary and related criminal offenses, create conditions for their implementation, concealment, or evasion of liability (Articles 358, 361, 364, 365-2, 366, 367 of the Criminal Code of Ukraine).

Such an approach allows for a comprehensive coverage of all types of acts that directly or indirectly encroach upon the financial security of the state, undermine the stability of the taxation system and budgetary discipline, and makes it possible not only to detail the structure of tax crime but also to determine criminological priorities for ensuring tax security.

The criminological components of tax evasion (taxes, fees, mandatory payments) have been identified for the purpose of developing and selecting preventive measures: (1) acts in the form of non-fulfillment of tax obligations, implemented through typical criminal schemes – conclusion of fictitious contracts or subcontracts with forgery of official documents to conceal financial flows, misappropriation of goods and monetary assets or overstatement of work volumes, preparation of fictitious acceptance certificates, use of forged documents regarding the cost of work, insertion of false data into tax reporting, which operate in combination with corrupt practices of officials of business entities and regulatory bodies and lead to increased latency and systemic nature of tax crimes; (2) socially dangerous consequences in the form of actual non-receipt of funds into budgets or

state target funds in significant, large, or especially large amounts; (3) causal link between the unlawful act and the damages caused.

Based on a comprehensive criminological analysis of statistical and empirical data for 2020–2024, it has been proven that under conditions of martial law and transformation of economic processes, criminal offenses in the field of taxation, despite their relatively small share in the overall structure of crime (0.4–1%), have acquired a stable, systemic, and highly latent character. This is manifested in the growth of acts qualified under Part 3 of Article 212 of the Criminal Code of Ukraine, the complication of evasion schemes (activation of «tax pits,» conversion mechanisms, fictitious VAT refunds), strengthening of their organized and corrupt interconnection, concentration in large urban centers and major financial sectors of the economy (trade, services, construction, agro-industrial complex), which leads to significant budget losses, reduces the state's tax security, forms a shadow segment of the economy, and requires the development of a comprehensive system of preventive measures based on integrated criminological tools.

A classification of determinants of criminal offenses in the field of taxation has been carried out, distinguishing military-political, legal, economic, organizational-managerial, and moral-psychological factors, which together form a criminogenic environment in the tax sphere, contribute to the shadowing of the economy and corruption, and stimulate criminal behavior of taxpayers and officials.

A systematization of persons committing criminal offenses in the field of taxation has been developed, taking into account behavioral models and motivational attitudes: «ordinary» «situational» «targeted» «random» and «indirect».

A scientific understanding of ensuring the implementation of tax security in the taxation sphere has been outlined as a special type of activity of authorized entities, which is continuous, dynamic, and planned in nature, allowing for оперативна adaptation to security realities and aimed at creating organizational and legal foundations for implementing strategic decisions focused on identifying,

eliminating, and neutralizing the causes and conditions of criminal offenses in this sphere.

From a criminological standpoint, it has been substantiated that tax security is intended to ensure an optimal balance between the tax interests of the state, the needs of the real sector of the economy, and guarantees of taxpayers' rights, and involves defining, implementing, and coordinating the activities of authorized state institutions using a set of scientifically grounded legal, organizational-managerial, informational-analytical, educational, and behavioral mechanisms (decisions, methodologies, recommendations) aimed at systematic monitoring of the tax sphere, identification, assessment, and neutralization of criminogenic factors, as well as the adoption by authorized entities of effective legal, preventive, and regulatory decisions that ensure the stability and controllability of the state's tax system.

Normative and legal foundations for ensuring the implementation of Ukraine's tax security have been developed through the drafting and adoption of the Law of Ukraine «On State Programming of Crime» in order to regulate the principles of criminological programming, institutionalize the system of planning preventive measures, define the competence of subjects, procedures for the formation, implementation, and monitoring of program documents, and introduce unified criteria for assessing their effectiveness based on criminological indicators; as well as through the adoption of the developed drafts of the National Program for the Prevention of Criminal Offenses in the Field of Taxation for 2027–2032 (1. Conceptual principles; 2. Legal and organizational principles; 3. Improvement of law enforcement practice; 4. Monitoring and evaluation; 5. Socio-economic guarantees and restoration of trust; 6. Information and communication policy), which should become a comprehensive document and contribute to the formation of an integral system of criminological support of tax security in Ukraine, and the Action Plan for Preventing Tax Evasion (taxes, fees, mandatory payments) until 2036, which establishes strategic priorities of state policy regarding prevention of tax evasion and combating money laundering in offshore zones.

A system of criminological risk indicators in the field of taxation (indicators of suspicious activity of business entities and indicators of suspicious financial transactions) has been proposed, which allows for early identification of suspicious activity, strengthening operational-search and criminal procedural activities, and directing analytical resources.

A risk management model in the field of taxation has been proposed: operational level – primary identification of risks and control of financial operations at the level of taxpayers; strategic level – monitoring, analytical assessment, and coordination of actions of tax control entities; – audit level – independent verification of the effectiveness of internal mechanisms for preventing tax evasion and development of recommendations for their improvement; control level – implementation of supervisory decisions regarding financial discipline.

In general, a scientific vision of the concept of ensuring tax security through criminological tools has been proposed, which includes: (a) the object of protection – the taxation sphere as a system of legal, economic, organizational, and procedural relations arising in the procurement of goods, works, and services using state or local funds to meet the needs of public authorities, state institutions, enterprises, local self-government bodies, as well as other entities using budgetary or public funds; (b) the connection of the object of protection with crime and the mechanism of criminological response; (c) the criminological characteristics of criminal offenses in the field of taxation (state, structure, dynamics, geography of criminal acts; determinants contributing to their commission; criminological features of the offender and organized groups); (d) measures for preventing criminal offenses as means of ensuring a stable state of tax security at various criminological levels.

***Keywords*:** taxes, fees, mandatory payments, payment, evasion, criminal offense, armed conflict, martial law, criminological characteristics, determinants, offender personality, tax security, prevention, interaction.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Монографія:

1. Мороз Ю. А. Запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України : монографія. Луцьк : Вежа-Друк, 2025. 524 с.

статті у закордонних виданнях, проіндексованих у базах даних Web of Science Core Collection та/або Scopus:

1. Topchii V., Moroz Y., Karpenko N., Khoronovskyi O., Tarashchenko V. Prevention of Tax Criminal Offences as a Factor in the Financial Stability of the State. *Theoretical and Practical Research in Economic Fields*. 2025. Volume XVI, Issue 1 (33). Pp. 170–181. URL : https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/8786 ; https://www.scopus.com/pages/publications/105001935318?origin=resultslist ; DOI : https://doi.org/10.14505/tpref.v16.1(33).14 (Scopus).

2. Tychyna D., Topchii N., Moroz Y., Paseka M., Matsak O. Economic Mechanisms for Preventing Tax Evasion and Financial Crimes. Cross-Country Evidence. *Journal of Applied Economic Sciences (JAES)*. 2026. Vol. XXI. Special Issue 1 (91). Pp. 99–114. URL : https://ritha.eu/journals/JAES/issues/1(91)/articles/5 ; https://www.scopus.com/pages/publications/105033372489?origin=resultslist ; DOI : https://doi.org/10.57017/jaes.v21.si.1(91).05 (Scopus).

3. Moroz Y., Konopelskyi V., Zholnovych I., Skrylnik A., Danileviča A. Strengthening Financial Control in Public Procurement as a Way of Counteracting Economic Crimes. *Theoretical And Practical Research In Economic Fields*. 2026. Volume XVII, Issue 1 (37). Pp. 268–279. URL : https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/9400 ;

https://www.scopus.com/pages/publications/105034687589?origin=resultslist ; DOI : https://doi.org/10.14505/tpref.v17.1(37).20 (Scopus).

статті у наукових виданнях, включених до
Переліку наукових фахових видань України:

1. Мороз Ю. А. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 3, ч. 2. С. 399–404. URL : https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/06/67-1.pdf ; DOI https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.65

2. Мороз Ю. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері в Україні. *Науковий вісник УжНУ. Серія «Право»*. 2025. Вип. 89, ч. 3. С. 264–269. URL : https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/07/89-part-3.pdf ; DOI : https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.3.39

3. Мороз Ю. А. Теоретико-правові засади вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 4, ч. 3. С. 81–86. URL : https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/14-2.pdf ; DOI : https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.12

4. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика особи правопорушника у сфері оподаткування. *Ампаро*. 2025. № 2. С. 58–64. URL : https://law.journalsofznu.zp.ua/archive/visnik-2-2025/10.pdf ; DOI : https://doi.org/10.26661/2786-5649-2025-2-08

5. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика злочинності у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2025. № 2. С. 46–50. URL : http://sulj.oduvs.od.ua/archive/2025/2/10.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32850/sulj.2025.2.8

6. Мороз Ю. А. Система заходів спеціально-кримінологічного та індивідуально-профілактичного запобігання злочинності у сфері

оподаткування. *Право і суспільство*. 2025. Вип. № 3. С. 141–146. URL : http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2025/3_2025/part_2/22.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.3.2.20

7. Мороз Ю. А. Міжнародний досвід запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Український політико-правовий дискурс*. 2025. № 12. URL : https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/321/226 ; DOI : https://doi.org/10.5281/zenodo.15743794

8. Мороз Ю. А. Організаційно- правові основи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер. : Юриспруденція. 2025. № 75. С. 80–83. URL : https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc75/19.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/2307-1745.2025.75.17

9. Мороз Ю. А. Удосконалення кримінологічних заходів впливу на злочинність у податковій сфері України. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. Вернадського*. Серія юридичні науки. 2025. № 3, т. 36 (75). С. 111–115. URL : https://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2025/3_2025/20.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2025.3/18

10. Мороз Ю. А. Діяльність правоохоронних органів щодо запобігання злочинності в сфері оподаткування. *Київський часопис права.* 2025. Вип. 2. С. 368–372. URL : https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/626/593 ; DOI : https://doi.org/10.32782/klj/2025.2.49

11. Мороз Ю. А. Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України. *Український політико-правовий дискурс.* 2025. № 17. URL : https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/465/363 ; DOI : https://doi.org/10.5281/zenodo.17821458

12. Мороз Ю. А. Поняття та класифікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного*

університету. 2025. № 92, т. 4. С. 172–178. URL : http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/350933/337966 ; DOI : https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.4.23

13. Мороз Ю. А. Ухилення від сплати податків і зборів як підґрунтя кримінального забезпечення запобігання правопорушенням. *Київський часопис права.* 2025. № 4. С. 167–173. URL : https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/726/689 ; DOI : https://doi.org/10.32782/klj/2025.4.25

14. Мороз Ю. А. Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Право і суспільство.* 2025. № 6. С. 345–351. URL : http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2025/6_2025/51.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.6.49

15. Мороз Ю. А. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Історико-правовий часопис.* 2025. № 2 (25). С. 86–92. URL : http://chasopys.hl.vnu.volyn.ua/index.php/chasopys/article/view/676/644 ; DOI : https://doi.org/10.32782/2409-4544/2025-2/11

16. Мороз Ю. А. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* Серія: Юриспруденція. 2025. № 78. С. 57–60. URL : https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc78/13.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/2307-1745.2025.78.11

17. Мороз Ю. А. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2025. № 6. С. 97–102. URL : https://apnl.dnu.in.ua/6_2025/16.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/2408-9257-2025-6-14

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Мороз Ю. А. Кримінологічне забезпечення податкової безпеки в умовах збройного конфлікту. *Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану* : зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. кругл. столу, м. Ірпінь, 8 жовт. 2025 р. Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. С. 112–114.

2. Мороз Ю. А. Доктринальне розуміння фінансової системи як об’єкту кримінологічного захисту. *Кримінологічна теорія і практика: проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення* : матеріали міжвідом. наук.-практ. круглого столу, м. Київ, 7 листоп. 2024 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 131–133.

3. Мороз Ю. А. Наукове розуміння ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів). *Кримінологія і війна: екзистенційні виклики для України* : матеріали міжвідом. наук.-практ. кругл. столу, м. Київ, 6 листоп. 2025 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2025. С. 243–246.

4. Мороз Ю. А. Вплив тіньової економіки на податкову безпеку України. *Актуальні питання підготовки фахівців для сектору безпеки і оборони в умовах війни* : ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 16 квіт. 2026 р. Кропивницький : Донец. держ. ун-т внутр. справ, 2026. С. 654–657.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ 4

ВСТУП 5

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ 5

1.1. Стан наукової розробки та методологія дослідження проблеми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування 21

1.2. Поняття та класифікація кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 55

1.3. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основа формування кримінологічних заходів запобігання 94

Висновки до розділу 1 132

РОЗДІЛ 2. КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ 137

2.1. Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування ..137

2.2. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 168

2.3. Характеристика осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування 193

Висновки до розділу 2 225

РОЗДІЛ 3. КРИМІНОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ 232

3.1. Кримінологічні засади формування податкової безпеки України 232

3.2. Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України 259

3.3. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки.....287

Висновки до розділу 3.....323

РОЗДІЛ 4. ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ..... 328

4.1. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.....328

4.2. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.....356

4.3. Взаємодія правоохоронних та контролюючих органів під час запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування 387

Висновки до розділу 4.....413

ВИСНОВКИ..... 417

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... 428

ДОДАТКИ..... 476

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АРМА – Агентство з розшуку та менеджменту активів

БЕБ – Бюро економічної безпеки

ПК – Податковий кодекс України

ВВП – валовий внутрішній продукт

ДАСУ – Державна аудиторська служба України

ДБР – Державне бюро розслідувань

КК України – Кримінальний кодекс України

КПК України – Кримінальний процесуальний кодекс України

НАБУ – Національне антикорупційне бюро України

СБУ – Служба безпеки України

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Сфера оподаткування є одним із ключових елементів фінансової системи держави, що забезпечує наповнення бюджету, стабільність макроекономічних процесів, фінансування соціальної та оборонної політики, а також підтримання довіри громадян до інститутів влади. Вона є не лише джерелом фінансового забезпечення державних потреб, а й індикатором ефективності державного управління, рівня правосвідомості суспільства та якості економічних відносин між державою й платниками податків.

Водночас саме податкова система України залишається однією з найбільш криміногенно вразливих сфер державного управління. Висока концентрація фінансових потоків, багатоступенева структура адміністрування податків, нормативна складність регулювання, надмірна дискреційність управлінських рішень, а також недостатня інтегрованість інформаційно-аналітичних систем створюють сприятливе середовище для вчинення податкових злочинів, тінізації економічних процесів і зловживань у сфері фінансового контролю. Зокрема, впродовж 2020–2024 рр. у середньому за рік було викрито приблизно 1–1,5 тис. злочинів (кримінальні проступки відсутні) у сфері оподаткування (2020 р. – 1 120, 2021 р. – 911, 2022 р. – 449, 2023 р. – 1 158 та 2024 р. – 1 085 (+59 % з початку воєнного стану) із загальними збитками майже 150–200 млн грн щороку; вручено повідомлення про підозру 5 018 особам (2020 р. – 1 250, 2021 р. – 1 079, 2022 р. – 401, 2023 р. – 1 293, 2024 р. – 995), направлено до суду 3 880 кримінальні провадження, з них з обвинувальним актом – 4 207 осіб; з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності – 185. Найбільшу кількість діянь було кваліфіковано за ст. 212 КК України (88 %), які пов’язані з іншими кримінальними протиправними діяннями у сфері господарської діяльності та зловживаннями службових осіб. Спостерігаються тенденції зростання податкового шахрайства на 56 %, зокрема маніпуляцій із податковими кредитами, фіктивного відшкодування ПДВ, використання «податкових ям» і

«фірм-прокладок», що може свідчити про реактивацію тіньових схем у процесі бюджетного відновлення. В умовах воєнного стану приблизно 80 % виявлених кримінальних правопорушень у сфері оподаткування кваліфіковано за чч. 2, 3 ст. 212 КК України й засуджено 71 % осіб, що демонструє яскраво виражену тенденцію до організованості, корупційної взаємопов'язаності та латентності.

Криміналізація податкової сфери набула системного характеру, що безпосередньо позначилося на спроможності держави ефективно розподіляти бюджетні ресурси та залучати міжнародну технічну й гуманітарну допомогу. Зловживання у сфері оподаткування стали суттєвою перепоною в процесах виділення міжнародних грантів, кредитів, військової техніки та іншого озброєння, а в умовах воєнного стану – серйозним викликом для реалізації антикорупційної політики й забезпечення фінансової прозорості. Накопичення таких ризиків створює загрозу не лише фіскальній стабільності, а й економічній і національній безпеці держави, гальмує процес післявоєнної відбудови та знижує потенціал інтеграції України в світовий фінансовий простір.

Отже, сьогодні, коли національна економіка функціонує під тиском воєнного стану, санкційних обмежень, дефіциту бюджету та потреби в забезпеченні фінансової стійкості, запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування набуває стратегічного значення для збереження економічної, фінансової безпек України.

Теоретичні засади кримінологічного впливу на злочинність у сфері економіки та її окремі сегменти ґрунтовно розробляли представники вітчизняної правової школи, зокрема: А. А. Бабенко, О. М. Бандурка, В. С. Батиргареєва, В. В. Василевич, В. В. Голіна, Б. М. Головкін, О. М. Джужа, Г. В. Дідківська, В. М. Дрьомін, А. П. Закалюк, А. Ф. Зелінський, О. Г. Кальман, М. І. Камлик, В. Я. Конопельський, О. Г. Колб, О. Є. Користін, Т. В. Корнякова, О. Г. Кулик, О. М. Литвак, М. І. Мельник, С. А. Мозоль, Ю. В. Орлов, Д. М. Тичина, В. В. Топчій, В. І. Шакун та ін.

Основна увага з наукового дослідження проблематики зосереджена на питаннях: адміністративно-правового регулювання фінансових правовідносин та реалізації державної фінансової політики (О. О. Бригінець, Є. В. Павліченко, В. О. Іванцова, І. І. Комарницька, К. О. Кривошеєва, М. В. Петричук, І. М. Проць, І. В. Скороход, Л. Г. Уртаєва, М. С. Уткіна, С. В. Чечет, Н. О. Шмігельська); забезпечення податкової безпеки (П. В. Коломієць, А. О. Снєжко, Я. В. Янушевич); кримінальної відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування (О. О. Дудоров, В. О. Останін, К. М. Огороднік, В. В. Олійниченко, О. С. Семенових, Є. А. Старинець); запобігання окремим видам кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, корупційній злочинності (О. Ю. Бусол, І. М. Довбань, А. В. Іванов, Д. Ю. Нікітін, Н. А. Никифоренко, В. В. Пивоваров, Р. М. Сосков, О. А. Павлюх, В. М. Трепак, О. В. Шевченко).

Одержані зазначеними авторами наукові результати мають істотне значення для наукового осмислення проблем податкової злочинності. Водночас сучасні соціально-економічні реалії, зумовлені війною, масштабними втратами бюджету, зростанням тіньових потоків і поширенням цифрових технологій ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), шахрайств з фінансовими ресурсами, зумовлюють появу нових криміногенних викликів, а відтак і потребу в переосмисленні наявних підходів до кримінологічного забезпечення податкової безпеки, що є основою розробки заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на різних кримінологічних рівнях. Такі обставини засвідчують актуальність обраної теми, її науково-теоретичну та практичну значущість.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертацію виконано відповідно до Стратегії національної безпеки України (Указ Президента України від 14 вересня 2020 р. № 392/2020), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 р. № 347/2021), Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони

України на 2023–2027 роки (Указ Президента України від 11 травня 2023 р. № 273/2023), Стратегії боротьби з організованою злочинністю (розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2020 р. № 1126), Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року та плану заходів щодо її реалізації (розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1467-р, в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 13 травня 2025 р. № 464-р), Національної економічної стратегії на період до 2030 року (постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179), Тематики наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок Міністерства освіти і науки України на 2022–2026 роки (наказ МОН України від 3 лютого 2022 р. № 109).

Тему дисертації затверджено рішенням Вченої ради Державного податкового університету від 18 грудня 2025 року (протокол № 6).

Мета і завдання дослідження. *Метою* роботи є теоретичне узагальнення та розв'язання науково-праксеологічної проблеми формування кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування за допомоги кримінологічного інструментарію з розробленням пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення законодавства та правозастосовної практики забезпечення податкової безпеки України.

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі *завдання:*

– з'ясувати сучасний стан наукового розроблення проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України та окреслити методологію дослідження;

– систематизувати наукові підходи до правового визначення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та їхніх юридичних ознак;

– розглянути ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основи формування кримінологічних заходів запобігання;

– охарактеризувати сучасний стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування в Україні;

– виокремити детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;

– надати кримінологічну характеристику осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування;

– визначити кримінологічні засади формування податкової безпеки України;

– розробити кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України;

– узагальнити іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки;

– сформулювати концептуальне бачення загальносоціальних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

– розробити спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

– визначити найбільш перспективні способи взаємодії правоохоронних та контролюючих органів під час запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування та пов'язані із забезпеченням податкової безпеки.

Предмет дослідження – теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети, вирішення сформульованих завдань і забезпечення наукової обґрунтованості отриманих результатів у роботі використано комплекс загальнонаукових і спеціально-юридичних методів пізнання, що забезпечили цілісне дослідження проблеми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України, зокрема: *діалектичний* – застосовувався для всебічного дослідження сфери оподаткування, її взаємозв'язку з економічною та воєнною безпекою, а також для аналізу проблем формування та забезпечення реалізації податкової безпеки в цій сфері за допомогою кримінологічного інструментарію (розділи

1–4); *історико-правовий* – використано під час аналізу еволюції наукової розробки проблематики (підрозділ 1.1) та трансформації підходів до формування податкової безпеки (розділ 3); *системний* – для розгляду ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основи формування кримінологічних заходів запобігання у сфері оподаткування (підрозділ 1.3); надання кримінологічної характеристики кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (підрозділи 2.1–2.3); *формально-логічний* – слугував основою для систематизації наукових підходів до правового визначення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та їхніх юридичних ознак (підрозділ 1.2, розділ 2), а також для побудови системи заходів запобігання на загальносоціальному та спеціально-кримінологічному рівнях (підрозділи 4.1, 4.2); *структурно-функціональний* – використано для систематизації детермінантів, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (підрозділ 2.2); *порівняльно-правовий* – для виявлення особливостей специфіки кримінально-правового й кримінологічного забезпечення податкової безпеки в Україні та інших країнах, а також оцінювання можливостей імплементації апробованого зарубіжного досвіду в національну правозастосовну практику (підрозділи 3.3, 4.1, 4.2); *моделювання* – забезпечив розробку способів взаємодії правоохоронних та контролюючих органів у запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування (підрозділ 4.3); *контент-аналіз* – застосовувався під час опрацювання матеріалів кримінальних проваджень, результатів опитування з подальшою інтерпретацією отриманих емпіричних даних (розділи 2–4, додатки); *статистичний* – під час опрацювання показників, які за певні періоди характеризують результати запобігання кримінальним правопорушенням у сфері діяльності оподаткування (розділи 2, 4); *соціологічні* – для узагальнення результатів спостереження, анкетування й інтерв'ювання працівників правоохоронних органів, вивчення матеріалів кримінальних проваджень, матеріалів слідчої та судової практики (розділи 2–4).

Емпіричну базу дослідження становлять результати вивчення 515 вироків, винесених судами України щодо кримінальних правопорушень за ст. 201, 204, 205-1, 211, 212, 212-1, 213, 222 КК України з усіх регіонів України впродовж 2020–2025 рр.; узагальнені результати опитувань 316 респондентів, серед них 135 працівників Державної податкової служби України та 73 прокурорів, 108 детективів Бюро економічної безпеки України, які мають досвід із виявлення та розслідування таких кримінальних правопорушень у Київській, Житомирській, Львівській, Одеській, Тернопільській, Хмельницькій, Чернівецький областях; звіти та узагальнення Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України; громадські проєкти й дані аналітичних платформ, а також багаторічний досвід роботи автора в податковій, судовій сферах та адвокатській діяльності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першим в Україні комплексним монографічним дослідженням, в якому здійснене теоретичне узагальнення та розв’язано комплексну науково-праксеологічну проблему кримінологічного забезпечення податкової безпеки України в умовах збройного конфлікту, із формулюванням обґрунтованих пропозицій і практичних рекомендацій запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Найсуттєвішими з них вважаються такі положення:

вперше:

– запропоноване наукове бачення концепції забезпечення податкової безпеки за допомогою кримінологічного інструментарію, яка охоплює: а) об’єкт захисту – сфера оподаткування як система правових, економічних, організаційних та процедурних відносин, що виникають під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні або місцеві кошти з метою задоволення потреб органів влади, державних установ, підприємств, органів місцевого самоврядування, а також інших суб’єктів, які використовують бюджетні чи

публічні кошти; б) зв’язок об’єкта захисту зі злочинністю й механізмом кримінологічного реагування; в) кримінологічну характеристику кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (стан, структура, динаміка, географія кримінальних протиправних діянь); детермінанти, які сприяють їхньому вчиненню; кримінологічні ознаки особи-злочинця та організованих груп; г) заходи запобігання кримінальним правопорушенням як засоби сталого стану податкової безпеки на різних кримінологічних рівнях;

– визначені кримінологічні складові ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) з метою розробки, обрання запобіжних заходів впливу: 1) діяння у формі невиконання податкового обов’язку, яке реалізується через типові технології злочинної діяльності – укладення фіктивних договорів підряду чи субпідряду з підробленням офіційних документів для приховування грошових потоків, розтрату товарно-грошових цінностей або завищення обсягів виконаних робіт, складання фіктивних актів приймання-передачі, використання підроблених документів щодо вартості робіт, внесення неправдивих відомостей до податкової звітності, що функціонують у поєднанні з корупційними проявами службових осіб суб’єктів господарювання та контролюючих органів і зумовлюють підвищену латентність та системність податкових кримінальних правопорушень; 2) суспільно небезпечні наслідки у формі фактичного ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів у значних, великих чи особливо великих розмірах; 3) причинний зв’язок між протиправним діянням і заподіяними збитками;

– на основі комплексного кримінологічного аналізу статистичних та емпіричних даних за 2020–2024 рр. доведено, що в умовах воєнного стану та трансформації економічних процесів кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, попри порівняно незначну питому вагу в загальній структурі злочинності (0,4–1 %), набули стійкого, системного та високолатентного характеру, що проявляється в зростанні частки діянь, кваліфікованих за ч. 3 ст. 212 КК України, ускладненні схем ухилення (активізація «податкових ям»,

конвертаційних механізмів, фіктивного відшкодування ПДВ), посиленні їхньої організованості та корупційної взаємопов'язаності, концентрації у великих урбанізованих центрах і найбільших фінансових секторах економіки (торгівля, послуги, будівництво, агропромисловий комплекс), що зумовлює суттєві бюджетні втрати, мінімізує податкову безпеку держави, формує тіньовий сегмент економіки та потребує розроблення цілісної системи заходів запобігання на основі інтегрованого кримінологічного інструментарію;

– обґрунтовано з кримінологічних позицій, що податкова безпека покликана забезпечити оптимальний баланс між податковими інтересами держави, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків і передбачає визначення, впровадження та координацію діяльності уповноважених державних інституцій із застосуванням комплексу науково обґрунтованих правових, організаційно-управлінських, інформаційно-аналітичних, виховних і поведінкових механізмів (рішень, методик, рекомендацій), спрямованих на системний моніторинг податкової сфери, виявлення, оцінювання та нейтралізацію криміногенних чинників, а також на ухвалення уповноваженими суб'єктами ефективних правових, профілактичних і регуляторних рішень, що забезпечують стійкість та керованість податкової системи держави;

– розроблені нормативно-правові засади забезпечення реалізації податкової безпеки України через розробки та ухвалення Закону України «Про державне програмування злочинності» з метою правового врегулювання засад кримінологічного програмування, інституціоналізації системи планування запобіжних заходів, визначення компетенції суб'єктів, процедур формування, реалізації та моніторингу програмних документів, а також запровадження єдиних критеріїв оцінювання їхньої результативності за кримінологічними індикаторами ефективності; ухвалення розроблених проєктів Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 рр. (1. Концептуальні засади. 2. Правові та організаційні засади. 3. Удосконалення правозастосовної практики. 4. Моніторинг і оцінка.

5. Соціально-економічні гарантії та відновлення довіри. 6. Інформаційно-комунікаційна політика), яка має стати комплексним документом і сприятиме формуванню цілісної системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки України, а також Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року, який закріплює стратегічні пріоритети державної політики щодо недопущення ухилення від сплати податків, зборів і запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах;

– запропонована модель управління ризиками у сфері оподаткування: операційний рівень – первинна ідентифікація ризиків та контроль фінансових операцій на рівні платників податків; стратегічний рівень – моніторинг, аналітична оцінка й координація дій суб'єктів податкового контролю; аудиторський рівень – незалежна перевірка ефективності внутрішніх механізмів запобігання ухиленню від сплати податків і розробка рекомендацій щодо їхнього вдосконалення; контрольний рівень – реалізація наглядових рішень за фінансовою дисципліною;

удосконалено:

– доктринальні підходи до наукового розуміння «кримінальні правопорушення у сфері оподаткування» як суспільно небезпечних, переважно умисних діянь (дія або бездіяльність), передбачених КК України, які посягають на встановлений державою порядок справляння податків і зборів, що забезпечує перерозподіл валового внутрішнього продукту та формування фінансової основи життєдіяльності держави, її соціально-економічної стабільності й фінансової безпеки, та вчиняються з метою одержання неправомірної вигоди, ухилення від виконання податкових зобов'язань або внаслідок зловживання службовим становищем, підривають фіскальну функцію держави, спричиняють або створюють реальну загрозу заподіяння істотної шкоди державним, економічним і публічним інтересам;

– класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: 1) основні (ст. 212, 212-1 КК України); 2) суміжні (ст. 201, 204, 205-1, 211, 213, 222 КК України); 3) додаткові (ст. 358, 361, 364, 365-2, 366, 367 КК України);

– розподіл детермінантів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з виокремленням воєнно-політичних, правових, економічних, організаційно-управлінських і морально-психологічних, які в сукупності формують криміногенне середовище в податковій сфері, сприяють тінізації економіки та корупції, а також стимулюють кримінально-протиправну поведінку платників податків і службових осіб;

– систематизацію осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, з урахуванням поведінкових моделей та мотиваційних установок на «звичайний», «ситуативний», «цільовий», «випадковий», «опосередкований»;

– наукове розуміння забезпечення реалізації податкової безпеки у сфері оподаткування як особливого виду діяльності уповноважених суб'єктів, що носить постійний, динамічний та плановий характер і дає змогу оперативно адаптуватися до безпекових реалій та спрямоване на створення організаційно-правових засад упровадження стратегічних рішень, орієнтованих на виявлення, усунення й нейтралізацію причин і умов учинення кримінальних правопорушень у такій сфері;

– теоретико-прикладні підходи до формування системи кримінологічних індикаторів ризику у сфері оподаткування (індикатори підозрілої діяльності суб'єктів господарювання та індикатори підозрілих фінансових операцій), які дають змогу на ранніх стадіях ідентифікувати підозрілу діяльність, посилити оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну діяльність і спрямувати аналітичні ресурси;

дістало подальший розвиток:

– кримінологічне обґрунтування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як умисної протиправної форми економічної діяльності, спрямованої на незаконне зменшення або уникнення податкового обов'язку, що безпосередньо посягає на публічні фінансові відносини та бюджетну систему держави, і на основі якої формуються заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

– кримінологічна характеристика осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, з виокремленням соціально-демографічних, соціально-рольових, кримінально-правових і морально-психологічних ознак, що виявляються (проявляються) у злочинній поведінці, детермінованій корисливістю в податкових відносинах з розподілом на «професіоналів» – осіб із високим рівнем фахової підготовки у сфері бухгалтерського обліку, фінансів, податкового консалтингу чи державного управління, які здійснюють проєктування та підтримку складних схем ухилення; «координаторів» – управлінців середньої та вищої ланки, що забезпечують стратегічне керівництво, розподіл ролей, адміністративне прикриття та лобіювання інтересів через службові зв'язки; «техніків» – виконавців технічного забезпечення схем, які здійснюють фальсифікацію первинних документів і маніпуляції з електронною звітністю; «пособників» – представників контролюючих, фінансових, банківських чи правоохоронних структур, що сприяють легітимації незаконних дій і мінімізації ризику викриття;

– кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки як особливого виду діяльності уповноважених суб'єктів (з розподілом за рівнями I) стратегічний – суб'єкти, що визначають державну економічну політику та формують концептуальні засади забезпечення податкової безпеки України (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, а також інші центральні органи виконавчої влади); II) оперативний рівень – суб'єкти, які безпосередньо реалізують запобіжні, контрольні, аналітичні та наглядові заходи у сфері оподаткування (БЕБ, ДПС України, Національна поліція України, прокуратура, Рахункова палата України, ДАСУ та ін.), який носить постійний, динамічний і плановий характер, що дає змогу оперативно адаптувати її до змін у соціально-економічних, правових і безпекових реаліях та спрямований на створення організаційно-правових засад упровадження стратегічних рішень,

орієнтованих на виявлення, усунення й нейтралізацію причин і умов учинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;

– наукове обґрунтування потреби в створенні Ситуаційних центрів забезпечення податкової безпеки на базі БЕБ, що дасть нагоду передбачати наслідки окремих податкових рішень, оцінювати загрози для бюджету й визначати пріоритети забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення України;

– напрями імплементації іноземного досвіду запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування: криміналізації розмивання податкової бази та приховування прибутку (Англія, Франція); публічне декларування доходів усіх громадян (Фінляндія); оцінювання ризиків пруденційного фінансового контролю (Велика Британія; Німеччина); консолідація контролю й розслідування в межах єдиної інституції (Німеччина); інтелектуальний моніторинг транзакцій із використанням штучного інтелекту та Big Data (США, Канада); запровадження діяльності податкових консультантів з обов'язковим розкриттям схем оподаткування (Нідерланди, Північна Ірландія, Швеція);

– рекомендації щодо інформаційно-аналітичної розшукової роботи, спрямованої на отримання кримінологічно значущої інформації за допомогою технологій OSINT – виявлення зв'язків між юридичними та фізичними особами, ідентифікації фіктивних підприємств, афілійованих структур, пов'язаних осіб чи компаній, а також для аналізу фінансових ризиків і схем ухилення від оподаткування; Big Data – ідентифікація зв'язків між підприємствами, фіксація коливань податкової активності, встановлення цілісних тіньових мереж, у межах яких системно реалізуються схеми ухилення від податків; «блокчейн-аналітика» – відстеження руху цифрових активів, ідентифікація фінансових операцій, що слугує інструментом виявлення транскордонних фінансових схем, повернення незаконно виведених активів;

– способи підвищення взаємодії суб'єктів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування з урахуванням міжнародних та

європейських стандартів на основі ухвалення спільного наказу «Про взаємодію правоохоронних та контролюючих органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)».

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що обґрунтовані в дисертації положення впроваджені й можуть бути використані в:

науково-дослідній роботі – для подальшого здійснення загальнотеоретичних досліджень щодо вдосконалення національного законодавства й правозастосовної практики із запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування (акти впровадження Державного податкового університету від 28 жовтня 2025 року та Національної академії внутрішніх справ від 24 грудня 2024 року);

законотворчій діяльності – за рахунок розробки проєктів Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 роки, Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року (довідка Комітету Верховної Ради України з питань правоохоронної діяльності від 29 квітня 2026 року № 147д9/9-05);

діяльності правоохоронних органів – для розроблення й удосконалення відомчих (міжвідомчих) нормативно-правових актів, підготовки методичних рекомендацій з питань організації запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

освітньому процесі – для підготовки підручників, навчальних і практичних посібників, курсів лекцій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з курсів кримінології, а також під час проведення різних видів занять (тренінгів) з відповідних дисциплін у процесі підготовки бакалаврів і магістрів за спеціальністю «Право» та в системі підвищення кваліфікації працівників правоохоронних органів (акти впровадження Державного податкового університету від 30 березня 2026 року та Національної академії внутрішніх справ від 24 грудня 2024 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Prevention of Tax Criminal Offences as a Factor in the Financial Stability of the State», опублікованій спільно з Topchii V., Karpenko N., Khoronovskyi O., Tarashchenko V., автором особисто проведено аналіз напрямів впровадження інноваційних технологій у податкову сферу з метою підвищення ефективність виявлення податкових правопорушень і зменшення ухилення від сплати податків.

У науковій статті «Economic Mechanisms for Preventing Tax Evasion and Financial Crimes. Cross-Country Evidence», опублікованій спільно з Tychyna D., Topchii N., Paseka M., Matsak O., автором особисто обґрунтовані правові способи впровадження економічних механізмів, призначених для запобігання фінансовим злочинам у податковій системі, зосереджуючись на викликах, з якими стикається Україна як країна з перехідною економікою.

У науковій статті «Strengthening Financial Control in Public Procurement as a Way of Counteracting Economic Crimes», опублікованій спільно з Konopelskyi V., Zholnovych I., Skrylnik A., Danileviča A., автором особисто здійснено порівняння ефективності заходів щодо запобігання податковим правопорушенням на прикладі розвинених економік і країн, які розвиваються.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та висновки дослідження оприлюднені автором у виступах на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях, круглих столах, зокрема: «Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану (м. Ірпінь, 8 жовтня 2025 р.); «Кримінологічна теорія і практика: проблеми сьогодення та шляхи їх

вирішення» (м. Київ, 7 листопада 2024 р.); «Кримінологія і війна: екзистенційні виклики для України» (м. Київ, 6 листопада 2025 р.); «Актуальні питання підготовки фахівців для сектору безпеки і оборони в умовах війни» (м. Кропивницький, 16 квітня 2026 р.).

Публікації. Основні положення дисертації опубліковано в 25 наукових працях, серед яких 17 статей – у виданнях внесених МОН України до переліку наукових фахових з юридичних наук, 3 – в зарубіжних виданнях, що індексуються в наукометричній базі даних Scopus, 4 тез доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях і круглих столах та 1 монографія.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з анотації, переліку умовних позначень, вступу, чотирьох розділів, що містять 12 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (483 найменувань на 48 сторінках) та 3 додатків на 14 сторінках. Повний обсяг дисертації становить 489 сторінок, з них основний текст – 427 сторінок.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

1.1. Стан наукової розробки та методологія дослідження проблеми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування

Докорінна трансформація економічного курсу України наприкінці XX ст. зумовила глибокі структурні суперечності в соціально-економічному розвитку, наслідком чого стало виникнення багатьох загроз для стабільності державних фінансів та ефективності податкової системи. Відповідно до Стратегії економічної безпеки України, національним інтересам України відповідає сталий розвиток економіки, інтеграція у європейський економічний, правовий та безпековий простір, а також забезпечення фінансової стабільності через ефективне функціонування системи оподаткування [387]. Податкова політика виступає базовим елементом економічного суверенітету, оскільки саме від її ефективності залежить наповнення державного бюджету, фінансування оборонної, соціальної та інфраструктурної сфер, а також реалізація програм післявоєнного відновлення. У контексті глобалізаційних процесів такі орієнтири стають не лише стратегічною метою державної політики, а й ключовою умовою забезпечення фінансової безпеки, економічної самодостатності та довгострокової стійкості фінансової системи України [118, с. 104].

Водночас, різке падіння виробництва, тінізація економіки, дестабілізація фінансових інститутів, зростання неплатежів та капітальний «відтік» стали підґрунтям для формування й криміногенного середовища у сфері оподаткування. У цих умовах саме податкові кримінальні правопорушення перетворилися на один із найпоширеніших і найнебезпечніших видів економічної злочинності, що безпосередньо загрожують фінансовій безпеці держави.

З огляду на стратегічну роль податкових надходжень у забезпеченні стабільності бюджету, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування мають системний характер і створюють каскадні наслідки для всієї фінансової системи. До таких загроз належать: зменшення дохідної частини державного бюджету, що посилює дефіцит і змушує уряд вдаватися до зовнішніх запозичень; зниження рівня податкової дисципліни через поширення практик ухилення від сплати податків, маніпуляцій із податковою звітністю, створення фіктивних підприємств; зростання корупції в податкових і фіскальних органах, що підриває довіру до держави; поглиблення тінізації економіки, коли значна частина бізнесу функціонує поза офіційним обліком.

В умовах воєнного стану такі процеси загострилися. Збільшення видатків на оборону, соціальну підтримку та відновлення інфраструктури відбувається на тлі зниження податкової бази, що створює ризики фінансової дестабілізації. Поширення схем фіктивного відшкодування ПДВ, незаконного формування податкового кредиту, заниження бази оподаткування при імпорті товарів, а також ухилення від сплати військового збору стали типовими проявами кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Їхня латентність залишається високою через недостатню ефективність податкового контролю, слабкість інституційного середовища та низький рівень міжвідомчої взаємодії між БЕБ, ДПС і прокуратурою.

Суттєвими загрозами залишаються також фіскальні втрати через неефективне адміністрування, недостатній розвиток інститутів фінансового моніторингу та ризик-орієнтованого аудиту, вразливість небанківського сектора, що використовується для відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, і високий рівень нормативної нестабільності, який сприяє зловживанням. Часті зміни податкового законодавства, неоднозначність правозастосування, суперечливість роз’яснень контролюючих органів створюють умови для зловживань, мінімізації оподаткування та зростання кількості кримінальних правопорушень, зокрема передбачених ст. 204, 209, 212, 212-1, 222, 364, 366 КК України та ін. [173].

Варто звернути увагу й на розширення тіньового сектору економіки, поширення фіктивного підприємництва та протиправність практично в усіх сферах господарювання істотно підривають податкову дисципліну, знижують довіру до державних інституцій та створюють загрозу економічній безпеці держави [120; 420; 215; 410]. У таких умовах, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування набули системного характеру, охоплюючи такі форми як умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), маніпуляції з податковим кредитом, незаконне відшкодування ПДВ, використання фіктивних суб'єктів господарювання та підроблення фінансової звітності. Такі дії не лише спричиняють значні фіскальні втрати, а й деформують конкурентне середовище, стимулюють корупційні практики та сприяють легалізації злочинних доходів.

У сукупності такі негативні тенденції формують комплексну загрозу фінансовій безпеці держави, адже податкові кримінальні правопорушення не лише підривають дохідну базу бюджету, а й деформують конкурентне середовище, стимулюють корупційні практики, руйнують довіру до державних інститутів і гальмують соціально-економічний розвиток України в умовах воєнних та післявоєнних викликів. Відтак, розбудова ефективної системи податкового адміністрування, впровадження електронних інструментів звітності, автоматизація ризик-орієнтованого аудиту та цифровізація взаємодії платників із контролюючими органами є важливими чинниками зниження корупційних ризиків і формування прозорого фіскального середовища; захист фінансових інтересів держави у сфері оподаткування, запобігання ухиленню від сплати податків та протидія тіньовим схемам прямо корелюють із реалізацією національних інтересів України в сучасному геоекономічному та безпековому контексті [8].

Відтак, розбудова ефективної системи податкової безпеки, заснованої на принципах прозорості, цифровізації та автоматизації, стає пріоритетним напрямом саме кримінологічної політики [44]. Впровадження електронних інструментів звітності, ризик-орієнтованого аудиту, системи автоматичного

обміну податковою інформацією та цифрової взаємодії платників із контролюючими органами є визначальними чинниками зниження корупційних ризиків, запобігання тіньовим схемам і формування прозорого податкового (фіскального) середовища. У цьому контексті захист фінансових інтересів держави у сфері оподаткування та підвищення рівня податкової дисципліни виступають ключовими передумовами реалізації національних економічних інтересів і забезпечення макрофінансової стабільності в сучасному геоекономічному та безпековому контексті [59]. В умовах воєнного стану та зростання бюджетного дефіциту питання ефективного реагування на податкові правопорушення набуває ще більшої актуальності, адже від повноти й своєчасності податкових надходжень безпосередньо залежить здатність держави забезпечувати обороноздатність, соціальну стійкість і відновлення економіки. Однак, сучасна система запобігання таким кримінальним правопорушенням залишається недостатньо результативною.

Таким чином, проблематика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування набуває дедалі більшої наукової та практичної значущості у зв'язку з потребою зміцнення економічної безпеки, забезпечення прозорості бюджетних процесів і підвищення довіри до державної фіскальної політики. Її дослідження формує міждисциплінарний простір на стику адміністративного, фінансового та кримінального права, кримінології, криміналістики, що вимагає комплексного аналізу причин, умов та механізмів учинення податкових кримінальних правопорушень, розроблення ефективних заходів запобігання, а також створення системи податкової безпеки як складової фінансової безпеки держави [406].

Загалом усі наявні наукові напрацювання доцільно згруповано за блоками, у яких: 1) досліджено проблемні питання адміністративно-правового регулювання фінансових правовідносин та реалізації державної фінансової політики щодо забезпечення податкової безпеки; 2) розглянуто проблеми кримінальної відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування; 3) запропоновані заходи запобігання окремим видам

кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, у тому числі корупційної спрямованості.

Щодо першого напряму, то дослідження фінансових правопорушень у науковій літературі тривалий час здійснювалося переважно крізь призму фінансового контролю, адміністративної та бюджетної відповідальності. Водночас окремі аспекти цього масиву знань мають безпосереднє значення для формування ефективних механізмів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, зокрема ухиленню від сплати податків, зловживанням у сфері ПДВ та легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом.

Значний внесок у формування теоретичних засад фінансового моніторингу як елемента системи запобігання податковим кримінальним правопорушенням зробила Є.В. Павліченко, яка у праці «Адміністративно-правові засади фінансового моніторингу» (2009) розмежувала обов'язковий та внутрішній рівні фінансового моніторингу. Науковиця визначила, що обов'язковий рівень охоплює аналіз інформації про фінансові операції спеціально уповноваженим органом, а внутрішній передбачає діяльність суб'єктів первинного моніторингу з виявлення підозрілих транзакцій [288]. Такі положення є безпосередньо релевантними до практики виявлення схем ухилення від оподаткування та відмивання податкових коштів, оскільки забезпечують інституційні передумови для виявлення та фіксації ознак кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

У дослідженні В.О. Іванцова «Адміністративно-правові засоби протидії правопорушенням в галузі фінансів» (2010) висвітлено проблематику удосконалення механізмів адміністративного примусу у сфері фінансової діяльності держави, зокрема через розширення кола суб'єктів протидії правопорушенням та систематизацію адміністративно-запобіжних заходів. Серед таких заходів виокремлено планові та позапланові перевірки, зустрічні звірки, вилучення документів, податкову заставу та адміністративний арешт активів – інструменти, які сьогодні мають ключове значення у виявленні й

припиненні кримінальних правопорушень, пов’язаних з ухиленням від сплати податків, та формують доказову базу для ініціювання кримінальних проваджень [133].

І.М. Проць у дисертації «Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти» (2016) зосередила увагу на недоліках нормативного регулювання відповідальності за фінансові правопорушення. Хоча об’єктом її дослідження були бюджетні делікти, низка запропонованих положень – зокрема щодо встановлення строків давності, процедурних строків і порядку застосування фінансово-правової відповідальності – мають практичне значення для підвищення ефективності реагування на податкові правопорушення, особливо у випадках фіктивного відшкодування ПДВ або заниження бази оподаткування [351].

Дисертаційне дослідження Н.О. Шмігельської «Адміністративно-правове регулювання профілактики правопорушень у сфері економіки» (2016) заклало методологічні основи профілактики економічних правопорушень, серед яких особливе місце займають податкові делікти, що зумовлюють недоотримання бюджетних надходжень. Важливими є її висновки про необхідність координації профілактичних заходів між органами Національної поліції, податковими органами та фінансовими розвідками [454].

Значного розвитку питання фінансової безпеки як системи запобігання податковій злочинності набули у роботі О.О. Бригінець «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (2017), в якій визначено адміністративно-правові засади діяльності фіскальних органів. Водночас автор звертає увагу на недостатність правового регулювання діяльності інших правоохоронних органів, зокрема ДПС, що сьогодні мають ключові повноваження у сфері запобігання податковим кримінальним правопорушенням.

У роботі О.С. Заяць «Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері» (2018) систематизовано види фінансових правопорушень за

критеріями суспільної небезпечності та сферами заподіяння шкоди – бюджетною, банківською, податковою. Запропонована класифікація стала концептуальним підґрунтям для подальшого розмежування адміністративних і кримінальних форм податкових деліктів, що важливо для визначення меж криміналізації ухилення від сплати податків [125].

Проблематика тінізації економіки як детермінанти податкової злочинності глибоко опрацьована у дисертації О.В. Тильчик «Адміністративно-правове забезпечення протидії тінізації економіки» (2018), у якій виокремлено напрями удосконалення законодавства щодо детінізації фінансових потоків. Розроблена нею класифікація суб'єктів адміністративно-правового забезпечення протидії тінізації може бути адаптована до системи суб'єктів протидії ухиленню від оподаткування [394].

Важливими є також дослідження І.В. Скороход «Адміністративно-правове регулювання податкової діяльності в Україні» (2019), де вперше комплексно проаналізовано правовий механізм адміністрування податків. Науковиця визначила пріоритетні напрями розвитку податкових органів, зокрема боротьбу з податковими зловживаннями у спеціальних режимах, запровадження обміну інформацією між компетентними органами різних держав і підвищення ефективності механізмів вирішення спорів у сфері трансфертного ціноутворення. Ці положення мають значення для міжнародного аспекту кримінально-правової протидії ухиленню від оподаткування [373].

Вагомим доповненням до зазначених робіт є дослідження К.О. Кривошеєва «Адміністративно-правові засади діяльності єдиного правоохоронного органу, що забезпечує фінансову безпеку України» (2021), де обґрунтовано необхідність створення єдиного інституційного центру – правоохоронного органу, уповноваженого забезпечувати фінансову та податкову безпеку держави [165]. Ця концепція фактично випередила появу БЕБ України, що сьогодні здійснює досудове розслідування фактично більшості податкових кримінальних правопорушень.

Варто згадати й праці І.І. Комарницької «Профілактика правопорушень у фінансово-економічній сфері засобами адміністративного права» (2021) [156] та Л.Г. Уртаєвої «Теоретико-правові засади запобігання фінансовим правопорушенням» (2021) [422], у яких визначено систему профілактичних заходів, спрямованих на недопущення порушень податкової дисципліни, зокрема у сфері сплати податків, митних платежів і легалізації доходів.

Подальший розвиток напрямів, дотичних до тематики податкової злочинності, відображено у дисертаціях С.В. Чечетта «Правове регулювання запобігання правопорушенням у фінансовій сфері» (2023) [446] та В.А. Бортняка «Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика» (2024) [36], у яких обґрунтовано потребу комплексної модернізації системи фінансового контролю, зокрема у частині виявлення порушень податкового законодавства та забезпечення ефективного інформаційного обміну між органами фінансового моніторингу й податковими органами.

У працях за умов воєнного стану М.В. Петричука «Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю в Україні» (2024) [291] та М.С. Уткіної «Адміністративно-правові засади здійснення фінансового моніторингу» (2024) [423] розкрито особливості юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю та розроблено концептуальні засади фінансового моніторингу як механізму запобігання фінансовим і податковим кримінальним правопорушенням. Автори підкреслюють значення цифрової аналітики, автоматизованих систем ризик-оцінювання та обміну даними між фіскальними органами як передумови ефективного виявлення податкових правопорушень у транснаціональному вимірі.

Узагальнюючи результати аналізу, можна стверджувати, що хоча більшість наукових праць стосуються фінансової, економічної чи бюджетної безпеки, отримані в них теоретичні висновки мають безпосереднє прикладне значення для дослідження механізмів запобігання кримінальним

правопорушенням у сфері оподаткування. Разом вони формують цілісне уявлення про адміністративно-правові, фінансово-контрольні та кримінологічні заходи запобігання, що створює наукове підґрунтя для забезпечення податкової безпеки України.

У контексті забезпечення податкової безпеки варто згадати наукові доробки:

а) Янушевич Я.В. «Інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування в Україні» – проведено комплексний аналіз інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні в аспекті нового розуміння сутності та призначення державного управління. Зокрема, обґрунтовано концептуальні засади оптимізації ефективності його реалізації через удосконалення взаємодії між органами податкового адміністрування, фінансового контролю та правоохоронними структурами, діяльність яких безпосередньо пов’язана із запобіганням, виявленням і документуванням кримінальних податкових правопорушень; визначено поняття «інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування» як упорядковану діяльність уповноважених суб’єктів публічної адміністрації, спрямовану на створення належних умов для своєчасної та повної сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів. З позицій кримінологічного аналізу це поняття доцільно розглядати як систему інституційної взаємодії, що забезпечує не лише адміністрування податкових надходжень, а й виявлення, попередження та нейтралізацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, зокрема ухилення від сплати податків, легалізації злочинних доходів і службових зловживань у фіскальних органах [460];

б) Снєжко А.О. «Адміністративні процедури в податковій сфері» – запропоновано авторське визначення поняття податкових органів як суб’єктів реалізації адміністративних процедур. Науковиця підкреслює, що діяльність цих органів спрямована не лише на вирішення внутрішніх управлінських завдань, а й на виконання публічних функцій держави, забезпечення прав і законних інтересів платників податків, а також реалізацію зовнішніх цілей,

пов’язаних із забезпеченням податкової безпеки держави. Науковий підхід дисертантки формує концептуальну основу для розуміння адміністративних процедур як складової системи податкової безпеки, що тісно пов’язана з попередженням і нейтралізацією кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, адже ефективність цих процедур прямо впливає на рівень прозорості фіскальної діяльності, своєчасність виявлення ризикових операцій і законність застосування заходів податкового контролю [380];

в) Коломієць П.В. «Концептуальні аспекти правового забезпечення податкової безпеки України» – наукові висновки формують концептуальне підґрунтя для подальшого розвитку правового механізму забезпечення податкової безпеки, у тому числі шляхом удосконалення кримінально-правових, фінансово-контрольних та аналітичних інструментів протидії податковим злочинам. Його підхід дозволяє розглядати податкову безпеку не лише як елемент фінансової системи, а як багаторівневу систему захисту державних інтересів від кримінальних загроз у сфері оподаткування [154].

Щодо другого напряму, то варто наголосити, що ринкова економіка України перебуває у стані поступового розвитку та структурного оновлення, що зумовлює потребу у запровадженні сучасних, ефективних і превентивно спрямованих механізмів запобігання ухиленню від сплати податків та інших обов’язкових платежів до бюджетів різних рівнів. У цьому контексті важливе значення має вивчення та імплементація іноземного досвіду, який дозволяє вдосконалити національну систему правового регулювання та забезпечити підвищення рівня податкової безпеки держави. Важливе місце у системі такої протидії посідають різні види юридичної відповідальності – податкова, адміністративна та кримінальна, які утворюють взаємопов’язану систему правових засобів реагування на податкові правопорушення. Зокрема, податкова відповідальність спрямована на відновлення порушеного фіскального порядку, адміністративна – на забезпечення превенції та оперативного впливу на правопорушників, тоді як кримінальна – на протидію суспільно небезпечним формам ухилення від оподаткування, що мають

системний, умисний або організований характер. З урахуванням досвіду зарубіжних держав різних правових систем, більшість питань регламентації кримінальної відповідальності за податкові злочини віднесено до сфери так званого *«бланкетного кримінального права»*, тобто норм, зміст яких розкривається через положення податкового та фінансового законодавства. Такий підхід дозволяє забезпечити гнучкість правового регулювання, адаптацію до змін податкової політики й фінансової практики, а також тісну інтеграцію кримінального і фінансового права у сфері запобігання податковим злочинам. Отже, інституційна модель кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, що формується в Україні, має спиратися на найкращі міжнародні стандарти, передусім уніфіковані підходи Європейського Союзу, ОЕСР та Ради Європи щодо фінансового контролю, прозорості бізнесу, обміну податковою інформацією та боротьби з відмиванням коштів. Саме поєднання кримінально-правових, фінансово-правових і адміністративних механізмів у системі запобігання ухиленню від оподаткування здатне забезпечити реальний захист фінансових інтересів держави та посилити її податкову безпеку в умовах сучасних економічних і воєнних викликів [385, с. 74].

Вперше в умовах незалежної України та в межах дії КК України проблематика кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів (ст. 212 КК України) отримала ґрунтовне наукове висвітлення у монографії О.О. Дудорова *«Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика»* [107], яка згодом була розширена та поглиблена у дисертаційному дослідженні *«Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України»* (2007) [111].

У своїй науковій праці О.О. Дудоров вперше здійснив комплексне дослідження кримінально-правових аспектів охорони системи оподаткування, зосередивши увагу на питаннях тлумачення, застосування та вдосконалення норм, що передбачають кримінальну відповідальність за податкові злочини.

Автором обґрунтовано соціальну обумовленість криміналізації порушень податкового законодавства, доведено, що ухилення від сплати податків завдає не лише фіскальної шкоди державі, а й підриває засади економічної безпеки та законності у сфері фінансових відносин. Визначено авторське розуміння злочинів, що посягають на систему оподаткування, а також проаналізовано історичну еволюцію кримінально-правової регламентації відповідальності за податкові правопорушення в Україні та за її межами. Особлива увага приділена бланкетному характеру диспозицій ст. 212 КК України, що передбачає необхідність урахування положень податкового законодавства під час кваліфікації діянь, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. У цьому контексті дослідником докладно розглянуто дискусійні питання взаємозв'язку кримінального та податкового права, зокрема визначення моменту закінчення злочину, розмежування податкових правопорушень і кримінальних діянь, пов'язаних з ухиленням від оподаткування, а також оцінки умислу платника податку у процесі встановлення складу злочину. На основі аналізу тенденцій розвитку податкового законодавства України та зарубіжного досвіду автором сформульовано концептуальні пропозиції щодо вдосконалення кримінально-правових норм, покликаних забезпечити охорону системи оподаткування. Зокрема, обґрунтовано доцільність модернізації ст. 212 КК України через її заміну комплексом норм про податкове шахрайство, неперерахування податків і зборів податковими агентами та непогашення податкового боргу, що відповідає європейській практиці кримінально-правового реагування на податкові злочини та сприяє підвищенню ефективності кримінальної юстиції у фіскальній сфері [283].

Таким чином, наукові праці О.О. Дудорова стали фундаментальним підґрунтям для формування сучасної доктрини кримінально-правової охорони системи оподаткування України, визначивши основні напрями її розвитку, зокрема у частині систематизації складів податкових злочинів, посилення зв'язку кримінального права з податковим і фінансовим законодавством, а

також адаптації національної правової системи до міжнародних стандартів у сфері запобігання ухиленню від оподаткування.

У тому ж році, В.В. Пивоваров надав кримінологічну характеристику та окреслив заходи попередження податкової і кредитно-фінансової злочинності в Україні. У роботі, досліджується їх кримінологічна та кримінально-правова характеристика, особа злочинців, які вчинили ухилення від сплати податків або шахрайство з фінансовими ресурсами, причини й умови вчинення зазначених видів злочинів. Запропоновано широкий комплекс заходів попередження податкової і кредитно-фінансової злочинності, обґрунтовується необхідність розробки і прийняття Концепції боротьби зі злочинами в податковій і кредитно-фінансовій сферах України [294].

Питання кваліфікуючих ознак ухилення від сплати податків ґрунтовно дослідив В.О. Останін (2004), який акцентував увагу на відносинах у сфері оподаткування, розвиваючи позиції попередників. Учений довів, що родовим об’єктом ухилення від сплати податків є саме відносини оподаткування, а не господарської діяльності, що стало можливим завдяки аналізу соціально-правових аспектів кримінальної відповідальності у цій сфері. Уперше обґрунтовано, що ухилення від оподаткування охоплює не лише легальну, а й незаконну економічну діяльність, якщо з неї отримано прибутки чи інші об’єкти оподаткування.

Дослідник запропонував реалізовувати це не лише через прийняття нових норм, а й шляхом правильного застосування чинного законодавства при кваліфікації злочинів. Подальший розвиток отримали положення щодо безпосереднього об’єкта та предмета злочину, при цьому предмет визнано обов’язковою ознакою складу ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів. Встановлено, що діяння як ознака об’єктивної сторони може виражатися дією, бездіяльністю або їх поєднанням, а спосіб ухилення визначає момент закінчення злочину, який встановлюється у кожній справі індивідуально. Вперше обґрунтовано, що спеціальними суб’єктами злочину мають визнаватися представники платників податків і податкові агенти, а

також уточнено, що за ч. 3 ст. 212 КК України слід кваліфікувати дії осіб, раніше судимих за ухилення від сплати податків [283].

Актуальність і значущість комплексного дослідження проблем кримінально-правової кваліфікації ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), учиненого у співучасті, зокрема групою осіб за попередньою змовою чи організованою групою, обґрунтувала А.В. Смирнова (2012). Дослідниця підкреслила, що таке вивчення сприятиме вдосконаленню національного кримінального законодавства, підвищенню рівня законності та забезпеченню єдності правозастосовної практики під час кваліфікації податкових злочинів.

У праці аргументовано, що оцінне поняття «незначна роль» співучасника, передбачене ч. 2 ст. 53 КК України, потребує уточнення, оскільки його надмірна абстрактність не гарантує належної правової визначеності та створює ризики неоднакового застосування закону. Авторка також довела, що наявність юридичної помилки в діянні особи (за винятком помилки щодо форми співучасті) виключає можливість співучасті в ухиленні від сплати податків, адже за таких умов відсутній двосторонній суб'єктивний зв'язок між співучасниками. Значну увагу приділено порівняльно-правовому аналізу зарубіжного законодавства, у межах якого окреслено чотири основні підходи до регламентації кримінальної відповідальності за співучасть в ухиленні від сплати податків: а) установлення окремої кримінально-правової норми, яка безпосередньо визначає кваліфікацію співучасті в податкових злочинах; б) існування декількох норм, що розмежовують відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів і митних платежів; в) застосування загальних положень інституту співучасті для кваліфікації таких злочинів; г) диференціація відповідальності залежно від форми співучасті (організатор, підбурювач, пособник тощо). Узагальнюючи, А. В. Смирнова обґрунтувала потребу чіткої нормативної регламентації співучасті у податкових злочинах у кримінальному законодавстві України, зокрема через уніфікацію термінології, уточнення кваліфікуючих ознак та запровадження єдиного підходу до

визначення ступеня участі співвиконавців у складі організованих груп, що здійснюють ухилення від оподаткування [379].

Серед вагомих наукових доробків українських дослідників варто відзначити дисертацію К.М. Огородніка «Вина при ухиленні від сплати податків», у якій комплексно досліджено теоретичні та прикладні аспекти поняття вини у злочинах, передбачених ст. 212 КК України. Автором визначено специфіку вини при ухиленні від сплати податків, розроблено рекомендації щодо забезпечення чіткості понятійного апарату та вдосконалення практики правозастосування. Уперше запропоновано доктринальне розуміння вини як суб'єктивно-об'єктивного феномену, що поєднує психічне ставлення особи до діяння з об'єктивними ознаками податкового правопорушення. Дослідження спрямоване на вдосконалення правового забезпечення виконання податкового обов'язку та формування дієвого механізму реалізації фіскальної функції держави [274].

Щодо предмету дослідження А.В. Іванов у 2015 р. захистив дисертаційне дослідження на тему «Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання» [130], в якому надав поняття «податкова злочинність» як кримінологічної категорії у широкому й вузькому значеннях, виокремлено її сутнісні ознаки, що дозволяють відмежувати цей феномен від інших видів злочинності; розкрито структуру податкової злочинності за критеріями видів обов'язкових платежів, які є предметом злочину (податки та збори), рівня податкової системи, до якої вони належать, форм вчинення податкового злочину та стадій його реалізації; обґрунтовано доцільність застосування формули «дохідності злочинної діяльності» для визначення розміру штрафних санкцій за податкові злочини як ефективного кримінально-правового інструменту їх спеціально-кримінологічного запобігання; визначено місце і функціональну роль органів прокуратури у системі суб'єктів запобігання податковим злочинам, а також конкретизовано напрями реалізації їх кримінологічної функції – аналітичний, правоохоронний, координаційний та інформаційно-виховний.

Проблему звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків дослідив В.В. Олійниченко, який проаналізував застосування ч. 4 і ч. 5 ст. 212 КК України. Учений дослідив історію розвитку законодавства про звільнення від відповідальності, порівняв вітчизняну та зарубіжну практику, з'ясував соціальну обумовленість і правову природу податкового компромісу. На основі проведеного аналізу сформульовано пропозиції щодо вдосконалення норм кримінального законодавства та узгодження їх із принципами правової визначеності та економічної доцільності [279].

Дисертаційне дослідження О.О. Константинова «Кримінальна відповідальність за видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону» (2021) присвячено вивченню складу злочину, передбаченого ст. 211 КК України. Автор проаналізував історико-правовий розвиток норми, визначив об'єктивні й суб'єктивні ознаки складу правопорушення, його відмежування від суміжних складів, запропонував шляхи вдосконалення правового регулювання та практики правозастосування у цій сфері [157].

У роботі Є.А. Старинця обґрунтовано соціально-правову обумовленість криміналізації ухилення від сплати податків, підтверджену критеріями суспільної небезпечності, поширеності та доцільності. Автор дослідив еволюцію ст. 212 КК України, відзначивши посилення санкцій, розширення сфери дії спеціального виду звільнення від відповідальності (ч. 4 ст. 212), а також появу новели ч. 5 ст. 212 КК України, яка передбачає можливість звільнення у разі досягнення податкового компромісу [385].

У руслі суміжної тематики О.С. Семенових у дисертації «Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів…» (2024) деталізував об'єктивні ознаки складу злочину, зокрема роль предмета злочину у визначенні суспільно небезпечних наслідків і встановленні істотної шкоди відповідно до ч. 2 ст. 11 КК України [371].

Узагальнення результатів зазначених досліджень формує ґрунтовну теоретичну базу для розвитку доктрини кримінально-правового регулювання

відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, а також сприяє вдосконаленню норм КК України й підвищенню ефективності правозастосовної практики у податковій сфері.

Окрему групу теоретико-праксеологічних джерел становлять наукові дослідження, присвячені запобіганню кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Значний науковий інтерес становить дисертаційне дослідження Р.М. Соскова «Кримінологічна характеристика та запобігання органами прокуратури злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів» (2019), положення якого можуть бути адаптовані до сфери оподаткування. Автор довів, що система суб'єктів запобігання податковим кримінальним правопорушенням повинна включати: органи державної політики та нормотворення (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України), які визначають концептуальні засади податкової безпеки; координаційні структури (Рада національної безпеки і оборони України), що забезпечують міжвідомчу взаємодію; правоохоронні органи (суди, прокуратура, Національна поліція, СБУ, БЕБ України), які безпосередньо реалізують функції кримінально-правового запобігання; інституції непрямого впливу (ДПС, Державна казначейська служба тощо), що забезпечують аналітичну та контрольну складову превенції. Доведено, що органи прокуратури, попри звуження функціональної компетенції, зберігають провідну роль у координації діяльності суб'єктів запобігання та реагуванні на податкові правопорушення, реалізуючи її на координаційному та правоохоронному рівнях [382].

У цьому ж контексті вагомим є дослідження Д.Ю. Нікітіна «Кримінологічна характеристика та запобігання нецільовому використанню бюджетних коштів…» (2021), у якому сформовано сучасну модель кримінологічної характеристики правопорушень економічного спрямування, релевантну і для податкової злочинності. Автор визначив систему детермінант таких злочинів (соціально-кримінологічних, нормативно-правових,

економічних, міжнародно-правових) і наголосив, що зростання латентності податкової злочинності пов’язане з відсутністю цілісної державної програми профілактики, недостатньою аналітичною спроможністю правоохоронних органів і браком координації між ними. Це підтверджує потребу у створенні єдиного спеціалізованого органу, відповідального за стратегічну координацію боротьби з економічними та податковими злочинами [267].

Безпосередньо предмет нашого дослідження відображено у дисертаційній праці О.А. Павлюха «Кримінологічна характеристика та запобігання злочинності у сфері оподаткування». Автор запропонував визначення «злочинності у сфері оподаткування» як однорідної системи протиправних посягань, спрямованих проти порядку нарахування, сплати й контролю податків і зборів, що вчиняються спеціальними суб’єктами (платниками податків) з метою отримання фінансової вигоди. У роботі проаналізовано генезу законодавства щодо запобігання податковій злочинності, структуру кримінологічної характеристики, зарубіжний досвід протидії, а також детермінанти вчинення податкових злочинів.

На основі анкетування працівників правоохоронних органів і аналізу статистичних даних О.А. Павлюх розробив проєкт «Стратегії виявлення та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування до 2026 року», у якому передбачено заходи загальносоціального, спеціально-кримінологічного та індивідуально-профілактичного характеру. Досліджено особу злочинця у сфері оподаткування, систему суб’єктів запобігання та напрями їх діяльності. На основі аналізу кримінальних проваджень за ст. 212 КК України автор запропонував внести зміни до ч. 4 цієї статті, доповнивши її кваліфікуючою ознакою – «вчинене шляхом службового підроблення чи підроблення документів».

Отже, результати наведених досліджень створюють наукове підґрунтя для подальшого розвитку теорії та практики запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, формують методологічну основу

вдосконалення законодавства та підвищення ефективності діяльності правоохоронних органів у протидії податковій злочинності.

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування інтенсивно досліджуються і в суто кримінолого-корупційному вимірі. У цьому контексті релевантною є дисертація О.В. Шевченко «Кримінологічна характеристика та запобігання корупційній злочинності» (2012), висновки якої доцільно транспонувати на податкову злочинність: принцип загальносуспільної значущості протидії вимагає залучення до виявлення та профілактики ухилення від оподаткування не лише державних інституцій (БЕБ, ДПС, прокуратура, суд), а й інститутів громадянського суспільства й бізнес-асоціацій; превенція має охоплювати рівні від загальнонаціонального до місцевого та міжнародного [450]. Показано закономірність формування податково-протиправної поведінки як поступової деформації правосвідомості – від «припустимого» податкового ризику до цілеспрямованого використання схем мінімізації/ухилення з корисливою метою. Серед пріоритетів удосконалення системи запобігання – оптимізація регулювання, підвищення правової культури платників і нетерпимості до ухилення, активізація наукових досліджень у сфері податкової безпеки [450].

У світлі новітніх розвідок після набрання чинності Законом України «Про запобігання корупції» (2014) [329] особливої уваги заслуговує дисертація О.Ю. Бусол «Протидія корупційній злочинності в Україні у сучасний період» [42]. Для податкової сфери її висновки означають: сучасна політика ухилення часто страждає на формалізм і непослідовність; інституційна архітектура спеціальних підрозділів не гарантує ефективності без реального аналітичного ядра та процесуальної автономії; назви й декларації політик мають відповідати їх фактичному змісту та спроможності обмежувати тінізацію податкових потоків [43]. Разом із тим, поза полем аналізу залишилися питання кримінологічних інструментів стримування податкових кримінальних правопорушень.

Монографія Ю.В. Ковбасюка та В.Л. Федоренка «Державна антикорупційна політика…» (2016) пропонує шляхи забезпечення податкової безпеки за допомоги антикорупційної політики: визначено засади державної політики, організаційно-управлінські механізми, кримінально-правове та адміністративне забезпечення і міжнародні стандарти, що мають бути інтегровані у систему запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування; окремий акцент – на конфлікті інтересів у публічній службі, релевантному для якості податкового контролю [87].

Дисертація В.В. Кривенка «Кримінологічні засади запобігання корупційним… в органах місцевого самоврядування» (2019) обґрунтовує доцільність нормативного закріплення обов'язку встановлювати причини та умови вчинення правопорушення у кожному провадженні й вносити подання для їх усунення. Для податкових кримінальних правопорушень це означає потребу процесуально закріпленої кримінологічної діагностики у провадженнях за ст. 212 КК України, що знижує рецидивні ризики та латентність [164].

Дослідження О.М. Михальченко «Корупція в Україні: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання» (2017) пропонує класифікацію корупційних детермінант (соціально-економічних, політико-правових, організаційно-управлінських, морально-психологічних), яка корелює з детермінантами податкової злочинності: податковий тиск/пільги, якість адміністрування, правова невизначеність, толерантність до «сірих» практик; типологія суб'єкта корупційних правопорушень продуктивно застосовується до портрета платника-правопорушника [230].

У дисертації В.М. Трепака «Теоретико-прикладні проблеми протидії корупції в Україні» акцент зроблено на невідворотності відповідальності та «допустимому рівні» злочинності як реалістичній цілі політики. Для податкових кримінальних правопорушень – пріоритет стабільної практики притягнення до відповідальності за організовані «скрутки» ПДВ, трансфертні

зловживання, фіктивне підприємництво за одночасного спрощення процедур для сумлінного платника [418].

Праця І.М. Довбаня «Концептуальні засади запобігання злочинам, що вчиняються державними службовцями в Україні» окреслює модель аналізу державної служби як об’єкта кримінології; для податкової сфери це підґрунтя оцінки службових зловживань у фіскальних органах, що детермінують схеми ухилення (добір, ротації, контроль конфлікту інтересів) [101].

Дослідження С.І. Богаченка «Кримінально-правова протидія корупційним правопорушенням у сфері центральних органів виконавчої влади» (2021) акцентує на розмежуванні кримінальних і адміністративних правопорушень та на балансі оновлення законодавства/доктрини – прямі орієнтири для уточнення складів податкових кримінальних правопорушень і відмежування їх від правопорушень [31].

У дисертації М.В. Кікалішвілі «Теоретико-прикладні засади формування та реалізації стратегії й тактики протидії корупційній злочинності» (2021) сформульовано такі пропозиції, які варто врахувати: інституційне посилення аналітики, реформування судової підсистеми розгляду економічних злочинів, коригування кримінального законодавства, просвітницькі програми для платників, створення постійно діючого наукового комітету з прогнозування податкових ризиків [144].

Нарешті, дисертація Н.А. Никифоренко «Запобігання кримінальним правопорушенням, пов’язаним з корупцією» (2024) безпосередньо стосується і податкової сфери: виявлено розрив між доктриною й практикою, подано рекомендації з удосконалення тлумачення складів (момент закінчення, суб’єкт, мотив/мета), що методологічно корисно для перекалібрування застосування ст. 212 КК України й суміжних норм, а також для оптимізації статусу органів, уповноважених на запобігання податковим кримінальним правопорушенням [266].

Проаналізовані наукові джерела у своїй сукупності створюють належну теоретичну базу для розроблення кримінологічних засад запобігання

кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Проте сучасний етап розвитку держави, зумовлений умовами збройного конфлікту, істотно загострив низку проблем, що постали перед правоохоронними та контролюючими органами. Насамперед ідеться про потребу вироблення нових, більш ефективних підходів щодо запобігання організованим формам кримінально протиправної діяльності у сфері оподаткування, а також про необхідність переосмислення наявного кримінологічного інструментарію запобіжного впливу.

Складність наукового дослідження проблеми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування зумовлює необхідність застосування різних методів і прийомів наукового пізнання, як загальнонаукових, так і спеціально-наукових [82, с. 66]. Такі методи мають використовуватися комплексно, у взаємозв'язку та взаємодоповненні, що дозволяє забезпечити цілісність та глибину пізнання досліджуваного явища. Як слушно зазначав В.Г. Андрійчук, вміння обрати оптимальний метод дослідження є своєрідним мистецтвом, яке забезпечує приріст нових знань і наукову новизну отриманих результатів [5, с. 90].

Загальнонаукові методи становлять основу методології цього дослідження, оскільки гарантують об'єктивність, системність і логічну послідовність процесу пізнання, інтерпретації та реалізації результатів. Водночас, на думку В.М. Трепака, значення *спеціально-наукових* методів, попри їхню вужчу сферу застосування, є суттєвим, адже саме вони забезпечують конкретизацію знань у межах кримінологічного аналізу [418, с. 30–31].

Діалектичний метод як універсальний спосіб наукового пізнання виступає фундаментом аналізу закономірностей виникнення, розвитку та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Він дозволяє простежити причинно-наслідкові зв'язки між соціально-економічними умовами, правовими регуляторами, податковою поведінкою суб'єктів та проявами кримінальної активності. Діалектика забезпечує

розуміння взаємозалежності сутності й форми податкових правопорушень, а також суперечностей між фіскальними інтересами держави та приватними економічними інтересами платників податків [451, с. 58].

Основними принципами діалектики, які визначають напрям дослідження, є:

1. Принцип єдності і боротьби протилежностей, що дає змогу виявити суперечності між податковими зобов'язаннями й економічними інтересами суб'єктів господарювання як головне джерело виникнення правопорушень у цій сфері.

2. Принцип переходу кількісних змін у якісні, який пояснює, як поступове накопичення податкових ризиків або зловживань у контролюючих структурах призводить до системних злочинних проявів (організованих схем, тіньових потоків тощо).

3. Принцип заперечення заперечення, що дозволяє пояснити еволюцію державної політики запобігання податковим злочинам – від репресивних механізмів контролю до побудови ризик-орієнтованої системи запобігання.

Діалектичний підхід дає змогу не лише виявляти зовнішні ознаки податкової злочинності, але й досліджувати її внутрішні детермінанти – економічні, правові, соціальні, психологічні. Саме завдяки діалектичному методу можна обґрунтувати понятійно-категорійний апарат запобігання податковим кримінальним правопорушенням, визначити суперечності між кримінально-правовими і податково-правовими підходами, а також розробити науково обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання та практики протидії ухиленню від оподаткування.

Таким чином, діалектика як універсальний метод пізнання забезпечує теоретичну основу для системного аналізу та формування концепції праксеологічного запобігання податковим кримінальним правопорушенням, спрямованої на забезпечення стабільності податкової системи, підвищення рівня податкової культури та зміцнення фінансової безпеки держави.

Другий загальнонауковий метод – *формально-логічний* – посідає важливе місце в системі пізнання процесів, що відбуваються у сфері оподаткування, оскільки дозволяє досліджувати не лише правові явища як об'єктивні категорії, а й те, як вони сприймаються та інтерпретуються суб'єктами податкових правовідносин. Такий метод дає змогу виявити глибинні смисли поведінкових моделей платників податків, посадових осіб контролюючих органів, а також суспільного сприйняття податкової справедливості, фіскального тиску та довіри до державних інституцій [34, с. 57].

Метою формально-логічного підходу у дослідженні запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування є «повернення до самих явищ» – аналіз реального досвіду взаємодії громадян, бізнесу й держави в податковій сфері без спрощень і теоретичних нашарувань. Це означає, що податкові ризики, схильність до ухилення, толерантність до порушень та рівень правосвідомості розглядаються не лише як статистичні показники, а як соціально-психологічні феномени, що формують криміногенний потенціал середовища.

Формально-логічний метод дозволяє дослідити, як платники податків інтерпретують свої зобов'язання перед державою, як вони сприймають санкційні механізми, податкові перевірки, систему пільг і штрафів, а також як ці інтерпретації впливають на їхню поведінку. Метод дає змогу пояснити, чому окремі суб'єкти ухвалюють рішення ухилятися від сплати податків навіть за умов формальної рівності та передбачуваності законодавства.

Ключовими принципами формальної логіки, релевантними до кримінологічного аналізу податкової злочинності, є:

1. Інтерсуб'єктивність – усвідомлення того, що ставлення до податкових обов'язків формується у соціальному середовищі, під впливом колективного досвіду, суспільних норм і корпоративної культури. Тому запобігання ухиленню від оподаткування повинна враховувати соціальний контекст сприйняття податкової політики.

2. Емпіризм свідомості – визнання того, що саме суб’єктивний досвід і особисте ставлення до фіскальної системи визначають поведінкові реакції платників, у тому числі криміногенні.

Застосування формально-логічного методу у дослідженні податкових кримінальних правопорушень дає змогу оцінити, як суспільство переживає податкову нерівність, адміністративний тиск і корупційні ризики, що безпосередньо впливають на криміногенну ситуацію в податковій сфері. Такий підхід дозволяє розробляти праксеологічно орієнтовані заходи запобігання, спрямовані не лише на покарання, а й на формування культури добровільного дотримання податкового законодавства.

У контексті спеціальних методів, варто звернути на *системно-структурний* метод, який доцільно застосовувати для комплексного аналізу проблем реалізації заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а також при розробленні стратегічних документів – Стратегії податкової безпеки, Концепції протидії тіньовій економіці, державних програм ризик-менеджменту. Такий метод поєднує описовий (пізнавальний) аспект, який дозволяє розкрити структуру та функціонування системи запобігання податковим злочинам, із конструктивним (проектним) – спрямованим на розроблення нових організаційно-правових моделей.

У межах описового компонента аналізуються структура суб’єктів запобігання, функції, канали взаємодії між контролюючими, оперативними та аналітичними органами, їхня роль у забезпеченні фінансової безпеки. Конструктивний аспект, своєю чергою, передбачає моделювання оптимальної системи запобігання: від ідентифікації проблемних зон у сфері оподаткування – до створення адаптивних механізмів реагування, координації та оцінки ефективності.

Застосування *системного підходу* дозволяє розглядати механізм запобігання податковим правопорушенням як єдину динамічну систему, де взаємодіють норми права, інституції, методи контролю, інформаційно-аналітичні ресурси та поведінкові чинники суб’єктів. Такий підхід забезпечує

цілісне бачення кримінологічного та правового механізму протидії податковій злочинності, спрямованого на стабілізацію фіскальної системи й підвищення рівня податкової безпеки держави.

Використання у дослідженні методу *системного аналізу* дає можливість на підставі наукових праць і публікацій правників здійснити комплексне дослідження елементів кримінальної відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, що дозволяє простежити взаємозв'язок між їхніми об'єктивними й суб'єктивними ознаками. Завдяки системному аналізу стає можливим розгляд кримінального правопорушення у сфері оподаткування як єдиної динамічної системи, де взаємодіють соціально-економічні, правові, організаційні та психологічні чинники. Такий підхід дозволяє з'ясувати закономірності виникнення податкових злочинів, визначити структуру їхнього складу, а також сформулювати власне наукове бачення детермінант і механізмів запобігання цим кримінальним проявам.

Як логічне доповнення системного аналізу у дослідженні використано логічний метод, що уособлює способи послідовного вивчення правової проблематики на основі законів формальної логіки [209, с. 189–193]. Застосування цього методу дає змогу забезпечити внутрішню послідовність і несуперечливість викладення матеріалу, а також встановити логічний зв'язок між структурними елементами системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Логічний метод у поєднанні з аналітичним підходом дозволяє розкрити сутність правових засад запобігання ухиленню від оподаткування, систематизувати положення кримінального законодавства та виокремити їхні недоліки.

Значну роль у дослідженні відіграє *індуктивний метод*, який полягає у переході від окремих фактів і випадків до формування узагальнених висновків. Його використання дозволяє, спираючись на аналіз конкретних кримінальних проваджень, судових рішень, емпіричних даних і практики правоохоронних органів, вивести загальні закономірності вчинення податкових правопорушень. Така індукція, побудована на наукових спостереженнях і

логічних узагальненнях, сприяє виробленню праксеологічних рекомендацій для удосконалення запобіжних заходів і формування більш ефективної державної політики у сфері податкової безпеки [365, с. 72–73].

Водночас, *порівняльно-правовий* метод має особливе значення для предмета дослідження, оскільки дозволяє виявити спільні тенденції та відмінності у підходах до кримінально-правової та кримінологічної охорони податкових відносин в Україні та зарубіжних країнах. Як зазначає Ю.О. Баранова, здійснення порівняльно-правового аналізу вимагає системності, критичності, об’єктивності та врахування причин і динаміки розвитку досліджуваних явищ [18, с. 15]. Це особливо важливо в умовах інтеграції України до європейського правового простору, де актуальним є запозичення ефективних моделей запобігання ухиленню від сплати податків, механізмів податкового «комплаєнсу», кримінально-правових інструментів протидії агресивному податковому плануванню.

Погоджуючись із позицією Т.С. Подорожної [309, с. 48], варто підкреслити, що порівняльно-правовий метод дає змогу рельєфно висвітлити специфіку національної системи запобігання податковим кримінальним правопорушенням, визначити напрями її адаптації до міжнародних стандартів, зокрема рекомендацій FATF, OECD та Європейської комісії. Такий аналіз дозволяє оцінити, які інституційні моделі (наприклад, незалежні фінансові розслідувальні служби, податкові трибунали, інтегровані аналітичні центри) можуть бути ефективно імплементовані в Україні.

Отже, порівняльно-правовий підхід не лише розкриває особливості національних традицій кримінально-правового регулювання у сфері оподаткування, а й допомагає визначити загальні закономірності міжнародної податкової політики безпеки, що сприяє вдосконаленню українського законодавства та розвитку комплексної системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Історико-правовий метод у межах дослідження проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування дає можливість

простежити генезу становлення податкової безпеки держави, еволюцію законодавства щодо оподаткування та відповідальності за ухилення від сплати податків, а також трансформацію державної податкової політики у контексті змін політичних, економічних і соціальних умов. Застосування цього методу дозволяє з'ясувати, як поступово формувався інститут кримінальної відповідальності за злочини у сфері оподаткування – від перших нормативних актів радянського періоду до КК України, який визначає склад кримінального правопорушення, передбачений ст. 212 КК України.

Цей метод дає змогу встановити закономірності історичного розвитку податкового права, розкрити генетичні зв'язки між державними інститутами, що здійснювали податковий контроль у різні періоди, та зрозуміти, як зміна соціально-економічних реалій впливала на механізми протидії податковим злочинам. Зокрема, дослідження історико-правового контексту дозволяє виявити, що еволюція правових норм завжди була реакцією на суспільні виклики – тінізацію економіки, кризу податкової дисципліни, корупційні прояви у фіскальних органах. З'ясування історичних передумов становлення системи податкової безпеки сприяє глибшому розумінню сучасного стану правового регулювання та визначенню напрямів його вдосконалення.

У поєднанні з ним важливе значення має *хронологічний* метод, який дозволяє відтворити послідовність розвитку законодавчих норм, інституцій та ідей, що формували основу запобігання ухиленню від оподаткування. Застосування цього методу дає змогу системно простежити, як змінювалися правові підходи до кваліфікації податкових злочинів, порядок податкових перевірок, процедури декриміналізації або, навпаки, посилення відповідальності. Завдяки хронологічному підходу можливо простежити *перехід від фіскально-репресивної моделі державного впливу до ризик-орієнтованої моделі запобігання*, що враховує міжнародні стандарти і потребу у забезпеченні балансу між правами платника податків та інтересами держави.

Хронологічний метод також дає змогу оцінити вплив зовнішніх факторів – економічних криз, воєн, інтеграційних процесів, приєднання України до

міжнародних угод – на зміни у податковому законодавстві та політиці запобігання правопорушенням. Це особливо важливо нині, коли в умовах збройного конфлікту спостерігається трансформація підходів до фіскального контролю, цифровізації адміністрування податків та реалізації аналітичного моніторингу фінансових потоків.

Важливим аналітичним інструментом виступає метод *моделювання*, який дає змогу створювати теоретичні моделі кримінального правопорушення у сфері оподаткування, досліджуючи структуру його складу (об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт, суб'єктивну сторону) та взаємозв'язок між цими елементами. Завдяки моделюванню можна не лише узагальнити типові кримінальні схеми ухилення від сплати податків (наприклад, через фіктивні підприємства, трансфертне ціноутворення, маніпуляції з податковим кредитом ПДВ), але й спрогнозувати шляхи їх нейтралізації.

Як слушно зазначає О.О. Білоусова, метод моделювання у фінансово-економічній сфері дозволяє визначити функціональні параметри протиправної поведінки, чинники, що її зумовлюють, і співвіднести отримані результати з реальною злочинною практикою [28, с. 276]. У контексті запобігання податковим кримінальним правопорушенням це означає побудову моделей криміногенного ризику, які враховують не лише економічні показники, але й поведінкові, організаційні та правові аспекти.

Метод моделювання дає змогу детально проаналізувати кожен елемент складу злочину, визначити типові комбінації його ознак, оцінити ефективність кримінально-правових і кримінологічних заходів запобігання, а також розробити оптимальні алгоритми реагування правоохоронних органів на податкові правопорушення. Крім того, цей метод має прогностичний потенціал – він дозволяє оцінити можливі тенденції розвитку податкової злочинності, визначити, які зміни в економічній чи правовій політиці можуть вплинути на динаміку її зростання.

Отже, використання історико-правового, хронологічного та моделювального методів у межах дослідження забезпечує багатовимірне

розуміння процесів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, сприяє поглибленню наукових висновків, формуванню комплексного бачення генези, сучасного стану та перспектив розвитку податкової безпеки України в умовах воєнних і післявоєнних трансформацій.

Метод *спостереження* є одним із базових інструментів у дослідженні проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, оскільки він дає можливість безпосередньо фіксувати особливості реалізації податкового законодавства та оцінювати його практичну ефективність. Застосування цього методу дозволяє досліднику отримати емпіричне уявлення про реальні процеси функціонування системи податкового контролю, практику застосування кримінальної та адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків, а також реакцію суб'єктів господарювання на фіскальні та антикримінальні ініціативи держави. Спостереження дає змогу виявити не лише формальні аспекти правозастосування, але й ті недоліки, які не фіксуються у статистиці чи офіційних документах, зокрема: неефективність санкцій, зловживання з боку контролюючих органів, прогалини у механізмах доказування, недосконаліть внутрішніх процедур фінансового моніторингу. Завдяки цьому методу можливо простежити динаміку правових змін, їх сприйняття суспільством, оцінити, як зміни у законодавстві або політичному середовищі впливають на поведінку платників податків та посадових осіб.

Застосування методу спостереження у дослідженні запобігання податковим правопорушенням особливо корисне для оцінки ефективності практичного виконання норм, що регулюють кримінальну відповідальність за злочини у сфері оподаткування, виявлення прогалин у правозастосуванні, а також встановлення відповідності між нормативним задумом законодавця і реальною практикою його втілення.

У взаємозв'язку з методом спостереження застосовується конкретно-соціологічний метод, який дає можливість розглядати кримінально-правові інститути у сфері оподаткування як соціально обумовлені явища, тісно пов'язані з економічним середовищем і поведінковими моделями платників

податків. Основна його мета – оцінити ефективність дії правових норм у реальному соціальному контексті, виявити розбіжності між юридичною моделлю регулювання та фактичними практиками. Такий підхід дозволяє зрозуміти, які чинники (економічні, психологічні, організаційні, моральні) сприяють або перешкоджають дотриманню податкової дисципліни, а також визначити, наскільки система кримінально-правових і профілактичних заходів відповідає реальним потребам суспільства.

У межах конкретно-соціологічного методу застосовуються такі інструменти, як:

1. аналіз статистичних і офіційних документів (зокрема даних ДПС, БЕБ, Національного банку України, МВС та Офісу Генерального прокурора);

2. соціально-правовий експеримент, який передбачає апробацію окремих превентивних чи нормативних заходів у сфері податкового контролю;

3. опитування, анкетування, інтерв'ювання посадових осіб, представників бізнесу та експертів для виявлення реального ставлення до податкових норм і механізмів відповідальності;

4. вивчення судової практики та порівняння її результатів з адміністративними процедурами;

математичне опрацювання даних і побудова аналітичних моделей, що дозволяють оцінити кримінологічні ризики у сфері оподаткування [192].

Методи *опитування, інтерв'ювання* та *анкетування* у цьому контексті дають змогу отримати первинну емпіричну інформацію безпосередньо від учасників податкових правовідносин, зокрема від працівників податкових і правоохоронних органів, аудиторів, підприємців та навіть осіб, притягнутих до кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення. Опитування дає можливість встановити ставлення респондентів до системи податкових санкцій, рівня їхньої обізнаності, довіри до органів контролю та сприйняття ризику відповідальності, що є важливим для розроблення кримінологічно обґрунтованих превентивних стратегій.

Інтерв'ювання, у свою чергу, дозволяє поглиблено дослідити мотиваційні чинники ухилення від сплати податків, з'ясувати, чому суб'єкти господарювання обирають ризикований шлях уникнення фіскальних зобов'язань, як вони оцінюють кримінально-правові санкції та які механізми впливу вважають найбільш дієвими. Цей метод є особливо цінним для виявлення латентних причин податкової злочинності, які не відображаються в офіційній статистиці.

Метод *анкетування* дозволяє зібрати структуровану, кількісно вимірювану інформацію щодо сприйняття правових механізмів запобігання податковим правопорушенням, визначення рівня готовності бізнесу дотримуватися законодавства, а також оцінити ефективність профілактичних і контрольних заходів. Результати анкетування можуть бути використані для розроблення рекомендацій щодо удосконалення законодавства, процедур податкового адміністрування та інформаційно-освітніх кампаній серед платників.

Важливе місце серед емпіричних підходів займає *статистичний* метод, який використовується для узагальнення та аналізу великого масиву даних щодо динаміки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. На основі статистичних звітів Державної судової адміністрації, БЕБ, МВС та прокуратури можна визначити рівень латентності податкових кримінальних правопорушень, тенденції їх зростання чи зниження, структуру суб'єктів, типові способи вчинення, обсяг завданих державі збитків.

Застосування статистичного методу також дає змогу узагальнити практику притягнення до кримінальної відповідальності, встановити частку кримінальних проваджень, які закриваються на стадії досудового розслідування, частоту застосування звільнення від покарання або угод з визнанням винуватості, а також ефективність судового розгляду. Аналіз таких даних створює базу для розроблення обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення діяльності органів досудового розслідування й підвищення

ефективності запобігання податковим кримінальним правопорушенням загалом.

Отже, поєднання методів спостереження, соціологічного аналізу, опитування, інтерв'ювання, анкетування та статистичного узагальнення формує потужний методологічний комплекс, який забезпечує багаторівневе вивчення процесів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування – від нормативно-правового аналізу до емпіричної оцінки ефективності практичних механізмів їх реалізації.

Узагальнюючи слід наголосити, що проблематика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в Україні розроблена переважно фрагментарно – у межах суміжних напрямів фінансового, адміністративного, кримінального права. Основні наукові зусилля зосереджено на дослідженні правових засад державного регулювання фінансової системи, податкової безпеки, адміністративно-контрольних механізмів та окремих аспектів кримінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення. Разом із тим, сучасні реалії збройного конфлікту та гібридних економічних загроз висувають нові вимоги до системи запобігання податковим кримінальним правопорушенням. Попри наявність окремих розробок, у науці залишається недостатньо сформованою комплексна кримінологічна концепція запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Потребують оновлення теоретико-методологічні засади кримінологічного аналізу, зокрема у частині дослідження організованих форм податкової злочинності, латентних схем ухилення, використання ризик-орієнтованих і цифрових аналітичних інструментів.

В умовах воєнного стану першочергового значення набуває інтеграція кримінологічного підходу з податковим контролем, розроблення адаптованих превентивних алгоритмів, спрямованих на раннє виявлення схем ухилення та їх блокування, а також посилення міжвідомчої взаємодії між правоохоронними, контролюючими та громадськими структурами. Відтак,

подальший розвиток наукових досліджень у цій сфері має бути спрямований на створення цілісної праксеологічної моделі запобігання податковим кримінальним правопорушенням, здатної забезпечити належний рівень податкової безпеки, стійкість фінансової системи та ефективність державної фіскальної політики в умовах воєнних і післявоєнних трансформацій.

Запропонована методологія дослідження проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що поєднує загальнонаукові та спеціальні методи пізнання (діалектичний, системний, структурно-функціональний, історико-правовий, логіко-юридичний, порівняльно-правовий, прогностичний, контент-аналіз, моделювання, статистичний, соціологічний та емпіричні методи спостереження й опитування), створила цілісну основу для формування сучасного наукового бачення правової природи, детермінації та механізмів запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері. Застосування цього комплексу дозволило не лише систематизувати й критично переосмислити наявні наукові здобутки, але й отримати нові наукові положення, що розкривають закономірності податкових відносин, а також визначити внутрішню логіку їх розвитку та взаємозв’язок із соціально-економічними процесами.

Доведено, що ефективне вивчення проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування потребує комплексного міждисциплінарного підходу, заснованого на синтезі економічних, фінансових, правових і кримінологічних методів аналізу. Такий підхід забезпечує можливість одночасно оцінювати юридичні аспекти криміналізації податкових правопорушень, економічну доцільність та наслідки застосування запобіжних заходів.

Таким чином, запропонована методологія забезпечила всебічне й глибоке пізнання системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, дала змогу обґрунтувати теоретичні засади

вдосконалення податкового законодавства, визначити напрями розвитку практики його застосування, а також сформулювати науково обґрунтовані пропозиції щодо підвищення ефективності кримінологічних засобів запобігання податковим кримінальним правопорушенням у сучасних умовах воєнного та післявоєнного відновлення держави.

1.2. Поняття та класифікація кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування як основа формування кримінологічних заходів запобігання становлять одну з ключових загроз фінансовій безпеці держави, адже вони безпосередньо впливають на стабільність економічної системи, формування дохідної частини бюджету, інвестиційний клімат і рівень довіри до державних інститутів [278, с. 80].

Криміналізація податкових відносин у сучасних умовах становить пряму загрозу національній безпеці, оскільки зменшення надходжень до державного бюджету підриває здатність держави забезпечувати обороноздатність, соціальний захист населення, відновлення критичної інфраструктури й підтримку економічної стабільності [124, с. 19]. У період воєнного стану такі кримінальні правопорушення набувають особливого суспільного резонансу, адже кожна гривня, втрачена через ухилення від оподаткування, фактично зменшує ресурсну спроможність держави протистояти агресії.

Воєнні, економічні та політичні процеси, які відбуваються в Україні, істотно трансформують характер і структуру податкової злочинності, спричиняючи появу нових форм її прояву – використання офшорних схем, криптовалют, фіктивних підприємств, маніпуляцій з ПДВ, а також зловживань у сфері податкових пільг, субсидій та відшкодувань. У результаті спостерігається зміна механізмів, способів та мотивації вчинення податкових правопорушень: від традиційних способів приховування доходів до складних

фінансових комбінацій, що поєднують елементи шахрайства, службового підроблення та легалізації доходів.

З метою надання поняття кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, необхідно звернути увагу на фінансову галузь та податкову систему України.

Правове розуміння фінансової галузі, її змісту та призначення нерозривно пов'язане з природою держави, її функціями та напрямами діяльності. У цьому контексті можна говорити про двосторонній об'єктивний зв'язок: з одного боку – фінанси, їх структура, форми та обсяги фондів визначають економічні можливості держави, впливають на масштаби і зміст її діяльності; з іншого – саме через фінансові ресурси держава здійснює регулюючий вплив на соціально-економічні процеси, забезпечує розподіл і перерозподіл сукупного суспільного продукту, формує стимули розвитку виробництва та гарантує стабільність і безпеку суспільства [166, с. 31].

Як слушно підкреслює Д.А. Кобильнік, функціонування держави безпосередньо залежить від забезпечення її фінансовими ресурсами, головну роль серед яких відіграють грошові фонди. Зміст державних фінансів виявляється у фінансових правовідносинах, що виникають у процесі формування, розподілу та використання частини національного доходу і суспільного продукту, спрямованих на реалізацію функцій держави [150].

З огляду на виняткове значення фінансової сфери, особливо в умовах воєнного стану, держава та наукова спільнота посилили увагу до питань її стабільності, захищеності та правового регулювання [190, с. 107; 166, с. 31]. Як слушно зазначає О.В. Івашко, сучасний стан фінансової безпеки виступає головним показником реальної незалежності будь-якої держави, оскільки саме вона визначає рівень її самодостатності, економічної стійкості та здатності до відновлення у кризових умовах [134].

Фінансова безпека, як наголошує Е.О. Дмитренко, є невід'ємною складовою національної безпеки, адже забезпечує стабільність функціонування органів державної влади, місцевого самоврядування та

економічної системи в цілому. Вона проявляється у спроможності держави реалізовувати власну фінансово-економічну політику, підтримувати платоспроможність, уникати дестабілізаційних впливів і протистояти внутрішнім і зовнішнім загрозам [100].

Отже, фінансова безпека – це не лише результат ефективної бюджетної, податкової та грошово-кредитної політики, а й комплексний індикатор спроможності держави забезпечити реалізацію своїх функцій. У цьому аспекті особливої ваги набуває протидія кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, оскільки саме вони порушують фінансову рівновагу, знижують дохідну частину бюджету, деструктивно впливають на економічну стабільність і становлять безпосередню загрозу фінансовій безпеці держави.

Варто зауважити, що попри різноманітність наукових підходів до визначення понять «національна безпека» та «економічна безпека», їх об’єднує спільна змістовна основа – категорія «захищеності життєво важливих інтересів», яка виступає ключовою кваліфікуючою ознакою цих дефініцій [210, с. 23]. Водночас, як слушно зазначає О.Ю. Мелих, поняття «фінансова безпека» є відносно новим як для теорії, так і для практики, хоча саме явище є добре відомим і беззаперечно визнається важливим та актуальним. Проте, попри широку його вживаність, воно ще не отримало повного теоретико-правового обґрунтування та системного опрацювання, зокрема у частині формування єдиного понятійно-категорійного апарату [222, с. 268].

Так, О.В. Тихонова визначає фінансову безпеку як стан, за якого відсутній ризик завдання неприпустимої шкоди фінансовій системі держави [405, с. 140; 166, с. 31]. Натомість А.Б. Миколайчук розглядає її як сукупність взаємопов’язаних економічних, соціальних і правових відносин, що забезпечують формування фінансової стійкості держави перед зовнішніми та внутрішніми загрозами [228, с. 32]. Подібного підходу дотримуються А.О. Єпіфанов, О.Л. Пластун і В.С. Домбровський, які визначають фінансову безпеку як стан фінансово-кредитної сфери країни, що характеризується стабільністю, збалансованістю та здатністю забезпечувати сталий

економічний розвиток [427, с. 27]. М. М. Єрмошенко, у свою чергу, акцентує, що фінансова безпека – це збалансований і якісний стан фінансово-кредитної системи, який визначається ефективністю функціонування її інструментів і механізмів [117, с. 33].

Поділяючи позиції наведених дослідників, слід зазначити, що фінансова безпека є невід'ємною складовою економічної та національної безпеки держави, оскільки відображає рівень її фінансової самодостатності та стійкості до дестабілізуючих чинників. Як слушно зауважує О.І. Савицька, фінансова безпека охоплює такі елементи: стан фінансів і фінансових інститутів, за якого забезпечується гарантований захист національних економічних інтересів; соціально орієнтований розвиток національної економіки й фінансової системи; готовність і здатність фінансових інститутів створювати дієві механізми реалізації та захисту інтересів держави; підтримання соціально-політичної стабільності; забезпечення економічного потенціалу для збереження цілісності фінансової системи навіть у кризових умовах [366, с. 104].

На наш погляд, поняття «фінансова безпека» є синтезом двох фундаментальних категорій – «фінанси» та «безпека», що дозволяє розглядати її як правову категорію, у межах якої фінансові ресурси держави постають не лише інструментом економічної політики, а й об'єктом правового захисту. Саме аналіз сутності цих понять дає можливість глибше розкрити зміст, ознаки та структуру фінансової безпеки України в контексті запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Фінанси, як ключовий елемент економічної системи держави, регулюються нормами різних галузей права – фінансового, адміністративного, господарського, цивільного – і становлять сукупність категорій та понять, які формують фундаментальні складові правового регулювання у сфері фінансової діяльності. Такі категорії утворюють основу таких системоутворюючих понять, як «фінансова галузь» або «фінансова система», що в юридичній науці часто розглядаються як синоніми до поняття «фінансова

діяльність держави». Водночас у науковій доктрині простежується значна кількість авторських підходів до їх визначення, що свідчить про багатовимірність і складність цього явища.

Необхідність використання доктринальних положень у процесі тлумачення фінансово-правових категорій пояснюється тим, що чинне законодавство не завжди надає нормативне визначення таких понять, як «фінансова система» чи «фінансова галузь». У таких випадках саме доктрина виконує компенсаторну функцію, заповнюючи прогалини правового регулювання і сприяючи формуванню узгодженого термінологічного апарату у сфері фінансового права.

Як слушно зазначає О.Є. Користін ефективність наукового аналізу полягає не у пошуку суперечностей між різними моделями правового регулювання – імперативного чи диспозитивного, – а у виробленні цілісної системи засобів, здатної забезпечити високий рівень правового впливу. При цьому різні галузі знань розвиваються у постійному взаємозв’язку, що зумовлює необхідність міждисциплінарного підходу, зокрема використання здобутків економічної науки для глибшого розуміння правової природи фінансових процесів [114, с. 96].

З позиції економічної науки фінансова система – це сукупність форм і методів формування, розподілу та використання грошових фондів держави й організацій, тобто комплекс процесів, що забезпечують рух фінансових ресурсів [264, с. 48]. Так, В.М. Опарін визначає фінансову систему як структуру, що має внутрішній змістовий аспект – сукупність відокремлених, але взаємопов’язаних сфер фінансових відносин, і організаційний аспект – мережу фінансових інституцій, які управляють грошовими потоками [115, с. 797]. В.П. Кудряшов характеризує її як сукупність фінансових операцій, що здійснюються суб’єктами фінансової діяльності з використанням фінансово-кредитного механізму [191, с. 15].

Б.А. Карпінський та О.В. Герасименко розглядають фінансову систему як поєднання об’єктивних процесів розподілу валового внутрішнього

продукту і суб'єктивного впливу державної політики, що відбувається в межах єдиного економіко-правового простору [143, с. 10 –12]. В.Д. Базилевич і Л.О. Баластрик визначають її через призму фінансових відносин, виокремлюючи три основні сфери – фінанси населення, підприємств і держави [11, с. 8–10].

Науково виваженим видається підхід М.В. Грідчіної, яка трактує фінансову систему як сукупність взаємопов'язаних і врегульованих фінансово-правовими нормами груп фінансових відносин (інститутів, ланок фінансів тощо), за допомогою яких держава формує, розподіляє та використовує централізовані й децентралізовані фонди коштів [426, с. 5]. У свою чергу, Т.А. Кобзєва під фінансовою системою розуміє організаційно-правову єдність фінансово-правових відносин і інститутів, що охоплюють бюджетну, банківську та небанківську сфери, підприємницькі структури й окремих громадян як об'єкти державного фінансового регулювання, спрямованого на задоволення потреб держави у фінансових ресурсах [149 с. 16].

Таким чином, фінансова система постає як багаторівневе й динамічне утворення, у якому поєднуються економічні, правові та організаційні механізми управління фінансовими ресурсами. Її ефективне функціонування є однією з головних передумов стабільності держави, а порушення у цій сфері – насамперед через кримінальні правопорушення у сфері оподаткування – безпосередньо підривають фінансову безпеку й економічний суверенітет України.

Слід також підкреслити, що фінанси у своїй правовій сутності виступають не лише інструментом економічного регулювання, а й механізмом реалізації публічних інтересів держави, забезпечення її функцій, фінансової стабільності та соціального розвитку. Як слушно зазначають сучасні дослідники, фінансові відносини, попри свою економічну природу, мають яскраво виражений правовий вимір, оскільки саме через норми фінансового, адміністративного, бюджетного, податкового та банківського права вони

набувають нормативного оформлення, що забезпечує їх обов'язковість і передбачуваність [60, с. 32].

У такому контексті фінанси не можна розглядати лише як сукупність грошових потоків або операцій – вони постають як інституціоналізована система правовідносин, у межах якої держава встановлює правила акумулювання, розподілу й використання публічних коштів. Це дозволяє забезпечити баланс між фіскальними інтересами держави та економічними правами суб'єктів господарювання, що особливо актуально в умовах воєнного стану, коли фінансова дисципліна набуває стратегічного значення.

Погоджуючись із позицією О. П. Орлюк і Л. К. Воронової, варто зазначити, що фінанси – це не лише відносини з приводу формування грошових фондів, а цілісний правовий механізм управління суспільними ресурсами, який охоплює як економічні процеси розподілу вартості, так і юридичне забезпечення їх законності, прозорості й цільового використання [282, с. 20; 57, с. 7]. Тому фінанси у правовій площині виступають критерієм ефективності державного управління і водночас індикатором стану правопорядку в економічній сфері.

Важливо розрізняти фінанси як явище об'єктивної дійсності – систему суспільних відносин, що виникають у процесі розподілу та використання коштів, – і фінанси як правову категорію, тобто систему норм і понять, закріплених у законодавстві. У цьому аспекті доречно застосувати філософську дихотомію «зміст» і «форма»: фінанси як економічна категорія становлять зміст, а норми права, що їх регулюють, – правову форму їх вираження. Саме така конструкція дозволяє оцінювати рівень правової визначеності фінансової системи держави, ступінь її захищеності та здатності протидіяти деструктивним чинникам.

Крім того, необхідно наголосити, що гроші та фінанси перебувають у відносинах функціональної взаємодії, але не є тотожними категоріями. Гроші – це інструмент, за допомогою якого реалізуються фінансові відносини, тоді як фінанси охоплюють правові та економічні механізми формування,

розподілу й використання цих коштів. Іншими словами, гроші є матеріальною основою фінансів, а фінанси – їх функціонально-правовим втіленням.

Виходячи з цього, фінанси як правова категорія характеризуються низкою притаманних їм ознак:

1. вони нерозривно пов’язані з виконанням державних функцій і забезпеченням публічних потреб;

2. мають публічно-правовий характер, що проявляється у владно-розпорядчому способі регулювання;

3. формують основу системи публічних фондів – державного, місцевих, позабюджетних;

4. забезпечують контроль і відповідальність за рух фінансових ресурсів;

5. сприяють реалізації соціально-економічних функцій держави та підтримці стабільності фінансової системи.

Таким чином, фінанси як правова категорія мають подвійну природу:

- у широкому (міжгалузевому) розумінні вони охоплюють усю сукупність суспільних відносин, пов’язаних з рухом коштів у різних сферах – державній, підприємницькій, банківській, приватній;
- у вузькому (фінансово-правовому) розумінні – відображають публічний аспект руху державних фінансових ресурсів, спрямований на реалізацію соціально-економічних функцій держави та територіальних громад.

Отже, фінанси як правовий інститут є ключовим елементом системи фінансової безпеки держави, адже саме через ефективне правове регулювання фінансових процесів забезпечується стійкість державного бюджету, прозорість податкової політики та належний рівень запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Узагальнюючи вищенаведене, можна стверджувати, що безпекова компонента поняття «фінансова безпека» відображає багатовимірний характер захисту держави, суспільства та окремої особи у сфері фінансових відносин

[458]. Вона охоплює не лише інституційні та економічні аспекти, але й нормативно-правові, організаційні, інформаційні та кримінологічні елементи, що забезпечують стійкість фінансової системи та її здатність протистояти загрозам, у тому числі кримінального характеру.

На думку В.П. Циганова, сутність безпекової складової полягає у створенні правових, економічних і соціальних гарантій, які унеможливлюють дестабілізацію фінансової системи, забезпечують ефективне функціонування фіскальних і монетарних інститутів, а також захищають публічні фонди від неправомірного посягання [440, с. 32]. У цьому сенсі фінансова безпека виступає системним правовим індикатором стабільності державного управління, адже її рівень безпосередньо відображає якість законодавчого регулювання, ефективність фінансового контролю та дієвість механізмів протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування [428].

Науково обґрунтований підхід до розуміння фінансової безпеки передбачає розгляд цієї категорії у трьох взаємопов’язаних площинах:

1. Нормативно-правовій – як системи правових норм, що визначають порядок формування, розподілу й використання фінансових ресурсів, а також встановлюють юридичну відповідальність за порушення фінансової дисципліни;

2. Інституційній – як діяльності державних органів, спрямованої на створення умов фінансової стабільності та реалізацію державної політики у сфері фінансів;

3. Кримінологічній – як системи запобіжних заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків виникнення кримінальних правопорушень у фінансово-економічній сфері, передусім у сфері оподаткування.

Фінансова безпека в контексті запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має подвійну природу: з одного боку, вона виступає об’єктом правового захисту, а з іншого – механізмом запобігання деструктивним економічним явищам. У сучасних умовах війни та глобальних економічних потрясінь така категорія набуває особливої ваги,

адже рівень фінансової безпеки прямо впливає на спроможність держави забезпечувати оборону, соціальні стандарти та післявоєнну відбудову.

Отже, фінансова безпека – це інтегральний показник стану захищеності фінансової системи держави, який характеризується збалансованістю бюджетної, податкової, боргової, валютної, банківської та грошово-кредитної сфер; ефективністю функціонування фінансових інститутів; стабільністю національної валюти; прозорістю фінансових потоків; а також дієвістю механізмів запобігання, виявлення й розслідування кримінальних правопорушень у сфері фінансів. Безпекова складова фінансової системи є не лише елементом економічної стабільності, а й базовим об’єктом кримінологічного аналізу, оскільки саме вона визначає умови формування системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а також ефективність державної політики у сфері фінансового контролю, аудиту, моніторингу ризиків та запобігання ухилення від сплати податків.

Перехід від аналізу фінансів і фінансової безпеки до податкової системи в межах дослідження проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування логічно зумовлений тим, що податкова система є ключовим структурним елементом фінансової системи держави та водночас одним із базових інструментів забезпечення її фінансової безпеки. Саме через механізми оподаткування держава формує основну частину централізованих грошових фондів, які використовуються для реалізації конституційно визначених функцій – оборони, соціального захисту, економічного розвитку, фінансування інфраструктури та забезпечення правопорядку. З цього випливає, що стан фінансової безпеки прямо залежить від ефективності функціонування податкової системи, її стабільності, прозорості та здатності протидіяти кримінальним посяганням. Податки є не лише інструментом фіскальної політики, а й механізмом правового впливу на економічну поведінку суб’єктів господарювання, стимулюючи легальну діяльність і водночас створюючи підґрунтя для правопорушень, якщо система виявляє слабкість чи недосконалість.

У цьому контексті податкова система постає стратегічною ланкою фінансової безпеки, адже саме від рівня її організованості, нормативного врегулювання та правозастосовчої практики залежить спроможність держави нейтралізувати загрози, пов’язані з ухиленням від сплати податків, фіктивним підприємництвом, відмиванням доходів і зловживаннями у сфері бюджетного відшкодування. Таким чином, ефективне функціонування податкового механізму є не лише економічним, а й правоохоронним чинником, що забезпечує стабільність фінансової системи та стійкість держави до внутрішніх криміногенних викликів.

Отже, у межах дослідження проблематики запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, податкова система має розглядатися як об’єкт фінансово-правового регулювання, як підсистема фінансової безпеки та як детермінанта кримінологічного ризику. Її ефективність визначається не лише обсягом податкових надходжень, а й рівнем законності, прозорості процедур адміністрування податків, дієвістю контролюючих інституцій та результативністю запобіжних механізмів, спрямованих на зниження криміналізації податкових відносин.

Таким чином, перехід від фінансової безпеки до аналізу податкової системи є природним і необхідним, оскільки саме у сфері оподаткування найбільш концентровано проявляються як економічні, так і правові аспекти фінансової стабільності держави, а також формуються ключові напрями державної політики у сфері протидії податковим правопорушенням і забезпечення фіскальної дисципліни.

Оподаткування становить фундаментальний елемент економічної політики держави, що забезпечує її фінансову спроможність і стабільність функціонування. Воно є основним джерелом формування бюджетних ресурсів, за рахунок яких держава реалізує свої владні, соціальні, оборонні, управлінські та інші конституційно визначені функції. Податкова система, виступаючи одним із ключових механізмів державного регулювання, не лише забезпечує перерозподіл національного доходу, але й впливає на динаміку

економічного зростання, рівень підприємницької активності та інвестиційну привабливість країни.

Крім фіскального призначення, оподаткування виконує регулюючу та соціальну функції, адже за допомогою податкових ставок, пільг і преференцій держава може стимулювати розвиток пріоритетних галузей, підтримувати малий і середній бізнес, коригувати соціальну нерівність і забезпечувати реалізацію принципів справедливості та рівності. У цьому сенсі оподаткування є важливим інструментом впливу на економічну поведінку суб'єктів господарювання та на соціально-економічні процеси в суспільстві загалом.

У сучасних умовах глобальної нестабільності, воєнних викликів і структурних трансформацій економіки податкова система України виступає не лише фіскальним, а й соціальним інститутом, ефективність якого безпосередньо визначає рівень добробуту населення, фінансову безпеку держави та стійкість її економічного розвитку. Від збалансованості та прозорості системи оподаткування залежить довіра громадян до держави, легітимність податкової політики та здатність уряду забезпечувати сталий соціально-економічний поступ суспільства.

Оподаткування справедливо розглядається як одна з ключових інституцій держави, що забезпечує її фінансову стабільність, соціальну функціональність і спроможність виконувати публічні завдання [189, с. 17]. У науковій літературі сформувалися різні підходи до визначення поняття «оподаткування», які відображають як економічну, так і правову природу цього феномену. Частина дослідників трактує його як порядок, систему або процес справляння податків, проте сутність поняття значно глибша, ніж проста технічна процедура стягнення коштів.

Так, К.В. Захожай визначає оподаткування як процес установлення та справляння податків у державі, що охоплює визначення їх видів, елементів і принципів відповідно до податкової політики [372, с. 32]. Подібної позиції дотримується Н.М. Ткаченко та Т.М. Горохова, які розглядають

оподаткування як процес обчислення та сплати податків і зборів до бюджету та позабюджетних фондів, включно з контролем за правильністю й своєчасністю їх сплати [412, с. 68]. Інші автори ототожнюють оподаткування із системою податків і порядком їх сплати [388, с. 134], або ж визначають податкову систему через категорію оподаткування [305, с. 31]. У тлумачному аспекті, відповідно до *Великого тлумачного словника сучасної української мови*, оподаткування означає обкладення податками [47].

Однак таке розуміння є звуженим і технократичним, оскільки зосереджується переважно на фіскальній процедурі встановлення та стягнення податків, не враховуючи комплекс взаємовідносин, які виникають між учасниками цього процесу – державою, платниками податків, податковими агентами, контролюючими органами та суспільством. Варто говорити не лише техніку справляння податків, а всю сукупність податкових відносин – від прийняття рішень щодо встановлення, зміни чи скасування податків до регулювання взаємодії між платниками та податковими органами.

Узагальнюючи наукові підходи, можна стверджувати, що оподаткування доцільно розглядати саме як процес, а не як систему чи порядок, оскільки воно охоплює динамічну взаємодію суб'єктів і об'єктів податкових відносин. При цьому головна увага має приділятися не лише механізмам стягнення, а й поведінковим, соціальним і правовим аспектам діяльності учасників цього процесу, що визначають його ефективність та законність. Отже, *оподаткування слід визначати як встановлений у законодавчому порядку процес справляння податків і зборів, який ґрунтується на організаційно-економічних взаємовідносинах, взаємозв'язках і взаємодії між його суб'єктами (державою, платниками податків, податковими агентами, суспільством) та об'єктами (податками, зборами), у ході якого здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту з метою формування фінансової основи життєдіяльності держави та забезпечення її соціально-економічної стабільності*. У контексті предмету дослідження, таке розуміння оподаткування дозволяє розглядати його не лише як інструмент

фіскальної політики, але і як комплексну систему правовідносин, у межах якої можуть виникати криміногенні ризики, що потребують належного правового, організаційного й кримінологічного запобігання.

Як відзначає В.Х. Хачатурян: «…Основними недоліками вітчизняної податкової системи, які негативно впливають на розвиток держави є нестабільність податкової системи, складність системи оподаткування, що породжує можливість створення схем ухилення від оподаткування або мінімізації податкових ставок; високі корупційні чинники діяльності податкових органів; лояльність законодавства про встановлення відповідальності за податкові правопорушення. непрямі податки та податки на прибуток підприємств; низький рівень доходів більшості населення; незначна частка зарплати в національному доході, що обумовлює невисоке надходження прибуткового податку з громадян» [434, с. 342].

Податкова система України становить багаторівневий фінансово-правовий механізм, який у сучасних умовах воєнного стану, економічної нестабільності та інтеграційних процесів з Європейським Союзом зазнав суттєвих трансформацій. Її стан і ефективність мають безпосередній вплив не лише на наповнення державного бюджету, але й на рівень податкової безпеки держави, що є базовою складовою фінансової безпеки та визначальним чинником у системі запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

З огляду на кримінальні протиправні діяння у сфері оподаткування, податкову систему доцільно розглядати не лише як інструмент фіскальної політики, а і як правову підсистему фінансової безпеки, в межах якої виникають, реалізуються та контролюються податкові правовідносини. Саме в цій сфері зосереджено найбільшу кількість криміногенних ризиків – ухилення від сплати податків, фіктивне підприємництво, незаконне відшкодування ПДВ, службові підроблення у сфері податкового адміністрування тощо. Водночас, податкова система України має як позитивні риси, що сприяють її стабілізації, так і структурні проблеми, які створюють

сприятливе підґрунтя для вчинення податкових кримінальних правопорушень і зловживань у сфері оподаткування. Серед ключових переваг, за нашими дослідженнями, що мають кримінологічне значення, варто відзначити: спрощену систему оподаткування для малого бізнесу, яка дозволяє легалізувати підприємницьку діяльність, знижуючи ризики тінізації економіки та ухилення від оподаткування (65%); наявність податкових стимулів для інвестиційної та військової економіки (зокрема, спеціальні режими оподаткування в IT-секторі «Дія.City»), що сприяє підвищенню фінансової дисципліни (54%); розвиток електронного адміністрування податків, який мінімізує корупційні ризики через автоматизацію процесів звітності та контролю (42%); наближення до європейських стандартів оподаткування, що поступово формує прозорі, прогнозовані та узгоджені із міжнародними вимогами механізми податкового регулювання (37%).

Також варто звернути увагу й на недоліки чинної податкової системи України з точки зору запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, які залишаються значними, зокрема: надмірне податкове навантаження на бізнес, яке стимулює ухилення від сплати податків і поширення тіньових схем (67%); корупційні зловживання у податкових і митних органах, що створюють передумови для неправомірного тиску на платників та фальсифікації результатів перевірок (62%); нестабільність податкового законодавства, особливо в умовах воєнного стану, що ускладнює правозастосування та сприяє правовій невизначеності (51%); проблеми з відшкодуванням ПДВ, які часто стають об’єктом кримінальних схем і службових зловживань (49%).

Таким чином, податкова система України, попри наявний потенціал розвитку, потребує удосконалення механізмів запобігання кримінальним правопорушенням, зокрема через підвищення рівня податкової культури, забезпечення стабільності законодавства, цифровізацію контролю та ліквідацію корупційних ризиків у податкових органах. Її реформування має бути спрямоване не лише на підвищення фіскальної ефективності, але й на

створення дієвої системи кримінологічного захисту у сфері оподаткування, що забезпечить фінансову стабільність, довіру платників до держави та зміцнення національної безпеки загалом.

Варто також відзначити, що податкова система України, як одна з ключових інституцій державного управління, виконує не лише фіскальну, а й соціально-регулятивну функцію. Її історичні витоки сягають початкових етапів державотворення, що обумовлює її значущість у контексті державної стабільності та розвитку. З одного боку, наявний досвід нормативного закріплення податкових механізмів демонструє поступовий розвиток законодавства; з іншого – численні реформи в податковій галузі спричинили дестабілізацію у правозастосовній сфері, посилення фіскального навантаження, що, у свою чергу, створює передумови для правопорушень, зокрема кримінального характеру [252, с. 173-174]. Незважаючи на досягнення у сфері модернізації податкового регулювання, негативні тенденції – підвищення податкового тиску, відсутність стабільності, поява нових, складних для розуміння податків – знижують рівень правової культури платників податків і стимулюють ухилення. Ефективність податкових реформ значною мірою залежить від урахування історичних особливостей та національних традицій правового регулювання податкових відносин [249].

Податкова система України протягом останнього десятиліття (2014–2024 рр.) зазнала глибоких трансформацій, обумовлених одночасно внутрішніми економічними реформами, потребами воєнного часу та зовнішньополітичними інтеграційними процесами. Ці зміни мали на меті не лише підвищити ефективність адміністрування податків, але й зміцнити фінансову безпеку держави та зменшити криміногенні ризики у сфері оподаткування, що безпосередньо корелює з предметом дослідження – запобіганням кримінальним правопорушенням у податковій сфері.

Серед ключових етапів трансформації сучасної податкової системи України, а саме після прийняття ПК України варто виокремити такі:

1. Етап фіскальної оптимізації та дерегуляції (2014–2016 рр.) – відзначився скороченням кількості податків з 22 до 11, що мало на меті зменшення адміністративного тиску на бізнес і ліквідацію надмірної фіскальної фрагментації. У 2015 році запроваджено електронне адміністрування ПДВ, що дозволило підвищити прозорість розрахунків і скоротити схеми незаконного відшкодування, які традиційно виступали джерелом кримінальних зловживань. Впровадження електронних сервісів звітності стало важливим антикорупційним інструментом, спрямованим на усунення людського фактора під час контролюючих процедур (приблизно 25% позитивного впливу на зниження ризиків ухилення від оподаткування).

2. Етап податкової реформи та лібералізації адміністрування (2016 р.) – характеризувався зниженням ставки єдиного соціального внеску (ЄСВ) з 41% до 22%, що зменшило стимул до тінізації трудових відносин, а також запровадженням податкової амністії для громадян як механізму легалізації доходів. Спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств сприяло підвищенню фіскальної дисципліни, проте водночас створило певні правові прогалини, якими користувалися недобросовісні суб'єкти господарювання (15% від виявлених кримінальних податкових схем у 2017–2018 рр. стосувалися саме маніпуляцій із податком на прибуток).

3. Етап цифровізації та детінізації економіки (2019–2021 рр.) – позначився впровадженням електронних фіскальних чеків (РРО), що дозволило зменшити обіг «тіньової готівки» на понад 20%. Україна також приєдналася до міжнародних ініціатив боротьби з ухиленням від сплати податків, зокрема до плану BEPS і системи автоматичного обміну податковою інформацією (CRS), що стало важливим кроком у формуванні міжнародно орієнтованої податкової безпеки. Цей етап значно посилив можливості держави у виявленні схем транснаціонального ухилення від оподаткування, зокрема офшорних операцій.

4. Етап податкових змін в умовах воєнного стану (2022–2023 рр.) – характеризувався оперативними адаптаційними рішеннями, спрямованими на

підтримку економічної життєздатності держави: запровадженням єдиного податку 2% для бізнесу, тимчасовим скасуванням ПДВ та акцизів на пальне, спрощенням оподаткування благодійної допомоги та військових зборів. Такі кроки забезпечили короткострокову стабільність ринку, проте створили ризики зниження податкової дисципліни та збільшення обсягів тіньового обігу коштів, що актуалізувало необхідність посилення контролю та кримінологічного моніторингу у сфері оподаткування. У 2023 році відбулося повернення до довоєнних фіскальних стандартів, що свідчить про прагнення держави відновити збалансованість бюджетної системи та зміцнити податкову безпеку [211; 104; 434].

Загалом, за останнє десятиліття податкова система України стала більш прозорою, цифровізованою та інтегрованою до європейських стандартів управління, однак вона все ще позбавлена єдиного концептуального підходу, який би узгоджував фіскальну ефективність із принципами справедливості, стабільності та правової визначеності. Саме відсутність цілісної моделі податкової політики створює структурні передумови для криміналізації податкової сфери, що вимагає системного застосування кримінологічних, фінансово-правових і адміністративних заходів запобігання, спрямованих на підвищення податкової культури, ефективності контролю та невідворотності відповідальності за податкові правопорушення.

Таким чином, еволюція податкової системи України у 2014–2024 рр. підтверджує, що зміцнення фінансової безпеки та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування мають розглядатися не як паралельні процеси, а як взаємозалежні складові державної податкової політики, що забезпечують економічну стійкість, правопорядок і національну безпеку держави.

Сплата податків у будь-якій державі світу є ключовою передумовою функціонування механізму державного управління, забезпечення соціальної стабільності та реалізації конституційно визначених завдань держави. Саме податки формують фінансову основу життєдіяльності країни, забезпечуючи

стабільне фінансування сфери соціального захисту, національної оборони, системи освіти, охорони здоров'я та діяльності органів влади. Відтак, ефективне правове регулювання процесу сплати податків має не лише фіскальне, але й кримінологічне значення, оскільки визначає рівень податкової дисципліни та мінімізує ризики вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

Нормативно-правове регулювання оподаткування в Україні здійснюється комплексом законодавчих та підзаконних актів різних галузей права, однак основним кодифікованим актом у цій сфері є ПК України. У ч. 1 ст. 1 ПК України визначено вичерпний перелік податків і зборів, порядок їх адміністрування, права та обов'язки платників, компетенцію контролюючих органів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [308]. Така комплексна структура забезпечує правову визначеність і передбачуваність у сфері оподаткування, що має суттєве значення для запобігання кримінальним правопорушенням, зокрема ухиленню від сплати податків.

Склад податкового законодавства, визначений ч. 1 ст. 3 ПК України, охоплює:

1. Конституцію України, яка закріплює загальні засади оподаткування;
2. ПК України як базовий нормативно-правовий акт;
3. Митний кодекс України та інші закони у сфері митної справи;
4. міжнародні договори, що регулюють питання оподаткування;
5. підзаконні акти, прийняті на виконання положень ПК України;
6. рішення органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів [304].

Для забезпечення ефективного функціонування податкової системи важливим є чітке нормативне структурування правовідносин у сфері оподаткування, яке охоплює такі основні блоки:

1. Визначення видів податків, зборів і порядку їх сплати, що міститься у розділах III–XIV ПК України, Митному кодексі, міжнародних договорах про

уникнення подвійного оподаткування (зокрема, угода між Україною та Сінгапуром від 2007 року).

2. Регламентація прав і обов'язків платників податків, закріплена у ПК України та спеціальних підзаконних актах Міністерства фінансів (наприклад, у Положенні про реєстрацію платників ПДВ, фізичних осіб-платників податків тощо).

3. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення, передбаченої КК України [173], КУпАП [152] та главами V, VIII, XI–XII ПК України [308]. Як наголошує М.Я. Сакала, у податковій сфері застосовуються всі види юридичної відповідальності – від фінансової до кримінальної, що забезпечує багаторівневий механізм правового реагування [369].

4. Визначення правового статусу контролюючих органів, їх компетенції та функцій, регламентованих у ПК України, Законах «Про державну службу», «Про Національну поліцію», «Про запобігання корупції» тощо.

Особливу увагу в сучасних умовах варто приділити правовому регулюванню системи оподаткування в період воєнного стану, яке зазнало суттєвої трансформації у зв'язку з потребами воєнної економіки та забезпечення фінансової стійкості держави. Верховною Радою України у 2022–2023 рр. прийнято низку законів, спрямованих на зменшення податкового навантаження, створення умов для швидкої адаптації економіки до реалій війни. Зокрема, Законом № 2118-IX від 03.03.2022 передбачено мораторій на податкові перевірки та звільнення від відповідальності за несвоєчасну сплату податків [324]; Законом № 2120-IX від 14.03.2022 – запроваджено спрощену систему оподаткування зі ставкою 2% для платників із оборотом до 10 млрд грн, податкові пільги для благодійників і військових [325]; а Законом № 2260-IX від 12.05.2022 – відновлено податковий обов'язок, подання звітності та проведення перевірок [323].

Таким чином, правове забезпечення сплати податків в Україні формується як динамічна, багаторівнева система, що поєднує конституційні,

податкові, адміністративні, кримінальні та міжнародно-правові механізми. В умовах воєнного стану вона виконує подвійну функцію: з одного боку, підтримує фіскальну стабільність держави, а з іншого – виступає інструментом запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері, сприяючи збереженню економічної безпеки, відновленню довіри платників до держави та формуванню стійкої податкової культури.

В умовах глобалізації економічних процесів у всьому світі, стрімкого розвитку економіки, інформатизації державних і приватних структур різко підвищується рівень злочинності у сфері оподаткування. Вчинення кримінальних правопорушень у цій сфері є особливо небезпечним явищем, адже це призводить до ненадходження до бюджету країни коштів у великих розмірах та їх привласнення кримінально протиправними елементами [249, с. 81].

Як відзначає А.В. Іванов, податкова злочинність – це небезпечне соціально-правове і кримінологічне явище, що притаманне сучасному українському суспільству та перетворюється в істотну загрозу національній безпеці України, підриває її економічну могутність, ускладнює реалізацію завдань та функцій держави [130, с. 13]. На нашу думку, хоч і поняття таке є дискусійним, але не становить предмет нашого дослідження, а відтак цілком прийнятне. Тому зосередимо увагу на розумінні податкового кримінального правопорушення.

Попри наявність певного правового механізму кримінально-правового впливу на податкові правопорушення, чинне законодавство України залишається фрагментарним і недостатньо адаптованим до сучасних умов економіки та практики правозастосування. Нерідко виявляються проблеми з доведенням умислу в діях суб’єктів господарювання, суперечності між нормами податкового та кримінального законодавства, а також труднощі в реалізації контрольних функцій відповідними органами.

Крім того, податкові правопорушення часто маскуються під легальні господарські операції, що ускладнює їх виявлення та кваліфікацію. Особливу

складність становить виявлення транскордонних схем ухилення від оподаткування, які передбачають використання офшорних юрисдикцій, фіктивних контрактів, маніпуляцій з трансфертним ціноутворенням тощо. Питання теоретико-правової природи вчинення податкових кримінальних правопорушень потребує всебічного осмислення, оскільки ефективна протидія їм можлива лише за умов комплексного врахування кримінально-правових, кримінологічних, економіко-правових та організаційних факторів [249, с. 82].

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування характеризуються складною структурою механізму їх вчинення, що вимагає комплексного підходу до розроблення ефективних і зважених заходів їх запобігання. Це, у свою чергу, потребує залучення висококваліфікованих фахівців, які мають глибокі знання у сфері бухгалтерського обліку, банківської діяльності, фінансово-економічної документації, податкового обліку, а також міжнародних аспектів оподаткування. Зростаюча кількість випадків ухилення від сплати податків, тривалий і часто суперечливий процес реформування податкової системи в Україні, а також затягування з утворенням або реформуванням уповноважених державних органів свідчать про динамічну трансформацію податкової злочинності. Ці процеси зумовлюють появу нових форм злочинної діяльності, що становить суттєву загрозу національній безпеці держави, насамперед її економічній стабільності [317, с. 125–126].

Проте слушно погодитися з тим, що податкові кримінальні правопорушення становлять самостійний різновид економічних кримінальних правопорушень, що підтверджується численними публікаціями та спеціальними науковими дослідженнями [140, с. 57]. Як зазначає С.С. Пирога, податкові кримінальні правопорушення становлять собою специфічну групу правопорушень, які посягають на суспільні відносини, що забезпечують функціонування фінансової системи та економічну діяльність у цілому [297, с. 525]. М.Я. Сакал трактує податкові кримінальні правопорушення як суспільно небезпечні діяння, що вчиняються з корисливою метою шляхом використання

легальної підприємницької діяльності, наслідком чого стає ненадходження до державного чи місцевого бюджету, а також до цільових державних фондів, грошових коштів у формі податків, зборів та інших обов'язкових платежів [369, с. 164-165].

На думку І.Є. Криницького, податкове кримінальне правопорушення є формою посягання на податкову систему держави, спрямованою на завдання шкоди у вигляді невиконання фіскальних зобов'язань. Дослідник виокремлює низку характерних рис таких правопорушень: корисливу мотивацію, маскування під законну підприємницьку діяльність, тривалий характер вчинення, заподіяння суттєвої матеріальної шкоди публічним інтересам, а також вчинення кримінального правопорушення у фізичними або службовими особами суб'єктів господарювання [188, с. 169-170].

На думку О.Б. Васильчишин, податкові кримінальні правопорушення належать до групи кримінально-протиправних діянь, які посягають на суспільні відносини, що забезпечують інтереси економічної діяльності у сфері фінансів. Дослідник поділяє цю групу на три підгрупи, одна з яких охоплює кримінальні правопорушення, спрямовані на сферу формування бюджету через механізм збору податків і митних платежів [46, с. 125].

Разом з тим, серед кримінологів висловлюється думка, відповідно до якої злочинність у сфері оподаткування не належить до економічної злочинності, а повинна розглядатися як складова злочинності у сфері державно-управлінської діяльності [226]. З такою позицією важко погодитися, оскільки податкові кримінальні правопорушення мають чітко окреслений об'єкт посягання – суспільні відносини, що забезпечують стабільність і безпечність функціонування податкової системи України, установленого порядку адміністрування податків і зборів, який є органічною частиною економічної системи держави.

Так, П.В. Цимбал визначає податкові кримінальні правопорушення як суспільно небезпечні діяння, вчинені з корисливою метою із використанням легальної підприємницької діяльності, що призводять до ненадходження

коштів у державні та місцеві бюджети, державні цільові фонди у вигляді податків, зборів чи інших обов'язкових платежів [442].

У свою чергу, В.В. Лисенко розглядає податкове кримінальне правопорушення як діяння, спрямоване проти податкової системи, що спричиняє шкоду у вигляді ненадходження податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. Дослідник характеризує такі посягання через низку типових ознак: корисливе спрямування, здійснення під прикриттям легальної підприємницької діяльності, тривалість у часі, завдання значної матеріальної шкоди суспільним відносинам, учинення фізичними або службовими особами суб'єктів господарювання. Він також наголошує, що класифікаційна спільність податкових кримінальних правопорушень формується на основі двох критеріїв – кримінально-правового (що охоплює злочини у сфері господарської та службової діяльності) та криміналістичного (у сфері фінансово-господарських операцій) [197, с. 30].

За кримінальним правом, М.І. Бажанов визначає місце податкових кримінальних правопорушень у системі норм Особливої частини КК України, відносячи їх до групи посягань у сфері кредитно-фінансової, банківської та бюджетної систем держави [172, с. 233]. У свою чергу, Р.Ю. Гревцова пропонує розглядати податкові кримінальні правопорушення у вузькому та широкому розумінні: у вузькому – це діяння, що безпосередньо посягають на право держави отримувати податки, збори й інші обов'язкові платежі (ст. 212, 212-1 КК України); у широкому – це всі кримінально карані діяння, що мають економічний і фіскальний характер та посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування, зокрема передбачені ст. 192, 211, 222, 364, 365, 367 КК України [72, с. 179].

На нашу думку, *кримінальні правопорушення у сфері оподаткування – це суспільно небезпечні, переважно умисні діяння (дії або бездіяльність), передбачені КК України, які посягають на встановлений державою порядок справляння податків і зборів, що забезпечує перерозподіл валового внутрішнього продукту та формування фінансової основи життєдіяльності*

держави, її соціально-економічної стабільності й фінансової безпеки й вчиняються з метою одержання неправомірної вигоди, ухилення від виконання податкових зобов'язань або внаслідок зловживання службовим становищем, підривають фіскальну функцію держави, спричиняють або створюють реальну загрозу заподіяння істотної шкоди державним, економічним і публічним інтересам.

Правова природа податкових кримінальних правопорушень полягає в умисному порушенні установленого порядку нарахування, обліку, сплати податків і зборів, а також у використанні правових прогалин і організаційної недосконалості податкової системи. Об'єктами посягань є фінансові інтереси держави, функціонування бюджетної системи, справедливість і загальність оподаткування [234, с. 121-122]. Системоутворюючим чинником кримінальних правопорушень у сфері оподаткування виступає сама сфера податкових правовідносин, а не окремі її елементи, зокрема суб'єкт посягання (платник податків) чи предмет кримінального правопорушення (несплачений податок, збір або інший обов'язковий платіж). Саме податкові правовідносини визначають правову природу, соціальну небезпеку та економічні наслідки таких посягань, оскільки вони є центральною ланкою у функціонуванні фінансової системи держави.

Податкові правовідносини носять владно-майновий характер і ґрунтуються на публічно-правовій нерівності сторін, що відображає фіскальну владу держави. Вони виникають між державою, яка діє через уповноважені органи (насамперед контролюючі органи ДПС, органи фінансового контролю та правоохоронні органи), з одного боку, та платниками податків – фізичними і юридичними особами, з іншого. До складу податкових правовідносин, як правило, належать владні зв'язки, що виникають у процесі встановлення, запровадження, обчислення, справляння і сплати податків та зборів, а також виконання службовими особами державних органів покладених на них повноважень у сфері податкового контролю, адміністрування та притягнення винних осіб до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Таким чином, будь-яке протиправне втручання у ці владні відносини – шляхом ухилення, приховування, спотворення податкових зобов'язань чи зловживання службовим становищем – набуває ознак кримінально караного посягання, що дестабілізує фіскальну функцію держави та загрожує її фінансовій безпеці.

З метою впорядкування та поглибленого наукового осмислення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, необхідним є здійснення їх класифікації, що має істотне методологічне та прикладне значення. Класифікація виступає не лише інструментом теоретичного аналізу, а й дієвим засобом розкриття внутрішніх закономірностей, взаємозв'язків і взаємозалежностей між різними формами податкових посягань, що дозволяє структурувати їх за сутнісними критеріями, виявити системні ознаки та закономірності функціонування.

Водночас, у науковій літературі відсутній уніфікований підхід. Класифікація здійснюється за низкою критеріїв: суб'єктом, способом вчинення, сферою господарської діяльності, характером умислу (прямий або непрямий), формою прояву (електронна або документальна), а також за нормативною підслідністю. Частина дослідників схильна до широкої інтерпретації, відносячи до цієї категорії різноманітні посягання у сфері фінансово-господарської діяльності, інші ж – пропонують обмежитися лише тими складами правопорушення, які безпосередньо посягають на податкову систему.

Здійснення класифікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування дає змогу:

- виокремити основні типи діянь, що посягають на встановлений державою порядок справляння податків і зборів;
- визначити спільні та відмінні риси між окремими видами правопорушень за об'єктивною стороною, суб'єктним складом, формою вини, механізмом і способом учинення;

- розкрити мотиваційні чинники протиправної поведінки суб’єктів господарювання, службових осіб або фізичних осіб – платників податків, а також їх кримінологічну типологію;
- оптимізувати розробку спеціально-кримінологічних заходів запобігання та вдосконалити правозастосовну діяльність органів досудового розслідування, фінансового контролю й прокуратури у сфері оподаткування.

У системі кримінологічного дослідження класифікація податкових правопорушень є не лише засобом наукової систематизації, а й концептуальною основою побудови ефективної державної політики у сфері протидії економічній злочинності, спрямованої на зміцнення бюджетної дисципліни, підвищення рівня податкової культури та формування дієвих механізмів фіскальної безпеки. Важливим є розмежування основних та предикатних кримінальних правопорушень, що дозволяє більш ефективно застосовувати заходи запобігання до окремих видів кримінальних правопорушень.

Варто наголосити, що кожна галузь права має власний специфічний об’єкт правового регулювання – певну сукупність однорідних суспільних відносин. Після нормативного закріплення вони набувають форми правовідносин, у межах яких суб’єкти реалізують свої суб’єктивні права, обов’язки й юридичну відповідальність.

На відміну від інших галузей, кримінальне право виконує передусім охоронну функцію, спрямовану на захист суспільних відносин від кримінально протиправних посягань, у тому числі у сфері оподаткування. Структура Особливої частини КК України відображає ієрархію соціально значущих відносин, що перебувають під кримінально-правовою охороною, і водночас є засадою для побудови системи кримінальних правопорушень за розділами [172], зокрема таких, що спрямовані проти встановленого порядку справляння податків і зборів.

Таким чином, класифікація кримінальних правопорушень у сфері оподаткування виступає необхідною науковою передумовою для формування

системного уявлення про структуру, динаміку, детермінанти та суб'єктний склад податкової злочинності, а також для розроблення комплексу ефективних заходів запобігання, спрямованих на підвищення фіскальної стабільності та економічної безпеки держави.

У кримінально-правовій та кримінологічній науці проблемам класифікації кримінальних правопорушень традиційно приділяється значна увага, оскільки саме систематизація видів злочинів дозволяє розкрити їх внутрішню структуру, закономірності детермінації та механізми вчинення. У кримінальному праві класифікація злочинів ґрунтується, з одного боку, на ступені суспільної небезпеки діяння (що закріплено у Загальній частині КК України), а з іншого – на характері об'єкта посягання, що відображено в Особливій частині [445, с. 119].

Початково кримінологічні класифікації фактично відтворювали структуру Особливої частини КК України, обмежуючись юридичною формою злочинів. Проте із розвитком кримінологічної теорії стало очевидним, що такий підхід є надто формалізованим і не враховує соціально-психологічної природи злочинної поведінки. Адже кримінологія досліджує не лише правові, а й соціальні, психологічні, мотиваційні та поведінкові аспекти, включаючи умови, що сприяють вчиненню кримінальних правопорушень, типологію суб'єктів і специфіку соціального середовища. Тому виникла потреба у формуванні власної системи кримінологічних класифікацій, побудованих із використанням кримінально-правових ознак, але з урахуванням соціальної сутності явища злочинності [184].

Одним із перших до проблеми класифікації господарських і податкових злочинів звернувся Г.А. Матусовський, який обмежував їх коло лише діяннями, що вчиняються працівниками господарських підприємств під час виконання службових обов'язків [221, с. 64]. Проте така позиція є надмірно вузькою, адже не охоплює участь інших суб'єктів – зокрема, фізичних осіб – підприємців, бухгалтерів, податкових агентів і представників контролюючих органів.

Відсутність єдиного, науково обґрунтованого підходу до визначення економічної злочинності, у тому числі злочинності у сфері оподаткування, призвела до того, що класифікації таких діянь часто будуються за формальними ознаками: за предметом посягання, за назвою статті КК України або за видом правовідносин. Водночас, ключовим питанням залишається вибір релевантного класифікаційного критерію, який би враховував як юридичні, так і соціальні аспекти протиправної поведінки.

Так, А.П. Тихий пропонував класифікувати злочини, виходячи з соціально-психологічних характеристик особи правопорушника [404]; М.І. Мельник – за комплексом критеріїв, серед яких галузь діяльності, територія, мотив, заподіяна шкода, спосіб дії [171, с. 122]; А. Ф. Зелінський вважав головним критерієм характер суспільної небезпеки діяння [127, с. 13]. Водночас І.М. Даньшин наголошував на необхідності враховувати соціальну спрямованість і мотивацію посягання, а також демографічні та поведінкові ознаки злочинців, що забезпечує більш глибоке розуміння причин і динаміки злочинності [186].

Серед сучасних підходів значного поширення набула міжгалузева концепція О.Г. Кальмана, який пропонує класифікацію економічних злочинів, виходячи з правової природи та економічного середовища їх вчинення [142]. У свою чергу, О.М. Литвак виділяє дев’ять типологічних груп економічних злочинів, серед яких – податкові кримінальні правопорушення, що займають самостійне місце поряд із порушеннями правил грошового обігу, зловживаннями у зовнішньоекономічній сфері, порушеннями прав споживачів і гарантій підприємницької діяльності [199, с. 57–58].

Виходячи з аналізу наведених підходів, можна стверджувати, що податкові кримінальні правопорушення становлять центральну ланку економічної злочинності, адже вони посягають не лише на фінансові ресурси держави, а й на фундаментальні засади публічної довіри до системи оподаткування, підриваючи економічну безпеку, стабільність бюджету та ефективність державного управління.

Отже, поділяючи позицію О.Г. Кальмана, доцільно розглядати кримінологічну класифікацію податкових правопорушень як структуровану систему, що охоплює сукупність видів злочинної поведінки, пов’язаної із формуванням, розподілом та використанням публічних фінансів, відображених у нормах чинного кримінального законодавства. Такий підхід створює передумови для побудови кримінологічної типології податкових кримінальних правопорушень і розроблення заходів запобігання, зорієнтованих на захист фінансових інтересів держави та суспільства.

Визначення видів і класифікаційних груп кримінальних правопорушень у сфері оподаткування має важливе значення як для кримінально-правової та кримінологічної доктрин, так і для практики правозастосування. Систематизація таких діянь дозволяє розкрити їхню внутрішню структуру, виявити спільні закономірності механізму вчинення та забезпечити ефективне запобігання податковій злочинності.

Так, М.П. Кучерявенко запропонував класифікацію податкових правопорушень за групами на підставі КК України:

- перша група – діяння, які пов’язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності. До таких відноситься порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України).
- друга група – кримінальні правопорушення, спрямованість яких має прояв у порушенні встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції): незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України).
- третя група – неправомірне припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів, а саме доведення до банкрутства (ст. 219 КК України).
- четверта група – податкові кримінальні правопорушення в окремих сферах підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо): ухилення від сплати податків, зборів

(обов'язкових платежів) ст. 212 КК України); легалізація (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом (ст. 209 КК України).

- п'ята група – кримінальні правопорушення, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю, а саме контрабанда (ст. 201 КК України).

- шоста група – кримінальні правопорушенняи, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України) [195, с. 231-232; 173].

У свою чергу, Г.В. Бех, О.О. Дмитрик і Д.А. Кобильнік пропонують поділяти податкові правопорушення залежно від особливостей об'єкта на дві групи: правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і спричиняють реальні фінансові втрати держави; правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують дотримання встановленого порядку управління у сфері оподаткування, тобто підривають механізми контролю, адміністрування та нагляду [306]. Л.Г. Давтян пропонує системний підхід, розглядаючи податкові кримінальні правопорушення як багаторівневу систему, що охоплює: діяння, пов'язані з набуттям права на здійснення підприємницької діяльності; правопорушення, пов'язані з операціями зі специфічними предметами оподаткування; діяння, спрямовані на ухилення від сплати податків шляхом неправомірного припинення діяльності; кримінальні правопорушення у певних сферах економіки (банківській, промисловій, аграрній тощо); діяння у сфері зовнішньоекономічної діяльності; правопорушення, пов'язані з безпідставним отриманням податкових пільг [85].

Р.С. Довбаш деталізує податкові кримінальні правопорушення, пропонуючи їх поділ на шість груп: порушення порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності (ст. 213 КК України); порушення встановлених правил виготовлення чи використання підакцизних товарів (ст. 204 КК України); діяння, спрямовані на несплату податкових платежів через неправомірне припинення діяльності (ст. 219 КК України); правопорушення у

специфічних сферах господарювання (зокрема, ухилення від сплати податків – ст. 212 КК України, легалізація доходів – ст. 209 КК України);діяння, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю (контрабанда – ст. 201 КК України); правопорушення, що мають на меті незаконне отримання податкових пільг або фінансових ресурсів (шахрайство з фінансовими ресурсами – ст. 222 КК України) [102].

З позицій процесуального підходу, у науковій літературі висловлюється думка, що до податкових кримінальних правопорушень слід відносити діяння, кримінальна відповідальність за які передбачена ст. 204, 205-1, 209, 212, 212-1, 219 КК України [172]. Такий підхід ґрунтується на критерії підслідності, оскільки саме ці правопорушення підлягають розслідуванню органами, які спеціалізуються у сфері фінансово-економічних злочинів.

З.М. Будько пропонує класифікувати податкові правопорушення за критерієм видового об'єкта, виділяючи такі групи: порушення, пов'язані з обліком платників і поданням звітності; порушення, що стосуються обчислення, сплати, утримання чи перерахування податків; порушення, пов'язані з невиконанням рішень контролюючих органів; порушення прав і законних інтересів платників податків [41].

Підтримуючи загальну логіку систематизації, А.О. Павлюх вважає, що класифікацію слід розширити за критерієм матеріальної шкоди, заподіяної державі. На його думку, до податкових кримінальних правопорушень доцільно відносити й низку суміжних складів злочинів, які мають фінансовий або управлінський характер, зокрема: привласнення чи розтрату майна (ст. 191 КК України), службове підроблення (ст. 366 КК України), виготовлення або збут підроблених акцизних марок (ст. 199 КК України), зловживання владою або службовим становищем (ст. 365 КК України) тощо [289].

Викликає науковий інтерес позиція О.М. Цибохіна, який, на підставі проведеного аналізу визначення поняття та класифікації кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування, пропонує узагальнену систему їх розподілу за об'єктом посягання. Виходячи з цього

підходу, беручи об’єкт кримінально-правової охорони за основний класифікаційний критерій, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування доцільно поділяти на такі три групи: 1. Кримінальні правопорушення, у яких система оподаткування є єдино можливим основним безпосереднім об’єктом посягання. До цієї групи належать власне податкові кримінальні правопорушення, тобто діяння, що безпосередньо спрямовані на порушення встановленого порядку справляння податків, зборів та інших обов’язкових платежів. Йдеться про злочини, передбачені ст. 212 та 212-1 КК України, які охоплюють ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), а також єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне чи пенсійне страхування. Такі злочини посягають на фінансову основу функціонування держави та мають корисливий характер; 2. Кримінальні правопорушення, у яких система оподаткування є одним із можливих основних безпосередніх об’єктів. Така група охоплює діяння, у яких податкова система виступає не єдиним, але одним із ключових напрямів злочинного посягання. Йдеться про злочини у сфері господарської діяльності, що супроводжуються порушеннями податкового законодавства або пов’язані з використанням податкових механізмів для незаконного отримання вигоди. До них належать діяння, передбачені ст. 204 та 222 КК України – незаконне виготовлення, зберігання, збут підакцизних товарів та шахрайство з фінансовими ресурсами. У цих випадках шкода системі оподаткування є наслідковою або супутньою, але має істотне значення для кримінально-правової оцінки. 3. Кримінальні правопорушення, які можуть спричинити шкоду системі оподаткування, у яких остання виступає факультативним безпосереднім об’єктом. До цієї категорії належать діяння, що не спрямовані безпосередньо на систему оподаткування, але опосередковано завдають їй шкоди або створюють передумови для зловживань у податковій сфері. Йдеться про злочини, передбачені ст. 201, 211, 213 КК України, зокрема контрабанду, видання нормативно-правових актів, що зменшують доходи бюджету, та порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом. Такі

діяння мають мультиоб'єктний характер і можуть впливати на стабільність фіскальної системи, порушуючи принцип рівності платників і законності адміністрування податків [439, с. 454-455].

Окрему групу становлять кримінальні правопорушення, які порушують права платників податків, зокрема: протиправне втручання в господарську діяльність, що проявляється, зокрема, у відмові посадової особи податкового органу зареєструвати суб'єкта господарювання, видати необхідний дозвіл або документ, а також у неправомірному блокуванні рахунків платника податків у фінансових установах; відмова у наданні або несвоєчасне надання роз'яснень з питань оподаткування, що включає порушення обов'язку посадової особи податкового органу забезпечити письмове інформування платника про його права, обов'язки, а також порядок оподаткування; розголошення конфіденційної інформації про платника податків [249].

З огляду на зазначене, у науковому середовищі превалює думка про те, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування становлять структурний елемент ширшої категорії правопорушень у господарській діяльності. Водночас, слід зауважити, що ці правопорушення не обмежуються виключно господарською сферою, оскільки їх вчинення можливе як суб'єктами підприємництва, так і фізичними особами, які не здійснюють господарської діяльності.

Аналіз складів кримінальних правопорушень, які можна віднести до податкових правопорушень, дає підстави стверджувати, що, як зазначають науковці, більшість із них кваліфікуються як сукупність кримінальних правопорушень – як ідеальна, так і реальна. Основне ядро таких кримінально караних посягань зазвичай не існує ізольовано, а тісно пов'язане з правопорушеннями у сфері господарської та службової діяльності та інших суміжних сферах. Такі кримінальні правопорушення, як правило, є багатоаспектними за своєю структурою і визначають загальну спрямованість протиправної поведінки правопорушників [234, с. 107-108].

У науковій та правозастосовній літературі також застосовуються додаткові критерії класифікації податкових кримінальних правопорушень, зокрема: за суб'єктним складом – з урахуванням правового статусу осіб, які вчиняють діяння; за наслідками – обсягом шкоди, завданої податковій системі; за об'єктивною стороною – поділ на діяння, пов'язані з умисним неподанням декларацій або навмисним приховуванням доходів; за суб'єктивною стороною – на правопорушення, вчинені з прямим умислом (навмисне внесення неправдивих відомостей) та з непрямим умислом (ухвалення документів без перевірки достовірності інформації); за галуззю господарської діяльності – на правопорушення, характерні для торгівлі, банківської сфери, енергетики тощо; за способом вчинення – з використанням паперових або електронних носіїв [317, с. 137-138].

Аналіз чинного кримінального законодавства України дає підстави стверджувати, що податкові кримінальні правопорушення мають складний склад, часто утворюють сукупність із господарськими та службовими правопорушеннями. Переважна більшість наукових дискусій щодо класифікації податкових кримінальних правопорушень зосереджується на визначенні об'єкта посягання – родового, видового або безпосереднього. Саме цей критерій найчастіше використовується як класифікаційна основа для розмежування кримінально караних діянь проти системи оподаткування.

Однак, на думку О.О. Дудорова, включення норм про кримінальну відповідальність за злочини проти системи оподаткування до розділу VII Особливої частини КК України – *«Злочини у сфері господарської діяльності»* – є, загалом, невдалим законодавчим рішенням, яке не відповідає природі податкових правовідносин. Учений обґрунтовано зауважує, що регулятивне законодавство не дозволяє вважати відносини, пов'язані із встановленням і сплатою податків, частиною господарських відносин, оскільки вони мають публічно-правовий, а не комерційно-майновий характер. Хоча роль суб'єктів господарювання – платників податків і зборів – у наповненні державного бюджету є визначальною, обов'язок зі сплати податків має універсальний

характер, поширюючись не лише на учасників підприємницької діяльності, а й на фізичних осіб, суб'єктів трудових і цивільно-правових відносин [108, с. 113].

Разом із тим, О.О. Дудоров слушно зазначає, що доктринальна пропозиція щодо виокремлення в Кримінальному кодексі України самостійного розділу, присвяченого фінансовим або податковим злочинам, наразі не може отримати однозначної підтримки з кількох причин. По-перше, відсутній єдиний підхід серед науковців щодо кола таких кримінальних правопорушень та визначення їх безпосередніх об'єктів посягання, що ускладнює формування системно узгодженого розділу. По-друге, зарубіжний досвід не є уніфікованим: у правових системах континентальної Європи норми про кримінальну відповідальність за податкові злочини можуть міститися як у розділах, присвячених фінансовим або економічним злочинам, так і в окремих спеціальних нормативних актах податкового законодавства. Тому місце таких норм у структурі закону про кримінальну відповідальність не має вирішального значення для ефективності запобігання податковим кримінальним правопорушенням [108, с. 114].

Не цілком погоджується з цією позицією А.В. Смирнова, яка підкреслює, що недооцінка зарубіжного досвіду при визначенні системного місця норм про кримінально-карані податкові правопорушення є хибною. На її переконання, в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів, посилення впливу європейських інституцій на кримінальне законодавство України є закономірним і необхідним [379]. Відтак, порівняльно-правові дослідження у сфері кримінальної відповідальності за податкові правопорушення сприяють не лише гармонізації національного права з європейськими стандартами, а й підвищенню ефективності правозастосування у сфері захисту фінансових інтересів держави.

У свою чергу, М.І. Хавронюк, здійснивши порівняльно-правовий аналіз законодавства України та інших держав континентальної Європи, запропонував концепцію чотирирівневої системи побудови Кримінального

кодексу – *«розділ – підрозділ – відділ – стаття»*. Учений розробив модель нової структури КК України, у якій передбачено чітке ієрархічне розмежування норм за об'єктом кримінально-правової охорони, у тому числі з урахуванням фінансово-економічних відносин як окремого блоку [431, с. 8]. Впровадження такої моделі, безперечно, змінить традиційне уявлення про класифікацію об'єкта злочину та дозволить удосконалити систему розміщення норм Особливої частини, зокрема щодо злочинів у сфері оподаткування, які доцільно об'єднати в єдину структурну підсистему, що відображає фінансово-правову природу цих посягань.

Таким чином, у науковому дискурсі простежується тенденція до переосмислення місця податкових кримінальних правопорушень у системі кримінального права, що відображає не лише еволюцію фінансових відносин у сучасній державі, а й прагнення до підвищення ефективності кримінально-правової охорони фіскальної системи України. Однак, на нашу думку, спільним елементом усіх підходів залишається те, що в основу класифікації покладено факт вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування. Залежно від об'єкта кримінально-правової охорони, кримінальні правопорушення, що вчиняються у сфері оподаткування, доцільно класифікувати за трирівневою структурою: основні, суміжні та додаткові. Такий підхід дозволяє комплексно охопити всі різновиди діянь, що безпосередньо або опосередковано посягають на фінансову безпеку держави, підривають стабільність системи оподаткування та бюджетну дисципліну.

1. Основні податкові кримінальні правопорушення – це діяння, які безпосередньо порушують установлений порядок справляння податків і зборів, що є центральним елементом податкової системи держави. Вони становлять переважну більшість (приблизно 88%) від загальної кількості правопорушень у сфері оподаткування. До таких належать кримінальні правопорушення, передбачені:

– ст. 212 КК України – *ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)*;

– ст. 212-1 КК України – *ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування*.

Їх об'єктом є публічні фінансові відносини, що забезпечують надходження коштів до державного та місцевих бюджетів, а також цільових фондів соціального страхування. Ці правопорушення мають корисливу спрямованість, характеризуються тривалістю, завуальованістю злочинних дій, використанням схем «оптимізації» оподаткування через фіктивні підприємства, «транзитні» операції або маніпуляції з первинними бухгалтерськими документами. Саме вони становлять ядро податкової злочинності, оскільки безпосередньо підривають фінансову основу держави та соціально-економічну стабільність суспільства.

2. Суміжні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування характеризуються тим, що податкова система є одним із можливих або супутніх об'єктів посягання. Вони мають більш широкий економічний контекст і відображають взаємозв'язок податкових злочинів із іншими сферами фінансової діяльності держави – бюджетною, кредитно-грошовою, митною, банківською. До таких правопорушень належать:

– ст. 201 КК України – *контрабанда*,

– ст. 204 КК України – *незаконне виготовлення, зберігання, збут підакцизних товарів*,

– ст. 205-1 КК України – *підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців*;

– ст. 211 КК України – *видання нормативно-правових актів, що зменшують доходи бюджету*,

– ст. 213 КК України – *порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом*,

– ст. 222 КК України – *шахрайство з фінансовими ресурсами*.

Такі кримінальні правопорушення опосередковано впливають на податкову сферу через спотворення фінансових потоків, тінізацію економічних процесів і фальсифікацію господарських операцій. Вони мають складну мультиоб'єктну структуру, оскільки посягають не лише на відносини у сфері оподаткування, а й на суспільні відносини у сфері державного управління, фінансів і власності. Кримінологічно ця група характеризується високим рівнем латентності, міжгалузевим характером і участю організованих злочинних груп, що використовують податкові механізми для легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

3. Додаткові кримінальні правопорушення – це діяння, які сприяють або забезпечують вчинення основних і суміжних кримінальних правопорушень , створюють умови для їх реалізації, приховування або уникнення відповідальності. Вони, як правило, мають інструментальний або допоміжний характер, виступаючи засобом досягнення основної злочинної мети. До таких належать:

– ст. 358 КК України – *підроблення документів, печаток, штампів, використання підроблених документів*,

– ст. 361 КК України – *несанкціоноване втручання в роботу електронно-обчислювальних систем*,

– ст. 364 КК України – *зловживання владою або службовим становищем*,

– ст. 365-2 КК України – *зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги*,

– ст. 366 КК України – *службове підроблення*,

– ст. 367 КК України – *службова недбалість*.

Вони порушують законодавчо встановлені правила поведінки службових осіб, підривають механізми державного контролю та адміністрування податків, сприяють маскуванню злочинних дій і формують корупційне середовище у сфері оподаткування. Саме через такі діяння

реалізуються найпоширеніші злочинні схеми – «конвертаційні центри», «податкові ями», маніпуляції з ПДВ, фіктивне кредитування тощо.

Узагальнюючи, зазначимо, що наведена класифікація відображає багаторівневу структуру податкової злочинності, у якій: основні кримінальні правопорушення є її ядром і безпосередньо спрямовані проти публічних фінансів; суміжні – формують кримінальне середовище, у межах якого здійснюється тінізація податкових процесів; додаткові – забезпечують функціонування злочинних схем, їх прикриття та уникнення кримінальної відповідальності. З позицій кримінології така система дозволяє не лише деталізувати структуру злочинності у сфері оподаткування, а й визначити пріоритети державної антикримінальної політики: посилення податкового контролю, цифрову прозорість фінансових операцій, протидію службовій недбалості й корупції у фіскальних органах, а також розвиток інститутів податкової «комплаєнс-культури» як ефективного запобіжного механізму.

1.3. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основа формування кримінологічних заходів запобігання

Економічна безпека держави виступає базовим елементом національної безпеки, оскільки визначає її спроможність забезпечувати сталий розвиток, соціальну стабільність і захист стратегічних інтересів у фінансово-господарській сфері. Саме вона формує економічний фундамент життєдіяльності суспільства, гарантує збалансованість ринкових механізмів, стабільність фінансової системи та створює передумови для розвитку соціально орієнтованої ринкової економіки [429]. Рівень економічної безпеки безпосередньо залежить від ефективності податкової системи, адже справляння податків і зборів є головним джерелом формування доходної частини бюджету, забезпечення фінансування соціальних програм, оборонного сектору, науки, освіти та медицини.

Відповідно до Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року, до основних викликів і загроз у сфері фінансової безпеки держави віднесено: низький рівень бюджетної дисципліни та фінансової відповідальності учасників бюджетного процесу; недостатню інституційну спроможність головних розпорядників бюджетних коштів здійснювати середньо- і довгострокове планування діяльності; обмеженість зв'язків між бюджетним прогнозуванням і пріоритетними напрямами соціально-економічного розвитку держави. Суттєвим дестабілізуючим чинником залишається високий рівень тінізації економіки, який ускладнює повноцінне формування доходної частини бюджету та сприяє поширенню схем ухилення від сплати податків. Значні втрати фіскальних надходжень обумовлені поширенням практики «сірого» імпорту, контрабанди, використанням офшорних і низькоподаткових юрисдикцій для розмивання бази оподаткування та виведення капіталів за межі держави. Додатковим ризиком виступає непослідовність і фрагментарність правового регулювання у податковій сфері, що створює підґрунтя для маніпуляцій законодавчими нормами, формування корупційно зумовлених схем мінімізації оподаткування та ускладнює реалізацію державної політики фінансової безпеки [387].

Водночас сучасний стан української економіки характеризується глибокими диспропорціями та системною тінізацією фінансових процесів. Значна частина економічної активності перемістилася у тіньовий сектор, що спричинило масове ухилення від сплати податків, фіктивне підприємництво, незаконне бюджетне відшкодування ПДВ, створення схем мінімізації податкових зобов'язань. Такі процеси не лише підривають фінансову стабільність держави, а й деформують податкову мораль суспільства, формуючи толерантність до протиправної поведінки у сфері оподаткування [62, с. 9].

Крім того, макроекономічна нестабільність, воєнний стан, руйнування ланцюгів постачання та періодичні кризові явища в економіці України сприяють розвитку фіктивного та тіньового сектору, який став одним із

головних чинників криміналізації податкових відносин. Йдеться про масштабні схеми виведення капіталів за кордон, фіктивні операції з імпортом і експортом, незаконне формування податкового кредиту, що зумовлює перерозподіл ресурсів на користь вузького кола осіб і створює дефіцит бюджету.

Такі деструктивні процеси призводять до підриву фінансової основи державності, зниження темпів економічного зростання, втрати інвестиційної привабливості, а також до посилення соціально-економічної нерівності. У кримінологічному вимірі ухилення від сплати податків виступає однією з ключових загроз економічній безпеці, оскільки воно формує вторинну злочинність – у вигляді легалізації доходів, службових зловживань, підроблення документів, корупції в органах адміністрування податків.

Поряд з цим, як відзначає І. О. Цимбалюк, економічна безпека включає систему взаємопов'язаних складових, серед яких виділяють фінансову, інвестиційну, енергетичну, продовольчу, демографічну, соціальну, інформаційну, екологічну тощо. Центральне місце у цій системі посідає фінансова безпека, адже саме вона забезпечує стійкість державного бюджету, стабільність валютно-грошової системи та ефективність податкової політики. Податкова безпека, у свою чергу, є ключовим елементом фінансової безпеки та визначає здатність держави забезпечувати повне й своєчасне надходження податків і зборів, мінімізувати ризики ухилення від їх сплати та гарантувати стабільність бюджетного процесу [443].

Проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) має комплексний, системоутворюючий характер. Вона є не лише правовим чи економічним феноменом, але й кримінологічним явищем, що відображає рівень довіри громадян до держави, ефективність її фіскальної політики та рівень контролю за фінансовими потоками. Саме вчинення податкових кримінальних правопорушень віддзеркалює кризові тенденції у взаєминах між державою і бізнесом, де суб'єкти господарювання часто сприймають

податкові обов’язки не як громадянську відповідальність, а як надмірний адміністративний тиск.

Отже, ухилення від сплати податків є не лише правопорушенням, що завдає прямої шкоди бюджету, а й детермінантою формування системних кримінологічних заходів запобігання, спрямованих на забезпечення прозорості фіскальних процесів, розвиток аналітичних механізмів виявлення ухилення, підвищення рівня податкової культури та відновлення довіри між державою і платниками податків.

У цьому контексті ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) виступає однією з найбільш небезпечних загроз економічній безпеці держави, адже воно підриває фінансову основу державності, спричиняє дефіцит бюджету, дестабілізує соціальну сферу та знижує рівень довіри до владних інститутів. Масштабність цього явища формує ланцюгову реакцію соціально-економічних ризиків, що проявляються у скороченні фінансування оборонного сектору, зменшенні соціальних гарантій, зростанні тінізації економіки та посиленні корупційних практик.

Таким чином, забезпечення економічної безпеки України неможливе без системного запобігання ухиленню від сплати податків, удосконалення механізмів податкового контролю та розроблення кримінологічно вивірених заходів запобігання, які мають бути спрямовані на зниження рівня латентності податкових злочинів, підвищення прозорості фінансових потоків і формування у суспільстві високого рівня податкової правосвідомості як складової економічної культури.

Спробуємо розібратися в сутності явища ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) і визначити його вплив на формування кримінологічної методики запобігання.

Забезпечення економічної безпеки держави безпосередньо пов’язане з податковою сферою, адже податки є основним джерелом формування доходної частини бюджету та фінансовим підґрунтям функціонування усіх державних інститутів. Діяльність держави у сфері податкової політики

зосереджена на встановленні, правовому регулюванні та організації справляння податкових платежів до централізованих фондів коштів, що забезпечують реалізацію соціальних, оборонних, інвестиційних і регіональних програм.

Не випадково Конституція України в ст. 67 закріплює імперативну норму: *«Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом»* [158]. Цим положенням підкреслюється, що сплата податків є не лише правовим, а й конституційним обов'язком громадянина, а невиконання цього обов'язку підриває фінансову основу держави, що в кінцевому підсумку становить загрозу її національній безпеці.

Сьогодні податки формують значну частину валового внутрішнього продукту, а тому їх системне та своєчасне надходження є визначальним для стабільності фінансової системи. Водночас глобалізаційні процеси сучасного світу призвели до глобалізації податкової злочинності, яка набуває дедалі більшої організованості, структурованості та технологічної витонченості. Ухилення від сплати податків стало масовим, латентним і високоінтелектуальним явищем, що характеризується складними схемами фінансових маніпуляцій, використанням офшорних зон, фіктивних підприємств і цифрових технологій. Такі кримінальні протиправні діяння не лише позбавляють бюджет держави значних надходжень, а й деформують податкову мораль суспільства, знижують рівень довіри громадян до інститутів державної влади, підривають легітимність фіскальної системи. Як наслідок, ухилення від сплати податків виступає фактором вторинної злочинності, зумовлюючи легалізацію (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, службові зловживання, підроблення фінансових документів, корупційні схеми [385].

Як зазначають О.М. Джужа та Д.М. Тичина, ухилення від сплати податків має складну економіко-правову природу, оскільки охоплює як матеріальні дії (фіктивні операції, підроблення документів), так і поведінкові аспекти (свідоме ігнорування обов'язку сплати податків, використання службового становища для прикриття протиправної діяльності). Його латентність обумовлена високим рівнем професійної підготовки правопорушників, складністю виявлення фіктивних транзакцій та наявністю корупційних зв'язків між представниками бізнесу й посадовими особами контролюючих органів [92].

У кримінологічному аспекті ухилення від сплати податків є системною детермінантою, що формує *тіньову економіку*, де фінансові потоки відводяться від державного контролю, а незаконно отримані доходи легалізуються через офшорні юрисдикції або фіктивні структури. Така практика підриває не лише фіскальну спроможність держави, а й економічну довіру між бізнесом і владою, створюючи ґрунт для подальшої криміналізації господарських процесів.

Як наголошує з цього приводу Д.Ю. Овсій – ухилення від сплати податків є найбільш масовою формою економічної злочинності, оскільки воно тісно пов'язане з іншими видами протиправної діяльності – зловживанням службовим становищем, неправомірною вигодою, підробленням документів, фіктивним підприємництвом, шахрайством у сфері бюджетних коштів тощо. У цьому контексті воно виступає *базовою кримінологічною категорією*, на основі якої формуються напрями державної політики запобігання економічним кримінальним правопорушенням [273, с. 93].

Варто підкреслити, що ефективне запобігання ухиленню від сплати податків потребує багаторівневого підходу, який поєднує: кримінально-правові заходи – невідворотність покарання, удосконалення кваліфікації складів злочинів у сфері оподаткування; організаційно-аналітичні заходи – посилення податкової аналітики та фінансового моніторингу; соціально-правові заходи – формування податкової культури, підвищення прозорості

адміністрування, зменшення корупційних ризиків у діяльності податкових органів.

Таким чином, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) не лише дестабілізує економічну систему держави, але й формує *підґрунтя для розроблення кримінологічної методики запобігання*, яка має бути спрямована на виявлення детермінант злочинної поведінки, усунення умов її виникнення та підвищення ефективності державного контролю у сфері оподаткування.

Не вдаючись до детального аналізу наукових дискусій, погодимося з позицією Є.А. Старинець, яка під податковими кримінальними правопорушеннями пропонує розуміти *суспільно небезпечні діяння у формі дії або бездіяльності, що посягають на суспільні відносини у сфері формування державних бюджетів різних рівнів і пов'язані з несплатою податків чи зборів (обов'язкових платежів), за які Кримінальним кодексом України передбачено кримінальну відповідальність* [385, с. 106]. Таке тлумачення відображає сутність податкових злочинів як посягань на фінансові інтереси держави, що безпосередньо впливають на її економічну безпеку та спроможність виконувати соціальні функції.

Водночас у юридичній науці відсутня єдність підходів до визначення поняття «ухилення від сплати податків», що пояснюється різною інтерпретацією межі між легальними і протиправними формами зменшення податкових зобов'язань. Найпоширенішим є визначення, згідно з яким ухилення від сплати податків – це *незаконні способи зменшення платниками податку своїх податкових зобов'язань* [219, с. 179]. Однак важливо наголосити, що не кожне порушення порядку сплати або заниження зобов'язань містить склад кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, адже кримінальна відповідальність настає лише за умисні, суспільно небезпечні дії, що спричинили або могли спричинити істотну шкоду бюджету.

Так, С.О. Баранов визначає ухилення від сплати податків як *незаконні способи зменшення платниками податку зобов'язань за податками* [17, с. 103]. Водночас учений слушно зазначає, що не кожен випадок зменшення податкових зобов'язань є злочином у розумінні ст. 212 КК України, оскільки такі дії можуть бути наслідком недбалості, помилки в обліку або неоднозначного тлумачення податкового законодавства.

Більш точним і змістовним, на нашу думку, є визначення, запропоноване Т.Л. Томнюк, відповідно до якого *ухилення від сплати податків – це протиправні дії щодо зменшення податкових зобов'язань, які можуть мати наслідком юридичну відповідальність різних видів за порушення податкового законодавства* [413, с. 279]. Такий підхід комплексно охоплює як кримінально карані форми ухилення, так і інші види правопорушень у сфері оподаткування, що не досягають рівня суспільної небезпеки, властивої злочину.

У свою чергу, В.Я. Тацій слушно зазначає, що такі діяння мають багатовимірний деструктивний ефект для фінансової системи держави. По-перше, вони руйнують процес формування дохідної частини бюджету, що унеможливлює повноцінне виконання державою своїх соціальних функцій; по-друге, спричиняють хронічне недофінансування соціальної сфери – медицини, освіти, науки, пенсійного забезпечення; по-третє, створюють нерівні умови конкуренції, коли недобросовісні платники податків отримують незаконні переваги на ринку, підриваючи принципи доброчесності та економічної рівноваги [392, с. 131].

Викликає не аби який інтерес позиція О.О. Дудорова, який загалом пропонує замінити ухилення від сплати податків на податкове шахрайство – умисне невиконання податкового зобов'язання, вчинене у значному розмірі платником податків і зборів або його представником, службовою особою і поєднане з неподанням податкової звітності або включенням до податкової звітності завідомо неправдивих відомостей, а так само повідомлення вказаними особами завідомо неправдивих відомостей з метою проведення незаконного зарахування сум бюджетного відшкодування, що призвело до

зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів, погашення податкового боргу або повернення раніше сплаченого податку чи збору у значному розмірі [111; 109].

Як наголошує В.Б. Марченко, предметом правового регулювання податкової сфери є відносини зі справляння податків, які охоплюють основні блоки: виконання податкових зобов'язань (облік об'єктів оподаткування, обчислення та сплата належних сум); контроль за дотриманням податкового законодавства; застосування заходів відповідальності за його порушення [218, с. 140]. При цьому податкове зобов'язання має особливу правову природу – на відміну від цивільно-правового, воно передбачає обов'язок вчинення активних дій, а не утримання від них, і має виключно позитивний зміст. Його сутність полягає у безумовному виконанні обов'язку сплати податку й невідворотності юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, що є гарантією стабільності фіскальної системи та забезпечення рівності всіх суб'єктів перед законом [277]. Відповідно до КУпАП, адміністративна відповідальність у сфері оподаткування настає у разі вчинення таких порушень: ст. 163-1 – порушення порядку ведення податкового обліку, складання аудиторських висновків; ст. 163-2 – неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування податків і зборів; ст. 163-3 – невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів; ст. 163-4 – порушення порядку утримання й перерахування податку на доходи фізичних осіб та неподання звітності про виплачені доходи; ст. 164-1 – порушення порядку подання декларацій про доходи та ведення обліку доходів і витрат [152].

Натомість кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків закріплена у ст. 212 КК України, якою визначено, що:

«1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, запроваджену законом, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації або фізичною

особою – підприємцем, якщо такі дії призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів у значних розмірах.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб або якщо вони спричинили ненадходження коштів у великих розмірах.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, або якщо вони призвели до ненадходження коштів в особливо великих розмірах…» [173].

З аналізу цих частин норми випливає, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є одним із найнебезпечніших кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, оскільки воно посягає на фінансові інтереси держави, підриває систему бюджетного наповнення, а відтак – економічну безпеку України. Саме тому дослідження цього виду кримінального правопорушення має не лише правове, але й кримінологічне значення, оскільки на його основі формуються науково обґрунтовані заходи запобігання та мінімізації тіньових процесів у податковій сфері.

Кримінальним законодавством України передбачено низку підстав, за наявності яких діяння, формально схожі на ухилення від оподаткування, не визнаються умисним ухиленням або ж можуть стати підставою для звільнення особи від кримінальної відповідальності. Йдеться про випадки, коли платник податків добровільно усуває наслідки податкового правопорушення та виконує свої зобов'язання перед державою відповідно до спеціальних процедур, визначених ПК України. По-перше, такою підставою є досягнення «податкового компромісу», врегульованого положеннями підрозділу 9-2 розділу XX ПК України «Перехідні положення». Цей механізм являє собою спеціальний режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових осіб за заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за податкові періоди до 1 квітня 2014 року (з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України) [308].

Відповідно до вказаної норми, платник податків, який бажає скористатися процедурою податкового компромісу, має право подати уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань, у яких визначається сума завищених витрат або податкового кредиту. Після узгодження таких сум і сплати визначеного платежу держава вважає податкове зобов'язання погашеним, а особу – звільненою від юридичної відповідальності за вчинене порушення [74, с. 243].

По-друге, законодавство передбачає звільнення від відповідальності у разі подання одноразової (спеціальної) добровільної декларації, передбаченої підрозділом 9–4 розділу XX ПК України «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб». Такий режим застосовується до осіб, які задекларували активи, придбані чи сформовані до 1 січня 2021 року, та сплатили узгоджену суму збору. У межах вартості задекларованих активів дії, пов'язані з їх набуттям, створенням, використанням або розпорядженням, не визнаються кримінально караними, навіть якщо до моменту декларування вони мали ознаки ухилення від оподаткування [173].

Окрему увагу слід звернути на розмежування умисних і ненавмисних дій платників податків. Ненавмисні або необережні порушення – такі як технічні помилки у бухгалтерському обліку, помилкове заповнення податкової звітності, арифметичні похибки чи несвоєчасне подання документів – не містять ознак умислу на ухилення від оподаткування і, відповідно, не можуть кваліфікуватися як злочин у розумінні ст. 212 КК України. Проте такі дії все одно тягнуть фінансову відповідальність, що виражається у накладенні штрафів і пені.

Відповідно до ст. 123 ПК України, сплата штрафних (фінансових) санкцій не звільняє порушника від інших видів юридичної відповідальності – адміністративної або кримінальної, якщо буде встановлено наявність умислу у вчинених діях [308; 74]. Це положення підкреслює системність механізму

реагування держави на порушення податкової дисципліни та забезпечує невідворотність відповідальності за умисні діяння.

Отже, протиправні дії, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), становлять податкові правопорушення, за які може наставати фінансова, адміністративна або кримінальна відповідальність залежно від форми вини, ступеня суспільної небезпеки та наслідків. Такий підхід дозволяє диференціювати реагування держави на податкові порушення, поєднуючи превентивні та каральні заходи, що є важливим елементом формування кримінологічної стратегії запобігання ухиленню від сплати податків.

На нашу думку, з урахуванням диспозиції ст. 212 КК України та узагальнень кримінально-правової доктрини, можна сформулювати поняття *«ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» – це умисне суспільно небезпечне діяння платника податків, зборів або його службової особи, яке полягає у невиконанні встановленого законом податкового зобов'язання у значному розмірі, що може проявлятися у: неподанні податкової звітності до контролюючого органу у визначені строки; включенні до податкової звітності завідомо неправдивих відомостей; повідомленні завідомо неправдивих даних з метою незаконного отримання бюджетного відшкодування, зарахування його сум у рахунок майбутніх платежів, погашення податкового боргу або повернення раніше сплачених сум, – внаслідок чого державі заподіюється істотна шкода у вигляді ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів*.

Об'єкт посягання – встановлений законом порядок формування доходної частини бюджетів і державних фондів, тобто фінансові інтереси держави у сфері оподаткування.

Суспільна небезпека ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) полягає насамперед у підриві фінансової основи державності, оскільки внаслідок умисного невиконання податкових зобов'язань утворюється дефіцит бюджетів різних рівнів, що дестабілізує систему

державних фінансів. Невиконання обов'язку зі сплати податків не лише послаблює економічний потенціал держави, а й створює ланцюговий ефект соціально-правових деформацій: недофінансування соціальної сфери, зниження якості державних послуг, поглиблення тінізації економіки, поширення корупційних практик та фінансування нових кримінальних правопорушень за рахунок «тіньових» коштів [386]. Відтак, ухилення від сплати податків виступає не просто проявом фінансової недисциплінованості, а структурним чинником криміногенного середовища, який формує економічні передумови злочинності, підриває засади податкової справедливості та створює нерівність між законослухняними платниками і тими, хто уникає виконання свого обов'язку перед державою.

Водночас, як наголошують вчені, суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень обумовлена не лише обсягами завданих державі збитків, а й деструктивним впливом на економічну систему загалом (В.В. Лисенко) [197]. Податки виконують багатофункціональну роль у суспільстві, виступаючи основним інструментом вартісного розподілу й перерозподілу доходів, що забезпечує функціонування всіх секторів економіки (О.В. Клименко) [145]. На практичному рівні вони реалізують низку ключових функцій:

- фіскальну – наповнення бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів;
- розподільну (соціальну) – перерозподіл доходів на користь соціально вразливих верств населення;
- контрольну – моніторинг фінансових потоків і виявлення порушень у сфері господарської діяльності;
- регулюючу – стимулювання або обмеження окремих напрямів економічної активності;
- заохочувальну – підтримку інвестицій, інновацій та добросовісного підприємництва [307].

Порушення цих функцій через ухилення від сплати податків призводить до розбалансування економічних процесів, посилення тінізації, зростання дефіциту бюджету й, як наслідок, до загрози фінансовій і національній безпеці держави. Отже, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід розглядати не лише як кримінальне правопорушення, а як системну кримінологічну детермінанту, що визначає необхідність розроблення спеціальної методики запобігання податковій злочинності. Така методика має поєднувати правові, організаційні, аналітичні й виховні заходи, спрямовані на формування культури добровільної сплати податків, зниження латентності економічних правопорушень та підвищення ефективності державної фінансової політики.

На відміну від легальних форм мінімізації податкового навантаження, ухилення від сплати податків становить *суспільно небезпечне протиправне діяння*, що посягає на встановлений порядок формування дохідної частини бюджету, підриває фінансову стабільність держави та порушує принципи справедливості й рівності оподаткування. Його суть полягає у навмисному викривленні податкових зобов'язань, фальсифікації бухгалтерської документації, приховуванні об'єктів оподаткування, незаконному відшкодуванні ПДВ, створенні фіктивних підприємств і застосуванні тіньових схем руху капіталу.

Науковці-правники визначають об'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, як встановлений законом порядок оподаткування фізичних і юридичних осіб, який забезпечує формування доходної частини державного, місцевих бюджетів і цільових фондів через справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів [259].

Відповідно до позиції В.О. Навроцького, родовим об'єктом господарських злочинів є система господарства України, що охоплює як її фактичну складову (сукупність сфер і галузей господарської діяльності), так і функціональну (принципи організації економічного життя). Такі правопорушення заподіюють істотну шкоду основам господарювання і тим

самим підривають економічну безпеку держави [254, с. 153–155]. Спираючись на це, можна стверджувати, що родовим об’єктом ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) є сукупність суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності держави, спрямованої на реалізацію податкової політики та формування податкової системи. Такі відносини забезпечують стабільність бюджетної системи та є елементом фінансової безпеки як складової національної безпеки держави.

Визнання відносин у сфері оподаткування самостійним родовим об’єктом кримінально-правової охорони має принципове значення. Адже шкода цим відносинам заподіюється не лише ухиленням від сплати податків, а й іншими злочинами у фінансовій та службовій сферах (привласненням коштів, підробленням документів, зловживанням владою тощо).

У контексті ст. 212 КК України ухилення від сплати податків охоплює лише ті обов’язкові платежі, що справляються відповідно до встановленого законом порядку оподаткування. Отже, основним безпосереднім об’єктом таких діянь є законний порядок оподаткування, що гарантує наповнення державних і місцевих бюджетів, а також стабільність податкової системи. Таким чином, безпосереднім об’єктом ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) є суспільні відносини, які забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто дотримання встановленого законом порядку справляння податків і зборів, який виступає передумовою фінансової спроможності держави та реалізації її соціально-економічних функцій [260].

Порядок нарахування, обчислення та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регламентується нормами ПК України, який визначає єдині засади податкового адміністрування, повноваження контролюючих органів та юридичні обов’язки платників податків [308]. Предметом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, виступають податки, збори (обов’язкові платежі), тобто встановлені законом

фінансові зобов'язання, які забезпечують формування доходної частини державного та місцевих бюджетів.

На думку Є.А. Старинець, предметом кримінального правопорушення за ст. 212 КК України є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у вигляді податків, зборів (обов'язкових платежів), які мають належати до системи оподаткування й бути запроваджені у встановленому законом порядку. При цьому об'єкт оподаткування, обов'язок платника зі сплати податку, а також механізм справляння повинні бути чітко врегульовані податковим законодавством, адже лише у такому випадку настає кримінально-правова охорона цих відносин [385].

Відповідно до ст. 6 ПК України, податок визначається як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку на підставі нормативно-правового акта. Збір (плата, внесок) – це також обов'язковий платіж, але такий, що має цільовий характер і сплачується платниками в обмін на певну спеціальну вигоду, отриману від державних чи муніципальних органів унаслідок юридично значущих дій [308].

Система податків і зборів України, згідно зі ст. 8–10 ПК України, включає загальнодержавні та місцеві платежі. Перші є обов'язковими до сплати на всій території держави та визначаються виключно законами України, другі – запроваджуються рішеннями місцевих рад у межах, установлених законом, і забезпечують фінансову самодостатність територіальних громад. Порядок сплати, звітності, контрольні повноваження та коло суб'єктів оподаткування регулюються як загальнодержавними актами, так і локальними розпорядчими документами [308].

Результати проведеного аналізу кримінальних проваджень засвідчують, що найпоширенішими об'єктами кримінальних посягань у сфері господарської діяльності виступають саме податки та збори (як базові форми обов'язкових платежів, передбачених ПК України). Разом з тим частими об'єктами злочинних дій є кредити, паливно-мастильні матеріали, будівельні ресурси, обладнання (58%), а також грошові кошти (42%), як у національній,

так і в іноземній валюті – у готівковій або безготівковій формах, включаючи електронні гроші й міжнародні розрахункові одиниці [312; 417]. Така структура свідчить про зрощення податкових злочинів із фінансовими схемами у господарському обороті, що ускладнює їх виявлення і потребує інтегрованих кримінологічних методів аналізу.

Відповідно до п. 14.1.36 ПК України, господарська діяльність – це діяльність, пов’язана з виробництвом, реалізацією товарів, виконанням робіт або наданням послуг, спрямована на отримання доходу, що здійснюється самостійно або через інші суб’єкти (за агентськими, комісійними, дорученнями тощо) [308]. З наведеного випливає, що не будь-яка господарська діяльність утворює безпосередній об’єкт злочину, передбаченого ст. 212 КК України, адже кримінально караним є лише умисне ухилення від сплати податків у межах системи оподаткування, установленої законом.

Отже, обов’язкові платежі можуть бути предметом кримінального правопорушення лише за умови, що вони прямо належать до системи оподаткування, а всі ключові елементи податкового механізму – об’єкт оподаткування, суб’єкт, ставка та порядок справляння – визначені ПК України. Відтак, ухилення від сплати інших обов’язкових платежів, не інтегрованих до податкової системи (зокрема у сфері житлового будівництва чи спеціальних цільових фондів), не утворює складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України.

Згідно з принципом правової визначеності, усі зміни у податковому законодавстві, що стосуються ставок, пільг або порядку сплати податків, мають бути прийняті не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року й набирають чинності з його початку. Місцеві податки і збори, їхні елементи та пільги встановлюються виключно органами місцевого самоврядування, у межах повноважень, визначених законом, що є однією з гарантій фінансової автономії територіальних громад.

Виникнення податкових відносин зумовлене наявністю об’єкта оподаткування та дією чинного податкового законодавства. Тому вилучення

особи з цих відносин можливе лише у двох випадках – втрата об’єкта оподаткування або призупинення дії відповідних норм закону. У разі ухилення від сплати податків ні перше, ні друге не відбувається: особа продовжує бути суб’єктом податкових правовідносин, однак, порушуючи встановлений порядок їх реалізації, завдає шкоди фінансовій системі держави.

Отже, податкові відносини, у межах яких виникає протиправна поведінка у формі ухилення від сплати податків, мають публічно-владний, обов’язковий і регламентований характер, а їх зміст визначається на законодавчому рівні без можливості вільного волевиявлення сторін. Саме ця особливість зумовлює високу соціальну небезпечність посягань на систему оподаткування, оскільки кожен випадок невиконання податкового зобов’язання не лише порушує індивідуальний обов’язок платника, а й деструктивно впливає на фінансову стабільність держави, створюючи криміногенні ризики у сфері бюджетної безпеки.

Водночас предмет кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, має комплексну економіко-правову природу, адже охоплює не лише грошові кошти, що безпосередньо підлягають перерахуванню до бюджету, а й правові обов’язки та дії, пов’язані з виконанням податкового зобов’язання. Таким чином, ухилення від сплати податків слід розглядати не просто як незаконне привласнення чи несплату певної суми, а як порушення встановленого законом механізму справляння податків, який є елементом системи державного управління фінансовими потоками.

З позицій кримінології, подібні посягання виступають системним джерелом тінізації економіки. Вони не лише зменшують податкові надходження, а й створюють умови для формування кримінального капіталу, який може використовуватись для корупційних, легалізаційних або інших протиправних операцій. У цьому аспекті ухилення від сплати податків становить ланку фінансово-кримінального циклу, що починається з ухилення, продовжується легалізацією «тіньових» доходів і завершується впливом на політичні та економічні процеси через тіньовий фінансовий обіг.

З огляду на це, формування кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків має бути спрямоване не лише на виявлення та притягнення до відповідальності винних осіб, а й на усунення структурних чинників, що сприяють виникненню таких діянь. До них належать:

- недосконаліть податкового законодавства (наявність прогалин, колізій та частих змін, що створюють можливості для зловживань);
- низький рівень фінансової культури та правової обізнаності платників податків;
- недостатня ефективність системи податкового контролю і відсутність належної міжвідомчої координації між податковими, фінансовими та правоохоронними органами;
- високий рівень корупції у сфері адміністрування податків і зборів;
- економічна нестабільність і зростання тіньового сектору, що підштовхують суб'єктів господарювання до ухилення від офіційної сплати.

Таким чином, ухилення від сплати податків слід розглядати не лише як правову, а й кримінологічну проблему, що поєднує у собі економічні, соціальні та морально-правові аспекти, а розроблення заходів запобігання потребує комплексної стратегії, що охоплює вдосконалення податкової політики, підвищення прозорості фінансових операцій, розвиток аналітичних інструментів ризик-орієнтованого моніторингу та посилення кримінально-правових гарантій захисту фінансової безпеки держави.

Об'єктивна сторона – умисне невиконання податкового обов'язку, що може виражатися у діях (надання неправдивих даних) або бездіяльності (неподання звітності, несплата податку). Така складова кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, має комплексний характер і характеризується трьома ключовими ознаками:

1. діянням, що виражається в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), які входять до системи оподаткування;

2. наслідками у вигляді фактичного ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів;

3. причинним зв'язком між зазначеним діянням і його наслідками [260].

Поняття *«ухилення»* у диспозиції ст. 212 КК України належить до оціночних категорій, яким не надано нормативного визначення, однак воно має самостійне кримінально-правове значення. Його зміст охоплює будь-які умисні дії або бездіяльність, спрямовані на невиконання законного обов'язку зі сплати податків, установленого податковим законодавством. Як справедливо зауважує В. О. Навроцький, *ухилення від оподаткування* – це «форма ухиляння від участі в перерозподілі валового внутрішнього продукту, що має обов'язковий характер для всіх платників» [379, с. 56].

Обов'язок відраховувати обов'язкові платежі до бюджету виникає в однаковій мірі як у суб'єктів підприємницької діяльності, так і у фізичних осіб, а також податкових агентів, які утримують податки з доходів інших осіб. Таким чином, ухилення від сплати податків відображає не лише індивідуальний акт порушення фінансового зобов'язання, а й системне відхилення від принципів податкової дисципліни, що послаблює механізми державного регулювання фінансових потоків і створює передумови для тінізації економіки.

Варто враховувати, що через високу складність податкового законодавства у практиці правозастосування іноді виникає плутанина між поняттями *«ухилення від сплати податків»* та *«податкова оптимізація»* [379]. Якщо перше має протиправний характер і передбачає навмисне порушення законодавства, то друге є законним використанням передбачених правових механізмів для мінімізації податкового навантаження. Податкова оптимізація, відповідно, спрямована на раціоналізацію підприємницької діяльності в межах дозволеного законом і передбачає дотримання встановлених процедур, повне документальне підтвердження операцій і прозорість господарських рішень.

Натомість ухилення від сплати податків має суспільно небезпечний характер, оскільки заподіює шкоду не лише фінансовим інтересам держави, а й суміжним сферам – банківській, кредитній, інвестиційній, соціальній, що виступають додатковими або факультативними безпосередніми об'єктами

посягання. Протиправність діяння полягає в порушенні встановленого законом порядку справляння податків, коли особа умисно уникає виконання зобов'язань, встановлених податковим законодавством, використовуючи для цього шахрайські схеми, фіктивні документи або приховування об'єктів оподаткування.

Відтак, діяння як обов'язкова ознака об'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212 КК України, може проявлятися як у формі дії (активного обману, фальсифікації, викривлення даних), так і у формі бездіяльності (неподання звітності, приховування інформації, несвоєчасна сплата). Воно має складну, часто тривалу та багатоепізодну структуру, може включати кілька послідовних етапів (від маніпуляцій із первинними документами до приховування доходів у банківських операціях) і бути результатом колективної протиправної діяльності групи осіб.

Як слушно зазначає Л.П. Брич, ухилення від сплати податків, зборів або інших платежів слід розглядати як продовжуване кримінальне правопорушення, оскільки податкові зобов'язання мають періодичний характер, а об'єкт оподаткування не є постійною величиною [38, с. 187]. Така ознака визначає специфіку криміналістичного аналізу податкових кримінальних правопорушень, оскільки вони можуть формуватися поступово – від первинного викривлення обліку до системного ухилення протягом кількох звітних періодів.

Серед найпоширеніших форм ухилення від сплати податків виокремлюють такі:

- фальсифікація документів бухгалтерського чи податкового обліку з метою заниження доходів або приховування прибутку;
- зловживання посадовим становищем для надання фіктивних податкових звітів;
- приховування виручки або доходів від господарської діяльності;
- неправомірне використання фондів підприємств або конвертаційних схем для зменшення податкових зобов'язань;

- маніпулювання розрахунковими рахунками та використання підконтрольних фірм-транзитерів;
- завищення витрат виробництва для мінімізації оподатковуваної бази;
- створення фіктивних або пов’язаних юридичних осіб, через які проводяться псевдоопераці;
- порушення правил реєстрації та зберігання грошових коштів, що призводить до перекручення обсягів грошового обігу [385, с. 136].

У кримінологічному аспекті зазначені форми відображають еволюцію економічної злочинності, яка дедалі більше набуває інтелектуально-організованого характеру, а ухилення від оподаткування стає фінансовою основою тіньового сектору. Тому дослідження об’єктивної сторони цього злочину має не лише теоретичне, а й практичне значення для формування науково обґрунтованих заходів запобігання податковим правопорушенням, що поєднують правові, аналітичні та профілактичні інструменти.

Своєю чергою, О.С. Задорожний у результаті аналізу кримінальних проваджень виокремлює найпоширеніші способи ухилення від сплати податків, визначаючи їх частку у загальній структурі злочинних діянь. Зокрема: заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) – 34%; приховування грошових коштів, отриманих від реалізації продукції або послуг, – 21%; завищення собівартості продукції чи витрат – 47%; підроблення фінансово-розрахункових документів – 6%; використання банківських рахунків інших суб’єктів підприємницької діяльності – 18% [217, с. 9]. Таким чином, переважна більшість податкових правопорушень пов’язана з маніпуляціями у сфері бухгалтерського та фінансового обліку, що свідчить про високий рівень латентності цих кримінальних правопорушень і складність їх виявлення стандартними методами податкового контролю.

У диспозиції ст. 212 КК України законодавець не конкретизує способи вчинення цього кримінального правопорушення, що зумовлює необхідність правозастосовного тлумачення з боку судових органів. Верховний Суд України у своїх рішеннях зазначив, що ухилення від сплати податків, зборів

або інших обов'язкових платежів може бути вчинене, зокрема, такими способами: неподання документів, пов'язаних із обчисленням та сплатою податків до бюджетів або державних цільових фондів (декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів, балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування або їх частини; зменшення сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, які підтверджують право фізичної особи на податковий кредит або соціальну податкову пільгу [327].

За власними дослідженнями, такі протиправні дії можуть набувати різних організаційно-правових форм і реалізовуватися через типові схеми ухилення від оподаткування, до яких належать:

1. Подання завідомо неправдивих даних (заниження доходів, вартості майна або об'єкта оподаткування) – 24%. Навмисне заниження виручки, приховання частини реалізації, маніпуляції з оцінкою активів або використання нереальних знижок – значний розрив між грошовими потоками та звітними доходами; незвичні корекції прибутку; незвична структура дебіторської заборгованості.

2. Використання недостовірних/підроблених або фіктивних документів для заниження податкової бази – 18%. Фіктивні контрагенти, підроблені накладні, ланцюги фіктивних поставок з метою створення фіктивних витрат або податкового кредиту (особливо по ПДВ) –велика кількість контрагентів із мінімальною активністю, ідентичні шаблонні документи, ланцюги транзитних операцій.

3. Зловживання внутрішньогосподарськими операціями, фіктивні витрати, транзитні суб'єкти та офшорні схеми – 16%. Створення «транзитних» фірм, через які проходять доходи; переведення прибутку у зони з низьким оподаткуванням; фіктивні операції між пов'язаними особами – надмірна кількість операцій з нерезидентами/офшорами, швидкі обороти без реального економічного змісту, непропорційні внутрішні маржі.

4. Не перерахування утриманих сум податку до бюджету або навмисне відтермінування сплати – 12%. Платник утримує ПДФО/інші податки (або звітує про утримання), але умисно не перераховує кошти до бюджету; так само – навмисне користування кредитом держави – наявність звітів про утримання без підтверджених перерахувань, регулярні «відстрочки» платежів, касові розриви.

5. Неподання або несвоєчасне подання документів, необхідних для нарахування/сплати податків – 8%. Умисне затягування подання декларацій/звітів або відсутність звітності з метою уникнення контролю або скористатися строками давності – відсутність звітів у періодах з високою операційною активністю.

6. Неповне надання звітних матеріалів/супровідної бухгалтерської документації – 7%. Надання неповного пакета документів для перевіряючих (частково приховують факти здійснення операцій), відсутність первинних документів – декларація без комплекту первинних документів; запити контролюючих органів із великим числом відмов у наданні документів.

7. Неправдиві документи для незаконного отримання податкових пільг/преференцій – 6%. Підробка підстав для пільг (наприклад, інвестиційні проєкти, спеціальні режими), фальшиві довідки про статус платника – різке зростання пільгових заявок в певних секторах, невідповідність економічних показників критеріям пільги.

8. Неутримування сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті доходів працівникам – 6%. Роботодавці не утримують або занижують утримання ПДФО, виплачуючи «у конвертах» або класифікуючи виплати як «неоподатковувані» – високий рівень заробітної плати «в конверті», розбіжності між даними фонду заробітної плати та звітами податкової.

9. Приховування інформації про втрату підстав для отримання пільг або умисне неповідомлення про такі обставини – 3%. Після втрати права на пільгу платник продовжує її використовувати, не інформуючи контролюючі органи (наприклад, зміна виду діяльності, припинення інвестиційного проєкту) –

тривале збереження пільг за суб'єктом, що більше не відповідає критеріям; невідповідність фактичної діяльності критеріям.

Зазначені дії порушують встановлений порядок справляння податків і зборів, створюють дефіцит бюджетних надходжень, підривають економічну безпеку держави та формують умови тінізації економічних процесів. Саме тому дослідження структури, типології та мотивів таких діянь є ключовим для розроблення кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, орієнтованих на підвищення рівня податкової дисципліни, прозорості бізнес-середовища й ефективності податкового контролю.

Передбачене ст. 212 КК України кримінальне правопорушення є закінченим з моменту настання наслідку (у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах) – фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені в строки та в розмірах, що передбачені законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір, а якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії – з моменту фактичного ухилення від виконання такої дії (наприклад, укладення угоди або договору).

Встановлення суспільно небезпечних наслідків як обов'язкової ознаки об'єктивної сторони має принципове значення для його правильної кваліфікації, адже саме вони визначають ступінь заподіяної шкоди суспільним відносинам, що охороняються кримінальним законом. Особливість суспільно небезпечних наслідків при ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) полягає в тому, що матеріальна шкода державі завдається не шляхом вилучення вже наявних у неї коштів, а через ненадходження належних сум, визначених податковим законодавством у відповідному розмірі та порядку. Таким чином, суспільно небезпечні наслідки ухилення від оподаткування полягають у зменшенні доходної частини державного та місцевих бюджетів, порушенні фінансової стабільності, підриві функціонування соціальних

програм, а також у створенні умов для розвитку тіньової економіки та формування корупційних практик у сфері господарської діяльності. Крім того, таке діяння спричиняє вторинну шкоду іншим охоронюваним суспільним відносинам – у сфері фінансового контролю, обліку, кредитування, підприємництва, що підсилює його кримінологічну значущість.

Відповідно до примітки до ст. 212 КК України, матеріальна шкода визначається у грошовому вираженні залежно від суми несплачених податкових платежів. Значним розміром визнаються суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які у три тисячі і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян; великим розміром – суми, що перевищують п'ять тисяч таких мінімумів; особливо великим розміром – понад сім тисяч неоподатковуваних мінімумів [173].

У кримінально-правовій доктрині тривалий час існує дискусія щодо моменту закінчення кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України. Так, П.С. Берзін вважає, що злочин є закінченим з моменту виявлення податковим органом фіктивного об'єкта оподаткування, створеного для введення його в оману [21, с. 227]. О.О. Дудоров визначає момент закінчення правопорушення з часу спливу строків сплати податкових зобов'язань до відповідних бюджетів або цільових фондів [107, с. 541]. На думку Л.П. Брич, спочатку злочин слід вважати закінченим після спливу строку сплати відповідного платежу, якщо податкові суми не були внесені у банк [37, с. 281], а згодом дослідниця конкретизувала, що момент закінчення окремого епізоду продовжуваного злочину збігається з моментом несплати суми, достатньої для притягнення до кримінальної відповідальності [38, с. 587]

Отже, суспільно небезпечні наслідки ухилення від сплати податків не обмежуються лише економічною шкодою, а мають комплексний характер, що охоплює також дестабілізацію податкової системи, підрив фінансової безпеки держави та поглиблення соціально-економічної нерівності. Їх настання є ключовою передумовою не лише кримінально-правової кваліфікації, а й

кримінологічного прогнозування податкової злочинності, що, своєю чергою, визначає напрям розроблення профілактичних та інституційних заходів запобігання у цій сфері.

Суб'єкт – платник податків (фізична або юридична особа), його представник чи службова особа підприємства, установи, організації, на яку покладено обов'язок нарахування і сплати податків. Саме наявність спеціального кола осіб, на яких покладено обов'язок із нарахування, декларування та сплати податкових платежів, зумовлює специфіку суспільно небезпечного діяння і визначає його правову природу. Як слушно зазначає Н.О. Гуторова, суб'єктами державних фінансів як суспільних відносин є держава (в особі органів законодавчої або виконавчої влади) та громадяни або юридичні особи, які беруть участь у розподілі та використанні фінансових ресурсів на основі фінансово-правових норм [84, с. 66]. Такий підхід підтверджує, що податкові правовідносини мають публічно-владний характер і базуються на правовій нерівності сторін, оскільки обов'язок сплати податків покладається законом, а не угодою сторін.

Спеціальним суб'єктом за ст. 212 КК України може бути:

– службова особа підприємства, установи або організації незалежно від форми власності;

– фізична особа – підприємець, яка здійснює господарську діяльність без створення юридичної особи;

– будь-яка інша особа, яка відповідно до закону зобов'язана сплачувати податки і збори.

Законодавець у диспозиції норми досить докладно перераховує категорії осіб, які можуть виступати суб'єктами ухилення від оподаткування. Водночас така деталізація є надмірною, оскільки в кримінально-правовому аспекті головною визначальною ознакою є наявність спеціального обов'язку зі сплати податків, що випливає з факту існування об'єкта оподаткування та регламентується податковим законодавством. Спроба охопити в законі всі

можливі категорії платників податків не має практичного сенсу, адже суб'єктом може бути будь-яка особа, на яку законом покладено цей обов'язок.

Верховний Суд України у своїй практиці визначає два основні типи суб'єктів ухилення від сплати податків:

1. Посадові особи підприємств, установ і організацій усіх форм власності, відповідальні за правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати податкових зобов'язань, а також за ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності. До них належать керівники, головні бухгалтери, їх заступники, фінансові директори, особи, що фактично виконують відповідні функції, та інші посадові особи, які мають право підпису фінансово-господарських документів.

2. Фізичні особи – платники податків, установлених чинним законодавством, у тому числі громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи [327].

До категорії службових осіб належать ті, хто: постійно, тимчасово або за спеціальним повноваженням здійснює функції представників влади чи місцевого самоврядування; обіймає посади в органах державної влади, місцевого самоврядування, на державних або комунальних підприємствах (відповідно до ст. 78 Господарського кодексу України) [70], в установах чи організаціях; виконує організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції. Таким чином, суб'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, – це фізична осудна особа, яка досягла шістнадцятирічного віку і на яку законом або посадовими повноваженнями покладено спеціальний обов'язок із нарахування, декларування та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

З кримінологічного погляду, така особа характеризується високим рівнем економічної поінформованості, знанням фінансово-господарських процесів і усвідомленням правових наслідків своїх дій, що формує високий рівень інтелектуальної злочинності у цій категорії. Мотиви її поведінки найчастіше мають егоїстичний, корисливий або опортуністичний характер і

поєднуються з усвідомленням низького ризику викриття, що зумовлює необхідність формування адресних кримінологічних заходів запобігання, спрямованих на підвищення ефективності фінансового моніторингу, прозорості бізнес-процесів і невідворотності відповідальності.

Відтак, варто наголосити, що суспільні відносини у сфері оподаткування формуються між двома основними групами суб'єктів. З одного боку – держава в особі уповноважених органів (передусім ДПС України), що здійснює податковий контроль і забезпечує дотримання фінансової дисципліни. З іншого боку – платники податків (фізичні та юридичні особи), які володіють об'єктами оподаткування та зобов'язані здійснювати відрахування до бюджетів відповідно до закону.

Серед науковців, які підтримують введення кримінальної відповідальності юридичних осіб, переважає позиція, що визнання юридичної особи суб'єктом злочину сприяло б підвищенню ефективності кримінально-правової охорони суспільних відносин, у тому числі у сфері охорони природних ресурсів, зокрема лісів, від злочинних посягань [110, с. 138; 78 та ін.]. Аргументується це тим, що сучасна економічна злочинність набуває корпоративного характеру, а значна частина суспільно небезпечних діянь вчиняється саме від імені чи в інтересах юридичних осіб, які отримують пряму або опосередковану вигоду від таких протиправних дій.

Наведемо власні думки з цього приводу. Так, відповідно до ст. 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер; ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [158].

Згідно із ст. 2 КК України:

– підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого цим Кодексом;

– ніхто не може бути притягнений до кримінальної відповідальності за те саме кримінальне правопорушення більше одного разу [173].

Відповідно до ч. 3 ст. 3 КК України кримінальна протиправність діяння, а також його караність та інші кримінально-правові наслідки визначаються тільки КК України [173].

Отже, особа, яка, будучи уповноваженою особою юридичної особи, діючи від імені та в інтересах цієї юридичної особи, вчинила кримінальне правопорушення, визначене п. 1-6 ч. 1 ст. 96-3 КК України, несе кримінальну відповідальність незалежно від вжиття заходів кримінально-правового характеру до цієї юридичної особи.

Запровадження інституту заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб є наслідком виконання Україною міжнародно-правових зобов'язань. Стаття 26 Конвенції ООН проти корупції, ст. 18 Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, ст. 5 (1) Міжнародної конвенції про боротьбу з фінансуванням тероризму, ст. 10 (1) Конвенції РЄ про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та чимало інших міжнародних договорів України містять зобов'язання встановити відповідальність юридичних осіб у випадках, коли ті перебувають у «правовому зв'язку» із відповідним конвенційним злочином. У розділі XIV-1 «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб» Загальної частини КК України передбачено підстави і порядок застосування заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб.

Застосування заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб можливе лише у випадку вчинення її уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених у ст. 96-3 КК України. При цьому першочерговим є саме притягнення винної особи до кримінальної відповідальності. А вжиття заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб є додатковим заходом впливу на юридичних осіб від імені та в інтересах якої було вчинено кримінальне правопорушення. Таким чином, притягнення винного до кримінальної відповідальності здійснюється

незалежно від вжиття заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб.

Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб є окремим видом юридичної відповідальності в кримінальному праві, тому що:

– фактичною підставою їх застосування є вчинення уповноваженою особою від імені та в інтересах юридичної особи кримінального правопорушення злочин (п. 1, 3-6 ч. 1 ст. 96-3 КК України) або незабезпечення виконання покладених на її уповноважену особу законом або установчими документами юридичної особи обов'язків щодо вжиття заходів із запобігання корупції, що призвело до вчинення кримінального правопорушення (п. 2 ч. 1 ст. 96-3 КК України);

– вони є «реакцією» держави саме на кримінальне правопорушення чи на незабезпечення виконання обов'язків, що призвело до вчинення кримінального правопорушення, а не на інші фактичні обставини;

– така «реакція» держави передбачає негативні наслідки для певної юридичної особи.

Відповідно до ст. 51 КК України конфіскація майна є одним із видів покарань, що застосовується до особи, яку притягли до кримінальної відповідальності (суб'єкта кримінального правопорушення), у випадку, якщо це передбачено санкцією статті Особливої частини КК України. Покарання у виді конфіскації майна полягає в примусовому безоплатному вилученні у власність держави всього або частини майна, яке є власністю засудженого. Якщо конфіскується частина майна, суд повинен зазначити, яка саме частина майна конфіскується, або перелічити предмети, що конфіскуються. Конфіскація майна встановлюється за тяжкі та особливо тяжкі корисливі злочини, а також за злочини проти основ національної безпеки України та громадської безпеки незалежно від ступеня їх тяжкості і може бути призначена лише у випадках, спеціально передбачених в Особливій частині КК України. Перелік майна, що не підлягає конфіскації, визначається законом України.

Водночас, відповідно до ст. 96-6 КК України, конфіскація майна є одним із видів заходів кримінально-правового характеру, що застосовуються до юридичних осіб. Конфіскація майна полягає у примусовому безоплатному вилученні у власність держави майна юридичної особи і застосовується судом у разі ліквідації юридичної особи згідно з КК України.

Отже, суть їх однакова, яка полягає в примусовому безоплатному вилученні у власність держави майна. Однак, якщо це застосовується до суб'єкта кримінального правопорушення, як один із видів покарання, то це вилучення всього або частини майна, яке є власністю засудженого; а у випадку застосування конфіскації майна як заходу кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб – вилучення усього майна юридичної особи і застосовується судом у разі ліквідації юридичної особи згідно з КК України. Крім того, що покарання і заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб мають різні правові наслідки, вони також впливають на різних правосуб'єктів (фізичних/юридичних осіб)

У науці кримінального права та в чинному законодавстві України про кримінальну відповідальність є усталеною точка зору, відповідно до якої заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб не можна ототожнювати із кримінальною відповідальністю або розглядати як вид (прояв) кримінальної відповідальності чи покарання [167]. Відтак висловлена деякими науковцями позиція щодо існування квазікримінальної відповідальності юридичних осіб є радше умоглядною спробою пояснити сутність заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб (за аналогією із кримінальною відповідальністю фізичних осіб) [204].

Відповідно до ч. 1 ст. 96-6 КК України до юридичних осіб судом можуть бути застосовані такі заходи кримінально-правового характеру:

– штраф;

– конфіскація майна;

– ліквідація.

Що ж до санкцій щодо юридичних осіб, передбачених ст. 9 Директиви (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами, то згідно ч. 1 цієї статті держави-члени зобов'язуються вживати необхідні заходи з метою забезпечити можливість застосування до юридичних осіб дієвих, пропорційних та стримувальних санкцій, які включають кримінальні чи некримінальні штрафи та можуть включати інші санкції (позбавлення права на державні пільги або допомогу; тимчасове або постійне позбавлення права брати участь у процедурах публічних закупівель; тимчасове або постійне позбавлення права вести комерційну діяльність; встановлення судового нагляду; судове рішення про ліквідацію; тимчасове або постійне закриття закладів, які використовувалися для вчинення кримінального правопорушення) [96].

Отже, запровадження цих інших санкцій є правом, а не обов'язком держави-члена. Обов'язковий вид санкцій (штраф) та один із можливих додаткових (ліквідація) Україною вже запроваджені. Доцільність доповнення чинного КК України іншими видами заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб потребує проведення відповідного наукового дослідження та наявності соціально-правової обумовленості (потреби) такого законодавчого рішення.

Квазікримінальна відповідальність юридичних осіб полягає в тому, що у разі вчинення фізичною особою кримінального правопорушення від імені та в інтересах такої юридичної особи, то юридичну особу притягнуть до кримінальної відповідальності. Однак, з огляду на національне кримінальне та адміністративно-деліктне законодавство, слід зазначити, що суб'єктом правопорушення може бути лише фізична осудна особа, яка на момент вчинення правопорушення досягла віку, з якого може наставати кримінальна чи адміністративна відповідальність (залежно від виду правопорушення) (ст. 9 КУпАП, ст. 11 КК України). Кримінальна чи адміністративна відповідальність юридичних осіб в Україні не передбачена, а тому визначити квазікримінальну

відповідальність юридичних осіб в нашій державі без істотних комплексних змін законодавства неможливо.

Відповідно до ст. 9 Директиви передбачено такі заходи щодо юридичних осіб, як: (a) позбавлення права на державні пільги або допомогу; (b) тимчасове або постійне позбавлення права брати участь у процедурах публічних закупівель; (c) тимчасове або постійне позбавлення права вести комерційну діяльність; (d) встановлення судового нагляду; (e) судове рішення про ліквідацію; (f) тимчасове або постійне закриття закладів, які використовувалися для вчинення кримінального правопорушення [96].

Судове рішення про ліквідацію вже запроваджено в Україні як захід кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб. Встановлення судового нагляду накладе зайве навантаження на судову систему. В умовах воєнного стану обмежується надання пільг або допомоги юридичним особам, а також збільшуються розміри податків, а тому «позбавлення права на державні пільги або допомогу» недоцільно застосовувати, оскільки це економічно невиправдано. Застосовувати такий вид заходу, як тимчасове або постійне позбавлення права вести комерційну діяльність неможливе у разі вчинення кримінального правопорушення представником юридичної особи державної чи комунальної власності, оскільки це негативно позначиться на виконання функцій держави. Тимчасове або постійне закриття закладів, які використовувалися для вчинення кримінального правопорушення повинно передбачати подальший порядок управління таким закладом і розпорядженням його майном, а також визначення порядку і суб’єктів нагляду за дотриманням обмежень.

На нашу думку, найкращим варіантом для імплементації є такий вид заходу, як тимчасове або постійне позбавлення права брати участь у процедурах публічних закупівель [160]. Оскільки такі дії приносять юридичній особі прибуток, то слід за можливості обмежити їх таке право, якщо уповноважена особа юридичної особи вчинить від імені та в інтересах юридичної особи будь-якого із кримінальних правопорушень, передбачених у

ст. 96-3 КК України. Такий вид заходу кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб може бути ефективним в запобіганні вчинення певних видів кримінальних правопорушень представниками юридичних осіб, у тому числі й у сфері оподаткування.

Проведений аналіз засвідчив, що інститут заходів кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб виконує важливу запобіжну функцію щодо сплати податків. По-перше, він стимулює власників і керівників бізнесу до створення внутрішніх механізмів «комплаєнсу», фінансового моніторингу та прозорої звітності. По-друге, забезпечує економічну невигідність для суб'єктів господарювання у разі допущення або толерування податкових правопорушень. По-третє, сприяє підвищенню довіри до податкової системи та утвердженню принципу невідворотності відповідальності у сфері фінансових відносин.

З огляду на це, оптимальним напрямом розвитку національного законодавства є розширення кола таких заходів відповідно до європейських стандартів, зокрема через упровадження тимчасового або постійного позбавлення права юридичних осіб брати участь у процедурах публічних закупівель, що є ефективним інструментом превенції економічних злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Відтак, застосування заходів кримінально-правового характеру до юридичних осіб у контексті запобігання ухиленню від сплати податків виступає інтегрованим елементом кримінологічної політики держави, який поєднує правову, економічну та організаційну складові запобігання фінансовим кримінальним правопорушенням, зміцнюючи фінансову дисципліну, підзвітність бізнесу та економічну безпеку України.

Суб'єктивна сторона – прямий умисел, який характеризується усвідомленням протиправності ухилення та бажанням уникнути сплати обов'язкових платежів або незаконно одержати бюджетне відшкодування.

Беззаперечним доказом наявності умислу на ухилення від сплати податків є дії, що свідчать про цілеспрямоване приховування реальних

фінансово-господарських операцій, зокрема ведення подвійної (офіційної та неофіційної) бухгалтерії, що виключає можливість випадкового або необережного характеру таких дій [276, с. 371–372]. У цьому контексті показовою є позиція А.В. Смирнової, яка зазначає, що при кваліфікації кримінальних протиправних діянь за ст. 212 КК України, за непрямим умислом, необхідним є доведення того, що винна особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, пов'язаний із невиконанням податкового обов'язку, передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків (ненадходження коштів до бюджету у значному розмірі) та свідомо їх допускала [379].

Отже, вина при ухиленні від оподаткування характеризується не лише інтелектуальним усвідомленням змісту порушення, а й вольовим ставленням до його наслідків, тобто особа свідомо ухиляється від своїх фінансових зобов'язань, принаймні на суму, яка утворює значну шкоду відповідно до ч. 1 ст. 212 КК України. При цьому непрямий умисел передбачає, що особа не бажає настання шкоди бюджету, але свідомо допускає її як наслідок своєї протиправної бездіяльності чи активних дій. Такий підхід має особливе значення з огляду на складність податкових правовідносин, численні колізії та прогалини у законодавстві, що нерідко використовуються правопорушниками для імітації правової помилки або для створення вигляду «ненавмисного» порушення. Нерідко обвинувачені у справах про ухилення від сплати податків посилаються на неоднозначність податкових норм, намагаючись представити свої дії як результат «законодавчої плутанини» або «технічної помилки».

Водночас, як слушно наголошує В.О. Останін, інтелектуальна складова умислу при вчиненні податкового кримінального правопорушення має власну специфіку, зумовлену високим рівнем професійних знань осіб, які займаються фінансово-господарською діяльністю. Учений обґрунтовано зазначає, що під час ухилення від оподаткування свідомість винної особи охоплює не лише загальне розуміння неправомірності діяння, а й усвідомлення конкретних фактичних обставин, а саме: що діяльність, якою займається особа, створює

об’єкти оподаткування або є підставою для його виникнення; що на неї покладено законний обов’язок із обчислення, нарахування та сплати податкових внесків; що відсутні правові підстави для звільнення від оподаткування або використання податкових пільг [283, с. 14].

Такий підхід, однак, є дискусійним. На нашу думку, усвідомлення факту, що певна діяльність утворює об’єкти оподаткування, фактично входить до змісту податкового обов’язку, і тому немає потреби виокремлювати цю ознаку окремо. Що ж до третьої з наведених позицій, то використання податкових пільг не завжди має кримінально-протиправний характер і не є типовою формою ухилення, оскільки може здійснюватися в межах законодавчо визначених процедур податкової оптимізації.

Таким чином, інтелектуальний і вольовий моменти умислу при ухиленні від сплати податків відображають високий рівень усвідомлення протиправності поведінки, спрямованість дій на отримання незаконної вигоди, а також раціональну організацію процесу ухилення, що має істотне кримінологічне значення. Це свідчить, що запобігання таким кримінальним правопорушенням потребує не лише правових, а й інституційно-аналітичних заходів, спрямованих на зниження мотивації до умисного порушення податкових обов’язків, удосконалення системи фінансового контролю та підвищення рівня юридичної визначеності податкового законодавства.

Як справедливо зазначає К.М. Огороднік, мотив має вирішальне значення для розмежування умисного ухилення від сплати податків та неправомірної несплати, вчиненої з необережності. Умисне ухилення характеризується наявністю внутрішнього спонукання отримати матеріальну вигоду шляхом створення видимості законності певної фінансово-господарської операції та проведення її у спосіб, який дозволяє незаконно зменшити податкове зобов’язання. Натомість при оптимізації оподаткування особа також прагне одержати економічну вигоду, проте робить це використовуючи легальні механізми, які формально не порушують вимог законодавства і не свідчать про наявність злочинного наміру [276, с. 271].

Отже, мотиваційна основа податкового ухилення виявляється у прагненні до збагачення шляхом уникнення виконання публічно-правового обов'язку, що, з точки зору кримінології, є проявом економічного егоїзму та зловживання довірою держави як суб'єкта фіскальних відносин. Саме мотив забезпечує свідоме спрямування дій на ухилення від оподаткування та формує цілеспрямований умисел на невиконання податкового обов'язку.

Мета ухилення від сплати податків полягає у досягненні певного протиправного результату – зменшення або повного уникнення податкових платежів. Залежно від рівня обізнаності особи, її досвіду, правової культури та доступу до спеціальних фінансових інструментів, зміст мети може варіюватися – від разового уникнення конкретного податку до системного мінімізації оподаткування через створення фіктивних підприємств, транзитних схем, офшорних юрисдикцій або маніпулювання бухгалтерським обліком. Мета носить змішану структуру, що поєднує загальні елементи (притаманні будь-якому виду ухилення) та специфічні елементи, характерні для конкретної схеми або сфери діяльності. Загальна мета полягає у прагненні уникнути сплати належних державі коштів, тобто збереженні незаконно отриманого прибутку. Специфічні ж цілі можуть включати: створення фінансової «подушки» для розвитку бізнесу за рахунок несплачених податків; перерозподіл капіталу між афілійованими структурами з метою зниження податкового навантаження; приховування незаконного походження доходів (відмивання коштів); уникнення відповідальності за порушення фінансової дисципліни.

Таким чином, мотив і мета ухилення від сплати податків у своїй єдності визначають психологічну структуру умислу, що забезпечує реалізацію протиправної поведінки, спрямованої на порушення фіскальної дисципліни та завдання шкоди державним інтересам. Їхнє розуміння має істотне значення не лише для правильної кваліфікації злочину, а й для формування ефективних кримінологічних заходів запобігання, зорієнтованих на зниження мотивації до

економічно вигідного правопорушення, підвищення рівня правової свідомості платників та зміцнення податкової культури у суспільстві.

Підсумовуючи слід наголосити, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є системним соціально-економічним і кримінально-правовим феноменом, що безпосередньо підриває фінансову стабільність держави, деформує механізми публічного управління та породжує корупційні ризики у сфері фіскальної політики. Його кримінологічна природа полягає у свідомому ухиленні платників від виконання обов'язку сплати податків, що поєднує в собі економічну вигоду, зловживання правовими прогалинами та організаційно-фінансову змову з метою мінімізації податкового тиску. Таке кримінальне протиправне діяння передбачене ст. 212 КК України слід розглядати не лише як окремий вид кримінального правопорушення у сфері господарської діяльності, а як ключовий чинник криміногенної дестабілізації фінансової системи, що визначає напрями модернізації державної податкової політики та потребує розроблення науково обґрунтованої системи кримінологічного запобігання, зорієнтованої на зменшення рівня латентності, мінімізацію умов для вчинення таких правопорушень і підвищення ефективності правозастосовної діяльності у сфері фіскальної безпеки України.

Висновки до розділу 1

1. Наголошено, що в умовах збройного конфлікту, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування створюють реальні загрози податковій безпеці й підривають фінансову стійкість держави, а тому ефективне реагування на них набуває особливого значення, оскільки стабільність податкових надходжень є ключовим чинником фінансової спроможності держави забезпечувати оборону, соціальний захист та відновлення економіки.

2. Запропонована методологія дослідження проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що поєднує

загальнонаукові та спеціальні методи пізнання (діалектичний, системний, структурно-функціональний, історико-правовий, логіко-юридичний, порівняльно-правовий, прогностичний, контент-аналіз, моделювання, статистичний, соціологічний та емпіричні методи спостереження й опитування та ін.), створила цілісну методологічну основу для формування сучасного наукового бачення природи, детермінації та механізмів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Доведено, що ефективне вивчення проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування потребує комплексного міждисциплінарного підходу, заснованого на синтезі економічних, фінансових, правових і кримінологічних методів аналізу. Такий підхід забезпечує можливість одночасно оцінювати юридичні аспекти криміналізації податкових правопорушень, економічну доцільність та наслідки застосування запобіжних заходів.

3. Наголошено, що криміналізація податкових відносин у сучасних умовах становить пряму загрозу національній безпеці, оскільки зменшення надходжень до державного бюджету підриває здатність держави забезпечувати обороноздатність, соціальний захист населення, відновлення критичної інфраструктури й підтримку економічної стабільності. У період воєнного стану такі кримінальні правопорушення набувають особливого суспільного резонансу, адже воєнні, економічні та політичні процеси, які відбуваються в Україні, істотно трансформують характер і структуру податкової злочинності, спричиняючи появу нових форм її прояву – використання офшорних схем, криптовалют, фіктивних підприємств, маніпуляцій з ПДВ, а також зловживань у сфері податкових пільг, субсидій та відшкодувань. У результаті спостерігається зміна механізмів, способів та мотивації вчинення податкових кримінальних правопорушень: від традиційних способів приховування доходів до складних фінансових комбінацій, що поєднують елементи шахрайства, службового підроблення та легалізації доходів.

4. Системоутворюючим чинником кримінальних правопорушень у сфері оподаткування виступає сама сфера податкових правовідносин, а не окремі її елементи, зокрема суб'єкт посягання (платник податків) чи предмет кримінального правопорушення (несплачений податок, збір або інший обов'язковий платіж). Саме податкові правовідносини визначають правову природу, соціальну небезпеку та економічні наслідки таких посягань, оскільки вони є центральною ланкою у функціонуванні фінансової системи держави

Залежно від об'єкта кримінально-правової охорони, кримінальні правопорушення, що вчиняються у сфері оподаткування, доцільно класифікувати за трирівневою структурою: 1) основні податкові кримінальні правопорушення – це діяння, які безпосередньо порушують установлений порядок справляння податків і зборів, що є центральним елементом податкової системи держави. Вони становлять переважну більшість (приблизно 88%) від загальної кількості правопорушень у сфері оподаткування (ст. 212, 212-1 КК України); 2) суміжні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування характеризуються тим, що податкова система є одним із можливих або супутніх об'єктів посягання. Вони мають більш широкий економічний контекст і відображають взаємозв'язок податкових злочинів із іншими сферами фінансової діяльності держави – бюджетною, кредитно-грошовою, митною, банківською (ст. 201, 204, 205-1, 211, 213, 222 КК України); 3) додаткові – діяння, які сприяють або забезпечують вчинення основних і суміжних кримінальних правопорушень, створюють умови для їх реалізації, приховування або уникнення відповідальності (ст. 358, 361, 364, 365-2, 366, 367 КК України). Такий підхід дозволяє комплексно охопити всі різновиди діянь, що безпосередньо або опосередковано посягають на фінансову безпеку держави, підривають стабільність системи оподаткування та бюджетну дисципліну й дозволяє не лише деталізувати структуру податкової злочинності, а й визначити кримінологічні пріоритети забезпечення податкової безпеки.

5. Кримінологічними складовими ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є: (1) *діяння* у формі активного чи пасивного ухилення від виконання податкового обов'язку, що належить до системи оподаткування. Аналіз матеріалів кримінальних проваджень засвідчив, що найбільш поширеними способами вчинення цього виду кримінальних правопорушень є: укладення фіктивних договорів підряду/субпідряду з подальшим підробленням офіційних документів для приховування грошових потоків і уникнення оподаткування (49%); розтрата товарно-грошових цінностей або завищення обсягів виконаних робіт (42%); складання фіктивних актів приймання-передачі робіт (35%); використання підроблених документів про вартість робіт (28%); внесення неправдивих відомостей до податкової звітності (23%). Такі способи функціонують у тісному зв'язку з корупційними проявами з боку службових осіб суб'єктів господарювання та контролюючих органів (підроблення проектно-кошторисної документації, актів приймання робіт, довідок вартості будматеріалів тощо), що посилює латентність і системність податкових кримінальних правопорушень; (2) *наслідки* у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1), великих (ч. 2) або особливо великих (ч. 3) розмірах. Визначення моменту закінчення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, має безпосереднє кримінологічне значення, оскільки дозволяє встановити реальний обсяг завданої шкоди, структуру фінансових втрат держави та типову повторюваність податкової поведінки, що є основою для формування кримінологічних заходів податкової безпеки; (3) *причинний зв'язок* між діянням та наслідками, позаяк змінні ознаки кримінально-протиправної поведінки, зумовлені численними змінами податкового законодавства, та об'єктивною оцінкою суспільно небезпечних наслідків – «значної шкоди», «великого» чи «особливо великого» розміру збитків, особливо за умов воєнного стану.

6. Безпосереднє включення до диспозиції ст. 212 КК України переліку окремих категорій платників податків є спробою охопити всі можливі варіанти

суб’єктного складу, проте таке формулювання не є вичерпним і з часом виявилося недостатньо гнучким. Головною ознакою суб’єкта ухилення від оподаткування є спеціальний обов’язок щодо сплати податків, зумовлений наявністю об’єкта оподаткування. Такими суб’єктами визнаються службові особи юридичних осіб усіх форм власності, відповідальні за ведення бухгалтерського обліку, складання та подання податкової звітності, а також фізичні особи – платники податків, які володіють об’єктами оподаткування та зобов’язані здійснювати платежі до бюджету.

РОЗДІЛ 2
КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

2.1. Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Кримінологія як міждисциплінарна юридична наука характеризується інтеграцією методів правових, соціологічних, психологічних, економічних і статистичних досліджень, що забезпечує комплексне пізнання злочинності як складного соціально-правового феномену. Її методологічна основа передбачає поєднання емпіричного аналізу злочинної поведінки з теоретичним осмисленням причин, умов і закономірностей її прояву. Такий підхід дозволяє не лише описувати й пояснювати злочинність, а й розробляти науково обґрунтовані моделі прогнозування її динаміки та системи запобіжних заходів, спрямованих на зниження рівня криміналізації суспільства.

Злочинна діяльність має багатовимірний характер і справляє деструктивний вплив на політичну, економічну, соціальну та духовну сфери життя, підриваючи основи сталого розвитку держави. У цьому контексті кримінологія виконує не лише пізнавальну, а й практичну функцію – забезпечує наукове підґрунтя для формування державної політики у сфері протидії злочинності, розроблення стратегій запобігання кримінальним правопорушенням, оптимізації діяльності правоохоронних органів та удосконалення кримінального законодавства.

Як визначає В.І. Шакун, злочинність як сукупність суспільно небезпечних і протиправних діянь, заборонених кримінальним законом під загрозою покарання, наголошуючи, що саме норми кримінального права надають змогу ідентифікувати певні форми поведінки як злочинні, якщо вони мали місце в межах конкретного простору й часу. Така позиція дозволяє системно підходити до формування загального поняття злочинності,

виокремлювати її структуру, динаміку та основні якісні характеристики [447, с. 158].

У свою чергу, представники харківської кримінологічної школи розглядають злочинність як масове соціальне явище, що охоплює сукупність кримінальних правопорушень одного чи кількох видів, які регулярно повторюються на певній території протягом визначеного історичного періоду, формуючи стійкі тенденції розвитку криміногенної ситуації [12; 281]. Такий підхід поєднує статистичні, соціологічні та правові параметри оцінювання злочинності, що розширює аналітичний інструментарій кримінології.

У сучасній науковій традиції загальновизнаним є положення, що кримінологічна характеристика – це систематизована сукупність науково обґрунтованих відомостей про стан, структуру, динаміку та закономірності злочинності, а також про її соціально-психологічні детермінанти, типові способи вчинення кримінальних правопорушень, мотиваційні установки правопорушників і персональні особливості суб’єктів злочину. За визначенням О.М. Джужі, кримінологічна характеристика становить комплекс емпіричних і теоретичних даних, що дозволяють ефективно організовувати систему запобігання й протидії злочинності, забезпечуючи її наукове прогнозування та адаптацію до соціальних трансформацій [350].

А.П. Закалюк розглядає кримінологічну характеристику як інтегровану систему релевантної інформації про конкретне кримінальне правопорушення або його окремий вид, що є необхідною для здійснення ефективних профілактичних заходів, наукового прогнозування та попередження нових злочинів. На його думку, вона ґрунтується на системному аналізі основних ознак протиправного діяння, який охоплює соціальні, психологічні та правові чинники його виникнення, обставини вчинення, характер і тяжкість наслідків, а також соціально-демографічні та морально-психологічні характеристики особи правопорушника [121]. Такий підхід відображає концепцію комплексного пізнання злочинності, що поєднує емпіричну базу даних із

глибинним розумінням мотиваційних і структурних засад злочинної поведінки.

Водночас В.С. Батиргарєєва акцентує на необхідності забезпечення об'єктивності кримінологічної характеристики, підкреслюючи, що вона повинна відображати лише реальні, на момент дослідження існуючі параметри злочинності, без урахування змін, зумовлених активним впливом суспільства, державних інституцій або зовнішніх чинників. Дослідниця вважає, що в межах кримінологічної характеристики слід обмежуватися описом кількісних та якісних показників злочинності, структурних властивостей як правопорушників, так і потерпілих, тоді як запобіжна діяльність має розглядатися як окрема сфера дослідження, не тотожна сутності кримінологічної характеристики у її класичному розумінні [20]. Такий підхід сприяє методологічній чистоті аналізу та запобігає змішанню аналітичного та прогностичного рівнів дослідження злочинності, а відтак – кримінологічна характеристика виступає не лише інструментом системного наукового аналізу злочинності, але й важливою ланкою у формуванні стратегічної системи її запобігання; забезпечує глибоке пізнання сукупності чинників, що визначають рівень, структуру, динаміку й географію кримінальної активності у суспільстві, а також дозволяє ідентифікувати причинно-наслідкові зв'язки між соціальними процесами, правовими механізмами та девіантною поведінкою.

На думку Д.М. Тичини, зміст кримінологічної характеристики розкривається через визначення системи ознак, які у взаємозв'язку формують її структуру. До таких ознак належать: кримінологічно значущі властивості правопорушення (об'єкт, предмет, спосіб, мотив, наслідки); дані, що комплексно пояснюють кримінологічну ситуацію, у якій відбувається вчинення певного типу злочинів; 3) характеристики діяльності щодо їх запобігання, які зумовлюють ефективність превентивних механізмів [409]. Така систематизація дозволяє розглядати кримінологічну характеристику як структурно-функціональну модель, що поєднує дескриптивний, пояснювальний і прогностичний компоненти.

Створення ефективної системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в Україні є неможливим без глибокого кримінологічного аналізу та використання достовірних емпіричних даних про їх сучасний стан, тенденції й закономірності розвитку. Такий аналітичний базис має подвійне значення – теоретичне, оскільки формує наукове підґрунтя для розуміння детермінацій злочинної поведінки у податковій сфері, і прикладне, адже забезпечує розроблення обґрунтованої державної політики фінансової безпеки та фіскальної стабільності. У цьому контексті кримінологічне дослідження податкових злочинів набуває особливої актуальності, оскільки їх наслідки безпосередньо впливають на макроекономічну рівновагу, бюджетну дисципліну та інвестиційний клімат держави.

Актуальність і складність цього завдання обумовлені щонайменше двома взаємопов’язаними групами чинників. По-перше, починаючи з 1990-х років, в Україні спостерігається стійка тенденція зростання та трансформації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, які набувають дедалі більш організованих, конспіративних і технологічно складних форм. Відбувається системне відставання можливостей фіскальних і правоохоронних органів від темпів розвитку злочинних схем ухилення від сплати податків – як за рівнем аналітичного прогнозування, так і за якістю реагування. Це зумовлено не лише трансформацією економічних відносин у період ринкових реформ, а й недосконалістю механізмів фінансового контролю, недостатньою цифровізацією податкового адміністрування та браком координації між контролюючими й правоохоронними структурами. Наслідками є високий рівень латентності податкових правопорушень, безкарність учасників злочинних схем, недонадходження коштів до бюджету та зниження довіри до податкової системи держави [293, с. 49].

По-друге, сучасні соціально-економічні процеси зумовили необхідність формування нової концепції запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, яка має враховувати актуальні виклики: зростання

тінізації економіки, цифровізацію господарських операцій, використання офшорних юрисдикцій, появу складних схем податкової оптимізації та фінансової інженерії. Така концепція повинна спиратися на результати кримінологічного моніторингу, що поєднує статистичний, аналітичний і соціологічний підходи, забезпечуючи оцінку реального рівня податкової злочинності, виявлення тенденцій її розвитку й ефективності превентивних заходів. Як слушно зазначається в науковій літературі, дослідження кількісних і якісних показників злочинності є передумовою науково обґрунтованої протидії кримінальним проявам у сфері оподаткування [23, с. 207].

Науковці підкреслюють, що злочинність у сфері оподаткування як соціально-правове явище характеризується системою взаємопов'язаних кількісних і якісних показників, серед яких провідними є рівень, коефіцієнт, структура, динаміка, географія, інтенсивність і «ціна» злочинності [181, с. 44–45]. Сукупність цих характеристик дозволяє визначати стан податкової злочинності на певному етапі суспільного розвитку – категорію, що, за визначенням Б.М. Головкіна, відображає обсяг і специфіку кримінальної активності у межах конкретної території, з урахуванням кількості вчинених податкових злочинів і осіб, які їх учинили [68].

Разом із тим таке трактування поняття «стан злочинності» стало предметом наукової дискусії через його схожість із категорією «рівень злочинності», що зумовило потребу уточнення методологічного інструментарію кримінологічного аналізу. У сучасних дослідженнях усе частіше пропонується розширити систему оцінювання злочинності у сфері оподаткування шляхом введення додаткового показника – обсягу заподіяної шкоди, який охоплює не лише прямі втрати бюджету, а й вторинні економічні наслідки, зокрема підрив конкурентного середовища, відтік капіталів і зменшення інвестиційної привабливості [187]. Проте методика точного вимірювання таких збитків перебуває на етапі наукового опрацювання.

Під рівнем податкової злочинності зазвичай розуміють кількість кримінальних правопорушень, пов'язаних із ухиленням від сплати податків,

зборів чи інших обов’язкових платежів, а також кількість осіб, які їх учинили, визначену в абсолютних числах і прив’язану до певної території (країни, області, регіону) та проміжку часу [121, с. 156]. Аналіз цього показника дозволяє визначати інтенсивність криміногенного навантаження на фінансову систему держави, виявляти територіальні осередки податкової злочинності, а також відслідковувати динаміку її проявів у галузевому розрізі – наприклад, у сфері будівництва, торгівлі, публічних закупівель чи експорту.

Структура злочинності у сфері оподаткування відображає внутрішній склад і співвідношення між окремими видами податкових правопорушень, зокрема ухиленням від сплати ПДВ, податку на прибуток, єдиного соціального внеску, а також злочинами, пов’язаними з фіктивним підприємництвом, завищенням податкового кредиту, створенням конвертаційних центрів і легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом [121, с. 157]. У структурі податкової злочинності особливе місце займають організовані форми протиправної діяльності, що передбачають злагоджену участь посадових осіб підприємств, бухгалтерів, податкових консультантів і державних службовців контролюючих органів.

Не менш важливою є категорія динаміки податкової злочинності, яка відображає зміни рівня, структури, масштабів і способів ухилення від оподаткування у часовій перспективі [121; 409]. Основними індикаторами динаміки виступають темпи зростання або зменшення кількості кримінальних правопорушень порівняно з базовим періодом, зміна їх якісного складу (перехід від індивідуальних до групових чи транснаціональних схем), а також еволюція способів злочинної діяльності. Для податкової злочинності характерні циклічні коливання динаміки, пов’язані з економічними кризами, податковими реформами, змінами у валютному та митному регулюванні, а також удосконаленням системи електронного адміністрування податків.

Таким чином, дослідження стану, тенденцій і закономірностей кримінальних правопорушень у сфері оподаткування передбачає отримання всебічної, достовірної та об’єктивної інформації про їх рівень, структуру,

динаміку, географічне поширення та латентність. Комплексне пізнання цих характеристик дає змогу не лише виявити реальні ризики, масштаби та специфіку кримінальних проявів у податковій сфері, а й простежити внутрішні закономірності їх формування та розвитку, що визначають криміногенний потенціал системи оподаткування. Сукупність таких знань створює наукове підґрунтя для розроблення ефективних законодавчих, організаційно-правових, фінансово-економічних, аналітичних та правозастосовних заходів, спрямованих на запобігання та мінімізацію кримінальних правопорушень, пов’язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), легалізацією доходів і зловживанням податковими пільгами та іншими кримінальними протиправними діяннями.

Такий підхід повністю узгоджується зі стратегічними завданнями державної політики у сфері протидії економічній та фінансовій злочинності, оскільки саме науково обґрунтований кримінологічний аналіз дозволяє сформувати систему раннього виявлення податкових ризиків, ідентифікувати вразливі ланки у механізмах податкового адміністрування та контролю, а також виробити комплекс профілактичних, аналітичних і управлінських рішень, спрямованих на підвищення прозорості, доброчесності та підзвітності у сфері справляння податків.

У результаті, кримінологічне дослідження податкових правопорушень набуває не лише діагностичного, а й прогностичного значення, оскільки забезпечує можливість своєчасного реагування на зміни у податковому середовищі, виявлення системних загроз для фіскальної стабільності держави та формування ефективних механізмів її фінансової безпеки.

Відтак, варто наголосити, що *кримінологічна характеристика кримінальних правопорушень у сфері оподаткування становить особливу науково-практичну категорію, яка включає кількісні та якісні показники, детермінанти та характеристики особи-злочинця щодо кримінальних правопорушень пов’язаних зі встановленим нормативно-правовим порядком справляння податків і зборів й виступає інструментом наукового аналізу,*

який забезпечує моніторинг податкової сфери; нейтралізацію, мінімізацію, послаблення негативного впливу криміногенних чинників й соціальних наслідків їх поширення для фінансової системи держави; розробку й прийняття уповноваженими суб'єктами правових і регуляторних рішень на різних кримінологічних рівнях запобігання.

Кримінологічна характеристика у цій сфері дозволяє не лише ідентифікувати реальні тенденції, масштаби й рівень організованості податкової злочинності, а й визначити типові способи вчинення таких діянь, мотиваційні установки їх суб'єктів, а також різні чинники, що зумовлюють їх виникнення. Зокрема, вона охоплює дослідження механізмів створення фіктивних суб'єктів господарювання, формування тіньових фінансових потоків, маніпуляцій із податковими звітами, неправомірного використання пільг, заниження об'єктів оподаткування та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

Водночас кримінологічна характеристика податкових кримінальних правопорушень має прогностичне та прикладне значення, оскільки на її основі розробляються моделі запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, які враховують специфіку сучасного податкового простору: високий рівень цифровізації економічних процесів, міжнародну мобільність капіталів, наявність офшорних юрисдикцій, а також складність контролю за фінансовими операціями.

Саме через призму кримінологічної характеристики стає можливим виявлення реальних тенденцій еволюції податкової злочинності, зокрема: зростання кількості організованих схем ухилення від оподаткування, збільшення питомої ваги кіберфінансових злочинів, участі посадових осіб фіскальних органів у протиправній діяльності, а також корупційних зв'язків між представниками бізнесу та контролюючими структурами. Такі процеси становлять серйозну загрозу фінансовій безпеці держави, підривають довіру до податкової системи та негативно впливають на інвестиційний імідж України на міжнародному рівні.

Як слушно зазначав А.Г. Кальман, рівень злочинності у сфері економіки протягом усього XX ст. неухильно зростав у більшості країн світу, незалежно від рівня їх економічного розвитку. У сучасних умовах ця тенденція набула транснаціонального характеру, виходячи за межі національних економік і становлячи реальну загрозу фінансовій та національній безпеці держав [142]. З 2022 р. економічна злочинність набула нових якісних характеристик, пов'язаних із трансформацією господарських відносин, військово-економічною мобілізацією та зміною пріоритетів бюджетного фінансування. У цей час податкова система держави зазнала безпрецедентного навантаження, а збереження її стабільності стало критично важливим чинником національної безпеки. Тому аналіз динаміки податкової злочинності безпосередньо пов'язаний із проблемами забезпечення сталого розвитку економіки.

Повномасштабна збройна агресія на початку 2022 р., спричинила не лише тимчасову окупацію частини територій, значні людські та матеріальні втрати, руйнування виробничої та соціальної інфраструктури, але й глибокі трансформаційні процеси у сфері податкової, фінансової та бюджетної безпеки держави. Одним із найбільш відчутних наслідків цих процесів стало загострення криміногенної ситуації у фіскальній сфері, активізація тіньової економіки, поширення схем ухилення від сплати податків, легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і, як наслідок, зростання рівня кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Нестабільність макроекономічної ситуації, деструктивні наслідки війни для бізнес-середовища, кризові явища у державному управлінні та необхідність швидкої адаптації податкової системи до воєнних умов зумовили інтенсивну криміналізацію фіскально-економічних відносин. Це негативно вплинуло на темпи розвитку підприємництва, знизило рівень податкової дисципліни та довіру платників до державної політики у сфері оподаткування. У результаті виникли ризики масштабного відтоку капіталів, зростання

податкових боргів і зменшення доходної частини бюджету, що створює пряму загрозу реалізації національних інтересів та фінансовій безпеці держави.

Так, у 2022 р. питома вага кримінальних правопорушень економічного спрямування у структурі загальної злочинності України становила лише 0,4% (1054 кримінальних правопорушення) [3]. Формально цей показник можна розцінювати як статистично незначний, однак його латентна небезпечність є надзвичайно високою. В умовах воєнного стану будь-які суспільно небезпечні посягання на об’єкти правової охорони у сфері економіки – а саме тіньові, фіктивні або незаконні схеми фінансово-господарської діяльності – становлять пряму загрозу національній безпеці, підривають бюджетну стабільність, систему державних фінансів і довіру до інститутів влади [151, с. 110–113].

У 2023 р. питома вага кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності зросла до 0,6% (4840 злочинів), що свідчить про розширення латентних процесів і зростання впливу тіньового сектору на економічні відносини. Така тенденція демонструє не лише збільшення масштабів протиправних дій у господарській сфері, а й системну нездатність правоохоронних органів ефективно стримувати економічну злочинність, що посилює криміналізацію ділового середовища та формує нові ризики для державних фінансів [3].

Інші кримінологічно значущі показники економічної злочинності за цей період свідчать про тенденцію до її структурного ускладнення: а) на 36% зросла кількість кримінальних проваджень, які перебували на розгляді судів усіх інстанцій (1245144 провадження); б) на 41% збільшилася кількість розглянутих судами кримінальних проваджень (1099); в) на 39% зросло число судових рішень щодо завершених кримінальних проваджень; г) на 38% збільшилась кількість обвинувальних і виправдувальних вироків; ґ) на 21% зросла кількість осіб, визнаних потерпілими від економічних злочинів; д) матеріальна та моральна шкода завдана 30,3 тис. потерпілих осіб (у 2022 р. – 25,6 тис.) становила близько 966 млн грн, що суттєво вплинуло на фінансову

стабільність і рівень захищеності економічних інтересів держави; е) на 13% збільшилась кількість кримінальних проваджень, розглянутих місцевими судами (380 тис. у 2023 р. проти 336 тис. у 2022 р.); є) понад 2–3 роки розглядалися 4,3 тис. справ, а понад 3 роки – 5,7 тис. справ, що на 29% перевищує показник попереднього року; ж) інші кримінологічні відомості підтверджують необхідність посилення ефективності запобіжної діяльності як на рівні загальносоціальних суб'єктів (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України), так і спеціально-кримінологічних інституцій – Національної поліції, прокуратури, НАБУ, САП, БЕБ та інших правоохоронних органів [3].

Проведений аналіз показує, що у 2024 р. суттєвих змін у кримінологічно значущих показниках економічної злочинності не відбулося, проте її якісна структура зазнала ускладнення. Зокрема, за результатами аналізу: питома вага економічних кримінальних правопорушень залишалась на рівні до 1% у загальній структурі злочинності [331], що не відповідає дійсності через високий рівень латентності, адже щороку правоохоронні органи викривають тривало діючі злочинні схеми економічного спрямування, що мали системний характер; на 4% зросла кількість кримінальних проваджень, переданих до суду, у порівнянні з 2023 р., та на 47% порівняно з 2022–2024 рр.; кількість розглянутих судами справ зросла на 4% проти 2023 р., що свідчить про активізацію злочинної діяльності у господарській сфері, а також про невідповідність між даними Єдиного реєстру досудових розслідувань і Єдиного державного реєстру судових рішень, що підтверджує значний рівень латентної злочинності; на 8% зменшилась кількість ухвалених вироків; економічні злочини становили 1,1 тис. справ (1%) від усіх розглянутих судових проваджень; кількість потерпілих осіб зменшилась на 12%, однак сукупна шкода зросла до 1,2 млрд грн [4], що підтверджує зростання вартості економічної злочинності та її негативний вплив на сталий розвиток економіки в умовах воєнного стану.

Узагальнення отриманих даних дозволяє констатувати, що аналогічні тенденції зберігалися і в 2025 р., що свідчить про стійкість та системність економічної злочинності, її адаптивність до змінних умов господарювання, а також про необхідність визнання запобігання злочинності у сфері економіки пріоритетним напрямом державної політики України. Це особливо важливо як у контексті воєнного стану, так і в умовах післявоєнного відновлення, коли стабільність економіки визначатиме здатність держави до соціально-економічного відродження та інтеграції у європейський правовий простір.

Варті уваги і звітні дані ДПС, наприклад, за останній рік. Зокрема, у 2024 р., діяльність такого органу характеризувалася підвищенням ефективності податкового адміністрування, цифровізації процесів і зміцненням аналітичного контролю за дотриманням податкової дисципліни. Водночас звіт містить низку показників, що відображають реальний стан податкових правопорушень, зловживань і ухилення від оподаткування, які залишаються ключовими викликами для системи державних фінансів. У 2024 р. органами ДПС зафіксовано порушення на суму 123765,2 млн грн, що свідчить про суттєве зростання обсягів неправомірних дій у сфері податкових зобов’язань. Порівняно з 2023 роком кількість перевірок і сум порушень зросла більш ніж утричі. Показники результативності податкового контролю демонструють зростання кількості позапланових перевірок (+276%) та збільшення фактичних перевірок (+307%), що свідчить про підвищення інтенсивності наглядової діяльності, але також – про високу латентність податкових правопорушень, які виявляються лише після додаткового втручання контролюючого органу [352].

Особливо показовим є зростання кількості виявлених випадків порушення правил обліку, звітності та недекларування доходів, що свідчить про поширені схеми заниження об’єкта оподаткування та використання фіктивних суб’єктів господарювання. Зазначена тенденція відображає як структурні прогалини в системі адміністрування, так і наявність умисних дій

з боку платників податків, спрямованих на ухилення від сплати обов'язкових платежів.

У сфері контролю за підакцизними товарами зафіксовано 2997 випадків продажу без марок акцизного податку або з підробленими марками на суму 230,35 млн грн, а правоохоронними органами спільно з ДПС вилучено контрафактну продукцію на суму 35,14 млн грн. Такі дані підтверджують зростання обсягів тіньового ринку алкоголю та тютюну, що прямо впливає на недоотримання бюджетних надходжень і формує корупційні ризики у ланцюгу «виробник – розповсюджувач – контролюючий орган» [352].

З погляду кримінології, такий сегмент є типовим прикладом організованої податкової злочинності, де поєднуються економічна вигода та корупційна складова. Відсутність дієвих превентивних механізмів контролю за обігом підакцизних товарів сприяє появі нових схем ухилення від сплати акцизного податку через маніпуляції з маркуванням, підробленням акцизних марок і використанням «підставних» компаній.

Звіт підкреслює активізацію роботи ДПС у сфері фінансового моніторингу. У 2024 р. 100% виявлених підозрілих фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів або фінансуванням тероризму, було передано до Державної служби фінансового моніторингу України. Це свідчить про налагодження міжвідомчої взаємодії, однак ефективність реагування надалі залежить від результатів кримінальних проваджень і координації з правоохоронними органами.

Системність фінансових порушень та їх зв'язок із міжнародними операціями підкреслює потребу у вдосконаленні механізмів аналітичного ризик-менеджменту, що дозволить своєчасно ідентифікувати ознаки схемного бізнесу, трансфертного ціноутворення та виведення капіталів у офшорні юрисдикції.

Робота уповноважених підрозділів із питань запобігання та виявлення корупції у системі ДПС засвідчила значний рівень внутрішніх дисциплінарних порушень. Притягнуто до дисциплінарної відповідальності 563 працівники, а

до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції передано 280 матеріалів. Водночас розглянуто 2977 повідомлень про конфлікт інтересів і 1191 звернення щодо можливих правопорушень працівниками ДПС. Такі показники свідчать про наявність системних етичних і корупційних ризиків у внутрішньому середовищі податкової служби, що знижує довіру до державного органу й потребує посилення «комплаєнс-контрол»ю та цифрових інструментів прозорості кадрових рішень. З кримінологічного погляду, корупційна латентність у податковій сфері є чинником, що безпосередньо сприяє виникненню вторинних економічних злочинів, зокрема – ухилення від оподаткування та відмивання доходів.

ДПС повідомляє, що 45% податкових спорів, розглянутих судами різних інстанцій, вирішено на користь органів служби, що становить 57% за сумою спорів. Це демонструє певне підвищення якості доказової бази у справах про порушення податкового законодавства, але також вказує на високий рівень оскарження рішень ДПС, що може бути наслідком неоднозначного тлумачення норм податкового права та неоднорідності судової практики.

Аналіз публічного звіту ДПС за 2024 р. дозволяє констатувати, що, попри загальне підвищення ефективності адміністрування та цифровізації, у сфері податкових правовідносин зберігається високий рівень правопорушень – як серед платників податків, так і всередині самої служби. Основними кримінологічними детермінантами виступають: латентність економічних злочинів у податковій сфері; корупційні ризики в кадровому та контрольно-наглядовому сегменті; масштаб тіньового обігу підакцизної продукції; недостатня ефективність судового переслідування ухильників від оподаткування.

Таким чином, зазначені показники мають бути враховані при формуванні системи кримінологічних заходів запобігання податковим кримінальним правопорушенням, спрямованих на посилення контролю, прозорості, персональної відповідальності посадових осіб і цифрової превенції ризикових операцій.

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 [240]. Так, за оцінками міжнародних організацій, рівень тінізації економіки України залишається стабільно високим – до 50% ВВП [360]. Попри виявлення щорічно близько 40 тис. економічних кримінальних правопорушень упродовж 2015–2024 рр., з яких значну частку становлять кримінальні правопорушення проти власності (52%), у сфері господарської діяльності (25%) та службові зловживання (23%), залишається стійка тенденція зростання кількості тяжких і особливо тяжких податкових злочинів, зокрема ухилення від сплати податків у великих розмірах.

Особливе занепокоєння викликає зменшення кількості виявлених кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, частка яких у загальній структурі економічної злочинності за аналізований період становить лише близько 10–13%. Це свідчить не стільки про зниження реального рівня податкової злочинності, скільки про зростання її латентності та недосконаліть системи виявлення. Водночас відбувається суттєве зменшення:

- на 41% – кількості задокументованих організованих груп і злочинних організацій, що діяли у сфері податкових правопорушень;
- на 29% – кількості завершених кримінальних проваджень за фактами ухилення від сплати податків;

- на 53% – випадків викриття міжрегіональних злочинних угруповань, що здійснювали фінансові махінації;
- на 48% – угруповань із транскордонними схемами ухилення від оподаткування.

Такі показники вказують на послаблення оперативно-розшукової активності органів кримінальної юстиції, а також на низьку ефективність інституційних механізмів фінансового контролю та аналітичного супроводу розслідувань у податковій сфері.

Окрему небезпеку становить фіктивна складова податкового ринку, що проявляється у створенні фіктивних підприємств і конвертаційних центрів, через які відбувається масштабне виведення коштів із легального обігу, мінімізація податкових зобов'язань і легалізація злочинних доходів. У цьому контексті податкова злочинність дедалі частіше набуває організованих, системних і транснаціональних форм, що ускладнює її документування та притягнення винних осіб до відповідальності.

Додатковим чинником, який зумовив зростання криміногенного потенціалу податкової сфери, стала декриміналізація низки економічних правопорушень у 2011 р. та подальше обмеження повноважень контролюючих і правоохоронних органів у межах державної політики «дерегуляції» та зменшення тиску на бізнес. Унаслідок цього держава фактично втратила ефективні правові інструменти для своєчасного виявлення і припинення складних схем ухилення від оподаткування, а рівень превентивного впливу у цій сфері істотно знизився.

Крім того, досі не розроблено дієвих методик ризик-орієнтованого аналізу, які б дозволяли системно виявляти податкові ризики та схеми ухилення від сплати податків у межах господарських операцій. Наявні інформаційно-аналітичні інструменти ДПС та БЕБ часто не забезпечують повної прозорості фінансових потоків і не дають змоги вчасно ідентифікувати злочинні схеми.

Аналіз динаміки вчинення податкових кримінальних правопорушень у 2024 р. свідчить, що, попри воєнні умови, держава отримувала масштабну фінансову підтримку від міжнародної спільноти, що створювало передумови для фінансової стабілізації, але водночас – нові можливості для зловживань і нецільового використання бюджетних коштів. Зокрема, обсяг міжнародної грантової допомоги, за даними Міністерства фінансів України, становив 425,9 млрд грн, з яких 400,5 млрд грн (94%) надано урядом США, а решта – Японією, Норвегією, Німеччиною, Іспанією, Фінляндією, Ірландією, Швейцарією, Бельгією, Ісландією. Частину цих коштів було спрямовано через Цільовий фонд Світового банку (проєкт PEACE in Ukraine), що забезпечив акумуляцію міжнародних ресурсів для фінансування невійськових витрат [50].

Наприкінці 2024 р. Україна додатково отримала:

- 1,34 млрд дол. США – для компенсації витрат державного бюджету (заробітна плата, пенсійне забезпечення, видатки ДСНС);
- 190 млн дол. США – від уряду Норвегії через Фонд URTF;
- 50 млн дол. США – від уряду США;
- 20 млн дол. США – від уряду Швейцарії.

Також рішенням Європейської комісії від 14 листопада 2023 р. було виділено 110 млн євро гуманітарної допомоги, з яких 100 млн євро – безпосередньо для програм в Україні, а 10 млн євро – для підтримки українських біженців і громад, які їх приймають [421; 105].

Звертаючи увагу безпосередньо на кримінальні правопорушення у сфері оподаткування наголосимо, що упродовж останніх п’яти років, мала місце тенденція до переважного скорочення кількості кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, у результаті якої вона зменшилась у 1,2 раза з 5 947 у 2020 р. до 4 840 у 2023 р. Для динаміки таких діянь також було характерним суттєве зниження в 2022 р. (у 1,6 раза до 3 414) і значне зростання у 2024 р. (у 1,4 раза) [331; 341; 169; 170].

У середньому, частка кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності серед усіх зареєстрованих кримінальних

правопорушень становила 1,3%, а в 2024 р. – 1,0%. Серед таких у 2024 р., як і в попередні роки, майже всі (99%) були злочинами [168].

У середньому за рік протягом 2020–2024 рр. реєструвалося близько 1–1,5 кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: 2020 р. – 1120 випадків, 2021 р. – 911 випадків, 2022 р. – 449 випадків, 2023 р. – 1158 випадків, 2024 р. – 1085 випадки (це на 59% більше, ніж на початку воєнного стану).

Падіння кількості виявлених правопорушень у 2022 р. може свідчити не про зменшення рівня податкових злочинів, а про зниження ефективності контролю, перевірок та правоохоронної активності на початковому етапі воєнного стану. Різке зростання в 2023 р. вказує на посилення виявлення, ймовірно в поєднанні з ростом самих правопорушень – тобто, не лише краща детекція, але й більший тиск кримінальних схем у податковій сфері. У 2024 р. хоча кількість випадків зменшилась порівняно з 2023, вона залишилась на високому рівні, що свідчить про стійкість проблеми: податкові кримінальні правопорушення залишаються значущим криміногенним фактором навіть у складних воєнних обставинах. Частка збитків, що припадає на сферу безпеки та оборони (+65%), демонструє, що податкова злочинність у воєнний час має не просто фінансово-економічні наслідки, а безпосередньо впливає на ключові державні функції – забезпечення обороноздатності, життєвої інфраструктури та державних служб. Така статистика підтверджує гіпотезу про те, що в умовах воєнного стану податкові правопорушення стають одним із важливих каналів ерозії бюджетних ресурсів, через які реалізуються кримінальні схеми. Це підсилює латентність злочинності – тобто реальний обсяг правопорушень значно перевищує офіційно задокументований.

З огляду на ці дані, можна стверджувати, що стан і тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування в Україні за 2020–2024 рр. є сигналом системної загрози: вони не лише показують окремі епізоди порушення, але й характеризують тривалу тенденцію до криміналізації податкових відносин, особливо у контексті воєнного стану та економічної

турбулентності.

Загальні збитки, за оцінками, складали в діапазоні близько 150 млн – 200 млн грн щороку, з яких понад 65% (тобто близько 90 млн – 100 млн грн) припадали на кримінальні правопорушення, які безпосередньо стосувалися сфер безпеки та обороноздатності держави, цивільного захисту населення тощо.

З огляду на зазначені підсумки, видно таку динаміку: падіння кількості виявлених правопорушень в 2022 р. до 449 випадків (найнижчий показник за цей період), а потім різке зростання в 2023 р. до 1158 випадків – що свідчить про активізацію протиправної діяльності у сфері оподаткування на фоні воєнного стану.

Показник у 2024 р. (1085 випадки) – менший за 2023 р., але все ж суттєво вищий за рівень 2022 р., що підтверджує, що кількість виявлених правопорушень залишалася значною навіть у складних умовах.

Факт того, що понад 65% збитків пов’язано з оборонною та безпековою сферою, підкреслює специфічну кримінологічну вагу податкових правопорушень в умовах воєнного стану – вони не лише економічні, а й мають прямий зв’язок із захистом держави.

Упродовж 2020–2024 рр. правоохоронними органами України загалом вручено повідомлення про підозру 5018 особам, причетним до кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Динаміка таких процесуальних рішень демонструє хвилеподібний характер із виразним спадом у період початку воєнного стану: 2020 р. – 1250 осіб, 2021 р. – 1079 осіб (зниження на 13,7%), 2022 р. – 401 особа (зменшення на 62,8%), 2023 р. – 1293 особи (зростання на +222% порівняно з 2022 р.), 2024 р. – 995 осіб (зниження на 23%).

Наведені показники свідчать, що у 2022 р. спостерігалося різке скорочення кількості виявлених і задокументованих правопорушень через об’єктивні воєнні чинники – переміщення підприємницької діяльності, зупинення планових перевірок, дефіцит ресурсів у фіскальних і слідчих органах. Водночас уже з 2023 р. відбулося різке пожвавлення роботи

податкових органів та БЕБ, що зумовило істотне збільшення кількості підозрюваних, насамперед у справах про ухилення від сплати податків, легалізацію доходів, фіктивне підприємництво та шахрайство з податковим кредитом.

У зазначений період до суду направлено 3880 кримінальних проваджень податкового спрямування, що становить близько 77% від усіх виявлених злочинів. Питома вага кримінальних проваджень, які завершувалися направленням до суду, свідчить про відносно високий рівень доказового забезпечення таких проваджень. Динаміка має наступний вигляд: 2020 р. – 1011 кримінальних проваджень (+11% до 2019 р.), 2021 р. – 951 (–9%), 2022 р. – 107 (–72%), 2023 р. – 917 (+92%), 2024 р. – 894 (–7%).

Аналіз свідчить, що 2022 р. став критичним для податкового правозастосування – кількість проваджень, переданих до суду, скоротилася у дев’ять разів порівняно з довоєнним рівнем. Проте в 2023 р. – після стабілізації діяльності фіскальних структур, відновлення електронного документообігу та посилення співпраці БЕБ із ДПС – спостерігався практично дворазовий приріст у порівнянні з попереднім роком. Це свідчить про певну адаптацію правоохоронної системи до воєнних умов і підвищення ефективності взаємодії між податковими та слідчими підрозділами.

Із загальної кількості проваджень, направлених до суду, з обвинувальним актом надіслано матеріали щодо 4207 осіб, а ще 185 проваджень супроводжувалися клопотаннями про звільнення від кримінальної відповідальності (у зв’язку з дійовим каяттям, відшкодуванням завданих збитків або малозначністю діяння). Ця пропорція засвідчує, що переважна більшість податкових кримінальних правопорушень має умисний, системний і фінансово значущий характер, а отже, притаманні їм високі показники матеріальної шкоди й організованості.

Загальні результати засвідчують, що протягом 2020–2024 рр.:

- кількість осіб, яким повідомлено про підозру, скоротилася на понад 20% порівняно з довоєнним рівнем, але у 2023–2024 рр. спостерігається

стабілізація показників;

- кількість проваджень, направлених до суду, скоротилася майже на 12%, проте у 2023 р. відбувся суттєвий сплеск процесуальної активності (+92%);
- коефіцієнт доведення справ до суду (близько 77%) свідчить про достатній рівень доказової роботи слідчих підрозділів і прокурорського нагляду, але показники залишаються нижчими, ніж у довоєнний період;
- переважна частина злочинів (близько 60–65%) припадає на ухилення від сплати податку на додану вартість (ПДВ) та податку на прибуток підприємств, а також схеми мінімізації податкових зобов'язань через фіктивні суб'єкти господарювання.

У комплексі ці дані дають підстави стверджувати, що стан і тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування характеризуються циклічними коливаннями, високою латентністю та зростанням рівня організованості, особливо після 2022 р. З одного боку, це наслідок воєнних викликів і послаблення контролюючих функцій держави; з іншого – показник адаптивності злочинних груп до нових податкових і фіскальних реалій.

У структурі злочинності у сфері оподаткування найбільшу кількість діянь було кваліфіковано за ст. 212 КК України (88%), які пов'язані з іншими кримінальними протиправними діяннями у сфері господарської діяльності (33%) та зловживаннями службових осіб (39%).

Згідно з офіційними статистичними даними Генеральної прокуратури України, у період із 2016 по 2020 рр. спостерігалася тенденція до незначного зниження рівня кримінальних правопорушень, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Проте, незважаючи на певне скорочення кількісних показників, цей вид злочинів зберігає стабільно високий рівень суспільної небезпеки та суттєвий вплив на стан фінансової дисципліни в державі.

Так, у 2016 р. в Україні було зареєстровано 1203 факти ухилення від сплати податків, у 2017 р. – 1009 фактів, у 2018 р. – 1099 фактів, у 2019 р. –

852 факти, а у 2020 р. – 910 фактів ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів [331].

Таким чином, упродовж п'ятирічного періоду кількість зареєстрованих кримінальних правопорушень зазначеної категорії зменшилася з 1 203 до 910, тобто на приблизно 25%, що формально може свідчити про певну стабілізацію податкової ситуації. Водночас слід враховувати, що наведені показники не відображають реального стану податкової злочинності через її високу латентність, поширення фіктивних схем ухилення від оподаткування, а також обмежену ефективність механізмів фінансового контролю у досліджуваний період. Отже, незважаючи на певну позитивну динаміку офіційних статистичних показників, ухилення від сплати податків залишається одним із найбільш поширених і небезпечних проявів економічної злочинності в Україні [10, с. 27-35].

У 2021 рр. кількість ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) знизилася на 16,5% до 760, а в 2022 р. було виявлено тільки 390 зазначених фактів, що в два раза нижче за попередній рік. У 2024 р. кількість встановлених випадків цих діянь збільшилася у два раза та дорівнювала 779, тобто повернулася на рівень попередніх років. Їх частка серед усіх діянь у сфері господарської діяльності становила в середньому 15%, а в 2024 р. – 18,9%.

Вважаємо, що співвідношення показників кримінальних правопорушень у сфері оподаткування пояснюється поєднанням як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників, які безпосередньо впливають на результати їх виявлення, кваліфікації та статистичного обліку. До таких чинників належать:

- перебування значної частини кримінальних проваджень на стадії тривалого досудового розслідування або судового розгляду;
- безпідставне відкриття кримінальних проваджень за ст. 212 КК України без належних доказів складу злочину;
- недостатня ефективність органів досудового розслідування, насамперед через кадровий дефіцит, дублювання повноважень між БЕБ, ДПС

та прокуратурою;

- складність доведення умислу у справах про ухилення від сплати податків;
- висока латентність цієї категорії злочинів, що зумовлюється як правовими прогалинами, так і навмисним маскуванням протиправної діяльності під легальні фінансово-господарські операції.

Водночас визначального значення набуває спеціальна підстава звільнення від кримінальної відповідальності, передбачена ч. 4 ст. 212 КК України, яка дозволяє особі, що повністю відшкодувала завдані збитки та сплатила відповідні податки, уникнути кримінального переслідування. У результаті цього, значна кількість кримінальних проваджень за податковими злочинами припиняється ще на стадії досудового розслідування, що суттєво впливає на статистику їх обліку, створюючи уявлення про зниження реального рівня податкової злочинності.

Динаміка абсолютних показників злочинів, пов’язаних із ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, свідчить про хвилеподібний характер змін. Згідно з офіційною статистикою, у 2016–2020 рр. спостерігається поступове зниження кількості зареєстрованих правопорушень. Надалі, у період 2021–2024 рр., тенденція збереглася нестабільною. Середньорічна кількість виявлених податкових злочинів становила близько 950–1 000, а загальне зниження від початкового показника 2016 р. до 2024 р. – приблизно 30%. Однак така динаміка, попри формально позитивну тенденцію, не відображає реального стану латентної податкової злочинності, рівень якої за експертними оцінками залишається у 3–5 разів вищим за офіційно зареєстрований.

Вітчизняні науковці, зокрема А.В. Іванов, справедливо зазначають, що під час оцінки динаміки злочинів у сфері оподаткування необхідно враховувати низку зовнішніх і внутрішніх факторів, серед яких: зростання рівня корупції та інших порушень службової дисципліни у податкових органах; існування неформальних правил у діяльності фіскальних підрозділів,

що впливають на вибірковість кримінального переслідування; неодноразові зміни ст. 212 КК України та супутніх норм ПК України, що призвели до неоднозначності тлумачень складу злочину; зростання професіоналізму осіб, які ухиляються від оподаткування, застосування ними складних фінансових схем і електронних інструментів мінімізації податкових ризиків; різке підвищення латентності через цифровізацію фінансових операцій і транснаціональний характер ухилення [129]

У структурі кримінальних правопорушень проти господарської діяльності ухилення від сплати податків стабільно займає помітне місце. За період 2016–2020 рр. простежуються такі пропорції: 2016 р. – 3711 злочинів проти господарської діяльності, з них 33% – за ст. 212 КК України; 2017 р. – 3320 (30%); 2018 р. – 3541 (31%); 2019 р. – 3594 (25%); 2020 р. – 5342 (17%). Отже, за п’ятирічний період середній показник питомої ваги ухилення від сплати податків у структурі злочинів проти господарської діяльності становить близько 30%, що свідчить про сталий криміногенний потенціал фіскальної сфери. Подальші дані 2021–2024 рр. підтверджують аналогічну тенденцію – коливання у межах 15–28%, що відображає поступову зміну структури злочинності у бік зростання кіберфінансових і транскордонних податкових схем.

Таким чином, динаміка та структура кримінальних правопорушень у сфері оподаткування за 2016–2024 рр. демонструють неоднорідність і складний причинно-наслідковий характер. Формальне зниження кількісних показників не свідчить про реальне зменшення податкової злочинності, а лише про її трансформацію у більш латентні, організовані й фінансово складні форми. Водночас застосування ч. 4 ст. 212 КК України, реформа фіскальних органів і воєнні обставини призвели до зміщення акценту від каральної до запобіжної моделі реагування, що вимагає оновлення підходів до кримінологічного моніторингу й удосконалення механізмів запобігання ухиленню від оподаткування.

Під географією злочинності слід розуміти територіальне поширення

кримінальних правопорушень у межах держави, окремих областей, міст, районів чи населених пунктів, що зумовлюється комплексом історичних, географічних, соціально-економічних, демографічних, культурних та інфраструктурних чинників, які визначають особливості розвитку відповідного регіону [66, с. 89].

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування в Україні мають переважно урбанізований характер, оскільки 94% із них учиняються у великих містах – насамперед у Києві, Дніпрі, Львові, Одесі, Харкові та інших промислово-фінансових центрах. Висока концентрація бізнесу, банківських установ, комерційних структур і значні обсяги фінансових операцій створюють сприятливе середовище для реалізації схем ухилення від оподаткування. Найбільш криміналізованими секторами економіки залишаються торгівля (70%), сфера послуг (14%), будівництво (7%) та агропромисловий комплекс (5%), що відображає реальний розподіл податкових ризиків за видами господарської діяльності.

Переважна більшість таких правопорушень (83%) вчиняється юридичними особами, тоді як фізичні особи-підприємці становлять лише 16%, що підтверджує організований, системний і колективний характер податкової злочинності. Зазначені тенденції свідчать про високий рівень латентності цих злочинів, поширення механізмів легалізації (відмивання) доходів через фіктивні підприємства, офшорні юрисдикції та транзитні фінансові канали. Усе це є показником ослаблення кримінологічного контролю за публічними фінансами та формування тіньового сегмента економіки, що безпосередньо підриває бюджетну стабільність і фінансову безпеку держави.

Регіональний аналіз злочинності, пов’язаної з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, свідчить, що цей вид злочину не має локалізованого характеру і виявляється в усіх регіонах України. Водночас найвища концентрація кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, спостерігається у регіонах із високою щільністю населення та розвиненою промисловою, торговельною і фінансово-

економічною інфраструктурою. Лідером залишається м. Київ, на який припадає приблизно 67% усіх зареєстрованих випадків ухилення від оподаткування. Далі йдуть Дніпропетровська область (8%), Харківська (6%) та Одеська (6%). Найнижчі показники фіксуються у Херсонській, Волинській, Закарпатській, Миколаївській, Рівненській, Тернопільській, Чернівецькій та Чернігівській областях – на рівні 1–2%. Такий дисбаланс підтверджує залежність податкової злочинності від рівня економічної активності регіонів і наявності великого бізнесу.

Аналіз топографії податкових злочинів засвідчує, що більшість із них учиняються у службових приміщеннях – переважно у кабінетах керівників або бухгалтерів підприємств, що безпосередньо пов’язано з характером злочину. Окрім того, частина протиправних дій реалізується за місцем проживання осіб, які займаються «тіньовим адмініструванням» фінансових потоків. Подібна просторово-професійна закономірність пояснюється тим, що злочини, передбачені ст. 212 КК України, вчиняються невідривно від професійної діяльності осіб, які мають доступ до бухгалтерської, податкової чи банківської інформації.

Кримінологічний аналіз предмета злочину також свідчить про його структурну однорідність. Серед загальнодержавних платежів переважна частина (95%) предметів злочинного посягання становлять податки, 4% – збори, а близько 1% – інші обов’язкові платежі. Це свідчить, що об’єктом кримінально-протиправного посягання здебільшого є бюджетоутворюючі податки, зокрема податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб, що мають ключове значення для наповнення державного та місцевих бюджетів.

Отже, географія та топографія податкової злочинності в Україні демонструють її зосередженість у великих економічно активних регіонах і високий рівень організованості, що зумовлює потребу в удосконаленні територіально орієнтованих стратегій протидії з урахуванням регіональних економічних особливостей і масштабів тіньових фінансових потоків.

Встановлені випадки легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК України), безпосередньо пов’язані з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, демонструють чітку тенденцію до зростання. На початку 2021 р. зафіксовано 53 факти таких правопорушень (4,8% від усіх злочинів у сфері господарської діяльності), що свідчить про низьку активність правоохоронних підрозділів у виявленні схем легалізації тіньових доходів, утворених саме через податкові правопорушення. У наступні роки спостерігалося суттєве зростання масштабів «відмивання» незаконно отриманих прибутків: у 2024 р. – 129 фактів, тобто збільшення у 2,2 раза. Частка таких злочинів у загальній структурі економічної злочинності зросла з 1,8% до 4%, що свідчить про поглиблення взаємозв’язку між ухиленням від оподаткування та фінансовою легалізацією тіньових активів, у тому числі через офшорні схеми, псевдоблагодійні фонди та підставні компанії.

Таке зростання прямо корелює з недостатнім рівнем податкового контролю, обмеженими можливостями аналітичних підрозділів ДПС і БЕБ, а також низькою ефективністю системи фінансового моніторингу, яка не завжди здатна ідентифікувати складні схеми конвертації чи трансферу тіньових доходів. Це створює передумови для розширення «сірих зон» економіки й підриву стійкості фіскальної системи держави.

Протягом тривалого часу в Україні спостерігалася тенденція зростання кількості шахрайства з фінансовими ресурсами. Темпи приросту податкового шахрайства (зокрема, маніпуляцій із податковими кредитами, фіктивного відшкодування ПДВ, використання «податкових ям» і «фірм-прокладок») мали схожу тенденцію. Найвищий приріст таких злочинів припав на 2020 р. (+42%), тоді як у 2021 р. темп зростання сповільнився до +15%, а у 2022 р. уперше зафіксовано негативний приріст (–38%), що зумовлено зниженням кількості перевірок та перенесенням пріоритетів правоохоронної діяльності на воєнні загрози. У наступні роки – 2023–2024 рр. – кількість задокументованих фактів податкового шахрайства знову зросла, відповідно на 56% і 19%, що

може свідчити про реактивацію тіньових схем у процесі бюджетного відновлення.

Попри деяке скорочення окремих показників, рівень нецільового або злочинного використання податкових надходжень і бюджетних коштів залишається стабільно високим та становить істотну загрозу податковій безпеці держави. Така злочинна діяльність виступає індикатором системних дисфункцій у адмініструванні податків і зборів, недоліків внутрішнього фінансового контролю та слабкості правозастосовних механізмів.

Динаміка виявлених кримінальних правопорушень у сфері ухилення від оподаткування та незаконного використання бюджетних ресурсів, за офіційними даними, характеризується такими показниками: 2021 р. – 24 злочини, з яких 12 розслідувано; 2022 р. – 15 злочинів, із них 4 розслідувано (–37,5%); 2023 р. – 31 злочин, усі розслідувано (+106,6%); 2024 р. – 58 злочинів, із них 54 розслідувано (+87%) [148].

Хоча абсолютні значення залишаються незначними, коливання показників свідчить про нестабільність ефективності досудового розслідування, що пояснюється нерівномірним навантаженням на органи БЕБ, а також об’єктивними обставинами воєнного стану.

Особливо небезпечним є зростання розміру матеріальних збитків, завданих кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування. Загальна сума втрат за період 2021–2024 рр. перевищила середньостатистичну і становила більше 200 млн грн [352]. Такі показники свідчать про системну розбалансованість фіскальної політики, неефективність податкового адміністрування та зростання рівня тінізації оподатковуваних доходів.

Крім того, фіксується зниження ефективності боротьби з податковими правопорушеннями службових осіб – як у ДПС, так і в структурах, що здійснюють податковий контроль. У загальному 2020–2021 рр. кількість виявлених правопорушень у сфері службової діяльності зменшилася на 8,7% (із 20069 до 18330), а в 2022 р. відбулося різке падіння на 38,3%, до 11617 випадків, що безпосередньо пов’язане з воєнними обмеженнями та зміною

пріоритетів оперативно-розшукової діяльності. Водночас у 2024 р. зафіксовано зростання кількості таких злочинів на 27,6%, до 14820 випадків, що свідчить про пожвавлення антикорупційної політики та поновлення контрольних функцій фіскальних органів.

Найбільш поширеними злочинами службового характеру у податковій сфері залишаються зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК України). У загальному їх кількість скоротилася у 1,5 раза – із 4371 у 2020 р. до 2983 у 2024 р., причому у 2022 р. – лише 2 214 випадків (–44%). Це скоріше свідчить не тільки про зменшення виявлення податкових корупційних діянь, але й про зниження запобіжної активності правоохоронних органів.

Утім, зростання показників 2023–2024 рр. (+34,7%) може інтерпретуватися як відновлення спроможності системи фінансових розслідувань та посилення уваги до корупційних ризиків у податковій сфері, особливо з огляду на масштабність міжнародної фінансової допомоги, оборонних замовлень і соціально-бюджетних програм.

Таким чином, аналіз свідчить, що структура податкової злочинності зазнала суттєвих трансформацій у воєнний період, із переорієнтацією фінансових злочинців на більш складні легалізаційні механізми, використання офшорних і трастових структур та розгалужених агентських мереж. Ці процеси актуалізують потребу у створенні комплексної системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що має поєднувати фіскальні, правоохоронні, аналітичні й міжнародно-правові інструменти для ефективного захисту національної фінансової системи.

У сфері оподаткування криміногенна ситуація ускладнюється високою латентністю та професійною конспіративністю злочинців, які прагнуть зберегти «таємність» протиправної діяльності. Це досягається шляхом маскування незаконних фінансових операцій, створення фіктивних підприємств, використання підставних осіб, підроблення бухгалтерських і податкових документів, а також імітації легальної господарської діяльності [55; 362]. Внаслідок цього у загальній структурі економічної злочинності

виявлені податкові кримінальні правопорушення становлять незначну частку від реального рівня, що свідчить про масштабну латентність податкової злочинності. Близько 70% кримінальних протиправних діянь залишаються не встановленими.

На сьогодні в Україні відсутня уніфікована методика виявлення, обліку та оцінювання рівня латентної податкової злочинності. Офіційна звітність не відображає реальної картини, адже значна частина ухилень виявляється лише в ході документальних перевірок ДПС, спеціальних операцій БЕБ, аналітичних досліджень фінансової розвідки (Держфінмоніторингу) або в межах кримінальних проваджень за ст. 209, 212, 366 КК України. Високий рівень латентності пояснюється як організованістю податкових кримінальних правопорушень, так і специфікою механізмів їх вчинення, що передбачають ретельне планування, корупційне прикриття, міжрегіональний характер та використання сучасних фінансових технологій (FinTech, криптовалюти, електронні платіжні системи).

Додатковим криміногенним чинником стала мораторна політика на проведення перевірок контролюючими органами, запроваджена у 2022 р. у зв’язку з повномасштабною війною [347]. З одного боку, це рішення було економічно виправданим – воно дозволило забезпечити стабільність бізнесу, спростити адміністрування податків і зменшити адміністративний тиск на підприємців. Однак із кримінологічної точки зору мораторій став сприятливим середовищем для ухилення від оподаткування та зниження ймовірності виявлення податкових правопорушень, особливо у великих корпоративних структурах, що мають розгалужені системи бухгалтерського обліку.

Водночас статистичні та аналітичні дані не дозволяють точно оцінити масштаби латентної податкової злочинності, адже вони не охоплюють сфери, де ухилення здійснюється через законодавчі прогалини (оптимізаційні схеми, трансфертне ціноутворення, фіктивні збитки, контрольовані операції тощо). Відсутність ефективного міжвідомчого обміну даними між ДПС, БЕБ, Держфінмоніторингом та Нацбанком унеможливлює повноцінний

кримінологічний моніторинг, а отже, і прогнозування ризиків у сфері оподаткування.

Кримінологічно значущим залишається й фактор службової злочинності в органах податкового контролю – зловживання владою, службове підроблення, розголошення службової інформації, що полегшує ухилення від оподаткування. У 2020–2024 рр. кількість таких злочинів зменшилася на 35–40%, однак це, радше, свідчить не про реальне скорочення, а про погіршення якості виявлення подібних діянь.

Проблемним аспектом залишається недостатня цифровізація податкового моніторингу та низька ефективність системи ризик-аналізу, що унеможливлює раннє виявлення аномалій у податкових звітах, транзакціях чи реєстрах ПДВ. Відтак, значна кількість кримінальних правопорушень у сфері оподаткування залишається невиявленою роками і фіксується лише ретроспективно, після проведення фінансових аудитів або міжнародного обміну інформацією (зокрема в межах CRS, FATF, OECD BEPS).

Підводячи підсумки підрозділу наголосимо, що в умовах масштабного перерозподілу фінансових потоків, воєнних закупівель і державних грантів підвищуються ризики ухилення від оподаткування, нецільового використання бюджетних ресурсів та корупційних схем, що підтверджує трансформацію податкової злочинності у більш небезпечну, системно організовану форму. Таким чином, стан і тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування сьогодні визначаються поєднанням високого рівня латентності, зростанням збитковості, розширенням тіньових фінансових практик і зниженням ефективності державного фінансового контролю. Це зумовлює потребу в оновленні національної стратегії запобігання податковій злочинності, побудованій на інтеграції аналітичних, інформаційних та правоохоронних ресурсів держави.

2.2. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

У сучасних умовах соціально-економічної трансформації України питання забезпечення податкової стабільності, прозорості та законності у сфері оподаткування набуває особливої актуальності. Саме податкова система є одним із ключових інструментів державного регулювання економіки, проте водночас – однією з найбільш уразливих сфер до кримінальних і корупційних ризиків. Враховуючи масштаби фінансових потоків, що щорічно акумулюються в системі державних доходів, сфера оподаткування стає привабливою для суб'єктів злочинного впливу, зокрема – для організованих економічних структур, службових осіб, які використовують своє становище для ухилення від сплати податків, легалізації податкових надходжень або фальсифікації фінансово-податкової звітності [236, с. 399].

Водночас, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, незважаючи на вдосконалення законодавчого та організаційного забезпечення податкового контролю, залишаються постійним – системним явищем, що негативно впливає на дохідну частину державного бюджету, фінансову дисципліну суб'єктів господарювання і рівень довіри громадян до державних інституцій. Їх високий рівень латентності, складність виявлення та технологічна витонченість механізмів ухилення зумовлюють необхідність глибокого кримінологічного аналізу причин і умов, які детермінують таку кримінальну протиправну поведінку.

У цьому контексті актуальним є всебічне дослідження детермінант, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Йдеться про комплекс взаємопов'язаних фінансових чинників, які у своїй сукупності формують криміногенно сприятливе податкове середовище. У загальному, до них належать воєнні дії, недосконалість податкового законодавства, високий рівень податкового тиску на бізнес, неефективність системи податкового адміністрування, низький рівень аналітичної

спроможності фіскальних органів, побутова толерантність до порушення податкових норм та корупційні практики у сфері податкового контролю [295, с. 67]. Тому, вивчення структури, змісту та взаємозв'язків цих детермінант є необхідною умовою для формування ефективної державної політики запобігання кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, розробки новітніх аналітичних і запобіжних інструментів, спрямованих на зміцнення податкової дисципліни, підвищення прозорості фіскальних процесів і зниження рівня криміналізації економічних відносин. Таким чином, детермінанти злочинності у сфері оподаткування виступають не лише предметом кримінологічного аналізу, але й ключовим орієнтиром для удосконалення антикримінальної та фінансово-безпекової політики держави.

Перш ніж перейти до систематизованого розгляду детермінант, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, необхідно зупинитися на змістовному розкритті поняття «детермінації злочинності» та її теоретичній сутності.

У цьому контексті, як зазначає О.М. Джужа, у кримінологічній науці термін *«детермінанти злочинності»* найчастіше використовується для позначення сукупності причин і умов, що зумовлюють виникнення, існування та розвиток злочинності як соціального явища. При цьому причини – це ті суспільні процеси, явища й взаємозв'язки, які безпосередньо сприяють вчиненню кримінальних правопорушень як свій закономірний наслідок, тоді як умови лише зумовлюють реалізацію причинного потенціалу, створюючи сприятливе середовище для вчинення кримінальних протиправних діянь [179, с. 80].

На думку Н.М. Ярмиш, *причинність* у кримінологічному розумінні є категорією, що відображає лінійний причинно-наслідковий зв'язок, і має вужче значення, ніж *детермінація*, яка передбачає багаторівневу систему взаємозалежностей між соціальними, економічними, психологічними та правовими чинниками [461, с. 93]. Водночас *фактор* може розглядатися як модифікована форма причини, що впливає на певний процес і визначає його

інтенсивність, напрям або наслідок. З позиції системного підходу, причини, умови й результати становлять єдину структуру процесу детермінації злочинної поведінки, у якій конкретне кримінальне правопорушення виступає як її фінальний прояв [183, с. 192].

У кримінологічній теорії причини злочинності визначаються як комплекс соціально-психологічних чинників, що формують антисоціальну мотивацію і схильність особи до протиправної поведінки. Вони мають системний характер і включають взаємодію різних рівнів впливу – від макросоціального (економічні та політичні процеси) до мікросоціального (особистісні установки, міжособистісні взаємини, професійне середовище) [263, с. 28].

Структурно такі чинники охоплюють два ключові аспекти:

1. Антигромадську спрямованість особистості, що визначає внутрішню мотивацію до ухилення від сплати податків, проявів корисливості, чи зловживання владою, службовим становищем.

2. Зовнішні соціально-економічні обставини, які створюють можливість для реалізації злочинного наміру – недосконаліть податкового законодавства, мінімізація контрольно-наглядової функції, толерантність суспільства до податкових порушень тощо.

Причини завжди функціонують у взаємозв’язку з умовами, що підсилюють або, навпаки, послаблюють їх дію. Умови самі по собі не породжують злочинність, однак створюють функціонально сприятливий простір для її прояву [116, с. 183]. Забігаючи наперед, відзначимо, що у сфері оподаткування такими умовами можуть бути: складність податкового законодавства, низький рівень цифровізації звітності, відсутність ефективного ризик-аналізу, корупційні практики у фіскальних органах, а також недостатній рівень податкової культури суспільства та ін.

Слід також відмежовувати умови, що сприяють вчиненню кримінальних правопорушень, від умов, які впливають на її динаміку, зокрема таких, як криміналізація або декриміналізація діянь, зміна судової практики,

трансформація економічної політики держави або впровадження нових цифрових інструментів адміністрування [85, с. 138].

Відтак, варто наголосити, що до основних соціальних елементів детермінації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування належать:

- економічні чинники – рівень добробуту, інфляційні процеси, тінізація економіки, податковий тиск, наявність «сірих» фінансових схем;
- політичні фактори – стабільність інституцій, рівень довіри до державної податкової політики, ефективність антикорупційних реформ;
- правові умови – якість і зрозумілість податкового законодавства, узгодженість кримінально-правових норм і процедур, практика звільнення від відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК України;
- соціально-психологічні чинники – побутова толерантність до ухилення від оподаткування, спотворені уявлення про «виправдану вигоду», низький рівень правової свідомості населення.

Більше того, причинно-наслідкові зв’язки у детермінації кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності мають генетичну природу, тобто певні соціально-економічні явища породжують злочинність як закономірний наслідок свого розвитку. Для проведення глибокого кримінологічного аналізу важливо чітко розмежовувати, які процеси є причинами, які – умовами, а які – наслідками, оскільки лише на цій основі можливе ефективне моделювання профілактичних механізмів запобігання податковим правопорушенням [350, с. 451]. Не осторонь таких проблем і злочинність у сфері оподаткування.

Звернемо увагу й на таке. У системі суспільних відносин постійно діють як криміногенні, так і антикриміногенні чинники, що перебувають у діалектичній взаємодії та взаємозумовленості. Їх вплив, наголошує О.Г. Кальман, на поведінку людини залежить від рівня соціальної зрілості, системи цінностей, моральних переконань, світоглядних орієнтацій і соціального досвіду особи. У сфері оподаткування ця взаємодія набуває особливого значення, оскільки податкова поведінка безпосередньо відображає

ступінь правосвідомості та рівень довіри громадян до держави. Найбільш уразливими до впливу криміногенних процесів є особи, схильні до девіантних форм економічної діяльності, які розглядають ухилення від сплати податків як «економічно доцільну» або «морально нейтральну» практику [141].

У цьому контексті, відзначає Б.М. Головкін, одним із ключових завдань сучасної кримінологічної політики у сфері оподаткування є розвиток антикриміногенних механізмів – системи інституцій, норм, заходів і стратегій, що спрямовані не лише на зменшення ризиків вчинення податкових правопорушень, а й на формування податкової культури, правової доброчесності та соціальної відповідальності [69].

У свою чергу, С.І. Нежурбіда доводить, що кримінологічна детермінація виступає базовим концептом у системі запобігання злочинності, оскільки забезпечує комплексне розуміння причин і умов, що сприяють її виникненню [263, с. 19]. Зважаючи на таке відзначимо, що аналіз детермінант дозволяє не лише пояснити механізм формування ухилення від сплати податків, фальсифікації звітності чи легалізації доходів, а й розробити ефективні запобіжні стратегії на основі виявлених закономірностей. Такий підхід сприяє як підвищенню ефективності кримінологічного реагування, так і зміцненню фінансової безпеки держави, виконуючи водночас соціальну функцію запобігання рецидиву та зниження рівня податкової злочинності.

Як слушно зазначає В.І. Тимошенко, злочинність має складну, багаторівневу природу, детерміновану різними групами факторів, що можуть бути класифіковані за сутністю, походженням і зв’язком із волею особи [396, с. 273]. Позицію дослідниці підтримує Д.О. Грицишен, який також відносить до причинного комплексу соціально-економічні, політичні та соціально-психологічні детермінанти, підкреслюючи, що одні з них мають об’єктивний характер, а інші залежать від рівня свідомості та вольової регуляції конкретної особи [77].

У контексті податкової сфери до таких факторів належать:

- соціальні – низький рівень правової соціалізації, толерантність до тіньової економіки, поширення неформальних практик бізнесу;
- економічні – нерівність доходів, інфляційні процеси, податковий тиск, тінізація підприємництва;
- психологічні – раціоналізація ухилення як «самозахисту» бізнесу, моральна байдужість до державних інтересів, деформація ціннісних орієнтацій;
- ідеологічні – сприйняття держави як несправедливого розпорядника податкових коштів, недовіра до інституцій влади;
- організаційно-управлінські – недосконалість податкового адміністрування, відсутність ефективного ризик-менеджменту, корупційні зв’язки між фіскальними та бізнес-структурами.

За природою походження такі фактори можна розподілити на:

- індивідуальні (антропологічні) – особистісні риси платника податків, рівень правової свідомості, морально-психологічна стійкість;
- соціально-економічні – рівень добробуту, соціальної захищеності, наявність можливостей легальної самореалізації;
- інституційні – ефективність державних інститутів, стабільність правового середовища, якість податкового законодавства.

З позиції взаємозв’язку з волею суб’єкта вони поділяються на:

- об’єктивні – економічна нестабільність, правова невизначеність, бюрократичні перепони, війна тощо;
- суб’єктивні – особисті переконання, моральна толерантність до ухилення від податків, внутрішнє виправдання неправомірної вигоди.

Загалом у кримінології також прийнято розрізняти зовнішні та внутрішні чинники [178; 180]. До зовнішніх чинників податкової злочинності належать: нестабільність податкової політики, недовіра до фіскальних органів, економічна криза, безробіття, регіональні диспропорції, надмірна складність податкової звітності. До внутрішніх – психологічна схильність до ризику, прагнення особистої вигоди, низький рівень правової культури, цинізм щодо

державних інститутів, залежність від корпоративного тиску або групової моралі. Такі чинники не завжди безпосередньо зумовлюють вчинення конкретного кримінального протиправного діяння, однак формують антисоціальну установку особи, що у поєднанні з певними економічними або правовими обставинами перетворюється на підготовку до вчинення кримінального правопорушення.

Отже, ефективна система запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має враховувати подвійну природу детермінації – вплив як зовнішніх соціально-економічних умов, так і внутрішніх морально-психологічних характеристик особи. Лише повний, різносторонній аналіз детермінант дає змогу виявити реальні джерела податкової злочинності та розробити науково обґрунтовані механізми її запобігання, спрямовані на підвищення фінансової дисципліни, прозорості бізнес-середовища та культури законності.

Таким чином, варто відзначити, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування становлять складний соціально-правовий феномен, детермінація якого зумовлена системною взаємодією економічних, правових, організаційно-управлінських, соціально-психологічних та морально-етичних чинників. У своїй сукупності такі детермінації не лише формують передумови податкової девіації, а й сприяють інституціоналізації криміногенного середовища, у межах якого ухилення від сплати податків, шахрайство з фінансовими ресурсами чи легалізація доходів набувають системного характеру. Детермінаційна структура податкової злочинності є багаторівневою, відображаючи взаємозв’язок між макросоціальними процесами державного управління і мікромотиваційними механізмами поведінки окремих суб’єктів. Зокрема до таких нами віднесені:

1. Воєнні чинники. Воєнний стан [344; 322] як надзвичайний соціально-економічний режим створює унікальне середовище трансформації криміногенних процесів у сфері оподаткування. Він не лише змінює структуру економічних відносин, але й радикально впливає на механізми формування

податкової дисципліни, фіскальної поведінки суб’єктів господарювання та ефективність контролюючих органів [92]. У кримінологічному сенсі війна виступає потужним каталізатором податкової злочинності, що діє через комплекс соціально-економічних, організаційних і психологічних чинників [280].

Економіко-фіскальні наслідки війни. Воєнні дії спричинили глибоку дестабілізацію національної економіки, порушення логістичних ланцюгів, зменшення обсягів виробництва та експорту, що безпосередньо позначилося на зниженні бази оподаткування. В умовах різкого падіння прибутків бізнесу та зростання видатків на оборону платоспроможність платників податків суттєво зменшилась, а водночас зросли стимули до ухилення від їх сплати.

Підприємці, особливо представники малого та середнього бізнесу, вдаються до фіктивного заниження доходів, неофіційної зайнятості та подвійної бухгалтерії, аргументуючи це необхідністю «виживання» в умовах бойових дій і дефіциту обігових коштів. З іншого боку, великі суб’єкти господарювання часто використовують воєнну турбулентність як прикриття для реалізації масштабних схем мінімізації податкових зобов’язань, у тому числі через офшори, «псевдоімпорт», фіктивні витрати.

Організаційно-контрольні деформації. Одним із найвагоміших воєнних детермінант є ослаблення інституційного нагляду з боку контрольно-ревізійних і правоохоронних органів. Через переміщення персоналу, втрату матеріально-технічної бази, скорочення перевірок і дію мораторію на податкові інспекції контрольна діяльність значно обмежилась, що зумовило системні прогалини у виявленні правопорушень, підвищило латентність злочинів і посилило вибірковість правозастосування. Значна кількість підприємств була перереєстрована або евакуйована в інші регіони, що ускладнило моніторинг фінансових потоків [256]. Також спостерігається зниження міжвідомчої взаємодії між БЕБ, ДПС, ДБР та прокуратури, оскільки ресурси держави переорієнтовані на сферу безпеки й оборони.

Соціально-психологічні деструкції війни. В умовах воєнного стану змінюється психологічна установка суспільства щодо податкової поведінки. Частина громадян виправдовує ухилення від сплати податків через кризові умови, недовіру до державних інституцій, або через переконання, що їхні внески «все одно розкрадаються». Водночас інші суб'єкти демонструють псевдопатріотичну раціоналізацію – використання коштів на «благі цілі» поза системою офіційного оподаткування, що де-факто також становить порушення податкової дисципліни.

Психологічний фактор невизначеності майбутнього і загальної соціальної нестабільності знижує рівень правослухняності, посилює схильність до ризику, сприяє девіантним формам адаптації. Такі процеси особливо характерні для представників малого бізнесу, які сприймають сплату податків як надмірний тягар у період воєнної кризи.

Використання війни як «кримінального прикриття». Особливу небезпеку становить використання воєнних умов як інструмента маскування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Зокрема, встановлено численні випадки ухилення від сплати ПДВ, акцизів, митних платежів під виглядом гуманітарного імпорту чи благодійних проєктів, а також легалізації коштів через псевдопостачання товарів оборонного призначення. Такі схеми поєднують ознаки податкових, службових та корупційних злочинів, що створює складний міжгалузевий характер правопорушень.

Крім того, розмитість воєнного обліку та обмежений фінансовий контроль сприяють тому, що податкові кримінальні правопорушення часто інтегруються у «воєнно-бюджетні» схеми – зловживання при закупівлях для армії, фіктивні контракти, подвійне фінансування, незаконне повернення ПДВ [381].

Інституційно-нормативні ризики. Воєнний стан зумовив часті зміни податкового законодавства, запровадження пільг, спрощень і відтермінувань. Попри позитивну мету, ці заходи створили правову невизначеність і підвищили ризик зловживань. Наприклад, тимчасове звільнення від

оподаткування окремих видів товарів і благодійної допомоги використовувалося для маскування комерційного імпорту, а механізм добровільної реєстрації платників ПДВ – для створення фіктивних ланцюгів постачання.

Унаслідок цього формується нова конфігурація податкової злочинності, для якої характерні:

- поєднання високого рівня організованості та корупційного прикриття;
- зрощення кримінального й офіційного секторів економіки;
- підвищення рівня латентності через складність доказування в умовах воєнного хаосу;
- зміна морального сприйняття злочину, коли протиправні дії виправдовуються «воєнною необхідністю».

Таким чином, збройний конфлікт виступає системним каталізатором податкової злочинності, змінюючи не лише її масштаби, а й саму природу – від традиційних форм ухилення до складних гібридних схем, інтегрованих у воєнну економіку. Усвідомлення воєнних детермінант має важливе значення для формування кримінологічної моделі податкової безпеки, орієнтованої на прогнозування ризиків, запобігання злочинності та відновлення довіри до податкової системи країни.

2. Правові чинники. Відіграють ключову роль у формуванні нормативної передумови злочинної поведінки у сфері оподаткування. Йдеться насамперед про недосконаліть чинного податкового та кримінального законодавства, наявність колізій, прогалин і розмитих дефініцій, що створюють правову невизначеність і можливості для маніпулювання податковими нормами.

До правових чинників належать:

- нечіткість та розмитість формулювань окремих норм ПК України, які допускають множинне тлумачення понять «ухилення», «умисел», «заниження зобов’язань» тощо, що ускладнює доведення умисного характеру діяння у кримінальному провадженні за ст. 212 КК України;

- високий рівень дискреційності у діяльності посадових осіб податкових органів при прийнятті рішень щодо призначення перевірок, донарахувань або звернення до правоохоронних органів, що створює простір для зловживань, вибірковості та корупційних практик;
- невідповідність між обсягом кримінальної відповідальності та фактичним рівнем суспільної небезпеки певних податкових діянь, що призводить до частого застосування ч. 4 ст. 212 КК України як підстави для звільнення від кримінальної відповідальності після відшкодування збитків;
- відсутність ефективних механізмів юридичного контролю за діями суб'єктів господарювання, які використовують офшорні або фіктивні структури для мінімізації податкових зобов'язань;
- недостатня інституційна взаємодія між ДПС, БЕБ, ДБР, СБУ, прокуратурою та судами у частині обміну аналітичною інформацією, що знижує ефективність виявлення складних схем кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Така ситуація формує «сірі зони» правозастосування, у межах яких суб'єкти господарювання можуть легітимізувати протиправні дії через формально правомірні документи, фінансові операції чи бухгалтерські коригування. Зокрема, широке тлумачення понять «умисел» та «істотна шкода державі» у ст. 212 КК України дозволяє маніпулювати кваліфікацією діяння, зменшуючи його тяжкість або переводячи у площину адміністративної відповідальності.

Особливу увагу слід звернути на відсутність чітких критеріїв кваліфікації податкових кримінальних правопорушень при наявності ознак *транснаціонального ухилення* чи *легалізації (відмивання) доходів (зборів)*, що створює ризики закриття кримінальних проваджень. Аналіз практики свідчить, що переважна частина кримінальних проваджень за ст. 212 КК України не завершується складанням обвинувального акту саме через недостатність доказів.

Правові чинники податкової злочинності мають системний і взаємопідсилюючий характер. Неврегульованість законодавства спричиняє корупційні домовленості між бізнесом і контролюючими органами, а надмірна дискреція – селективність застосування кримінально-правових норм, що формує нормативно толерантне середовище до ухилення від сплати податків, у якому податкова злочинність перестає бути винятком і перетворюється на модель поведінки з економічною доцільністю.

3. Економічні детермінанти. Серед усієї системи детермінант, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, економічні чинники посідають центральне місце, адже саме вони формують матеріальне підґрунтя криміногенного середовища. Згідно з кримінологічною концепцією економічної детермінації злочинності, економічні суперечності суспільства безпосередньо зумовлюють появу девіантних форм поведінки у фінансово-господарській сфері [142].

До ключових економічних детермінант належать:

- високий рівень податкового навантаження на бізнес у поєднанні з нестабільністю податкової політики, що спонукає підприємців до пошуку нелегальних способів мінімізації витрат;
- тінізація економіки, яка, за оцінками Міністерства економіки України, у 2024 р. перевищує 30% ВВП [126]. Саме тіньові механізми створюють базу для приховування доходів, фіктивного обігу готівки та схем конвертації;
- дисбаланс між оподаткуванням великих і малих суб’єктів господарювання, що породжує сприйняття системи як несправедливої та стимулює ухилення як «захисну реакцію» бізнесу;
- корупційна рента у сфері фіскального контролю, коли посадові особи органів ДПС чи БЕБ за неправомірну вигоду «нейтралізують» перевірки або занижують суми донарахувань;
- військово-економічні ризики, пов’язані з воєнним станом, релокацією підприємств і порушенням ланцюгів постачання, що знижують можливості легальної звітності та стимулюють приховування доходів Економічна

нестабільність безпосередньо впливає на кримінальну поведінку суб'єктів господарювання: ухилення від сплати податків перетворюється на форму виживання, а не лише корисливого злочину. У результаті формується змішана мотивація, коли суб'єкт водночас усвідомлює протиправність своїх дій, але виправдовує їх соціально-економічною доцільністю [94; 368].

Такі обставини формують системний криміногенний тиск у податковій сфері, де кримінальне правопорушення стає елементом функціональної адаптації бізнесу до зовнішніх умов. На макрорівні такі негативи проявляються у зниженні надходжень до бюджету, зростанні дефіциту, втраті довіри до фіскальної системи, що, своєю чергою, породжує нові цикли криміногенної взаємозалежності між державою і платниками податків.

4. Організаційно-управлінські детермінанти охоплюють недоліки в структурі, функціонуванні та координації органів, відповідальних за адміністрування податків, фінансовий контроль і досудове розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. У кримінологічному сенсі вони формують інституційну основу безкарності, яка перетворює окремі порушення на стійкі практики.

Основними організаційно-управлінськими детермінантами податкової злочинності є:

- мінімізація міжвідомчої координації між ДПС, БЕБ, ДБР, СБУ та прокуратурою, що призводить до дублювання кримінальних проваджень і втрати доказової цілісності;
- низький рівень аналітичної спроможності податкових органів, відсутність сучасних систем ризик-орієнтованого моніторингу фінансових операцій і прогнозування ухилення від оподаткування;
- недостатній кадровий потенціал та плинність кадрів у податковій службі й БЕБ, що знижує рівень професійності контрольності й розслідувань та сприяє «вибірковому реагуванню»;

- бюрократичні бар’єри та низька цифровізація процесів податкового адміністрування, які створюють сприятливий ґрунт для маніпуляцій у звітності, підробки документів та фальсифікації перевірок;
- недостатній рівень внутрішнього контролю та дисциплінарної відповідальності посадових осіб податкових органів, що уможливлює формування внутрішньої корпоративної «лояльності» до правопорушень.

Як відзначає А.П. Дикий, у кримінологічному вимірі такі детермінанти відображають кризу інституційного управління в системі фінансової безпеки держави. Відсутність ефективного контролю за реалізацією податкової політики створює ланцюговий ефект криміналізації – від неправомірного зменшення податкової бази до масштабних схем ухилення із залученням посадових осіб. Більш того, недостатня незалежність БЕБ України від політичних і бізнесових інтересів підвищує ризики селективного переслідування суб’єктів господарювання. Така практика підриває довіру до інституту кримінального переслідування і зміцнює латентні форми податкової злочинності, які залишаються поза обліком [95, с. 309].

Загалом, організаційно-управлінські недоліки у сфері оподаткування є не лише фоном для вчинення кримінальних правопорушень, але й підсилюють економічні та правові детермінанти, створюючи «замкнену» систему взаємозалежності, в якій відсутність контролю породжує нові схеми, а безкарність стимулює повторюваність.

5. Морально-психологічні детермінанти охоплюють систему ціннісних орієнтацій, правових уявлень, етичних стандартів і мотиваційних установок суб’єктів господарювання та посадових осіб, залучених до процесів податкового адміністрування. Саме на цьому рівні формується внутрішнє виправдання протиправної поведінки, що часто стає вирішальним чинником у прийнятті рішення про ухилення від сплати податків.

У контексті кримінальних правопорушень у сфері оподаткування можна виокремити такі ключові морально-психологічні детермінанти:

- толерантне ставлення до податкових правопорушень як до «звичних економічних практик», що не викликають суспільного осуду. У суспільній свідомості часто домінує уявлення, що ухилення від оподаткування – це не кримінальне правопорушення, а спосіб «захисту бізнесу від держави»;
- низький рівень правосвідомості та податкової культури, який проявляється у відсутності розуміння суспільної функції податків як інструменту фінансування публічних благ, що призводить до моральної нейтралізації протиправних дій: суб'єкти не сприймають їх як порушення закону, а радше як прояв «підприємницької гнучкості»;
- ціннісна деформація у середовищі підприємців і службовців, що полягає у домінуванні утилітарно-прагматичних мотивів над етичними. У результаті формується корпоративна культура фінансової вигоди, у якій дотримання законодавства вважається перешкодою для розвитку бізнесу;
- вплив групових норм і професійного середовища, коли нові учасники бізнес-сфери переймають усталені практики тінізації та фіктивного обліку. Такий ефект соціальної адаптації створює самопідтримуване криміногенне середовище, де ухилення від податків сприймається як норма поведінки;
- психологічна установка на безкарність, що ґрунтується на переконанні у неефективності контролюючих органів і можливості «вирішити питання» неформальним шляхом.

Важливою складовою цього рівня є морально-етичне виправдання злочинної поведінки, описане у концепції нейтралізації Г. Сайкса: суб'єкти податкових злочинів схильні раціоналізувати свої дії, перекладаючи відповідальність на державу («держава не забезпечує бізнесу стабільність»), на систему («усі так роблять»), або на зовнішні обставини («воєнний час, неможливо сплачувати податки вчасно»). Така когнітивна легітимація протиправного вибору знижує психологічні бар'єри до вчинення кримінального правопорушення й підсилює його повторюваність [374, с. 275].

Крім того, страх перед викриттям часто виявляється слабшим за прагнення до матеріальної вигоди, особливо в умовах, коли у суспільстві

спостерігається відсутність публічного осуду осіб, що ухиляються від оподаткування. Це формує феномен «податкової аморальності», коли норми права не підкріплені моральним імперативом.

Під впливом таких процесів у суб'єктів виникає «лояльність до зловживань» – внутрішня толерантність до правопорушень, що проявляється у небажанні викривати колег, мовчазному схваленні схем оптимізації та байдужості до моральних наслідків порушення податкового законодавства. За результатами соціологічних опитувань, понад 65% респондентів із підприємницького середовища вважають, що успішність бізнесу в Україні прямо залежить від уміння «ефективно оптимізувати податки», а понад половина опитаних не сприймають такі дії як кримінально карані [25]. Це свідчить про глибоку девальвацію правових і моральних норм у податковій сфері.

Таким чином, морально-психологічні детермінанти виступають каталізаторами криміногенного процесу, сприяючи нормалізації податкової девіації. Для ефективного запобігання таким явищам необхідний комплексний міждисциплінарний підхід, який поєднує правове, організаційне, соціально-психологічне та етичне реформування системи податкового адміністрування. Йдеться не лише про вдосконалення законодавства, а й про формування нової культури податкової доброчесності, заснованої на принципах суспільної відповідальності та прозорості.

Далі варто звернути увагу на такий чинник як *корупція*. Корупційні прояви у сфері оподаткування залишаються однією з найгостріших системних загроз фінансовій безпеці держави, підриваючи ефективність функціонування податкових інститутів, стабільність економіки та суспільну довіру до державної фіскальної політики. Незважаючи на реалізацію низки законодавчих, інституційних та антикорупційних реформ, корупція продовжує зберігати свій вплив на податкову систему, зокрема через вибіркове адміністрування податків, зловживання дискреційними

повноваженнями посадовців та толерантність до тіньових схем мінімізації податкових зобов’язань.

Очевидним є те, що виявлення, мінімізація та нейтралізація детермінант, які сприяють виникненню та поширенню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, мають стати ключовими напрямами державної стратегії з протидії економічній і корупційній злочинності. Ці чинники не лише формують умови для ухилення від сплати податків чи легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, а й визначають стійкість криміногенного середовища, що загрожує фінансовій та економічній безпеці держави [235, с. 445].

Збройна агресія проти України, що триває з 2014 року [103] та набула повномасштабного характеру у 2022 р., істотно трансформувала систему детермінації податкової злочинності. Як нами було вже наголошено, війна спричинила глибокі зміни в економічному, соціальному та правовому середовищі. У цих умовах воєнні детермінанти набули ключового значення, оскільки створили передумови для зростання ризиків ухилення від оподаткування, маніпуляцій із пільгами, фіктивного експорту та легалізації доходів під виглядом гуманітарних або оборонних операцій.

Одним із найбільш небезпечних наслідків війни стало поглиблення детермінант, що стимулюють корупційні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, зокрема через посилення корупційних тенденцій, які й до війни мали стійкий системний характер [415; 161]. У цьому контексті особливого значення набуває вивчення причин і умов податкової злочинності пов’язаних корупційними проявами, їх взаємодії та класифікації за ступенем впливу [230]. Таке дослідження дозволяє не лише побудувати теоретичну модель запобігання, а й створити науково обґрунтовану основу для розроблення практичних механізмів виявлення й розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Свого часу М.І. Мельник відзначав, що корупційні процеси формують сприятливе середовище для кримінальних проявів, що дестабілізують

внутрішню соціально-економічну ситуацію, підривають бюджетну стабільність і довіру до державної податкової системи [224, с. 200–201]. Зокрема, сучасним «живильним ґрунтом» для кримінальних зловживань у сфері оподаткування стали дії, спрямовані на: посилення недовіри до фіскальних і контролюючих органів – 30%; створення в суспільстві уявлення про неспроможність держави забезпечити справедливість оподаткування – 25%; підрив легітимності фінансових інституцій та правоохоронних структур – 20%; зменшення здатності держави акумулювати податкові надходження й фінансувати оборонні потреби – 25%.

У цьому контексті цілком обґрунтованим є висновок, що фінансова стійкість держави та її спроможність перемогти у війні безпосередньо залежать від ефективності боротьби з податковими правопорушеннями і корупцією. Система, у якій панують безкарність, непрозорість і корпоративні інтереси, не здатна забезпечити стабільне наповнення бюджету, організувати належне адміністрування податків чи ефективно використовувати міжнародну допомогу [87, с. 318–319].

Відтак реформування податкової системи в напрямі підвищення прозорості, цифровізації адміністрування, зменшення дискреційності посадових осіб і посилення контролю за податковими пільгами є не менш важливим завданням, ніж воєнне стримування агресора. Прозорість, підзвітність і контроль у сфері оподаткування – це не лише вимога часу, а й стратегічна умова для: зміцнення довіри громадян до держави та її фінансової політики; консолідації суспільства навколо ідеї податкової справедливості; забезпечення сталого розвитку й післявоєнного відновлення економіки; ефективної взаємодії з міжнародними партнерами у сфері фінансової підтримки.

Таким чином, запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування є невід’ємною складовою системи національної безпеки України, а її ефективність прямо корелює зі здатністю держави протистояти зовнішній агресії, зберігати економічний суверенітет і підтримувати довіру до

демократичних інститутів. Однією з ключових детермінант податкової злочинності залишаються прорахунки у стратегії кримінологічної діяльності, позаяк замість системного й аналітичного підходу часто мають декларативний характер, не охоплюючи глибинні криміногенні фактори. Наслідком цього є відсутність довготривалого антикриміногенного ефекту, відтворення тіньових схем і корупційна стабільна навіть після чергових етапів реформування.

Як наголошує В.А. Мазійчук, замість системного, науково обґрунтованого підходу до запобігання корупції часто застосовуються заходи декларативного, фрагментарного або ситуативного характеру, які не охоплюють глибинні криміногенні чинники у податковій системі, що призводить до відсутності сталого антикорупційного ефекту, циклічного відтворення тіньових схем та інституційної стійкості корупційного середовища в податковій сфері [212].

До правових детермінант, які прямо чи опосередковано сприяють корупційним проявам у сфері оподаткування, належать:

• недосконалість податкового законодавства, що проявляється у правових колізіях, суперечностях між законами і підзаконними актами, частих змінах податкових правил, які створюють нормативну невизначеність і простір для зловживань;

• надмірна дискреційність повноважень контролюючих органів (ДПС, БЕБ), що дозволяє вибірково застосовувати норми права при перевірках, нарахуванні штрафів і прийнятті рішень щодо відшкодування ПДВ;

• відсутність цілісної системи контролю за доходами, витратами та конфліктами інтересів посадових осіб фіскальної служби;

• слабкий судовий контроль за законністю дій податкових органів, що формує середовище безкарності;

• недосконалість антикорупційних механізмів у податковому законодавстві, зокрема в частині відповідальності за службові зловживання та незаконне збагачення;

• вибіркове застосування права, що стимулює розвиток «вибіркової корупції» – коли кримінальне переслідування або податкові перевірки використовуються як інструмент тиску чи «домовленостей».

Такі правові детермінанти створюють умови для тіньового регулювання податкових процесів, коли офіційні процедури лише формально прикривають неправомірні домовленості.

У комплексі з правовими вагомими виступають:

• економічні детермінанти – високий рівень податкового навантаження, нерівність у розподілі фіскального тиску між великим і малим бізнесом, що стимулює ухилення від оподаткування;

• організаційно-управлінські – слабкість системи внутрішнього аудиту, дублювання функцій між контролюючими органами, недостатня прозорість діяльності ДПС і БЕБ;

• морально-психологічні – толерантність до корупції, низький рівень податкової культури, виправдання тіньових практик як «захисту бізнесу від держави».

Отже, корупційні детермінанти податкових правопорушень формують складну взаємозалежну систему, у якій правова невизначеність, дискреційність, слабкість контролю та низький рівень правосвідомості створюють умови для самовідтворення корупції. Подолання таких негативних чинників вимагає комплексної модернізації податкової політики, спрямованої на усунення нормативних колізій, підвищення правової визначеності, цифровізацію контролю та посилення персональної відповідальності службових осіб [153].

На практиці це проявляється у маніпулятивному «вдосконаленні» податкового законодавства, що під виглядом реформування часто не супроводжується реальними системними змінами у сфері оподаткування. Внаслідок цього виникає ефект нормативної турбулентності, який створює сприятливий ґрунт для корупційних зловживань. Такі тенденції

підтверджуються й Антикорупційною стратегією України на 2021–2025 рр., у якій обґрунтовано зафіксовано проблеми:

1. безсистемність законодавчих змін у сфері запобігання та протидії корупції, що знижує ефективність правозастосування (п. 2.1.2);

2. наявність корупціогенних норм у чинних актах і законопроєктах, які не усуваються на етапі їх підготовки (п. 2.1.3) [332].

Аналіз результативності антикорупційної політики свідчить про низьку ефективність державних заходів у сфері запобігання податком корупційним зловживанням. Як показує практика, антикорупційна діяльність у податковій сфері не узгоджується з реальними криміногенними чинниками – соціально-економічними, правовими та психологічними. Правоохоронні органи здебільшого застосовують реактивні методи впливу, орієнтовані на фіксацію вже вчинених кримінальних правопорушень, тоді як кримінологічна запобіжна діяльність, спрямована на усунення причин та умов податкової злочинності, залишається мінімізованою.

Водночас, нами встановлено, що у процесі реалізації запобіжної функції суб’єкти запобігання стикаються з низкою системних проблем:

- невизначеністю співвідношення між функціями виявлення причин, умов і самих правопорушень (88%);
- складністю ідентифікації об’єктивних і суб’єктивних детермінант, вплив на які може дати запобіжний ефект (67%);
- відсутністю належної аналітичної бази для моніторингу фіскальних ризиків (55%);
- невідворотністю відповідальності, яка не реалізується на практиці, що стимулює безкарність службових осіб (50%).

Окрему небезпеку становить нечіткість підслідності кримінальних правопорушень у сфері оподаткування між БЕБ, ДБР і Національною поліцією, що призводить до:

- безпідставних відмов у реєстрації кримінальних проваджень;

- створення доказової бази з кримінальними процесуальними порушеннями;
- виправдувальних вироків через визнання доказів недопустимими.

Зазначене свідчить про необхідність розбудови багаторівневої системи стратегічного планування запобігання корупції у сфері оподаткування, заснованої на принципах:

- міжвідомчої координації;
- єдності аналітичних, програмних і прогностичних документів;
- регулярного кримінологічного моніторингу стану податкової злочинності.

Лише інституціоналізація запобіжної діяльності, підкріплена реальними механізмами контролю, аудиту, моніторингу доброчесності посадових осіб і невідворотності покарання, може забезпечити зміну умов, що сприяють корупції в оподаткуванні, та підвищити ефективність державної політики у сфері податкової безпеки.

Варто також звернути увагу й на поширені чинники корупційних ризиків у процедурі ухилення від сплати податків. До таки варто віднести:

1. Нестабільність податкового законодавства

Часті зміни ПК України, ухвалення законів «пакетного» характеру без належного аналізу наслідків, суперечливість тлумачень норм створюють ситуацію правової невизначеності. У воєнний період така тенденція посилилася через ухвалення великої кількості тимчасових актів, пільг, винятків та спрощень. Відсутність єдиної судової практики та неузгодженість між Міністерством фінансів, ДПС і судами дають змогу службовим особам маніпулювати нормами права для власної вигоди або в інтересах платників податків, що фактично легалізує «договірні» відносини між бізнесом і фіскальними структурами.

2. Високий рівень дискреційності у діяльності посадових осіб ДПС і правоохоронної системи

Дискреційні повноваження податкових інспекторів та детективів БЕБ створюють широкі можливості для зловживань. У практиці розповсюдженими є випадки умисного заниження результатів перевірок, пом'якшення висновків актів ревізій або, навпаки, використання перевірок як інструменту тиску на бізнес з метою отримання неправомірної вигоди. Під час воєнного стану такі ризики зросли, адже контроль за діяльністю службових осіб обмежений, а система внутрішнього аудиту в ДПС фактично ослаблена [352].

3. Невідповідність санкцій ступеню суспільної небезпеки

Санкції за ухилення від сплати податків, передбачені ст. 212 КК України, не мають достатнього стримувального ефекту, особливо щодо великих платників. М'якість покарання, відсутність реальних термінів ув'язнення й широке застосування звільнення від відповідальності за сплату збитків (ч. 4 ст. 212 КК України) призводять до сприйняття кримінальної відповідальності як формальності. Це підриває принцип невідворотності покарання та стимулює службові зловживання, зокрема шляхом підтасування сум шкоди для пом'якшення кримінального правопорушення.

4. Неузгодженість між ПК України, КК України та КПК України

Суперечності між процесуальними та матеріальними нормами створюють простір для маніпулювання кваліфікацією діяння. Часто податкові правопорушення кваліфікуються як адміністративні або фінансові, а не кримінальні, що дозволяє уникати відповідальності. Наявні розбіжності у визначенні поняття «умисного ухилення» чи «фіктивності операцій» використовуються адвокатами платників податків і навіть самими слідчими для закриття проваджень або їх формалізації без обвинувальних актів.

5. Надмірне податкове навантаження та слабка державна підтримка

В умовах воєнної економіки підприємства часто працюють на межі збитковості. Надмірне податкове навантаження в поєднанні з нестачею державних програм підтримки виробництва створює об'єктивні стимули для ухилення як засобу економічного виживання. Це явище набуло масового характеру, особливо в малому бізнесі, який не має доступу до пільгового

кредитування чи податкових канікул. У таких умовах навіть законодавчо передбачені пільги іноді стають об’єктом корупційного торгу між бізнесом і службовцями ДПС.

6. Нерівномірність податкового тиску

Великі компанії мають ресурси для лобіювання податкових рішень, оптимізації податкових зобов’язань і використання офшорних схем. Натомість середній і малий бізнес опиняється під посиленим адміністративним контролем і стає джерелом для «дрібної» корупції – неправомірної вигоди за ненакладення штрафів або за уникнення перевірок. Такий асиметричний розподіл податкового навантаження сприяє почуттю несправедливості, що руйнує довіру до податкової системи.

7. Високий рівень тіньової економіки та поширення конвертаційних схем

Масове використання фіктивних підприємств, конвертаційних центрів, схем псевдоекспорту та фіктивного ПДВ-кредиту є стійким джерелом ухилення. Часто такі схеми існують за «мовчазної згоди» окремих посадових осіб податкових органів або навіть під їхнім прикриттям. У воєнний час спостерігається зміщення акценту на цифрові схеми, зокрема відмивання через криптоактиви або псевдоблагодійні фонди, що ускладнює виявлення кримінальних правопорушень.

8. Військово-економічні фактори

Війна суттєво вплинула на поведінку платників податків. Руйнування логістики, зменшення експортного потенціалу, дефіцит обігових коштів і скорочення попиту призводять до свідомого заниження доходів і штучного зменшення бази оподаткування. У деяких випадках службові особи ДПС не виявляють свідомо порушення, посилаючись на «важке становище бізнесу», що перетворює воєнні пільги на канал тінізації.

9. Корупційна взаємодія між податковими органами та бізнесом

Традиційною залишається практика неформальних домовленостей щодо результатів перевірок, коли службові особи отримують неправомірну вигоду

за «лояльність». У воєнний період, через зниження контролю з боку центральних органів, такі домовленості набули більш латентних і персоналізованих форм. Часто відбувається співпраця податкових і правоохоронних органів, що дозволяє легалізувати ухилення в обмін на «відсоток» від економічного ефекту.

10. Відсутність єдиної аналітичної системи контролю

В Україні досі відсутня ефективна інтегрована база даних про фінансові операції, податкові ризики та взаємозв'язки між суб'єктами. Це дає можливість створювати ланцюги фіктивних операцій та ухилятися від оподаткування через «багаторівневі» компанії-прокладки. Відсутність автоматизованого обміну між ДПС, митницею, банками та БЕБ знижує ефективність оперативного виявлення ухилення.

11. Формальний характер фінансового моніторингу

Державна служба фінансового моніторингу та БЕБ часто працюють у «реактивному» режимі, реагуючи на вже встановлені порушення замість виявлення ризиків. Відсутність міжвідомчої координації між ДПС, прокуратурою, НАЗК і НБУ створює «сліпі зони», у яких тіньові схеми існують роками.

12. Низька ефективність внутрішнього контролю

У фіскальних структурах внутрішній аудит носить переважно формальний характер. Службові особи, які мають бути об'єктом перевірки, часто перебувають у неформальних зв'язках із контролюючими підрозділами, що сприяє взаємному прикриттю порушень та відсутності належного реагування на скарги бізнесу.

13. Толерантність суспільства до податкових зловживань

В умовах війни значна частина громадян і підприємців схильна виправдовувати ухилення від податків аргументом «держава все одно неефективно витрачає кошти». Така соціально-психологічна легітимація податкових порушень формує культуру поблажливості до корупції.

14. Низький рівень податкової культури

Брак податкової освіти, нерозуміння механізмів оподаткування та цільового використання податків сприяють байдужості до податкової дисципліни. Це використовують недоброчесні чиновники, перекладаючи відповідальність за зловживання на «складність системи».

15. Виправдання тіньових практик умовами війни

Воєнний стан посилює спокусу виправдовувати тіньову діяльність економічними труднощами, тоді як частина службовців ДПС і БЕБ використовують таку ситуацію для особистого збагачення. Зокрема, поширюються практики «допомоги бізнесу» у зменшенні податкових зобов'язань за неправомірну вигоду.

16. Корпоративна етика у фіскальних органах

У структурі ДПС і БЕБ зберігається закрита корпоративна культура, що відзначається круговою порукою та лояльністю до колег, навіть у разі очевидних зловживань, що знижує ефективність дисциплінарних процедур і підриває принцип невідворотності покарання.

Сукупність зазначених чинників формує детермінантне середовище корупції у сфері оподаткування, у якому ухилення від сплати податків стає не лише наслідком економічної кризи, а й результатом інституційної слабкості держави, зрощення контролюючих структур із бізнесом і моральної деградації службовців. Ефективне кримінологічне запобігання можливе лише за умови поєднання правової реформи, цифровізації контролю, зміцнення етичних стандартів і реального притягнення до відповідальності.

2.3. Характеристика осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування

У сучасних умовах трансформації податкової системи України, посилення фіскального тиску та економічної нестабільності спостерігається зростання кількості кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Особливої актуальності набуває не лише виявлення таких правопорушень, а й

вивчення особи правопорушника як одного з елементів кримінологічної характеристики. Варто зазначити, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, на відміну від багатьох інших видів, найчастіше вчиняють особи з високим рівнем освіти, професійною підготовкою та значним досвідом господарської діяльності, що ускладнює їх виявлення і притягнення до відповідальності. У цьому контексті вивчення професійних, мотиваційних та психологічних характеристик осіб, які вчиняють податкові правопорушення, стає необхідною умовою для формування ефективних заходів запобігання. Проте на сьогодні вітчизняна кримінологічна наука ще не виробила цілісної моделі такої характеристики, що зумовлює потребу в поглибленому, комплексному науковому дослідженні даної проблематики [241, с. 58].

Поведінка особи є одним із ключових показників її соціальної інтегрованості та рівня нормативної адаптації в суспільстві, тобто здатності діяти відповідно до прийнятих моральних, етичних і правових стандартів. Процес соціалізації охоплює засвоєння традицій, звичаїв, етичних норм, цінностей, але найсуттєвіше – правових приписів, що регламентують поведінку індивіда в межах правового поля. У цьому контексті саме від рівня правосвідомості, правової культури й соціальної відповідальності залежить схильність особи до правомірної або девіантної поведінки. На підтвердження, як відзначає Н.К. Макаренко, особистість розглядається як носій соціально значущих і морально-психологічних характеристик, що формуються під впливом соціального середовища, індивідуальних рис, системи цінностей і ролей, які індивід виконує у соціальній структурі. Залежно від наукового підходу, аналіз особи здійснюється з різних позицій: у правознавстві – через дослідження її правового статусу, мотивів і моделей поведінки у сфері правовідносин; у філософії – через осмислення її сутності, волі та ціннісних орієнтирів; у соціології – як елементу соціальної взаємодії та інститутів контролю; у психології – як суб’єкта з певною мотиваційною структурою, установками та реакціями. У кримінології ж об’єктом вивчення є специфічний тип особистості – особа злочинця, чия система мотивів, психологічних

установок та поведінкових моделей відхиляється від соціальних норм. Вона характеризується поєднанням біосоціальних, психічних і моральних властивостей, які визначають здатність або схильність до вчинення кримінально караних діянь [213, с. 204].

Свого часу академік А.П. Закалюк підкреслював, що однією з найсуттєвіших рис особи злочинця є її антисуспільна спрямованість і суспільна небезпечність, що виявляються у викривленій системі цінностей, де особистий інтерес переважає над суспільним благом. Такі риси формуються під впливом негативних соціальних детермінант, насамперед несприятливого мікросередовища, низького рівня правової культури та моральної деформації. Водночас, антисуспільна установка зумовлює криміногенну мотивацію, стимулює корисливу активність та сприяє перетворенню відхилень у стійку злочинну поведінку. Отже, суспільна небезпечність постає не лише як наслідок соціальних деформацій, а як ключова детермінанта злочинної активності, що потребує системного дослідження у межах кримінологічної характеристики особи правопорушника [121, с. 241].

На думку В.І. Тимошенко, кримінологічна характеристика особи злочинця потребує глибшого теоретичного осмислення, оскільки виявлення окремих особистісних рис лише постфактум, після вчинення кримінального правопорушення, не забезпечує ефективної профілактики. Дослідниця справедливо наголошує, що кримінологічно значущі ознаки – такі як егоцентризм, цинізм, деформація моральних установок, правовий нігілізм – мають виявлятися на докримінальній стадії соціалізації, що створює підґрунтя для ранньої ідентифікації осіб із підвищеним рівнем девіантного ризику [396, с. 139], що своєю чергою, вимагає розроблення кримінологічних профілів, класифікаційних критеріїв для виявлення потенційних правопорушників у сфері оподаткування.

Як слушно зазначають учені-криміналісти, характеристика особи злочинця має не лише теоретичне, а й практичне значення під час досудового розслідування у кримінальному провадженні. Вивчення соціального статусу,

професійного досвіду, психоемоційного стану, стилю життя, ціннісних орієнтирів підозрюваного дозволяє об’єктивно оцінити ступінь його суспільної небезпеки, встановити криміногенну природу дій, визначити оптимальну тактику розслідування, а також обґрунтувати застосування запобіжних заходів чи альтернативних процедур, передбачених КПК України [411, с. 96; 269, с. 128].

Відтак, кримінологічна характеристика осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування має особливе значення, адже саме поєднання інтелектуальної раціональності, службового досвіду та моральної деформації створює тип соціально інтегрованого, але девіантно спрямованого злочинця, який реалізує протиправну поведінку у «білих комірцях» – раціонально, системно й цілеспрямовано.

Спроби дати ґрунтовне, розширене (вичерпне) визначення поняттю «особа злочинця» залишаються одним із найскладніших і дискусійних питань сучасної кримінологічної науки, що зумовлено унікальністю, багатовимірністю та динамічністю людини як особистості. Кожен індивід є носієм неповторного поєднання психофізіологічних, соціальних, морально-психологічних і культурних рис, які формуються під впливом виховання, соціального оточення, життєвих обставин, кризових ситуацій, воєнного стану чи економічних потрясінь. Унаслідок цього поведінка особи є мінливою та контекстуально зумовленою – вона може істотно варіюватися залежно від умов середовища, емоційного стану, ступеня тиску або конфлікту мотивів.

Ширше поняття «людина» охоплює єдність біологічної та соціальної природи, тоді як «особа» відображає соціальну якість індивіда, тобто його включеність у систему суспільних ролей, правових норм і цінностей. Особа формується як результат процесу соціалізації, у ході якого людина засвоює соціальні стандарти, розвиває самосвідомість і моральні орієнтири. Від рівня сформованості свідомості, внутрішнього духовного світу, системи цінностей і правової культури залежить її здатність до усвідомленої правомірної поведінки [178].

У сфері оподаткування, де суб’єкти кримінального правопорушення зазвичай мають високий рівень освіти, професійної підготовки та правових знань, особливо важко виокремити сталі особистісні ознаки, що відрізняють потенційного правопорушника від законослухняного платника податків. Як зазначають кримінологи, особа злочинця – це не абстрактна юридична фігура, а соціально-психологічна система, у якій поєднуються загальнолюдські якості з деформованими елементами мотивації, правосвідомості та моральних орієнтацій. Такі деформації зумовлюють готовність до корисливої, раціонально організованої протиправної поведінки [132, с. 85; 175, с. 43], зокрема ухилення від сплати податків, фальсифікації звітності чи легалізації незаконних доходів. Саме тому будь-яка типологізація осіб, які вчиняють податкові кримінальні правопорушення, має ймовірнісний характер, а кримінологічний аналіз повинен враховувати індивідуальну унікальність мотиваційного та поведінкового профілю кожного суб’єкта.

Варто також наголосити, що поняття «особа злочинця» інтегрує у собі елементи соціологічного, філософського, психологічного й юридичного знання, і тому не може бути зведене лише до кримінально-правової дефініції «суб’єкт». Її зміст охоплює не тільки юридичну відповідальність, а й ціннісно-моральну та соціальну сутність особи, що визначає її місце у системі суспільних відносин. Вирішення проблеми її наукового визначення потребує міждисциплінарного підходу, який спирається на філософське вчення про людину, соціологічні теорії соціалізації, психологічні моделі поведінкових відхилень і кримінально-правову концепцію відповідальності.

Відповідно до наукового підходу професора О.М. Джужі, під *особою злочинця* розуміється сукупність соціально значущих властивостей, відносин і установок, які формують поведінковий профіль конкретної особи, що вчинила злочин, у взаємозв’язку із соціальним середовищем, у якому вона діє [89, с. 20]. Такий доктринальний підхід підкреслює, що злочинець не є ізольованим феноменом, а відображає взаємодію особистісних характеристик із суспільними умовами, які сприяють криміногенній деформації особи.

І.М. Довбань розширюючи таку кримінологічну концепцію, наголошує, що поняття *особи злочинця* охоплює не лише індивідуальні соціально значущі риси окремого правопорушника, а й типові характеристики певного соціального кола осіб, які систематично вчиняють кримінальні правопорушення, утворюючи соціальний тип злочинця, властивий конкретній сфері суспільних відносин – наприклад, економічній чи податковій [101, с. 98].

У свою чергу, С.А. Шалгунова визначає особу злочинця як сукупність стійких соціальних і біопсихологічних властивостей, що реалізуються у конкретному злочині та надають діянню характеру суспільної небезпеки, а самій особі – ознак кримінальної відповідальності [449, с. 20]. Такий кримінологічний підхід акцентує на органічному зв’язку між внутрішнім станом особи (мотивацією, моральними установками, психічною структурою) і зовнішніми проявами злочинної поведінки, що є особливо важливим для аналізу злочинів у сфері оподаткування, де інтелектуальна підготовка та службова раціональність поєднуються з цинізмом і правовим нігілізмом.

О.Г. Кальман, розвиваючи ідею типологізації злочинців економічного профілю, пропонує розглядати поняття *«особа економічного злочинця»* як комплекс корисливих, морально-психологічних установок, притаманних суб’єктам, які вчиняють правопорушення у фінансово-господарській сфері. Така особа вирізняється егоцентризмом, раціоналізованим виправданням своїх дій, домінуванням прагматичних цінностей над моральними та правовими. Її типологія відтворює поєднання соціально-демографічних, морально-психологічних і кримінально-правових ознак, що зумовлюють підвищену криміногенну активність у сфері економічних відносин [142, с. 95].

На думку А.П. Закалюка, особу злочинця необхідно розглядати як сукупність соціально-типологічних характеристик, що сформувалися внаслідок негативного соціального розвитку індивіда. Такі характеристики виражають антисуспільну спрямованість, яка проявляється у відчуженні від моральних і правових цінностей суспільства, а її крайня форма – суспільна

небезпечність, що є визначальною кримінологічною ознакою злочинця [122, с. 271].

А.Ф. Зелінський справедливо підкреслює, що вивчення особи злочинця є фундаментальним напрямом кримінологічного аналізу, оскільки воно дає змогу не лише розкрити механізми формування злочинної поведінки, а й виявити детермінанти, що сприяють криміналізації індивіда, і встановити закономірності взаємодії особистісних і соціальних чинників. У процесі такого аналізу досліджується соціальне середовище, спосіб життя, система цінностей, моральна орієнтація, психологічні риси та міжособистісні зв'язки, які у своїй сукупності утворюють криміногенну мотивацію та визначають поведінкові стереотипи [127, с. 84]. Важливо зазначити, що у сфері оподаткування такі чинники носять специфічний прояв: службові повноваження, доступ до фінансової інформації, можливість ухвалювати рішення у сфері розподілу коштів або контролю створюють умови, за яких професійна компетентність використовується у злочинний спосіб.

Як справедливо зауважує ряд авторів, саме свідомість, сформована під впливом соціального досвіду, корпоративного середовища та економічних умов, виступає активним детермінантом поведінки, що визначає її спрямованість – на правомірне чи протиправне використання своїх знань і ресурсів [89, с. 16]. Таким чином, у вузькому розумінні особа злочинця у сфері оподаткування – це інтелектуально-розвинений, соціально-адаптований, але морально-деформований суб'єкт, у якого високий рівень професійної компетентності, обізнаність із законодавством і технологіями фінансового обліку поєднуються з прагматичною корисливою мотивацією. Такий індивід свідомо спрямовує свій потенціал не на розвиток державної фінансово-податкової системи, а на її підрив через ухилення від оподаткування, зловживання службовим становищем і маніпулювання податковими процедурами, завдаючи шкоди податковій безпеці та економічній стабільності країни.

З урахуванням вищевикладеного, на нашу думку, *особу, яка вчиняє кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, доцільно визначати як індивіда, що володіє сукупністю кримінологічно значущих ознак – соціально-демографічних, соціально-рольових, кримінально-правових та морально-психологічних, – які формуються під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників й проявляються у свідомій, корисливій, умисній і суспільно небезпечній поведінці, що виражається в порушеннях встановлених податкових процедур, зловживанні повноваженнями*. Вивчення особи-злочинця у кримінології має не лише пізнавальне, а й праксеологічне значення – дозволяє визначати механізми формування протиправної поведінки, розробляти індивідуально-профілактичні заходи, удосконалювати систему кримінологічного прогнозування та підвищувати ефективність запобігання злочинності у сфері оподаткування.

Як відомо, особа злочинця, як зазначається у кримінологічній доктрині, являє собою багаторівневе системне утворення, що поєднує в собі юридичні, соціальні, психологічні та біологічні риси, які визначають її як суб'єкта кримінального правопорушення [185]. Вона характеризується сукупністю індивідуальних та соціально зумовлених ознак, що впливають на спрямованість поведінки, мотиваційний комплекс і спосіб реалізації протиправного наміру. Водночас, з позиції кримінального права, особа злочинця охоплює сукупність ознак, визначених законом, які надають їй статус суб'єкта кримінального правопорушення [435; 139]. Насамперед ідеться про три ключові елементи:

1. Фізична сутність індивіда – як біологічної істоти, що володіє свідомістю, волею та здатністю до цілеспрямованої поведінки. Як слушно зазначається у науковій літературі, *«індивід – це одиничний представник людського роду, який стає індивідуальністю в міру набуття самостійності в суспільстві, тобто стає особистістю»* [127].

2. Вік і психічна зрілість, що забезпечують усвідомлення власних дій та можливість керувати ними, – необхідні умови осудності та кримінальної відповідальності [76].

3. Спеціальні ознаки, які можуть надавати статус *спеціального суб'єкта* злочину – наприклад, службове становище, професійні обов'язки, функції контролю чи управління (актуально для податкових, фінансових і службових злочинів) [391].

Такі ознаки набувають особливого значення у контексті запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, де переважають спеціальні суб'єкти – посадові особи підприємств, бухгалтери, фінансові консультанти, службові особи органів ДПС тощо, чия діяльність прямо пов'язана з фіскальними процедурами та можливістю маніпулювання податковими даними.

У своїй постанові Верховний Суд виходить із двох базових груп суб'єктів: 1) службові (посадові) особи суб'єктів усіх форм власності, на яких покладено відповідальність за правильність обчислення і своєчасність сплати податків (зборів), ведення обліку об'єктів оподаткування та подання звітності. До них належать керівники, головні (старші) бухгалтери, їх заступники, особи, що фактично виконують їх обов'язки, інші посадові особи з правом підпису фінансово-господарських документів; 2) фізичні особи – платники податків, у т.ч. фізичні особи-підприємці, які виконують обов'язки, встановлені податковим законодавством [327].

У загальному значенні до службових належать особи, які: (а) постійно, тимчасово або за спеціальним повноваженням здійснюють функції представників влади чи місцевого самоврядування; (б) обіймають посади в органах державної влади, місцевого самоврядування або на державних і комунальних підприємствах (ст. 78 ГК України) [70], в установах, організаціях, пов'язаних із виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням (наданим відповідним органом влади,

центральним органом зі спеціальним статусом, повноважною службовою особою підприємства, судом чи законом) [348].

Слушно зауважується з цього приводу Л.П. Брич, що: (1) розміщення поняття в диспозиції статті «першим» саме по собі не надає йому визначального значення, якщо наведено й інші самостійні поняття; (2) у податковому праві підстави і порядок сплати для юридичних і фізичних осіб у низці податків є однаковими (наприклад, ПДВ, акциз), що підтверджує паритетність їх статусу як платників; (3) покарання у вигляді заборони обіймати посади/займатися діяльністю застосовується судом там, де збереження відповідного права є несумісним із цілями покарання [38].

У науці звертається увага, що до представників влади належать особи, повноваження яких поширюються на суб'єктів поза внутрішньовідомчими відносинами та не обмежуються рамками одного органу, що важливо для кваліфікації корупційно-податкових деліктів [45; 16; 225].

Свого часу, Пленум Верховного Суду визначав організаційно-розпорядчі обов'язки як керівництво галуззю/колективом/ділянкою робіт, управління виробничою діяльністю працівників незалежно від форми власності («Про судову практику у справах про хабарництво», 2002 р.). До носіїв належать керівники міністерств та центральних органів виконавчої влади, державних/комунальних підприємств, установ і організацій, їх заступники, керівники структурних підрозділів, майстри, виконроби, бригадири тощо. Узагальнюючи позиції О.Ф. Бантишев та Р.Л. Максимович наголошували, що йдеться про осіб, які керують роботою інших або організовують діяльність підлеглих на підставі службових обов'язків; при цьому до переліку доцільно включати і фізичних осіб-підприємців, що фактично здійснюють організаційно-розпорядчі дії відносно найманих працівників. У той же час, адміністративно-господарські функції – це повноваження щодо управління й розпорядження майном та фінансовими потоками (визначення порядку зберігання, реалізації, контролю за

операціями), що безпосередньо впливають на податкову базу, формування витрат/доходів, ПДВ-кредиту тощо [15, с. 9; 214, с. 13].

Таким чином, суб'єкт ухилення від сплати податків – це не лише формальний платник, а й фактичний організатор/виконавець рішень, які перетворюють об'єкти оподаткування та звітність. Такий підхід відповідає позиції Верховного Суду і забезпечує кримінально-правову оцінку дій як службових, так і фізичних осіб у типових схемах ухилення від оподаткування.

З позиції кримінології, вивчення особи злочинця є ширшим й включає в себе розширений аналіз, адже дозволяє виявити причинно-детермінаційні зв'язки між соціальним середовищем і злочинною поведінкою. Такий підхід охоплює дослідження способу життя, соціального оточення, міжособистісних зв'язків, соціального статусу, ціннісних орієнтацій і моральних установок. Саме на цьому рівні простежується зовнішні соціальні чинники – економічні кризи, війна, нерівність, бюрократизація, корупційна практика в управлінні, що сприяють деформації правосвідомості, формуванню антисоціальних мотивів та корисливих установ. Такі соціальні детермінанти, взаємодіючи з індивідуально-психологічними особливостями особи (рівнем тривожності, прагматизму, схильності до ризику), формують мотиваційне підґрунтя злочинної поведінки, у тому числі у сфері ухилення від сплати податків [127].

У кримінологічній науці за сучасних умов відсутнє єдине розуміння особливостей структури особи злочинця. Вченими пропонуються різні підходи до її визначення. Зокрема, В.В. Голіна використовує підхід, відповідно до якого особу злочинця формують соціально-демографічні, кримінально-правові та морально-психологічні ознаки, а також наголошує, що такий підхід може бути покладений в основу дослідження не лише особи злочинця взагалі, а й особи злочинця певного виду чи навіть конкретного злочину [66, с. 97].

На думку А.П. Закалюка, структура особи злочинця ґрунтується на поєднанні соціальних і біосоціальних характеристик, які відображають різні рівні формування та реалізації злочинної поведінки. Соціальні характеристики

включають: ознаки соціалізації особистості – рівень освіти, професію, соціальне середовище, стиль життя, поведінкові звички; соціальний статус і рольову належність – місце в ієрархії суспільства, професійну чи корпоративну ідентичність; спрямованість особистості – систему потреб, інтересів, соціальних цінностей, мотивів і домінантних орієнтацій. Біосоціальні характеристики відображають природно-психофізіологічну основу поведінки: демографічні ознаки (стать, вік), що впливають на рівень агресивності, прагматизму, емоційної стабільності; психофізіологічні властивості – реактивність, стійкість до стресу, тип темпераменту; фізичний і психічний стан, який може модифікувати соціальну поведінку; індивідуально-психологічні риси – характер, вольові якості, емоційна зрілість, що визначають схильність до ризику та моральної деформації [121].

О.М. Джужа пропонує трикомпонентну модель дослідження: одиничний рівень – аналіз конкретної особи злочинця, його життєвого шляху, мотивацій і умов вчинення злочину; груповий рівень – виявлення спільних рис осіб, що вчинили злочини певного виду (зокрема, економічні чи податкові); загальний рівень – визначення закономірностей злочинної поведінки як соціального феномену [89, с. 20]. Подібну системність демонструє і С.А. Шалгунова, яка структурує кримінологічну характеристику особи злочинця за демографічними (вік, стать, стан здоров’я), моральними (цінності, світогляд, ідеологічні переконання), соціальними (професійна діяльність, матеріальне становище, сімейні умови) та психологічними (тип темпераменту, вольові якості, емоційна стійкість) ознаками [449, с. 128].

Наведені концепції свідчать, що поняття «особа злочинця» має багатовимірний і комплексний характер. Його не можна обмежити лише формальними ознаками суб’єкта кримінального правопорушення; охоплює глибинні соціально-психологічні, моральні та поведінкові детермінанти, які визначають здатність особи до криміногенної активності. У сфері оподаткування такі проявляються у раціонально вмотивованій, інтелектуально організованій злочинності, де правопорушники діють не імпульсивно, а

свідомо, розраховано і системно, використовуючи знання закону як інструмент його обходу. Таким чином, дослідження особи злочинця вимагає поєднання юридичного, соціологічного, психологічного та кримінологічного аналізу, що має вирішальне значення для запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, прогнозування ризиків, індивідуалізації відповідальності та ефективної ресоціалізації.

Відтак, кримінологічний аналіз особи злочинця ґрунтується на системному підході, який передбачає всебічне вивчення комплексу її характеристик, що поділяються на взаємопов'язані блоки. По-перше, соціально-демографічні ознаки (стать, вік, рівень освіти, соціальний статус) становлять вихідну основу для формування *характеристики правопорушника* – вони дозволяють визначити типові риси особи, найбільш схильної до вчинення певних видів злочинів. По-друге, соціально-рольові характеристики, зокрема професійна діяльність, службове становище, місце в соціальній ієрархії, розкривають взаємозв'язок між соціальною функцією індивіда та формуванням його правосвідомості, рівнем правової культури й відповідальності. По-третє, кримінально-правові ознаки, такі як ступінь суспільної небезпеки вчиненого діяння, форма вини, попередня судимість, характер співучасті, визначають правовий статус суб'єкта, міру його провини та можливості індивідуалізації покарання. І, нарешті, морально-психологічні – система цінностей, моральні орієнтири, світогляд, емоційна стабільність – дозволяють глибше пізнати внутрішній світ особи, її мотиваційні установки та суб'єктивні чинники злочинної поведінки [185]. Встановлення та аналіз цих характеристик має подвійне значення: з одного боку – для *індивідуалізації відповідальності*, а з іншого – для *розроблення індивідуально-профілактичних заходів запобігання*. Дослідження соціальних і психологічних умов, що сприяли формуванню злочинної поведінки, дозволяє виявити і нейтралізувати фактори криміногенного впливу, що є основою для зниження рівня злочинності.

Суспільна небезпека особи злочинця трактується як похідна від її соціальної сутності: вона визначається не лише характером вчиненого злочину, а й мотивацією, способом дії, стилем життя, моральними настановами. Саме співвідношення позитивних і негативних рис особистості формує потенціал для рецидиву або ресоціалізації, що має ключове значення у визначенні профілактичної стратегії.

У сфері оподаткування основними детермінантами (прим. авт.: див. п. 2.2) виступають соціально-економічні мотиви, пов’язані з прагненням до збагачення, самореалізації або досягнення статусного успіху. Поняття «відносних потреб» – тобто бажання досягти матеріального рівня, який відповідає уявленням про успішність у суспільстві – пояснює внутрішню логіку економічних злочинців. Так, фальсифікація бухгалтерської звітності чи заниження податкової бази часто є усвідомленим способом реалізації корисливої мотивації, раціонально виправданим у власних очах правопорушника.

Типовою ознакою таких осіб є раціоналізація власної протиправної поведінки – спроби обґрунтувати її «економічною доцільністю», «тимчасовою необхідністю» чи «слабкістю контролю». Така форма когнітивного виправдання свідчить про високий рівень інтелектуальної організації злочину, де злочинець зберігає самоконтроль і здатність до стратегічного планування, що ускладнює його викриття та запобігання.

У психологічному аспекті особистість злочинця характеризується певною внутрішньою структурою, що складається з чотирьох основних підсистем:

1. Спрямованість – система домінантних потреб, інтересів, світогляду, переконань, яка визначає загальний напрям поведінки та ціннісні пріоритети.

2. Особистий досвід – сукупність знань, навичок, соціального досвіду та трудових практик, які формують індивідуальну компетентність і адаптивність у суспільстві.

3. Психічні процеси – емоції, мислення, сприйняття, увага, воля, що впливають на регуляцію поведінки й прийняття рішень.

4. Біологічно зумовлена підструктура – темперамент, статево-вікові особливості, а також можливі психопатологічні відхилення, що впливають на здатність до самоконтролю та осудності [459].

Типологічні моделі, розроблені у кримінології, є універсальним інструментом аналізу не лише для дослідження класичних злочинців, а й для осіб, залучених до тіньових економічних процесів. Проте важливо розмежовувати поняття *злочинця* і *делінквента-тіньовика*: якщо перший діє в межах криміналізованих економічних діянь, то другий – у площині суспільно небезпечних, але не завжди кримінальних протиправних форм, таких, наприклад, як ухилення від податків через нормативно-правові прогалини. Отже, типологія тіньових суб'єктів економічних відносин виходить за межі класичного кримінологічного аналізу та потребує міждисциплінарного підходу, що поєднує кримінологію, соціологію, економіку та державне управління [318]. Розуміння цих відмінностей дозволяє точніше визначати соціальний тип криміногенної особи, який формується під впливом біопсихосоціальних, морально-психологічних та правових чинників, і створює підґрунтя для побудови ефективних моделей запобігання податковим кримінальним правопорушенням.

Ще у далекому минулому, В.В. Пивоваров (2003 р.) надав таку кримінологічну характеристику особи, яка вчиняє податкові злочини й відповідала тогочасним практикам, а саме: найбільш активними неплатниками податків визнано осіб вікових груп 30–39 років (28,8%), 25–29 років (27,0%) та 40–49 років (26,2%). Водночас більш «дорослий» віковий профіль мають фінансові шахраї, які переважно вчиняли злочини у віці 40–49 років (39,5%), 30–39 років (34,2%) та 25–29 років (21,0%). Загалом податковий і кредитно-фінансовий злочинець характеризується високим рівнем освіти: від 48,3% до 81,6% засуджених мали вищу освіту. Усі вони на момент учинення злочину були зайняті суспільно корисною працею, здебільшого обіймаючи керівні

посади у сфері господарської діяльності: 59,6% винних – керівники підприємств, установ і організацій; 12,3% – головні (старші) бухгалтери; 27,3% – підприємці без утворення юридичної особи. Перевірка гіпотези про те, що злочини у податковій та кредитно-фінансовій сферах найчастіше вчиняються у співучасті керівника підприємства та головного бухгалтера, засвідчила, що така співучасть була виявлена лише у 2,7% досліджених кримінальних справ. Узагальнення отриманих результатів дозволило автору визначити низку причин такого становища в діяльності правоохоронних органів і надати рекомендації щодо підвищення ефективності протидії податковим злочинам. При аналізі соціально-психологічного портрета податкового й фінансового злочинця особливу увагу приділено мотиваційній сфері його протиправної діяльності. Для таких осіб характерна виражена корисливо-споживча спрямованість, прагнення до надмірного накопичення матеріальних благ і ресурсів, що зазвичай неможливо досягти шляхом законної економічної діяльності [294, с. 11].

У подальшому А.В. Іванов (2014 р.) надав таку характеристику: Близько 70,5% засуджених за податкові злочини становлять чоловіки. Випадків учинення таких злочинів неповнолітніми не виявлено. За віковими групами: 32,4% винних були у віці 30–39 років, 30,3% – 40–49 років, 22,4% – 50 років і більше, 12,9% – 25–29 років, 2,1% – 18–24 років. За рівнем освіти: 51,9% мали повну або незакінчену вищу, 48,1% – середню освіту. 91,7% злочинців проживали в містах, 5,4% – у селах, 2,8% – у селищах міського типу. Серед них 74,3% обіймали керівні посади (директори, заступники тощо), 14,9% були фізичними особами-підприємцями, 10,4% – головними бухгалтерами. Кожен п’ятий поєднував злочинну діяльність із іншою соціально корисною працею. Більшість – 99,2% – становлять громадяни України, 0,8% – іноземці. За національністю: 84,2% – українці, 10,8% – росіяни, 2,1% – вірмени, 1,2% – білоруси, 1,7% – інші. 55,6% перебували у шлюбі, 44,4% – неодружені. Лише 9,5% мали 1–2 судимості, з них 8,7% – за господарські злочини, 5% – за інші. Поряд зі ст. 212 КК України, засуджені також притягувалися за ст. 366 (40,9%),

ст. 358 (17,2%), ст. 205 (5,4%), інші статті – 19,5%. Покарання: 58,1% засуджено до позбавлення волі із звільненням від відбування, 78% – до заборони обіймати певні посади або займатися діяльністю, 23,2% – до штрафу, 19,9% – до конфіскації майна, 5% – до обмеження волі. Реальне позбавлення волі призначено лише 11,6% винних (на строк 5–10 років). За поясненнями засуджених: 19,1% заявили, що не мали умислу на злочин; 11,6% – діяли «на користь підприємства»; 19,1% – з метою збагачення; 4,1% посилалися на помилку; 5,4% назвали інші мотиви; 41,5% мотивів не пояснили. Суди здебільшого критично оцінювали ці пояснення, вважаючи їх спробою приховати справжні мотиви, тому у вироках переважно встановлювали корисливі мотиви (29%). Більшість засуджених характеризувалися позитивно (90,4%), лише 3,7% – негативно або задовільно. Проте характеристика відсутня у 5,8% справ або мала формальний характер. Для цих злочинців не властиві алкоголізм (2%) чи наркоманія – останніх випадків не зафіксовано [131, с. 96–106].

Однак, у сучасних умовах, з урахуванням воєнного стану, на підставі узагальнення матеріалів кримінальних проваджень видається за доцільне виділити такі типові кримінологічні характеристики осіб, що вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, з урахуванням їх соціальних особливостей, ролі в податкових процесах, мотивації та поведінкових особливостей:

а) *соціально-демографічні*, які становлять важливий елемент кримінологічної ідентифікації, оскільки саме через призму соціального статусу, професійної належності та рівня освіченості можна зрозуміти механізми формування злочинної поведінки у сфері фінансових відносин.

Так, за офіційними даними, в Україні у 2024 р. порівняно з попереднім роком майже не змінилася і дорівнювала 126732 (+3,0%). До цього відбулося вже відоме чергування значного зменшення у 2022 р. (91446; –25,6%) та значного зростання у 2023 р. (122985; +34,5%). В попередні роки спостерігалася тенденція незначного, але постійного зниження кількості

виявлених осіб, які вчинили кримінальні правопорушення. У 2015–2016 рр. вона скоротилась з 151 696 до 126 950 (–16,3%), у наступному році тенденція перервалася внаслідок зростання до 145 679 (+14,8%), а в 2018–2021 рр. зниження продовжилось, і в 2021 р. чисельність таких осіб дорівнювала 122895 (–15,4% порівняно з показником 2017 р.). Зазначимо, що подібна динаміка була характерна для всіх категорій виявлених кримінальних правопорушників [168; 341].

Проведене узагальнення даних кримінальних проваджень засвідчило, що переважна більшість правопорушників – це громадяни України (81%) працездатного віку (100%), що відображає характерну тенденцію економічної злочинності, зумовлену її раціональною, а не імпульсивною природою. Такі особи, як правило, соціально адаптовані, мають стабільне місце проживання, роботу та певний соціальний статус, що відрізняє їх від типових представників кримінального середовища, для яких злочинна поведінка є способом виживання.

Серед досліджуваних домінують чоловіки (62%), тоді як частка жінок залишається відносно меншою (38%). Така закономірність пояснюється тим, що саме чоловіки частіше обіймають керівні або фінансово-відповідальні посади, які передбачають доступ до управлінських рішень, бухгалтерської документації, фінансових потоків і можливостей маніпулювання податковими зобов’язаннями. Типовий вік суб’єктів податкових правопорушень становить від 35 до 50 років (68%), що відповідає періоду професійної зрілості, коли особа має достатній життєвий досвід, фінансову автономію та розвинені зв’язки у діловому середовищі. Це свідчить про те, що ухилення від оподаткування вчиняється не випадково, а є результатом свідомого, раціонально спланованого вибору, зумовленого економічними інтересами та прагненням максимізувати прибутки шляхом мінімізації податкових витрат.

Важливим є показник освітнього рівня: понад 80% осіб мають повну вищу освіту, переважно економічну, юридичну або технічну. Такий освітній рівень забезпечує глибоке розуміння фінансово-господарських процесів,

механізмів податкового регулювання, бухгалтерського обліку та аудиту, що дозволяє злочинцям не лише грамотно маскувати свої дії, а й використовувати прогалини законодавства або суперечності між нормативно-правовими актами для створення видимості легітимності податкових операцій. Високий інтелектуальний потенціал і професійна компетентність правопорушників у цій сфері формують особливий тип суб'єкта, який належить до так званої «білокомірцевої» злочинності – злочинності осіб із високим соціальним статусом, що діють не силовими, а інтелектуально-маніпулятивними методами [27].

Соціально-демографічна характеристика вказує на те, що більше половини (58%) перебувають у шлюбі, мають сім'ї, власне житло та стабільні джерела доходу, що свідчить про відсутність побутових або маргінальних мотивів у їхній злочинній поведінці: домінують раціонально-корисливі мотиви, пов'язані з бажанням зберегти або збільшити капітал, уникнувши державного контролю. Таким чином, соціальна стабільність не виступає гарантією правослухняності – навпаки, у сфері оподаткування вона часто створює сприятливе підґрунтя для зловживань, оскільки поєднується з доступом до фінансових ресурсів, знанням процедур і механізмів державного нагляду.

Професійна структура осіб, засуджених за ухилення від сплати податків, характеризується значною часткою фахівців із понад десятьма роками професійного стажу (31%), що свідчить про високий рівень їхньої соціальної інтегрованості та досвіду у сфері господарської діяльності. Значна частина з них має досвід роботи в органах державної влади, контролюючих або фінансових структурах, де вони здобули знання про особливості податкового адміністрування, порядок обліку, звітності та перевірок. Такі знання нерідко використовуються у протиправних цілях – для створення фіктивних підприємств, підроблення звітних документів, маніпулювання податковими деклараціями чи оптимізації оподаткування через офшорні схеми.

За галузевою належністю найчастіше серед правопорушників зустрічаються представники сфери обслуговування (31%), будівництва (18%), виробництва (12%), освіти (11%) та транспорту (6%). Така структура зумовлена різним рівнем податкових ризиків у галузях: у сфері послуг і будівництва найбільш поширеними є схеми фіктивного документального оформлення витрат, використання «транзитних» суб'єктів підприємництва, заниження обсягів реалізації, а також маніпуляції з податком на додану вартість. У промисловості та транспорті натомість поширеними є зловживання при митному оформленні, псевдоекспорт, незаконне відшкодування ПДВ, тоді як у сфері освіти нерідко фіксуються порушення під час освоєння бюджетних коштів і «грантових» програм.

Варто підкреслити, що більшість досліджуваних осіб мають усталені соціальні зв'язки, належать до середнього або вищого соціального прошарку, володіють розвиненими комунікативними навичками, користуються авторитетом у своєму професійному середовищі, що створює підвищену латентність кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, адже такі особи мають можливість впливати на результати перевірок, домовлятися з контролюючими органами, використовувати корупційні зв'язки.

Таким чином, соціально-демографічні характеристики особи-злочинця у сфері оподаткування суттєво відрізняються від загальних кримінальних типів. Така – інтелектуально розвинена, соціально забезпечена особа, яка діє свідомо, цілеспрямовано й раціонально, використовуючи прогалини у законодавстві, складність податкової системи та недостатній рівень контролю. Її злочинна поведінка не є реакцією на соціальну бідність чи відчуження, а навпаки – виявом зловживання соціальним статусом, владними чи професійними повноваженнями.

Отже, кримінологічний аналіз соціально-демографічних характеристик осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, свідчить, що ризик злочинної поведінки зростає разом із рівнем компетентності, доступом до ресурсів та владних функцій, а не знижується, як

це відбувається у традиційній злочинності. Саме тому запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має ґрунтуватися не лише на каральних механізмах, а й на формуванні культури фінансової доброчесності, корпоративної етики, підзвітності й прозорості у сфері управління податковими потоками;

б) *соціально-рольові* характеристики осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, відображають специфіку їхнього професійного статусу, функціональних обов'язків і позиції в системі фінансово-економічних відносин. Типовими серед таких суб'єктів є службові особи або представники бізнес-структур, які мають реальний або опосередкований доступ до ухвалення управлінських, фінансових і господарських рішень. До цієї категорії належать керівники підприємств, головні бухгалтери, аудитори, фінансові консультанти, економісти, а також посадові особи ДПС, органів місцевого самоврядування та державних фінансових інституцій, що відповідають за реалізацію податкової політики або контроль за її дотриманням.

Такі особи володіють високим рівнем професійної підготовки, знанням нормативно-правових актів, процедур оподаткування, фінансового обліку та аудиту. Саме це надає їм можливість і ресурси для зловживання службовим становищем, створення фіктивної звітності, використання прогалин у податковому законодавстві чи «оптимізаційних» схем, що маскуються під легальні господарські операції. У цьому контексті соціальна роль таких осіб має подвійну природу: з одного боку – це формальні представники законного бізнесу чи державного управління, а з іншого – потенційні суб'єкти кримінальних зловживань, здатні використовувати своє службове становище для отримання неправомірної вигоди.

Для багатьох правопорушників характерна професійна деформація – поступове зниження етичних стандартів унаслідок тривалої роботи з фінансовими потоками та впевненості у власній безкарності. Часто такі особи мають широкі неформальні зв'язки у бізнес-середовищі або контролюючих

органах, що сприяє узгодженню злочинних дій у схемах ухилення від оподаткування. Їхня діяльність, як правило, колегіальна або корпоративна, що зумовлює груповий характер більшості податкових злочинів, де кожен учасник виконує спеціалізовану роль – від планування і підготовки документів до «прикриття» незаконних операцій через корумповані зв'язки.

Таким чином, соціально-рольові характеристики особи-злочинця, що вчиняє кримінальні правопорушення у сфері оподаткування – це інституційно інтегрована, професійно підготовлена особа, яка діє не з примітивних мотивів, а у межах раціонально спланованої, економічно мотивованої поведінки, спрямованої на використання владних або професійних повноважень для досягнення особистої або корпоративної вигоди;

в) *кримінально-правові*. Ухилення від оподаткування в сучасних реаліях носить переважно організований, корпоративно-структурований характер. Така кримінальна протиправна діяльність спирається на інтеграцію легальних і нелегальних механізмів (фіктивні структури, конвертаційні схеми, офшори) і здійснюється радше під методичним керівництвом підготовлених суб'єктів ніж випадковими «одинаками». Відтак переважає груповий характер кримінальних правопорушень: близько 75% виявлених кримінальних правопорушень вчиняються колективно, що свідчить про системну організацію та високу ступінь координації. Зафіксовано як «попередню змову» учасників схеми (частка близько 61%), так і дію організованих груп (приблизно 39%), що підкреслює наявність стійких корупційно-економічних структур із розподілом ролей і функцій.

У 47% випадків незаконні операції здійснюються через легальні суб'єкти господарювання, які використовуються як прикриття – конвертаційні центри, фіктивні підприємства, офшорні юрисдикції та ін. Для виведення та легалізації коштів застосовувалася триступенева схема фірм: «чорні» фірми – суто фіктивні, без обліку і звітності; «сіро-білі» (умовно «сірі») – юридично оформлені, з формальним обліком; «білі» – юридично правомірні на вигляд суб'єкти, що фактично не здійснюють реальної діяльності, але

використовуються для маскування операцій [54]. Така «злочинна інфраструктура» зазвичай інтегрує працівників банків, юристів, бухгалтерів і дає змогу приховувати сліди фінансових потоків.

Матеріали кримінальних проваджень демонструють високий рівень цілеспрямованості: близько 82% правопорушників продумали діяння заздалегідь; близько 65% були готові діяти постійно як «професійні» учасники схем; 57% формували намір самостійно, 43% – під впливом оточення. Такі дані вказують на переважно раціональну, корисливу мотивацію та інтелектуально підготовлений підхід до організації ухилення.

Типовий склад групи включає керівників і бухгалтерів, які відповідають за фальсифікацію документації, приховування слідів і легалізацію коштів. Характерні риси лідерів: досвід, стратегічне мислення, рішучість, авторитаризм, відсутність емпатії. Два джерела формування груп – службові зв'язки (приблизно 67% випадків) і родинні контакти (13%); близько 70% ініціатив надходить від керівників. Дії часто супроводжуються підробленням документів, зловживанням повноваженнями, легалізацією доходів і створюють складну кримінально-фінансову інфраструктуру, тож встановлення кінцевих бенефіціарів ускладнене. За ст. 27 КК України до відповідальності притягуються також особи, які фактично не є «спеціальними» суб'єктами, але брали участь у спільному намірі.

Більшість фігурантів – особи без попередніх судимостей (88%), мають позитивні характеристики за місцем проживання і високий професійний рівень. Реальне позбавлення волі застосовується до відносно невеликої частки винних, що свідчить про пом'якшувальну судову практику або особливості кваліфікації й домовленості у процесі досудового розслідування й судового розгляду;

г) *морально-психологічні* відображають особливий тип внутрішньої установки, що поєднує високий рівень правової обізнаності з моральною деформацією, раціональним цинізмом та соціально допустимими формами виправдання протиправної поведінки. Зазвичай такі особи не є асоціальними

чи маргінальними – навпаки, вони добре інтегровані у суспільство, мають позитивний соціальний статус, авторитет у професійному середовищі й володіють знаннями у галузі фінансового, бухгалтерського чи податкового права. Саме така інтелектуальна підготовленість і усвідомлення меж закону дозволяють їм не просто порушувати норми, а робити це обережно, системно і з використанням легальних інструментів, що підкреслює психологічну адаптованість до умов ризику.

Переважна більшість (понад 70%) таких осіб демонструє чітке усвідомлення протиправності власних дій, але не сприймає їх як морально осудні. У їхній свідомості спостерігається раціоналізація злочинної поведінки, коли неправомірні дії пояснюються «недосконалістю податкового законодавства», «нереалістичністю податкових ставок і вимог», «податковим тиском на бізнес» або навіть «воєнними обставинами», що нібито виправдовують пошук неофіційних шляхів збереження фінансової стабільності. Вони переконані, що ухилення від оподаткування не є кримінальним правопорушенням у класичному розумінні, а радше – формою економічного самозахисту підприємця, спрямованою проти надмірних чи несправедливих вимог держави.

Для податкових злочинців характерні прагматизм, високий рівень самоорганізації та емоційна врівноваженість, витримка, що проявляються у здатності до довготривалого планування злочинних схем і ретельного приховування слідів діяльності. Психологічною домінантою є корислива мотивація, спрямована на отримання матеріальної вигоди, збереження або примноження капіталу, а також забезпечення інтересів корпоративного середовища. Часто така мотивація поєднується з професійною деформацією, коли посадова особа сприймає державні кошти як «ресурс, що перебуває в обороті», а не як суспільну цінність.

Водночас у поведінці податкових правопорушників чітко простежується правовий нігілізм – знецінення ролі закону як етичного орієнтира, підміна моральних категорій поняттями «вигідності» та «ефективності». Така

установка формує зміщену моральну ієрархію, у якій чесність і законність поступаються місцем раціональній доцільності, фінансовій вигоді чи корпоративній лояльності. Для них характерне емоційне відсторонення від наслідків своїх дій – зокрема, від усвідомлення шкоди, завданої державі або суспільству, що свідчить про дефіцит емпатії та зниження моральної чутливості.

У 73% випадків винні прямо або опосередковано виправдовують свої дії, посилаючись на кризові обставини воєнного стану, непередбачуваність економіки чи зростання податкового навантаження. Така аргументація не лише знімає внутрішню провину, а й створює психологічну ілюзію моральної правоти, коли порушення сприймається як вимушений крок, а не як кримінальне правопорушення.

Загалом, морально-психологічну характеристику осіб цієї категорії можна визначити як інтелектуально розвинений, соціально адаптований, але морально деформований тип суб’єкта, який діє в межах логіки раціонального егоїзму. Йому притаманні високий рівень цинізму, знецінення суспільних інтересів, відсутність почуття провини та готовність виправдовувати протиправну поведінку зовнішніми обставинами. Саме така психологічна установка є одним із ключових чинників латентності податкових кримінальних правопорушень й перешкодою для формування податкової культури та фінансової доброчесності в Україні.

Звертаючи увагу на кримінологічну класифікація відзначимо, що така становить початковий, емпіричний рівень узагальнення, який полягає у розподілі злочинців на групи за окремими чітко визначеними ознаками. У її межах вивчається не особа у всій складності її соціальних зв’язків і внутрішньої структури, а контингент злочинців, що дозволяє виявити поширеність певних рис і закономірності їх розподілу [187, с. 115]. Такий підхід особливо корисний у сфері оподаткування, де необхідно згрупувати, визначити кримінологічні характеристики осіб, схильних до ухилення від

сплати податків, а також простежити співвідношення між віком, освітою, посадовим становищем і видом учиненого правопорушення.

Мета, відзначає Т.В. Корнякова, класифікації – виявити типові кримінологічно значущі риси, що найчастіше повторюються серед осіб певних соціально-професійних груп. Проте така систематизація має свої межі: вона не розкриває глибинних причин поведінки, не пояснює психологічних механізмів кримінального правопорушення. Саме тому кримінологія переходить від простого опису до типологічного узагальнення, яке дозволяє зрозуміти внутрішню сутність і логіку злочинної поведінки [176]. У процесі типологізації, відзначає В.В. Василевич, враховуються дві групи ознак: ознаки-прояви – зовнішні характеристики злочинної поведінки (спосіб, інтенсивність, характер участі у правопорушенні, соціальна роль у злочинній групі); ознаки-причини – внутрішні детермінанти (мотиви, ціннісні орієнтації, моральні установки, рівень соціалізації, індивідуально-психологічні риси) [187]. Щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, то типологічний підхід набуває особливої евристичної ваги, оскільки саме він дозволяє розмежувати осіб, які вчинили порушення з недбалості або необізнаності, від тих, хто системно організовує схеми ухилення від сплати податків, конвертації коштів чи легалізації доходів. Типологія спирається на з’ясування внутрішньої сутності злочинця, ступеня його антисуспільної спрямованості, рівня усвідомлення протиправності діяння та цільової настанови на отримання вигоди за рахунок держави. Тому тип злочинця виражає якісну однорідність істотних характеристик багатьох осіб, об’єднаних спільними психологічними, соціальними й професійними параметрами.

Виходячи з вищевикладених усталених у кримінології підходів, доцільно здійснити типологізацію осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, з урахуванням поведінкових моделей, мотиваційних установок, а також соціально-економічних умов:

1) «звичайний» тип (зустрічається у 16% кримінальних проваджень). До цієї групи належать особи, які під впливом ситуативних або економічно-

психологічних обставин ухвалюють рішення ухилитися від сплати податків без попередньо сформованої злочинної мотивації. Їхня поведінка носить епізодичний, імпульсивний характер, зумовлений конкретними фінансовими труднощами, кризовими явищами на ринку, затримками з оплатами або збитковістю підприємства. Такі правопорушники найчастіше діють самостійно або в межах малого бізнесу, не маючи доступу до складних злочинних схем. Їм властиве виправдання власних дій економічною необхідністю («інакше бізнес не виживе»), що свідчить про низький рівень правової культури та морально-етичної відповідальності. Умовно цей тип можна розглядати як «початкову стадію» криміногенної девіації у сфері оподаткування, що під впливом повторюваних ситуацій може перейти у більш стійкі форми злочинної поведінки;

2) «ситуативний» тип (23%). До цього типу належать особи, які погоджуються на участь у податкових схемах щодо ухилення від сплати податків через службову необхідність, адміністративний тиск, корупційні вимоги або взаємозалежність із керівництвом підприємства. У 53% випадків вони виступають посередниками між бізнесом і податковими органами, сприяючи узгодженню «домовленостей», підготовці неправдивої звітності чи заниженню податкових зобов’язань. Такі суб’єкти, як правило, не ініціюють злочинні дії, проте беруть участь у їх забезпеченні з метою збереження посади, уникнення конфлікту з керівництвом або отримання матеріальної вигоди у вигляді премій, «відкатів» чи неформальної винагороди. У психологічному плані для них характерна амбівалентність – поєднання формальної лояльності до закону з фактичним сприянням його порушенню. Умови воєнного стану, дефіцит контролю та посилення «внутрішньої корпоративної дисципліни» лише посилюють ризики втягнення осіб цього типу у злочинну діяльність;

3) «цільовий» тип (40%). Така група становить ядро податкової злочинності. До неї належать системні правопорушники, які свідомо організовують, координують або забезпечують функціонування схем мінімізації податкових зобов’язань, фіктивного формування ПДВ-кредиту,

конвертації коштів чи псевдоекспортних операцій. Суб'єкти «цільового» типу мають високий рівень професійної підготовки, спеціальні знання у сфері податкового, фінансового, господарського права, а також налагоджені зв'язки з контрольно-ревізійними, банківськими, аудиторськими структурами чи посадовими особами центральних органів виконавчої влади. Вони володіють розвиненим стратегічним мисленням, здатністю прогнозувати наслідки, оперативно адаптувати схеми до змін законодавства та використовувати законні механізми для прикриття незаконних дій. Поведінка представників цього типу характеризується високим рівнем правового цинізму, прагматизмом і технологічністю злочинної діяльності. Для них ухилення від податків – це не порушення, а інструмент «оптимізації бізнесу», що дозволяє легалізувати неправомірні доходи. Такий тип найчастіше створює стійкі злочинні об'єднання з розподілом функцій, де лідери, аналітики, фінансисти та «підставні» особи діють як єдина економічна система;

4) «випадковий» тип (13%) – особи, які вчиняють податкові порушення ненавмисно – через службову недбалість, недостатній рівень правової підготовки або помилкове тлумачення законодавства, особливо в умовах його частих змін. Їм не властивий умисел на незаконне збагачення, однак їхні дії призводять до суспільно небезпечних наслідків – втрат бюджету, спотворення фінансової звітності, ухилення від оподаткування у значних розмірах. Такі особи зазвичай мають стійку позитивну репутацію, добросовісно ставляться до своїх обов'язків, але стають об'єктами маніпуляцій з боку більш досвідчених колег або керівників. Вони можуть несвідомо підписувати фіктивні документи, брати участь у сумнівних операціях чи ігнорувати процедури фінансового контролю. У воєнний час ризики цього типу підвищуються через кадровий дефіцит, стресові умови роботи, неповну правову визначеність і тиск на осіб, відповідальних за податкову звітність;

5) «опосередкований» тип (8%) – найменш численна, але надзвичайно небезпечна категорія, яка використовує податкові кримінальні правопорушення як інструмент прикриття іншої кримінальної діяльності. До

таких суб'єктів належать організатори схем відмивання доходів, фінансування тіньових або навіть воєнно-корупційних операцій, прикриття фіктивних гуманітарних поставок чи незаконного переказу коштів за кордон. У більшості випадків такі особи діють у міжгалузевому або транснаціональному форматі, використовуючи підконтрольні підприємства, посередників та офшорні юрисдикції. Для них ухилення від сплати податків – лише засіб забезпечення фінансової «чистоти» незаконних капіталів. Їм притаманні високий рівень конспірації, спеціальні знання у сфері міжнародних фінансів, а також зв'язки з представниками правоохоронних органів, банківських структур чи політичних еліт.

Запропонована типологізація відображає структуру сучасної податкової злочинності, де переплітаються корислива мотивація, службове зловживання та організовані економічні практики. Вона демонструє поступову еволюцію злочинної поведінки – від епізодичного ухилення до професійної криміналізації фінансової діяльності. В умовах воєнного стану такі процеси набувають латентності та системності, оскільки контроль за фінансовими потоками ослаблений, а фіскальні механізми працюють у спрощеному режимі. Тому дослідження кримінологічних особливостей кожного типу правопорушника має не лише пізнавальне, а й практичне значення, дозволяючи будувати стратегії запобігання, прогнозувати ризики та формувати ефективну кримінологічну політику щодо забезпечення податкової безпеки держави.

Виходячи з вищевикладеного, класифікація осіб за службово-рольовою функцією є логічним продовженням типологічного підходу, адже саме вона дозволяє ідентифікувати ступінь залучення кожного суб'єкта до вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, з'ясувати характер взаємодії між ними, а також визначити оптимальні напрями кримінологічного запобіжного впливу. Такий науковий підхід має не лише теоретичне, а й практичне значення, оскільки розкриває внутрішню структуру податкової

злочинності, що функціонує як складна, ієрархічно організована система, зокрема:

1. «Професіонали» (38%). До цієї категорії належать особи з високим освітнім рівнем підготовки у сфері бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, податкового консалтингу або державного управління. Вони мають досвід роботи в органах ДПС, фінансових відділах державних підприємств, банківських установах чи великих корпораціях. Їх головна функція полягає у побудові, проєктуванні та підтримці складних схем ухилення від оподаткування, включно з фіктивним ПДВ-кредитом, псевдоекспортними операціями, офшорними переказами та «транзитними» операціями.

Така категорія службових осіб виступає інтелектуальним ядром злочинної діяльності, формуючи стратегію протиправних дій, оптимізуючи їх під нормативно-правові прогалини, контролюючи технічні та правові механізми функціонування «тіньових схем». Високий рівень компетентності та правової обізнаності ускладнює викриття таких осіб і робить їх ключовою ланкою економічно організованої злочинності. У кримінологічному аспекті вони є найнебезпечнішою групою, адже їх дії спрямовані не на разове ухилення, а на системне перетворення тіньових практик у «норму» господарських відносин.

2. «Координатори» (33%). Таку категорію складають службові особи середньої або вищої управлінської ланки, відповідальні за організаційне «прикриття» незаконної діяльності. Їхні обов’язки включають координацію учасників злочинної схеми, розподіл ролей, контроль за грошовими потоками, лобіювання інтересів через наявні службові зв’язки. Вони забезпечують стратегічне керівництво, здійснюють зв’язок між виконавцями та зовнішніми структурами – банками, аудиторами, правоохоронними органами, політичними або бізнес-групами. Такі суб’єкти володіють організаторськими здібностями, високим рівнем адаптивності, комунікабельністю та навичками маніпуляції. У системі податкової злочинності «координатори» є зв’язковою

ланкою між фінансовими «мозковими центрами» і технічними виконавцями, забезпечуючи цілісність і безперервність функціонування схеми.

3. «Техніки» (18%). До цієї групи належать фахівці з бухгалтерського, ІТ- або аналітичного забезпечення, працівники аудиторських компаній, консультанти з податкових питань, програмісти, які відповідають за технічну реалізацію злочинних схем. Вони здійснюють підготовку первинної документації, фальсифікацію звітності, внесення даних до електронні бази ДПС, а також технічне впровадження фіктивних податкових операцій. «Техніки» рідко є ініціаторами кримінального правопорушення, проте їх технічна компетентність робить їх незамінними для функціонування тіньових структур; діють із чітким усвідомленням своїх дій, проте часто виправдовують їх «виконанням службових обов'язків» або «наказом керівництва». У кримінологічному вимірі такі особи становлять проміжну ланку між координаційним та професіональним рівнями, адже саме через них здійснюється «матеріалізація» злочинного наміру у документальній чи цифровій формі.

4. «Пособники» (11%). Така категорія охоплює зовнішніх учасників злочинної діяльності, які забезпечують легітимацію незаконних дій або створюють умови для їх прикриття. Йдеться про працівників контролюючих, фінансово-наглядових, банківських, експертних чи правоохоронних органів, які свідомо чи опосередковано сприяють уникненню відповідальності.

«Пособники» можуть надавати інформаційне сприяння, експертні висновки, погодження або дозвільні документи, допомагають нейтралізувати ризики викриття через службові повноваження чи корупційні зв'язки. Вони є ключовою ланкою корупційного симбіозу, що з'єднує приватний бізнес із державними структурами. Саме завдяки такій взаємодії податкові злочини набувають високого рівня латентності, а розслідування часто стикається з протидією всередині самої системи фінансового контролю.

Запропонована типологія має важливе праксеологічне значення, дозволяючи:

- структурувати ролі суб’єктів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування і визначити ступінь їх участі;
- встановити рівень кримінальної активності та потенційні зв’язки між різними категоріями учасників;
- розробити диференційовані заходи запобігання, спрямовані на кожен рівень ієрархії злочинної діяльності (інтелектуальний, управлінський, технічний);
- забезпечити ефективність заходів запобігання на кожному з кримінологічних рівнів – від підвищення професійної етики бухгалтерів до посилення контролю за діяльністю посадових осіб контролюючих органів.

Таким чином, службово-рольова класифікація осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, відображає функціональну структуру податкової злочинності як складної, багатоетапної системи, у якій кожна ланка виконує окрему, але взаємопов’язану роль. Її урахування дає змогу не лише підвищити ефективність податкового аналізу, а й створити адресну кримінологічну модель запобігання з урахуванням умов воєнного часу.

Підсумовуючи, слід зазначити, що особи, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, характеризуються високим рівнем професійної підготовки, правової обізнаності та здатністю адаптуватися до нині чинного податкового законодавства. Вони глибоко орієнтуються у механізмах податкового адміністрування, звітності, електронного декларування, процедур контролю та оскарження рішень податкових органів, що дозволяє маскувати кримінальну протиправну діяльність під легальні фінансово-господарські операції. Такі суб’єкти здебільшого характеризуються стійкими службово-діловими зв’язками, поглибленою взаємодією з контрольно-наглядовими органами, що забезпечує можливість уникати перевірок, впливати на процес прийняття рішень та створювати видимість правомірності своїх кримінальних протиправних дій, що відзначаються високим рівнем інтелектуалізації, планування та конспірації, а використання

фіктивних підприємств, офшорних юрисдикцій чи транзитних фінансових операцій ускладнює їх виявлення. У зв’язку з цим постає нагальна потреба впровадження системного підходу до запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, який має поєднувати інструменти фінансового моніторингу, аналітичного аудиту, податкового «комплаєнсу», а також посилення відповідальності за службову недбалість і свідоме сприяння ухиленню від сплати податків. Важливим напрямом є також реформування судової практики з метою чіткої диференціації відповідальності за умисні та неумисні форми ухилення, що сприятиме підвищенню ефективності податкової політики та зміцненню податкової безпеки України.

Висновки до розділу 2

1. Узагальнення статистичних показників за 2020–2024 рр. засвідчило, що економічна злочинність в Україні набула стійкого, системного та високолатентного характеру, який суттєво впливає на стан фінансової стабільності держави. Незважаючи на формально невелику питому вагу (0,4–1% у загальній структурі злочинності), її реальний масштаб є значно ширшим, адже значна частина протиправних діянь залишається поза межами офіційної статистики. Такий стан пояснюється адаптивністю економічної злочинності до воєнних умов, трансформацією злочинних схем, залученням посадових осіб до фінансово-господарських махінацій, а також недостатньою ефективністю державного контролю у сфері фінансів і господарювання. Аналіз кримінологічно значущих показників свідчить про поступове ускладнення структури економічних кримінальних правопорушень, збільшення кількості кримінальних проваджень, масштабів завданих збитків та розширення сфери протиправної діяльності – від традиційних злочинів проти власності до складних схем легалізації коштів та ухилення від оподаткування. В умовах воєнного стану такі кримінальні правопорушення підривають фінансову безпеку держави, провокують тінізацію економіки, створюють сприятливе

середовище для корупційних зловживань і послаблюють довіру до інститутів влади. У цьому контексті економічна злочинність виступає основою формування та поширення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, які становлять її найбільш масову та фінансово небезпечну групу. Саме податкові кримінальні правопорушення є кінцевою ланкою більшості економічних схем, оскільки спрямовані на ухилення від сплати податків, фальсифікацію бухгалтерської звітності, незаконне використання пільг і створення фіктивних підприємств. Зростання економічної злочинності безпосередньо детермінує активізацію кримінальних правопорушень у податковій сфері, які, у свою чергу, знижують надходження до бюджету, посилюють тіньові процеси в економіці та становлять реальну загрозу економічній безпеці й фінансовій стійкості держави.

2. За допомогою контент-аналізу звітів правоохоронних та контрольно-ревізійних органів, публікацій в медіа, встановлено, що у сфері оподаткування за 2020–2024 рр. вручено повідомлення про підозру 5018 особам (2020 р. – 1250, 2021 р. – 1079, 2022 р. – 401, 2023 р. – 1293, 2024 р. – 995), направлено до суду 3880 кримінальні провадження (2020 р. – 1011 (приріст до попереднього року 11%), 2021 р. – 951 (-9%), 2022 р. – 107 (-72%), 2023 р. – 917 (+92%) та 2024 р. – 894 (-7%)), з них з обвинувальним актом відносно 4207 осіб; з клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності – 185. У структурі злочинності у сфері оподаткування основними є ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) (ст. 212 КК України), при цьому податки складають 95% (з них ПДВ (84%), податки на прибуток підприємств (33%) й дохід фізичних осіб (10%), акцизний податок (2%)) та зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК України). Такі кримінальні протиправні діяння у середньому становлять 94%.

Протягом тривалого часу в Україні спостерігалася тенденція зростання податкового шахрайства, зокрема, маніпуляцій із податковими кредитами, фіктивного відшкодування ПДВ, використання «податкових ям» і «фірм-прокладок». У 2023–2024 рр. – кількість встановлених фактів податкового

шахрайства за ст. 222 КК України зросла на 56%, що може свідчити про реактивацію тіньових схем у процесі бюджетного відновлення.

В умовах воєнного стану, близько 80% виявлених кримінальних правопорушень у сфері оподаткування кваліфіковано за ч. 3 ст. 212 КК України й засуджено 71% осіб, що демонструє яскраво виражену тенденцію до організованості, корупційної взаємопов'язаності та латентності. Водночас кількість виявлених організованих груп зменшилася на 37% відносно довоєнного періоду.

3. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування мають переважно урбанізований характер, адже 94% учиняються у великих містах, насамперед у Києві, Дніпрі, Львові, Одесі, Харкові та інших промислово-фінансових центрах. Саме концентрація бізнесу, банківського капіталу та високих обсягів фінансових операцій створює сприятливе середовище для реалізації схем ухилення від оподаткування. Найбільш криміналізованими секторами економіки є торгівля (70%), сфера послуг (14%), будівництво (7%) та агропромисловий комплекс (5%), що відображає реальний розподіл податкових ризиків за видами господарської діяльності. Переважна більшість правопорушень (83%) вчиняється юридичними особами, тоді як фізичні особи-підприємці становлять лише 16%, що підтверджує організований і системний характер податкової злочинності.

4 Наголошено, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є складним соціально-правовим феноменом, детермінація яких обумовлюється системною взаємодією низки чинників, які охоплюють (1) *воєнно-політичні* (охоплюють трансформацію податкової системи в умовах воєнного стану, коли пріоритет надається швидкому наповненню бюджету й фінансуванню оборонних потреб, що супроводжується послабленням податкового контролю, спрощенням процедур звітності, відтермінуванням перевірок і мораторіями на контрольні заходи. У цих умовах зростають ризики ухилення від оподаткування, зловживань пільговими режимами, фіктивного експорту та тінізації грошових потоків. Додатково

воєнні ризики посилюються міграцією бізнесу, руйнуванням інфраструктури, нестачею кадрів у контролюючих органах та концентрацією податкових потоків у прифронтових регіонах, що знижує ефективність адміністрування), (2) *правові* (виявляються у недосконалості податкового законодавства, прогалинах і колізіях нормативної бази, частих змінах податкових правил, високому рівні дискреційності фіскальних органів, відсутності ефективних санкцій за ухилення та труднощах у доведенні умислу в межах кримінального провадження), (3) *економічні* (пов'язані з нестабільністю макроекономічного середовища, значним податковим навантаженням, дисбалансом між доходами суб'єктів господарювання та їх фіскальними зобов'язаннями, нерівномірністю розвитку регіонів і переважанням тіньового сектору, що стимулює ухилення як форму «економічного самозахисту»), (4) *організаційно-управлінські* (відображають неефективність системи податкового адміністрування, недостатній рівень міжвідомчої координації між ДПС, БЕБ і прокуратурою, слабкий внутрішній контроль, формальний підхід до фінансового моніторингу, а також обмежений рівень цифровізації процесів податкового нагляду) та (5) *морально-психологічні* (охоплюють низький рівень податкової культури, толерантність суспільства до ухилення від оподаткування, зниження правосвідомості платників податків, корпоративну культуру уникнення відповідальності та виправдання тіньових практик умовами воєнного стану) площини.

У своїй сукупності такі причини й умови не лише стимулюють кримінальну поведінку платників податків і службових осіб, а й створюють підґрунтя для системної тінізації економіки та корупції, що безпосередньо загрожують податковій стабільності країни. Узагальнені найбільш поширені чинники корупційних ризиків у процедурі ухилення від сплати податків: нестабільність податкового законодавства; високий рівень дискреційності у діяльності посадових осіб ДПС і БЕБ; невідповідність санкцій ступеню суспільної небезпеки; неузгодженість нормативно-правового забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням (ПК України, КК України, КПК

України); надмірне податкове навантаження та слабка державна підтримка; нерівномірність податкового тиску; високий рівень тіньової економіки та поширення схем; військово-економічні фактори; корупційна взаємодія між податковими органами та бізнесом; відсутність єдиної аналітичної системи контролю; формальний характер фінансового моніторингу; низька ефективність внутрішнього контролю; толерантність суспільства до податкових зловживань; низький рівень податкової культури; виправдання тіньових практик умовами війни; корпоративна етика у фіскальних органах.

5. Наголошено, що особу, яка вчиняє кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, доцільно визначати як індивіда, що володіє сукупністю кримінологічно значущих ознак – соціально-демографічних, соціально-рольових, кримінально-правових та морально-психологічних, – які формуються під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників й проявляються у свідомій, корисливій, умисній і суспільно небезпечній поведінці, що виражається в порушеннях встановлених податкових процедур, зловживанні повноваженнями.

На підставі узагальнення матеріалів кримінальних проваджень визначено типові кримінологічні характеристики осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: *соціально-демографічні* – громадяни України (81%) працездатного віку (100%), серед яких домінують чоловіки (62%) віком від 35 до 50 років (68%), з повною вищою освітою (80%), що свідчить про здатність до складних фінансових маніпуляцій і знання механізмів податкового регулювання. Більше половини перебувають у шлюбі (58%), мають усталений соціальний статус і стабільні доходи, що вказує на непобутовий, раціональний характер злочинної мотивації. Значна частина має понад десять років професійного стажу (31%), у тому числі досвід роботи в органах державної влади, фінансових структурах чи на керівних посадах у сфері обслуговування (31%), будівництва (18%), виробництва (12%), освіти (11%), транспорту (6%) тощо; *соціально-рольові* – типовими є службові особи або представники бізнесу, які

мають доступ до ухвалення рішень у фінансово-господарській діяльності (керівники підприємств, бухгалтери, аудитори, фінансові консультанти, економісти, а також посадові особи ДПС чи органів місцевого самоврядування, які забезпечують реалізацію податкової політики); *кримінально-правові* – близько 75% кримінальних протиправних діянь вчиняються у складі групи, серед яких 61% – за попередньою змовою, а 39% – організованими групами, що свідчить про рівень координації та конспірації властивий для економічно організованої злочинності – 47% кримінальних правопорушень вчиняються через легальні суб'єкти господарювання, які використовуються для фіктивних фінансових операцій (конвертаційні центри, офшорні юрисдикції, псевдоекспортні угоди, фіктивне ПДВ-кредитування та ін.), які дають змогу виводити кошти в готівку та мінімізувати податкові зобов'язання. Такі дії часто супроводжуються службовим підробленням документів, зловживанням повноваженнями, легалізацією доходів, що створює складну кримінально-фінансову інфраструктуру, інтегровану у реальний сектор економіки; *морально-психологічні* – усвідомлення протиправності дій і ретельна підготовка до їх реалізації. Домінуючими є корисливі мотиви, спрямовані на особисте збагачення, збереження капіталу або задоволення корпоративних інтересів. Типовими є прагматизм, раціоналізація власних дій, знецінення морально-правових норм, правовий нігілізм. У 73% випадках – виправдовують протиправні дії «недосконалістю законодавства», «фіскальним тиском» або «воєнними обставинами», сприймаючи ухилення від податків не як злочин, а як «захист бізнесу від надмірних вимог держави».

6. Проведено типологізацію осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, з урахуванням поведінкових моделей, мотиваційних установок, а також соціально-економічних умов: «*звичайний*» (16%) – особи, які під впливом ситуативних обставин ухвалюють рішення ухилитися від сплати податків без попередньо сформованої злочинної мотивації; їхня поведінка носить епізодичний

характер; «*ситуативний*» (23%) – особи, які погоджуються на участь у схемах ухилення від сплати податків, зборів через службову необхідність, корупційний тиск або взаємозалежність із керівництвом. Такі суб'єкти у 53% виступають посередниками між бізнесом і податковими органами; «*цільовий*» (40%) – системні правопорушники, які свідомо організовують або координують схеми мінімізації податкових зобов'язань, фіктивного ПДВ-кредиту чи конвертації коштів. Характеризуються достатнім рівнем професійної підготовки, зв'язками з контрольно-ревізійними органами, досвідом у сфері фінансів, бухгалтерії, аудиту чи державного управління; «*випадковий*» (13%) – особи, які допустили податкові порушення внаслідок службової недбалості, дефіциту правових знань або помилкового тлумачення законодавства; умисел на незаконне збагачення у них відсутній, проте дії носять суспільно небезпечні наслідки; «*опосередкований*» (8%) – суб'єкти, які використовують податкові порушення як допоміжний інструмент для прикриття іншої протиправної діяльності (наприклад, відмивання доходів, фінансування тіньових операцій, приховування військових контрактів чи псевдогуманітарних потоків). Така типологізація відображає структуру сучасної податкової злочинності, демонструючи поєднання корисливої мотивації та службового зловживання, що в умовах воєнного стану набувають особливої латентності та організованих форм прояву.

РОЗДІЛ 3
КРИМІНОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ

3.1. Кримінологічні засади формування податкової безпеки України

Податкова безпека є однією з ключових складових національної безпеки України, адже саме через податкову систему забезпечується стабільність фінансової системи держави, її соціально-економічний розвиток та спроможність виконувати публічні функції. В умовах сучасних трансформаційних процесів, глобалізації фінансових ринків, воєнного стану та глибоких соціально-економічних диспропорцій питання формування ефективного механізму податкової безпеки набуває першочергового значення. Стан податкової безпеки безпосередньо залежить не лише від рівня економічного розвитку, а й від ступеня запобігання кримінальним протиправним посяганням у сфері оподаткування, які створюють загрози фіскальній стабільності та підривають довіру суспільства до державних інститутів.

Кримінологічний аспект податкової безпеки зумовлений тим, що порушення податкового законодавства набувають системного характеру, проявляючись у формах ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування податку на додану вартість, легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом та ін. Вказані явища формують криміногенне середовище, в якому взаємодіють тіньові фінансові інтереси, корупційні ризики та недоліки державного контролю. Саме тому формування податкової безпеки слід розглядати не лише як фінансово-економічне, а й як кримінологічне завдання, що потребує глибокого наукового осмислення.

Наукова значущість дослідження полягає у необхідності обґрунтування кримінологічних засад формування податкової безпеки України. У цьому контексті кримінологічна наука має забезпечити концептуальну основу для побудови сучасної державної політики щодо забезпечення податкової безпеки,

що поєднує превентивні, контрольні та правоохоронні інструменти. Таким чином, вивчення кримінологічних засад формування податкової безпеки України є необхідною передумовою для створення ефективної системи *запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування*, підвищення фінансової дисципліни, зміцнення довіри платників до держави та забезпечення стійкості економіки в умовах воєнних і поствоєнних викликів.

Відтак, на початку дослідження доцільно звернутися до наукового розуміння категорії «безпека», оскільки саме вона є фундаментом побудови будь-якої концепції захисту державних, суспільних і особистісних інтересів, у тому числі й податкових. Забезпечення безпеки належить до базових функцій держави, що визначає її сутність як політико-правового інституту, покликаного гарантувати стабільність соціально-економічної системи, захист прав і свобод громадян, а також стійкість суспільних відносин у різних сферах життєдіяльності. Як слушно зазначають сучасні дослідники, для розв’язання завдань, пов’язаних із дослідженням різних аспектів безпеки, формуванням і реалізацією ефективної системи її забезпечення, необхідною умовою є наявність належної науково-методологічної бази, яка передбачає єдиний понятійно-категоріальний апарат, розроблену термінологію, класифікаційні ознаки, принципи функціонування системи безпеки та нормативно-правове підґрунтя механізму її забезпечення [206].

Поділяючи позицію О.В. Лемака [196], варто наголосити, що предметна галузь дослідження теорії безпеки охоплює не лише сукупність теоретичних положень, а й системний підхід до аналізу соціальних процесів, який передбачає:

- виявлення закономірностей розвитку взаємовідносин соціальних формацій між собою, з техносферою та природним середовищем;
- з’ясування причин і механізмів виникнення суперечностей, конфліктів і кризових станів у суспільстві;
- дослідження динамічних процесів соціальних, політичних, економічних, військових та інших криз і оцінку їх наслідків;

- розкриття природи та змісту інтересів особи, соціальних груп, суспільства і держави як суб’єктів безпеки;
- прогнозування потенційних зовнішніх і внутрішніх загроз життєво важливим інтересам особи, суспільства, держави та людської цивілізації загалом;
- визначення методів, форм і засобів подолання протиріч і забезпечення всіх видів безпеки у їх багаторівневій взаємозалежності.

Узагальнюючи, можна стверджувати, що теоретичні засади безпеки мають універсальний характер, але конкретизуються в методологічних аспектах її формування й функціонування. До основних з них належать: визначення оптимальної структури системи безпеки, аналіз функціонування її окремих компонентів і системи в цілому, побудова організаційно-правового механізму, що забезпечує узгодженість суб’єктів безпекової діяльності та результативність їхньої взаємодії [205].

Таким чином, поняття «безпека» є багатоаспектним, синтетичним і поліфункціональним. На рівні буденної свідомості воно трактується як стан захищеності суб’єкта від реальних чи потенційних загроз, шкоди або збитку. У тлумачних джерелах безпека визначається як «відсутність небезпеки, збереження, надійність» [377, с. 367], що у сучасній науковій інтерпретації доповнюється розумінням її як динамічного стану системи, при якому вона здатна ефективно протидіяти загрозам, відновлювати рівновагу після деструктивних впливів і забезпечувати стале функціонування у мінливому середовищі. В окремих дефініціях додається положення, що безпека – це «стан, при якому будь-кому або чому-небудь не загрожує небезпека», що дозволяє тлумачити її як соціальну категорію, пов’язану не лише із фізичним, а й з правовим, економічним та морально-психологічним захистом людини та суспільства [261].

Безпека в її загальному, універсальному значенні – це не лише відсутність небезпеки, а й стан гармонійної врівноваженості системи соціальних, економічних, політичних і правових взаємозв’язків, що

забезпечують нормальне функціонування суспільства. Вона характеризує такий рівень організації відносин між людьми, за якого зберігаються умови для стабільного розвитку особи, соціуму та держави. В основі цих відносин лежать інтереси суб'єктів – індивідуальні, групові, суспільні та державні, – реалізація і захист яких і становлять сутність безпекової функції держави [316, с. 25].

Як наголошує І.М. Доронін, проблематика безпеки, у тому числі податкової, сьогодні розглядається як одна з глобальних і метакомплексних проблем сучасного світу, оскільки будь-яке соціальне відхилення, економічна криза чи правовий дефіцит неминуче торкається певного аспекту безпеки. Безпека, таким чином, є системоутворюючою категорією, що охоплює всі сфери життєдіяльності – від особистої до глобальної. У контексті теорії мотивації (зокрема, концепції А. Маслоу) безпека належить до базових людських потреб, поряд із фізіологічними. Вона виступає необхідною умовою існування індивіда, суспільства та держави, адже лише за наявності стану захищеності можливий повноцінний розвиток соціальних систем. У найширшому розумінні категорія «безпека» означає такий стан людського співжиття, при якому забезпечується збереження основних цінностей, стабільність соціальних зв'язків і розвиток суспільства. Звідси – безпека є критерієм надійності функціонування соціальних інститутів і механізмів державного управління [106, с. 29].

Для більш глибокого розкриття сутності безпеки необхідно звернутися до філософсько-методологічних засад, зокрема законів діалектики – єдності і боротьби протилежностей, переходу кількісних змін у якісні тощо. Системний підхід, як підкреслюють дослідники (І. Доронін, О. Лемак, В. Ліпкан та ін.), дозволяє розглядати безпеку не як статичну категорію, а як динамічний процес взаємодії суб'єктів, спрямований на підтримання рівноваги між розвитком і загрозами. У цьому аспекті системна теорія безпеки надає методологічний інструментарій для побудови комплексних механізмів захисту державних інтересів, у тому числі у сфері податкової політики.

Класичним теоретичним орієнтиром є визначення американського політолога А. Уолферса, який зазначав, що «безпека в об'єктивному плані означає відсутність загроз набутим цінностям, а в суб'єктивному – відсутність страху, що цим цінностям може бути завдано шкоди» [482]. Це визначення універсально, оскільки поєднує об'єктивні умови захищеності держави та психологічний компонент відчуття впевненості суспільства у стабільності існуючого порядку.

У сучасних наукових джерелах безпека трактується як результат реалізації оборонних і захисних заходів, які зміцнюють невразливість держави від зовнішніх і внутрішніх загроз. Йдеться не лише про військові чи політичні фактори, а й про економічну, енергетичну, фінансову, інформаційну, податкову та правову складові безпеки, що формують інтегральну систему національної стійкості. Тому, від початку XX ст. у науковий обіг входить поняття «національна безпека», яке відображає узагальнену здатність держави захищати свої життєво важливі інтереси. Вперше цей термін використано у зверненні президента США до Конгресу з приводу Панамського каналу, а згодом – у Законі США «Про національну безпеку» (1947), що започаткував створення Рад національної безпеки. Сьогодні такі ради діють у більшості країн світу, координуючи політику у сферах оборони, економіки, енергетики та податків, тобто фактично формуючи інституційну архітектуру забезпечення комплексної безпеки [290].

У системі загальної безпеки національна безпека посідає центральне місце, оскільки саме в її межах узгоджуються інтереси особи, суспільства та держави. Вона охоплює весь спектр захищеності – від духовно-моральних і культурних до економічних і фінансових [194]. Особливе місце тут займає податкова безпека, адже податкові надходження становлять основу державного суверенітету, соціальної стабільності й обороноздатності. Недостатній рівень податкової безпеки породжує тінізацію економіки, дефіцит бюджету, посилення корупційних ризиків і підрив довіри громадян до державних інститутів.

У цьому контексті важливо підкреслити, що національна та державна безпеки співвідносяться як ціле і частина. Національна безпека є ширшим поняттям, оскільки охоплює не лише інституційний захист держави, а й забезпечення добробуту громадян, стабільності суспільства та соціальної справедливості [298]. Державна безпека виступає її функціональним елементом, орієнтованим на захист публічної влади, державного устрою, правопорядку, економічної системи, у тому числі фіскальної. У випадках, коли інтереси держави та суспільства збігаються, спостерігається їх синергія; однак у періоди політичної чи економічної кризи між ними можуть виникати антагоністичні суперечності, що знижують рівень національної безпеки [162, с. 16].

Як відзначає П.П. Богуцький, особливу роль категорія «безпека» відіграє у правознавстві. Вона має багаторівневе значення – як методологічна категорія, як правова цінність і як об’єкт правового регулювання. По-перше, безпека в праві відображає суспільну безпеку, незалежно від того, чи захищає вона публічний чи приватний інтерес. По-друге, право саме по собі є механізмом забезпечення безпеки, адже воно встановлює межі допустимої поведінки, гарантує права і свободи людини, визначає санкції за правопорушення та формує стан правової захищеності. По-третє, правова безпека є однією з фундаментальних цінностей правової системи, що визначає її зміст, стабільність і ефективність нормотворчості та правозастосування [32, с. 114].

Тому варто підтримати І.В. Зозулю й наголосити, що національна безпека у сучасному розумінні – це стан держави, за якого відсутні або ефективно нейтралізовані внутрішні та зовнішні загрози її інтересам, цінностям і способу життя. Така безпека забезпечує реалізацію життєво важливих інтересів особи, суспільства та держави, стабільність економіки [128, с. 145], у тому числі податкової системи. Відтак податкова безпека виступає не просто фінансовою категорією, а комплексною соціально-правовою гарантією збереження економічного суверенітету, стабільності

правопорядку й довіри громадян до держави, що становить об’єкт кримінологічного аналізу

З позицій кримінології безпека має запобіжну природу, оскільки її сутність полягає у створенні таких соціально-правових умов, за яких мінімізуються криміногенні ризики, нейтралізуються чинники девіантної поведінки, забезпечується захищеність особи, суспільства та держави від злочинних посягань. У цьому контексті податкова безпека виступає складовою частиною системи національної безпеки, яка поєднує правові, організаційні, економічні та кримінологічні механізми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Вона охоплює цілісну систему заходів держави, спрямованих на виявлення, обмеження та нейтралізацію кримінальних загроз податковій системі, захист публічних фінансових інтересів, забезпечення законності податкових процесів і підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов’язань.

Водночас податкова безпека є структурним елементом фінансової безпеки держави, оскільки саме через ефективне функціонування податкової системи забезпечується наповнення бюджету, стабільність грошово-кредитної сфери, а також здатність держави реалізовувати свої соціально-економічні функції. Таким чином, аналіз податкової безпеки в кримінологічному вимірі логічно переходить у ширший контекст дослідження фінансової безпеки, як базового елементу економічної стабільності та гаранта сталого розвитку національної економіки.

Як слушно відзначає Е.О. Дмитренко, фінансова безпека у своїй сутності є системоутворюючим чинником економічної стабільності держави й безпосередньо визначає ефективність реалізації її соціально-економічної політики. У правовому аспекті вона повинна іманентно, цілісно та всеохоплююче інтегруватися в регулятивний механізм функціонування всіх державних і суспільних інститутів, забезпечуючи узгодженість їхньої діяльності з національними інтересами. Це обумовлено тим, що ефективна стратегія правового регулювання суспільних відносин у фінансовій сфері

виступає основою розвитку держави, стабілізації бюджетної системи, належного виконання соціальних зобов'язань і підвищення добробуту громадян [99, с. 65].

Стан фінансової безпеки безпосередньо впливає на якість правового регулювання фінансових, податкових і суміжних правовідносин, оскільки саме від ступеня їхньої визначеності, системності та відповідності соціально-економічним реаліям залежить рівень фінансової дисципліни, законності у сфері публічних фінансів і запобігання злочинності. Як свідчить кримінологічний аналіз, значна частина правопорушень у фінансовій сфері, у тому числі ухилення від сплати податків, зловживання службовим становищем, фіктивне підприємництво чи легалізація доходів, є наслідком недосконалості правового регулювання та прогалин у контролі за фінансовими потоками.

Отже, правове забезпечення фінансової безпеки є її ключовим елементом, який формує нормативно-правові межі економічної поведінки, визначає механізми державного нагляду, відповідальність за фінансові злочини й порядок відновлення порушених інтересів держави. У цьому контексті фінансова безпека має розглядатися не лише як економічна категорія, а і як соціально-правовий та кримінологічний інститут, що забезпечує стабільність суспільних відносин, мінімізує корупційні ризики й створює передумови для формування стійкої податкової безпеки – структурного елементу системи національної безпеки, спрямованого на запобігання злочинності у сфері оподаткування.

Як слушно зауважує Г. С. Буга, «найважливіший елемент економічної безпеки країни в сучасних умовах – фінансова безпека, оскільки вплив світових фінансових систем на окремо взяту державу переходить на якісно новий рівень. З урахуванням панівного становища, яке займає фінансова складова в сучасній економіці, ми маємо право характеризувати останню як економіку, керовану через фінансові механізми – за допомогою фінансових важелів, фінансових стимулів і у фінансових цілях» [39]. Справді, у

глобалізованому середовищі фінансова сфера стає не просто інструментом розподілу ресурсів, а каналом стратегічного впливу на соціально-економічну стабільність держав, формуючи нові виклики для національної безпеки.

Саме від рівня фінансової безпеки, її оптимального стану, внутрішньої збалансованості та стійкості залежить спроможність держави забезпечувати належний рівень економічної безпеки, захищати внутрішній ринок, підтримувати платоспроможність, стабільність національної валюти та прогнозованість фінансово-кредитних процесів. Як підкреслює О.В. Тихонова, «поняття фінансової безпеки є ключовим елементом більш широкого поняття – економічна безпека. Однією з визначальних сторін забезпечення економічної безпеки держави є стан її фінансової системи – державного бюджету, банківських та кредитних інститутів, здатність цієї системи забезпечувати державу фінансовими ресурсами, достатніми для виконання її внутрішніх і зовнішніх функцій» [406].

Отже, фінансова безпека не лише обумовлює макроекономічну стабільність, а й виступає базовим детермінантом кримінологічної рівноваги в суспільстві. Її ослаблення породжує тінізацію фінансових потоків, зростання податкових ухилень, відтік капіталу та формування криміногенного середовища у сфері господарських відносин. Відповідно, забезпечення фінансової безпеки передбачає не тільки економічно ефективні, а й правові, організаційні та кримінологічні механізми попередження деструктивних процесів у фінансово-податковій системі, які здатні створювати загрози національним інтересам.

Як влучно зазначає В.І. Мельник, фінансова безпека є системоутворюючою підсистемою економічної безпеки, оскільки формує матеріальну базу держави, її інституційну стійкість і конкурентоспроможність. Від її стану залежить не лише темп економічного зростання, а й реальна спроможність держави забезпечувати захист національної економіки від внутрішніх і зовнішніх загроз, включаючи злочинну діяльність у фінансово-податковій сфері. Таким чином, стабільна

фінансова система є не просто умовою соціально-економічного розвитку, а також запобіжним бар'єром від криміналізації економіки та корупційних проявів [223].

Відповідно до Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері (затвердженої Указом Президента України від 15 серпня 2012 р.), фінансова безпека охоплює питання захисту у бюджетній, борговій, валютній, банківській і податковій сферах. Основними її ознаками визначено збалансованість, стійкість до внутрішніх і зовнішніх загроз, здатність забезпечити ефективне функціонування національної економіки та стабільне економічне зростання. Водночас у Концепції підкреслюється, що існує низка проблем, пов'язаних із недостатньою ефективністю механізмів нейтралізації та мінімізації впливу загроз у фінансовій сфері, серед яких особливу небезпеку становлять злочини у сфері оподаткування, відмивання доходів і службові зловживання у фінансових органах [349].

Саме в цьому контексті постає потреба у формуванні кримінологічних засад податкової безпеки, як невід'ємного компонента системи фінансової безпеки держави. Адже лише комплексне поєднання економічних інструментів, правових норм і кримінологічних механізмів запобігання податковим правопорушенням здатне гарантувати стійкість фінансової системи, зміцнити економічний суверенітет і створити підґрунтя для ефективної реалізації національної антикримінальної політики у сфері оподаткування.

Прихильники комплексного підходу до визначення сутності фінансової безпеки виходять із необхідності поєднання економічних, правових, політичних і соціальних чинників, які забезпечують стабільність фінансової системи держави. Зокрема, Т.О. Рекуненко слушно зазначає, що фінансова безпека держави полягає у здатності державних органів гарантувати стійкість базових інституцій, зокрема економічного розвитку, платіжно-розрахункової системи та ключових фінансово-економічних параметрів, а також нейтралізовувати вплив світових фінансових криз і навмисних дій

транснаціональних акторів – держав, субдержавних угруповань, тіньових (кланово-корпоративних, мафіозних) структур – на національну економічну й соціально-політичну системи [357, с. 305]. У цьому визначенні простежується спроба охопити весь спектр факторів впливу на фінансову безпеку, від макроекономічних до геополітичних. Водночас запропоноване тлумачення є надто громіздким і складним для практичного застосування, хоча його цінність полягає у тому, що воно відображає подвійний вимір фінансової безпеки – як *стану* і як *діяльності*, спрямованої на його підтримання.

Іншої позиції дотримується О.І. Барановський, який визначає фінансову безпеку як *«стан захищеності та забезпечення життєво важливих фінансових інтересів особи, суспільства і держави правовими, економічними, політичними, кадровими, інформаційними, науковими, оперативно-розшуковими та іншими заходами, що гарантує фінансову незалежність держави і захист її фінансової системи від внутрішніх і зовнішніх загроз»* [19]. У цьому визначенні простежується функціонально-біхевіористський підхід, що поєднує оцінку стану захищеності з характеристикою діяльності суб’єктів, які забезпечують цю захищеність.

Еволюція таких наукових поглядів свідчить про розвиток уявлень про фінансову безпеку як про динамічну систему реагування на змінні соціально-економічні ризики, у тому числі й криміногенного характеру.

У межах комплексного підходу одне з найґрунтовніших визначень фінансової безпеки запропонував К.С. Радзівіл, який розвиває інституціонально-функціональний підхід, розглядаючи її як *інтегральну властивість фінансової системи, що забезпечує її стійкість, ефективність і захищеність через діяльність відповідних державних інститутів, правових норм і фінансових механізмів*. Такий підхід дозволяє оцінювати фінансову безпеку не лише за кінцевими показниками стабільності, а й за ефективністю функціонування інституційних структур, відповідальних за реалізацію державної фінансової політики [354].

Таким чином, варто констатувати, що чітке законодавче визначення поняття «фінансова безпека» в Україні досі відсутнє. В офіційних нормативно-правових актах воно тлумачиться лише фрагментарно – через ознаки стану фінансової системи або напрями державної політики у фінансовій сфері. Як наслідок, у науковій літературі сформувалася множинність підходів до її розуміння – від вузькоекономічного до соціально-правового й кримінологічного. Таке розмаїття свідчить не про альтернативність, а радше про комплементарність наукових позицій, що дозволяє розглядати фінансову безпеку як багатовимірне явище, яке вимагає інтеграції знань із різних галузей – фінансового права, економічної теорії, державного управління та кримінології.

Виходячи з проведеного аналізу, *фінансову безпеку України доцільно визначити як динамічну, багаторівневу соціально-правову систему, що має розгалужену мережу взаємопов'язаних елементів і забезпечує спроможність держави ефективно формувати, раціонально розподіляти й захищати фінансові ресурси від знецінення чи протиправного використання. Її головна мета полягає у забезпеченні стійкості фінансової системи, стабілізації соціально-економічного розвитку країни, збереженні єдності фінансового простору, виконанні фінансових зобов'язань держави та підтриманні довіри до національних інститутів*.

Систематизуючи наукові підходи, О.В. Тихонова виокремлює чотири методологічні орієнтири у визначенні поняття фінансової безпеки: функціональний, інституціональний, поведінковий (біхевіористський) і комплексний [407]. При цьому саме біхевіористський підхід, на думку дослідниці, є найдоцільнішим для виявлення кримінологічних засад фінансової безпеки, оскільки дозволяє розглядати її як систему діяльності, спрямовану на запобігання ризикам завдання шкоди фінансовій системі держави.

Такий підхід узгоджується з сучасною кримінологічною парадигмою, яка розглядає безпеку не лише як результат правового регулювання, а як

процес запобіжного реагування на загрози. Криміналізація фінансової сфери, що зумовлена як внутрішніми (корупція, тінізація, неефективність контролю), так і зовнішніми факторами (санкційний тиск, глобальні фінансові кризи), порушує сталість фінансової системи, підриває довіру до держави і вимагає адекватних механізмів протидії. Тому *забезпечення фінансової безпеки у кримінологічному вимірі – це діяльність державних органів, спрямована на виявлення та нейтралізацію кримінальних загроз у фінансовій сфері та її сегментах, що, у свою чергу в тому числі створює основу для формування сталої податкової безпеки як її складової.*

Як відзначає В.В. Іщенко, вплив податків на рівень фінансової безпеки держави є багатогранним і проявляється у здатності податкової системи створювати сприятливе середовище для економічного розвитку, формувати стабільні умови господарювання, забезпечувати збалансований рух капіталів і підтримувати інвестиційну привабливість держави. Раціонально побудована система оподаткування є одним із ключових інструментів економічної політики, що сприяє розвитку національного виробництва, легалізації фінансових потоків і підвищенню рівня фінансової стійкості держави. Водночас надмірний податковий тиск, нестабільність податкового законодавства, наявність прогалин або суперечностей у правовому регулюванні можуть спричинити деформацію податкової системи, зниження підприємницької активності та відтік інвестицій, що, у свою чергу, негативно позначається на стані фінансової безпеки держави та посилює ризики криміналізації економічних процесів [138, с. 149]. Далі вчений зазначає, що податкову безпеку можна визначити як концептуальну основу державної політики у сфері запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що забезпечує досягнення оптимального балансу між інтересами держави у наповненні бюджету, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків [138, с. 150].

Податковий потенціал держави безпосередньо зумовлюється її загальноекономічним потенціалом, структурою ВВП, рівнем розвитку

промисловості, сфери послуг, інноваційної та виробничої діяльності. Разом із тим податки мають зворотний вплив – вони виступають регулятором економічної динаміки, визначають стан бюджетної системи, міжбюджетних відносин, ступінь фінансової незалежності органів місцевого самоврядування. Саме через ефективну податкову політику держава реалізує свої соціальні, економічні, оборонні, екологічні та правоохоронні функції, формує ресурсну базу публічних фінансів і забезпечує реалізацію національних інтересів.

Особливої ваги роль податків набуває в умовах кризових явищ – воєнного стану, рецесії, інфляційних коливань, – коли податкова політика стає інструментом фінансової стабілізації та гарантом збереження економічного суверенітету. Саме тоді податкова система має виконувати не лише фіскальну, а й антикризову, інвестиційну та превентивну функції, спрямовані на запобігання фінансовим злочинам, тінізації економіки та ухиленню від сплати податків.

Податкову складову фінансової безпеки держави доцільно розглядати як багатовимірне явище, що поєднує економічний, правовий і соціальний аспекти функціонування держави. Вона виступає:

– фактором ресурсного забезпечення, який визначає здатність держави формувати стабільну дохідну частину бюджету та гарантувати виконання своїх конституційних і соціально-економічних функцій;

– інструментом впливу на економічні й соціальні процеси, оскільки через регулюючу функцію податків держава здійснює перерозподіл фінансових ресурсів, стимулює підприємницьку активність, інноваційний розвиток і зайнятість населення;

– механізмом зворотного зв’язку, який відображає взаємозалежність держави та платників податків, рівень довіри до податкової системи та податкової культури суспільства [314].

Податкова безпека, як складова фінансової безпеки, передбачає наявність ефективно функціонуючої, стабільної та справедливої податкової

системи, що виступає основним і достатнім джерелом бюджетних надходжень, необхідних:

– для належного виконання державою своїх публічних і соціальних функцій;

– для проведення виваженої податкової політики, спрямованої на розвиток підприємництва, легалізацію доходів і запобігання тінізації економіки;

– для підтримання оптимального рівня податкового навантаження, який забезпечує збалансованість між фіскальними інтересами держави та економічними можливостями платників податків, створюючи передумови для сталого економічного зростання.

Наукові дослідження у сфері державних фінансів доводять наявність прямого взаємозв'язку між податковим навантаженням і економічною динамікою [98]. Як слушно зазначає І.Р. Лукановська, сам факт вилучення частини доходів через оподаткування безпосередньо впливає на економічну поведінку суб'єктів господарювання, їхні рішення щодо інвестування, споживання та розподілу ресурсів. Якщо в умовах ринкової рівноваги ресурси розподіляються оптимально, то надмірне або неефективне оподаткування деформує цей механізм, знижуючи ефективність господарської діяльності та уповільнюючи економічне зростання. Чим вищий рівень податкових деформацій, тим сильніше їх негативний вплив на фінансову стабільність і податкову безпеку держави, що створює передумови для виникнення криміногенних ризиків у податковій сфері – ухилення від сплати податків, фіктивного підприємництва, корупційних схем адміністрування [207, с. 43].

У свою чергу, В. Грушко обґрунтовано виокремлює дві основні цілі податкового впливу на рівень фінансової безпеки суб'єктів господарювання: підтримання досягнутого рівня фінансової стійкості підприємств, збереження їх інвестиційної активності та конкурентоспроможності; регулювання та підвищення рівня фінансової безпеки шляхом стимулювання накопичення

капіталу, розширення інвестиційних можливостей і структурної модернізації економіки [79, с. 77].

Таким чином, податкова безпека не лише визначає ресурсну спроможність держави, а й виконує кримінологічно превентивну функцію, оскільки стабільність, справедливість і прогнозованість податкової системи мінімізують мотиваційні чинники ухилення від оподаткування та сприяють формуванню правомірної фінансової поведінки платників податків.

Відтак, податкова безпека посідає одне з центральних місць у структурі фінансової безпеки держави. Вона відображає стан захищеності податкової системи від внутрішніх і зовнішніх дестабілізуючих чинників, здатність держави забезпечувати повноту, стабільність і передбачуваність податкових надходжень, а також ефективно реагувати на криміногенні ризики у сфері оподаткування. Без належного рівня податкової безпеки неможливо вирішити проблему оптимізації рівня оподаткування, створення умов для добросовісного податкового адміністрування й формування довіри між державою та платниками податків.

Водночас в Україні досі не сформовано цілісної нормативно-правової основи податкової безпеки, а законодавчо визначена система її показників відсутня. Це ускладнює моніторинг загроз і своєчасне реагування на негативні тенденції. Нині єдиним кількісним орієнтиром ефективності функціонування податкової системи залишається рівень податкового навантаження, який, однак, не дає повної картини щодо ступеня фінансової стабільності, рівня податкової культури чи масштабів ухилення від сплати податків.

Таким чином, сучасний стан податкової безпеки України потребує наукового переосмислення з кримінологічних позицій, оскільки низький рівень податкової дисципліни, поширення схем ухилення від оподаткування, фіктивного підприємництва та легалізації тіньових доходів створюють криміногенні ризики для фінансової системи держави. Розроблення системи показників податкової безпеки має базуватися на комплексному підході, який враховує не лише фіскально-економічні, а й правові, організаційні,

поведінкові та кримінологічні чинники, що визначають реальний рівень стійкості держави до фінансових загроз.

Як слушно зазначають З.О. Луцишин, Т.О. Фролова та Н.П. Южаніна, податкова безпека є одним із найважливіших структурних елементів фінансової безпеки держави, оскільки саме через реалізацію її фіскальної функції забезпечується наповнення державного бюджету та створюються належні умови для виконання державою своїх конституційних обов’язків у повному обсязі. Вона виступає водночас і результатом, і складовою податкової політики, що охоплює комплекс організаційно-правових і фінансово-економічних заходів, спрямованих на ефективне наповнення бюджету, підтримання стабільності податкової системи та запобігання фінансовим і криміногенним ризикам у сфері оподаткування. Податкова безпека посідає ключове місце у системі складових фінансової безпеки держави завдяки своєму ланцюговому (системоутворюючому) характеру впливу: порушення її стабільності неминуче призводить до розбалансування бюджетної, боргової, валютної, грошово-кредитної та інвестиційної підсистем фінансової безпеки. Іншими словами, податкова безпека виконує функцію внутрішнього стабілізатора фінансової системи, забезпечуючи її рівновагу та стійкість до зовнішніх і внутрішніх дестабілізуючих чинників [208].

У свою чергу, П.В. Коломієць, таку безпеку визначає як захищеність національних інтересів України від впливу загроз у сфері оподаткування, що є пріоритетним завданням державної податкової політики у сфері національної безпеки [155, с. 86]. М.І. Виклюк та В.В. Гресик наголошують, що податкову безпеку доцільно розглядати не лише як стан захищеності податкової системи, а передусім як процес правового регулювання та управління нею, спрямований на створення справедливих, рівних і передбачуваних умов оподаткування для всіх суб’єктів суспільного відтворення. Такий підхід передбачає формування стабільної системи правових норм, що закріплюють принципи прозорості, рівності та невідворотності виконання податкових обов’язків, а також створюють умови

для довіри платників до державних фіскальних інститутів. При цьому, як слушно зауважує авторка, регламентовані положення податкового законодавства мають розглядатися не лише як декларативна ідея чи нормативна конструкція, а як практичний інструмент реалізації державних програм у сфері фінансової та податкової безпеки, покликаний мінімізувати зловживання в процесі розподілу та використання бюджетних ресурсів [49, с. 245]. У такому розумінні правове забезпечення податкової безпеки виконує кримінологічну функцію, оскільки через удосконалення законодавства, підвищення прозорості фіскальних процедур і зниження можливостей для корупційних чи шахрайських дій сприяє зменшенню криміногенних ризиків у податково-бюджетній сфері.

Саме тому формування податкової безпеки слід розглядати не лише як фінансово-економічний, а й як кримінологічний напрям, що потребує поглибленого наукового осмислення й виступає основою розробки заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на різних кримінологічних рівнях.

Система кримінологічного забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням – це результат взаємодії між елементами системи, які перебувають у стані так званих синергійних зв’язків, що забезпечують узгоджений і цілісний ефект її функціонування. Основою цієї взаємодії є інформаційний обмін між складовими системи, який забезпечує її саморегуляцію та адаптивність. Так, наприклад, зауважує В.М. Бесчастний, науково-методичне забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням як взаємопов’язаний елемент системи нерозривно ґрунтується на інформаційно-аналітичній підсистемі, що передбачає збирання, аналіз і використання відомостей про криміногенні прояви, тенденції та ризики у реальному соціальному середовищі. Саме ефективність інформаційних процесів визначає результативність функціонування всієї системи запобігання [22].

Водночас система кримінологічного забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням може розглядатися як компонент більшої, інтегрованої системи забезпечення національної безпеки, у межах якої кримінологічне забезпечення виступає окремим, але структурно взаємопов'язаним елементом.

Кожен із елементів цієї системи за певних умов може розглядатися як самостійна підсистема зі своїми закономірностями функціонування. Наприклад, суб'єкт запобігання кримінальним правопорушенням (орган чи інституція) має усі ознаки системного утворення, діяльність якого спрямована на об'єкт впливу – джерела криміногенних загроз. Останні, своєю чергою, також є складовими загальної системи, що мають власну структуру, динаміку та механізми відтворення. Таким чином, можна виокремити два основних елементи системи – суб'єкт і об'єкт запобігання, які водночас є взаємопов'язаними підсистемами з прямими й зворотними зв'язками.

Як наголошує О.М. Литвинов, коло елементів системи кримінологічного забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням не є сталим – воно змінюється залежно від соціально-економічних умов, рівня криміногенності середовища та стану правового регулювання. Під системою у цьому контексті розуміється сукупність взаємопов'язаних елементів, які об'єднані спільною метою – зниженням кримінальних ризиків і формуванням середовища безпеки, що надає системі інтегрованих якостей, невластивих її окремим частинам [202, с. 149–152].

Система кримінологічного забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням є динамічною та чутливою до зовнішніх впливів. У кризові періоди розвитку суспільства вона стає особливо вразливою: соціально-політична нестабільність, економічні диспропорції, морально-етична деградація можуть зумовити її дестабілізацію, зміну векторів розвитку й ослаблення її превентивної спроможності. Проте її стійкість і здатність до самоорганізації зумовлені виникненням когерентних станів – узгодженості дій підсистем і суб'єктів запобігання на основі спільного інформаційного поля та

єдиних управлінських рішень. Саме інформаційна взаємодія забезпечує ефективність системи завдяки низькій витратності, оперативності та можливості синхронізації всіх її елементів, хоча водночас робить її вразливою до інформаційних порушень і дезорганізації комунікацій.

Аналіз системи запобігання кримінальним правопорушенням свідчить про наявність стійких закономірностей соціальної самоорганізації, які визначають логіку розвитку кримінологічних процесів і механізмів [13, с. 12]. Більше того, об’єктивна оцінка сучасної кримінологічної ситуації в Україні свідчить, що рівень злочинності, її структурні зміни та ефективність державної політики у сфері запобігання кримінальним правопорушенням виступають одними з ключових чинників, які дестабілізують соціально-економічну, політичну й морально-правову ситуацію в державі. В умовах поглиблення економічної кризи, стагнації національного виробництва, зростання тіньових процесів та корупції у владних, політичних і економічних колах, а також підвищення криміногенного потенціалу окремих правоохоронних структур, відбувається подальше зниження рівня добробуту населення, скорочення робочих місць, погіршення соціальних стандартів. Це, у свою чергу, формує сприятливий ґрунт для зростання девіантної поведінки, поширення правового нігілізму, недовіри до державних інституцій і загальної деформації правосвідомості.

На тлі глобальних трансформацій, зумовлених агресивною експансією неоліберальних моделей розвитку, інтенсифікацією міжнародних комунікацій, революцією у сфері цифрових технологій та зростанням впливу організованої злочинності, істотно змінюється як зовнішнє, так і внутрішнє середовище безпеки держави. Такі чинники створюють нові форми криміногенних ризиків, у тому числі у фінансово-податковій сфері, а також призводять до трансформації загроз кримінологічній безпеці України, змінюючи їх характер, масштаби та способи прояву. Злочинність набуває ознак системності, організованості та адаптивності, активно використовує сучасні інформаційні технології, схеми міжнародного фінансового

посередництва й офшоризації. Внаслідок цього порушується баланс між можливостями держави щодо протидії криміногенним викликам і динамікою їх поширення, що безпосередньо впливає на податкову безпеку як складову фінансової стабільності та національної безпеки.

У таких умовах виникає нагальна потреба у формуванні дієвої моделі кримінологічної безпеки, орієнтованої на виявлення, оцінювання та запобігання злочинним загрозам, що підривають фінансово-економічну основу держави. Така модель має ґрунтуватися на інтеграції правових, організаційних, аналітичних і поведінкових механізмів запобігання злочинності, спрямованих на забезпечення законних інтересів особи, суспільства і держави, захист їх від кримінальних впливів та мінімізацію ризиків у податково-фінансовій сфері. Саме розбудова кримінологічної безпеки як системного явища має стати основою для створення інституційної моделі податкової безпеки, орієнтованої не лише на фіскальну стабільність, а й на запобігання криміналізації економіки, підвищення рівня податкової культури та зменшення латентності економічних правопорушень.

Отже, питання кримінологічного забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням в Україні є надзвичайно актуальним. Соціально-економічна нестабільність, політичні суперечності, зростання корупційних ризиків і морально-правова деформація суспільства активізують криміногенні чинники, що спричиняють зростання кількості та суспільної небезпечності кримінальних діянь. Це створює реальні загрози національним інтересам, а тому діяльність щодо запобігання кримінальним правопорушенням має базуватися на всеохоплюючій, системно скоординованій державній політиці, яка включає кримінологічно обґрунтовані заходи правового, організаційного, інформаційного та науково-методичного характеру [24].

Кримінологічна безпека зазначає С.А. Мозоль, становить фундаментальну складову загальної системи безпеки держави, що набуває особливої актуальності в умовах сучасних викликів, зокрема зростання рівня

злочинності, трансформації її форм та ускладнення механізмів протиправної діяльності. Її забезпечення передбачає комплексну систему превентивних, контрольних та аналітичних заходів, спрямованих на захист інтересів особи, суспільства і держави шляхом виявлення, нейтралізації та протидії криміногенним загрозам [232, с. 127], які формуються у різних секторах економіки, у тому числі у фінансово-податковій сфері. У цьому процесі провідна роль належить правоохоронним органам, насамперед тим, що здійснюють оперативно-розшукову, аналітичну та слідчу діяльність, однак не менш значущими залишаються громадські інституції, професійні асоціації та органи місцевого самоврядування, які забезпечують превентивну взаємодію, правову просвіту й громадський контроль.

Водночас, як слушно зазначає Є.О. Гладкова, кримінологічна безпека охоплює широкий комплекс запобіжних і правозахисних заходів, спрямованих на мінімізацію злочинної активності, своєчасне реагування на криміногенні фактори та зміцнення стійкості суспільства перед кримінальними загрозами [63]. У цьому аспекті кримінологічна безпека постає не лише як елемент системи національної безпеки, а як методологічна основа розроблення стратегій протидії криміналізації ключових сфер суспільного життя, зокрема фінансової, податкової, банківської та бюджетної, що безпосередньо визначають рівень податкової безпеки держави.

Реальна мета забезпечення кримінологічної безпеки держави у сучасних умовах полягає у створенні системи запобігання кримінальним загрозам, що підривають фінансову стабільність і податкову безпеку, а також у реалізації національних інтересів у сфері протидії злочинності як складової державної безпекової політики. Така мета передбачає вироблення цілісної стратегії управління ризиками криміногенного впливу в фінансово-податковому середовищі, забезпечення узгодженості дій усіх уповноважених суб’єктів – правоохоронних органів, органів фінансового контролю, податкових служб, аналітичних центрів і громадянського суспільства – у межах єдиної державної стратегії запобігання кримінальним правопорушенням.

З іншого боку, як слушно наголошує П.Л. Фріс, існує суттєва прогалина у формуванні сучасної політики безпеки, адже *«залишення політики у сфері профілактики злочинів за межами політики у сфері боротьби зі злочинністю відбувається тому, що профілактика злочинів і дотепер не оформилася в особливу комплексну галузь права, а кримінологічна політика (можна сказати – профілактична) не має єдиної основи. Парадокс полягає в тому, що профілактика є головним напрямом боротьби зі злочинністю, що практично визнається всіма дослідниками»* [430, с. 9–10]. Ця думка має особливе значення для податкової сфери, де запобігання кримінальним правопорушенням має не лише правовий, а й економічний зміст, адже кримінальні протиправні діяння напряму впливають на рівень фінансової безпеки держави.

Виходячи з цього, загальні цілі системи забезпечення кримінологічної безпеки у сфері податкових відносин полягають у своєчасному виявленні вже існуючих і прогнозуванні потенційних криміногенних тенденцій, що можуть загрожувати стабільності податкової системи, у розробленні й реалізації комплексу превентивних, інформаційно-аналітичних, правових та організаційних заходів, спрямованих на запобігання, локалізацію та нейтралізацію дії злочинних факторів.

Конкретизація цих цілей здійснюється з урахуванням соціально-економічних умов розвитку держави та потреб суспільства у певний історичний період. Зміна соціально-економічних пріоритетів, поява нових технологічних і фінансових ризиків, трансформація тіньової економіки та розширення схем ухилення від оподаткування – усе це потребує динамічного перегляду завдань і пріоритетів кримінологічної безпеки.

Враховуючи функціональний характер системи кримінологічної безпеки, визначення її конкретних цілей має здійснюватися селективно, через добір оптимальних засобів, методів і механізмів для реалізації спільної мети – забезпечення захищеності особи, суспільства й держави від злочинних впливів. Саме тому у структурі системи кримінологічної безпеки важливим є

формування взаємопов'язаних підсистем (інформаційно-аналітичної, профілактичної, нормативно-правової, управлінської), для яких спільною основою виступає державна стратегія запобігання кримінальним правопорушенням як ключовий системоутворюючий чинник. Забезпечення кримінологічної безпеки в податковій сфері передбачає не лише реагування на вже вчинені кримінальні правопорушення, а насамперед упередження їх появи шляхом формування стійкої, науково обґрунтованої системи кримінологічної безпеки.

Відтак, *кримінологічні засади забезпечення податкової безпеки доцільно визначити як концептуальну науково-практичну основу державної політики запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що покликана забезпечити оптимальний баланс між податковими інтересами держави, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків й передбачає визначення, впровадження та координацію діяльності уповноважених державних інституцій із застосуванням комплексу науково обґрунтованих правових, організаційно-управлінських, інформаційно-аналітичних, виховних і поведінкових механізмів (рішень, методик, рекомендацій), спрямованих на системний моніторинг податкової сфери, виявлення, оцінювання й нейтралізацію криміногенних чинників, а також на ухвалення уповноваженими суб'єктами ефективних правових, профілактичних і регуляторних рішень, що забезпечують стійкість та керованість податкової системи держави*.

Правова сутність податкової безпеки держави полягає у нормативно-правовому забезпеченні та ефективному функціонуванні системи заходів із протидії загрозам, які перешкоджають повноцінному наповненню дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів податковими надходженнями. Її зміст відображає інтеграцію податкової та кримінологічної функцій держави, спрямованих на забезпечення стабільності податкової системи, законності в оподаткуванні та захисту публічних фінансових інтересів. Основними структурними складовими податкової безпеки держави є:

1. Об’єкти (національні інтереси у сфері оподаткування), що потребують правового й кримінологічного захисту:

а) суспільні відносини у сфері формування податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, які мають здійснюватися своєчасно, у повному обсязі та на засадах справедливості;

б) якість і стабільність нормативного регулювання системи оподаткування, що передбачає наявність узгодженого, зрозумілого та прогнозованого податкового законодавства;

в) механізм правового захисту податкової системи від протиправних посягань, спрямованих на підрив фіскальної стабільності чи викривлення бюджетних процесів;

2. Суб’єкти – учасники правовідносин у сфері оподаткування:

а) платники податків і зборів, на яких покладено конституційний обов’язок своєчасної та повної сплати податкових платежів;

б) контролюючі органи, насамперед ДПС України та її територіальні підрозділи, які реалізують державну податкову політику, забезпечують адміністрування податків, здійснюють фінансовий контроль і запобіжну діяльність;

в) інші уповноважені суб’єкти – органи законодавчої, виконавчої та судової влади, які забезпечують формування, реалізацію й захист податкової політики держави, у тому числі в аспекті кримінально-правового реагування на податкові правопорушення.

3. Заходи запобіганням кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування

а) система заходів із запобігання загрозам податковій безпеці, включно із мінімізацією впливу факторів, що знижують бюджетну спроможність (зловживання податковими пільгами, ухилення від сплати податків, використання дискреційних повноважень органів влади як джерела корупційних ризиків);

б) формування нульової толерантності до корупції в податковій системі, зокрема через розвиток етичних стандартів державної служби;

в) моніторинг внутрішніх і зовнішніх загроз, які впливають на реалізацію національних інтересів у сфері оподаткування, включно з фінансово-кримінальними ризиками;

г) розвиток податкової культури населення та працівників контролюючих органів, що охоплює підвищення податкової обізнаності, правосвідомості платників та професійної етики посадових осіб ДПС.

У своїй сукупності такі елементи формують кримінологічно значущу систему податкової безпеки, спрямовану на запобігання, виявлення та нейтралізацію криміногенних факторів у податковій сфері, а також на забезпечення належного рівня фінансової та національної безпек держави.

Як слушно підкреслює А. О. Тимошенко, модель забезпечення податкової безпеки держави в умовах євроінтеграції становить якісно новий підхід до управління фінансовими ризиками, який, на відміну від традиційних концепцій, базується на системному запровадженні управлінських, аналітичних та превентивних методів ідентифікації, оцінки та мінімізації їхнього негативного впливу. Метою такої моделі є забезпечення стабільного рівня податкових і неподаткових надходжень до бюджетів усіх рівнів, своєчасне виконання запланованих державних витрат, а також гарантування фінансового суверенітету держави, її макроекономічної рівноваги та соціально-економічного розвитку в контексті інтеграції України до європейського економічного простору [395, с. 7].

Особливістю цієї моделі є те, що вона враховує принципи виявлення, попередження й нейтралізації податкових ризиків, серед яких варто виокремити принцип «доброчесності» – як основу забезпечення прозорості, законності й етичності дій суб’єктів управління публічними фінансами. Застосування цього принципу у поєднанні з ризик-орієнтованим підходом дозволяє не лише кількісно оцінювати рівень загроз, а й формувати профілактичні механізми їх запобігання. Модель передбачає здійснення

комплексного процесу ідентифікації податкових ризиків, визначення їх характеристик, встановлення нормативних меж та стратегічних орієнтирів, а також кількісну оцінку ризиків за допомогою рейтингового методу. Важливою її складовою є контроль ефективності реалізації запобіжних заходів, що забезпечують раннє виявлення ризиків, своєчасне реагування на них і мінімізацію деструктивного впливу на фінансову систему держави.

Запровадження запропонованої моделі дає змогу підвищити адаптивність фінансової системи, забезпечити стійкість бюджетного процесу в умовах зовнішньоекономічної турбулентності, а також своєчасно виявляти і локалізовувати податкові загрози, у тому числі пов'язані з податковими правопорушеннями, тінізацією капіталів і корупційними зловживаннями. Застосування такої моделі має не лише економічне, а й кримінологічне значення, оскільки створює умови для зниження криміногенних ризиків у податково-фінансовій сфері та зміцнення податкової безпеки держави.

Підсумовуючи наголосимо, що з позицій кримінології, забезпечення податкової безпеки України слід розглядати як складну соціально-правову систему превентивного характеру, спрямовану на формування стану захищеності фінансово-податкових відносин від злочинних посягань. Її сутність полягає у створенні таких правових, організаційних та інституційних умов, за яких мінімізуються криміногенні ризики, нейтралізуються чинники девіантної економічної поведінки, гарантується законність у сфері оподаткування та стабільність бюджетного наповнення. Податкова безпека, як ключова складова фінансової безпеки, виконує системоутворюючу роль у підтриманні економічної рівноваги держави, забезпечуючи реалізацію її соціально-економічних і фіскальних функцій.

У сучасних умовах воєнного стану, фінансової турбулентності, глобалізації економічних процесів і транснаціоналізації злочинності податкова безпека набуває стратегічного значення як інструмент кримінологічної стабілізації фінансової системи. Її забезпечення неможливе без комплексного підходу, який передбачає не лише фінансово-економічні, а

й кримінологічні, правові, інформаційно-аналітичні та профілактичні механізми впливу. Відповідно, кримінологічні засади податкової безпеки становлять науково-практичну основу державної політики запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, орієнтовану на досягнення балансу між фіскальними інтересами держави, розвитком реального сектору економіки та дотриманням прав платників податків.

Системний підхід до забезпечення податкової безпеки передбачає чітке визначення її структурних елементів: суб'єктів (органи податкового контролю, платників податків, правоохоронні та судові органи), об'єктів (національні інтереси у сфері оподаткування), а також зв'язків між ними, що забезпечують функціонування механізмів кримінологічного реагування на загрози. Реалізація державної політики у цій сфері має базуватися на науково обґрунтованих профілактичних, правових і управлінських рішеннях, спрямованих на виявлення, оцінку та нейтралізацію криміногенних факторів, підвищення прозорості фінансових потоків і подолання корупційних ризиків у податковій сфері.

Таким чином, формування кримінологічних засад податкової безпеки є ключовою умовою забезпечення фінансової стабільності держави, підвищення її економічної незалежності та зміцнення національної безпеки загалом.

3.2. Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України

Одним із ключових елементів кримінологічного забезпечення сфери податкової безпеки держави є формування ефективного механізму її реалізації, що передбачає раціональне поєднання правових, організаційних, управлінських, інформаційно-аналітичних та виховних засобів, спрямованих на досягнення визначених цілей запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Реалізація цієї політики є не лише технічною фазою впровадження державних рішень, а центральною стадією трансформації

науково-доктринальних положень у практичну діяльність органів державної влади, податкових і фінансових інституцій, правоохоронних органів, органів місцевого самоврядування, а також недержавних структур і громадянського суспільства, які залучаються до процесу зміцнення податкової дисципліни та протидії криміналізації податкових відносин.

Як слушно зазначає В.В. Василевич, реалізація кримінологічної політики є своєрідною *«формою життя»* доктринальних ідей та концепцій, які знаходять своє відображення у стратегіях, державних програмах, нормативно-правових актах, відомчих наказах і рішеннях адміністративної та судової практики. У податковій площині цей процес охоплює комплекс профілактичних, контрольних, правових і аналітичних заходів, спрямованих на зниження криміногенних ризиків у сфері оподаткування, формування у суспільстві високої податкової культури та забезпечення стійкості податкової системи до злочинних впливів [44].

Зазначений підхід відображає необхідність вирішення як загальнотеоретичних, так і праксеологічних завдань кримінологічної політики, що визначають її провідну роль у формуванні механізмів запобігання кримінальним правопорушенням у фінансово-податковій сфері. Вона не обмежується суто кримінально-правовим реагуванням на податкові кримінальні правопорушення, а інтегрує широкий спектр превентивних інструментів – від удосконалення податкового законодавства й організаційно-правових процедур до підвищення ефективності фінансового контролю, прозорості бюджетних процесів і координації між правоохоронними структурами.

Таким чином, реалізація кримінологічної політики у сфері податкової безпеки має міжгалузевий характер, оскільки охоплює питання фінансової безпеки, економічної стабільності, захисту прав платників податків, забезпечення правопорядку й формування антикриміногенного середовища у сфері оподаткування. Тому, наголошує В.В. Голіна, кримінологічна політика є не лише теоретичною моделлю, а й інструментом практичної реалізації

стратегічних державних рішень, що базуються на балансі між репресивними та превентивними заходами, спрямованими на зниження рівня злочинності та підвищення ефективності механізмів її попередження [65, с. 470].

Саме через цю призму доцільно розглядати й кримінологічні засади реалізації податкової безпеки, яка інтегрує правові, економічні, управлінські та соціальні компоненти в єдину систему запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Вона повинна базуватися на принципах законності, невідворотності відповідальності, пропорційності податкового навантаження, прозорості фіскальних процедур і невідкладного реагування на криміногенні загрози, що порушують фінансову стабільність держави.

Зміст і характер кримінологічних засад реалізації податкової безпеки визначаються необхідністю синхронізації державної податкової, фінансової та кримінологічної політики в умовах воєнного стану, післявоєнного відновлення та поступової інтеграції України до європейського правового простору. У цих умовах забезпечення податкової безпеки набуває статусу стратегічного пріоритету, оскільки саме вона формує фінансові основи обороноздатності, соціальної стабільності та економічної самодостатності держави.

Реалізація кримінологічної політики у сфері податкової безпеки включає поєднання правових, організаційних, управлінських та інформаційно-аналітичних інструментів, спрямованих на мінімізацію криміногенних ризиків у сфері оподаткування.

На думку опитаних респондентів, до правових засобів належать: удосконалення податкового, фінансового та кримінального законодавства з метою усунення колізій і прогалин, які створюють умови для ухилення від оподаткування (підтримали 87%); підвищення ефективності кримінальної відповідальності за податкові правопорушення (61%); впровадження європейських стандартів доброчесності, прозорості та підзвітності у діяльності податкових органів (53%).

Організаційно-управлінський компонент реалізації охоплює: налагодження міжвідомчої взаємодії між органами податкового контролю, фінансового моніторингу, БЕБ, прокуратурою, судами (68%); розвиток систем моніторингу та аналізу податкових ризиків із використанням інформаційних технологій та аналітичних платформ (61%); створення єдиної інформаційно-аналітичної бази, що дозволяє виявляти криміногенні тенденції, прогнозувати їх розвиток і своєчасно застосовувати превентивні заходи (59%).

Таким чином, кримінологічна реалізація податкової безпеки є багаторівневим процесом, який поєднує науково-обґрунтовані концепції, стратегічні документи, державні програми та практичні механізми управління, спрямовані на створення стійкої, прозорої та керованої податкової системи. Головна мета цього процесу полягає у зміцненні податкової стабільності держави, запобіганні криміналізації податкових відносин і формуванні в суспільстві високого рівня правової та податкової культури.

Підтримуючи позицію провідних вчених-кримінологів [44; 64; 203], варто наголосити, що *кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки слід розглядати як особливий вид діяльності уповноважених суб'єктів, який носить постійний, динамічний і плановий характер, що дозволяє оперативно адаптувати її до змін у соціально-економічних, правових і безпекових реаліях й спрямований на створення організаційно-правових засад упровадження стратегічних рішень, орієнтованих на виявлення, усунення та нейтралізацію причин і умов учинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування*.

Реалізація кримінологічної політики у сфері податкової безпеки передбачає активну участь широкого кола суб'єктів, серед яких – органи державної влади, місцевого самоврядування, БЕБ, прокуратура, ДПС, фінансово-аналітичні підрозділи, судові органи, а також інститути громадянського суспільства й міжнародні партнери. Особливість цього процесу полягає у двосторонньому зв'язку між стратегічними орієнтирами державної політики та практичними управлінськими рішеннями: державні

програми і стратегії знаходять своє відображення у конкретних організаційних і правових заходах, а результати їх реалізації, у свою чергу, стають основою для коригування та вдосконалення цілей і завдань кримінологічної політики у сфері оподаткування.

Отже, реалізація кримінологічної політики у сфері податкової безпеки – це не одноразовий адміністративний захід, а безперервний процес управління кримінологічними ризиками, що передбачає динамічний баланс між репресивними та превентивними заходами, розвиток аналітичних інструментів виявлення податкових загроз, формування правової культури платників податків і забезпечення стійкості фінансової системи України як фундаменту її національної безпеки.

Варто наголосити, що процес реалізації не завершується із моментом прийняття стратегічних документів, які визначають мету, завдання та напрями діяльності держави [320, с. 151], у тому числі й щодо запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Його сутність полягає у практичному впровадженні концептуальних положень спрямованих на забезпечення стійкості податкової системи, законності фінансових процесів і нейтралізацію криміногенних чинників. Досягнутий результат є не фінальною метою, а лише етапом управлінського циклу, що вимагає постійного оцінювання ефективності реалізованих заходів. Оцінка результатів реалізації здійснюється з огляду на відповідність досягнутих результатів поставленим стратегічним цілям, а також із врахуванням соціальних, економічних і правових наслідків державних рішень. Аналіз отриманих даних стає підґрунтям для коригування програм, пріоритетів та інструментів впровадження кримінологічної політики, що, у свою чергу, забезпечує її адаптацію до змін у податковому законодавстві, соціально-економічному середовищі та криміногенній ситуації в країні.

З огляду на існування певної моделі стримувань і противаг, суб’єкти запобігання правопорушенням у сфері оподаткування утворюють єдину систему, яка базується на декількох рівнях:

1) *стратегічний* – суб'єкти, що відповідають за формування та реалізацію державної політики в податковій сфері, та щодо запобігання правопорушенням, зокрема (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України).

Розкриваючи повноваження суб'єктів стратегічного рівня щодо забезпечення податкової безпеки держави, насамперед слід зазначити про *Президента України*, який відповідно до ст. 106 Конституції України забезпечує державну незалежність, національну безпеку і правонаступництво держави; звертається з посланнями до народу і Верховної Ради України про внутрішнє та зовнішнє становище держави; представляє Україну в міжнародних відносинах, здійснює керівництво зовнішньополітичною діяльністю, укладає міжнародні договори, призначає та звільняє глав дипломатичних представництв, приймає вірчі й відкличні грамоти дипломатичних представників іноземних держав; за згодою парламенту призначає Генерального прокурора тощо [158]. Як глава держави, Президент здійснює загальне керівництво фінансовою та податковою політикою, підписує закони або застосовує право вето, призначає голів місцевих державних адміністрацій, пропонує кандидатуру Голови Національного банку України та призначає половину складу Ради НБУ. У межах коштів, передбачених Державним бюджетом, Президент може створювати консультативні й аналітичні органи у сфері фінансової та економічної безпеки, видає укази й розпорядження, що є обов'язковими до виконання на території України. Саме через ці інституційні важелі Президент формує стратегічну архітектуру податкової безпеки держави, координуючи реалізацію антикорупційної, бюджетної та фіскальної політики.

У системі макрорівневих суб'єктів центральне місце посідає *Верховна Рада України*, яка виконує законодавчу, установчу, контрольну та представницьку функції [71, с. 6]. У сфері управління фінансами до її компетенції належать: розгляд і затвердження закону про Державний бюджет України, контроль за його виконанням, ухвалення звіту про виконання

бюджету; схвалення рішень про надання чи отримання державних позик; надання згоди на обов'язковість міжнародних договорів, що стають частиною національного законодавства, зокрема у сфері оподаткування, банківської діяльності та державного кредиту; призначення посадових осіб, відповідальних за реалізацію фінансової політики, зокрема Голови та членів Рахункової палати, Голови Національного банку України та половини складу Ради Національного банку України. Таким чином, Верховна Рада формує нормативно-правове підґрунтя запобігання податковим правопорушенням, приймаючи закони, державні стратегії, програми та концепції у сфері фінансової безпеки, а також здійснює парламентський контроль за виконанням бюджетної та податкової політики.

Важливу профілактичну роль відіграє Комітет Верховної Ради України з питань бюджету, який реалізує функцію попереднього аналізу, розроблення законопроєктів, моніторингу дотримання бюджетного законодавства, а також контролює діяльність Рахункової палати, ДАСУ, ДПС України та інших фінансових органів, оцінюючи їхній вплив на стан фіскальної стабільності та запобігання криміногенним проявам у податковій сфері [319].

Кабінет Міністрів України як вищий орган у системі виконавчої влади, відповідальний перед Президентом і Верховною Радою, забезпечує реалізацію податкової безпеки. До його ключових повноважень належать: забезпечення стабільності грошової одиниці; розроблення проекту закону про Державний бюджет та внесення змін до нього; організація виконання бюджету; розпорядження коштами резервного фонду; управління державним боргом і випуск державних позик; гарантування позик, залучених від іноземних держав і міжнародних фінансових інституцій. Кабінет Міністрів також координує діяльність центральних органів виконавчої влади, зокрема Міністерства фінансів, ДПС, БЕБ, Служби фінансового моніторингу, забезпечуючи їх взаємодію в питаннях детінізації економіки, запобігання ухиленню від сплати податків та легалізації (відмиванню) доходів [303].

Міністерство фінансів України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямована на формування та реалізацію державної фінансової, бюджетної, податкової і митної політики, а також політики у сфері державного фінансового контролю. У контексті забезпечення податкової безпеки України Міністерство фінансів виконує системоутворюючу роль, оскільки: формує єдину концепцію державної податкової політики, що визначає правові та економічні засади запобігання податковим правопорушенням; здійснює нормативне та методологічне забезпечення діяльності ДПС, БЕБ, координуючи їхні зусилля у сфері контролю за дотриманням податкового законодавства; забезпечує кримінологічно орієнтоване управління фінансовими ризиками, що включає аналіз детермінант ухилення від сплати податків, оптимізацію фіскальних процедур і зниження рівня корупційних проявів у податковій сфері; виступає інформаційним і аналітичним центром у системі державного моніторингу фінансової безпеки, здійснюючи збір, узагальнення та оприлюднення даних про стан публічних фінансів і ефективність фіскальної політики [337].

Узагальнюючи, слід підкреслити, що діяльність Президента України, Верховної Ради, Кабінету Міністрів та Міністерства фінансів формує інституційне ядро державної системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки, де стратегічні рішення цих органів визначають рамкові умови, пріоритети й інструменти запобігання податковим правопорушенням, забезпечуючи стабільність фінансової системи та захист економічних інтересів держави.

2) *оперативний* – безпосередні суб’єкти реалізації заходів, спрямованих на запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування (правоохоронні, контрольно-ревізійні та інші органи).

Провідним зовнішнім контролером виступає Рахункова палата (Закон України «Про Рахункову палату» від 02 липня 2015 р. [346]). За ст. 13 цього Закону Палата здійснює дослідження й оцінювання правових, організаційних і фінансових засад державного замовлення та ефективності його формування і

виконання. Аудит охоплює повний цикл публічних закупівель: перевірку законності й результативності процедур, своєчасності поставок товарів, виконання робіт і надання послуг, а також рівень прозорості та дотримання принципів закупівель. Рахункова палата системно інформує Верховну Раду України та Президента України про результати зовнішнього держфінконтролю (аудиту), виявлені порушення бюджетного законодавства, надає висновки щодо проекту та виконання закону про Державний бюджет і пропозиції з усунення відхилень; у межах компетенції надає консультації інституціям стратегічного рівня та органам місцевого самоврядування. Такий формат мандату, як слушно відзначає Ю.О. Оврамець, розширює інструментарій превенції бюджетних і податкових зловживань та підсилює захист інтересів держави [272, с. 192–193].

Взаємовідносини з Державною казначейською службою України (ДКСУ) врегульовані ст. 9 Закону «Про Рахункову палату» («Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету»), де визначено предмет аудиту та обов’язок ДКСУ сприяти наданню необхідних даних. Відповідно до п. 1, 4 Положення про ДКСУ [336], Казначейство – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів і бухгалтерського обліку виконання бюджетів. До повноважень ДКСУ належать: контроль бюджетних повноважень під час зарахування доходів; відповідності кошторисів розпорядників показникам розпису; відповідності взятих бюджетних зобов’язань асигнуванням і паспортам програм; безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів/боржників на підставі судових рішень; застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Як суб’єкт запобігання правопорушенням у сфері фінансів ДКСУ ініціює притягнення винних осіб (пп. 6, 7 Положення), веде облік розпоряджень про зупинення/відновлення операцій (п. 2.6 Методичних рекомендацій, наказ ДКСУ від 29.12.2012 № 394 [333]), передає матеріали про виявлені порушення

органам, уповноваженим застосовувати заходи впливу. З кримінологічної позиції це забезпечує оперативну профілактику схем неправомірного використання публічних коштів і мінімізує податкові ризики через блокування сумнівних транзакцій.

Серед суб'єктів оперативного рівня провідну роль відіграє Державна аудиторська служба України (ДАСУ) – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері держфінконтролю [335]. ДАСУ: узагальнює практику застосування законодавства у межах компетенції, готує пропозиції щодо його вдосконалення; здійснює державний фінансовий аудит, інспектування (ревізії), перевірки/моніторинг закупівель; контролює цільове та ефективне використання бюджетних коштів, збереження активів, дотримання законодавства про закупівлі, правильність обліку і звітності, стан внутрішнього контролю/аудиту у розпорядників; оцінює управління бюджетними коштами, результативність і економність діяльності підконтрольних установ; вживає превентивних заходів для усунення недоліків і недопущення їх у майбутньому; здійснює інші передбачені законом повноваження. У кримінологічному вимірі інструменти ДАСУ забезпечують ризик-орієнтований нагляд за сферами підвищеної криміногенної вразливості (закупівлі, дотації, трансферти), формують доказову базу для передачі матеріалів правоохоронним органам (БЕБ, НАБУ) у разі виявлення ознак податкових кримінальних правопорушень.

Окремим інституційним суб'єктом виступає Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг) – підрозділ фінансової розвідки, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів [326]. Основні функції: реалізація державної політики у сфері фінансової безпеки; збирання, оброблення та аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають моніторингу або мають ознаки підозрілих; функціонування та розвиток єдиної інформаційної системи фіктивних операцій, проведення національної оцінки ризиків; взаємодія та обмін інформацією з державними органами, НБУ,

іноземними компетентними органами й міжнародними організаціями; представництво України в міжнародних інституціях [330; 310]. Ключова роль Держфінмоніторингу полягає у перетворенні повідомлень про підозрілі операції на узагальнені матеріали для передачі правоохоронним і розвідувальним органам у разі обґрунтованої підозри відмивання доходів чи фінансування тероризму, що забезпечує виявлення схем ухилення від оподаткування, «розмивання» бази оподаткування.

Своєю чергою, ДПС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Такий орган виступає провідним інституційним суб'єктом у системі забезпечення податкової безпеки держави, оскільки безпосередньо реалізує державну податкову політику та здійснює контроль за надходженням податків, зборів і платежів до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. ДПС вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо формування державної політики у таких напрямах: контроль за надходженнями до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів і обов'язкових платежів; регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального; адміністрування єдиного соціального внеску та контроль за дотриманням законодавства у сфері його сплати; контроль за валютними розрахунками, дотриманням правил проведення готівкових операцій і розрахунків, а також за наявністю відповідних ліцензій у суб'єктів господарювання. Узгодження цих напрямів із Міністром фінансів України забезпечує прозорість, інституційну підзвітність і відповідність діяльності служби європейським стандартам публічного адміністрування [376, с. 98–100].

Однією з базових функцій ДПС, що має безпосередній кримінологічний вимір, є контролююча (наглядова), реалізація якої здійснюється через систему податкового контролю. Відповідно до підпункту 41.1.1 ПК України, до контролюючих органів віднесено податкові органи – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його

територіальні підрозділи, – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, сплати єдиного внеску, а також іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на ДПС [308].

Зміст контрольної функції ДПС характеризується низкою особливостей:

1. Спеціальна компетенція – здійснення контролю саме у сфері оподаткування, фінансових розрахунків та виконання податкових обов'язків суб'єктами господарювання.

2. Особливий об'єкт контролю – централізовані та децентралізовані грошові фонди, що формують основу фінансової безпеки держави.

3. Дисциплінарно-превентивний характер – контроль охоплює не лише виявлення порушень, а й профілактику ухилення від сплати податків, створення умов для добровільного виконання податкових зобов'язань.

4. Цілеспрямованість – діяльність служби орієнтована на забезпечення стабільності бюджетних надходжень і зниження ризиків тінізації економіки.

5. Імперативність взаємовідносин між ДПС і платниками податків – державний контроль має публічно-правовий, владно-розпорядчий характер [375].

З кримінологічного погляду, ефективна діяльність ДПС у частині податкового контролю сприяє виявленню криміногенних детермінант у фінансовій системі, нейтралізації схем ухилення від оподаткування, запобіганню легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, а також формує податкову дисципліну як елемент загальної податкової культури суспільства. Таким чином, ДПС України виступає не лише контролюючим, а й превентивним суб'єктом, що забезпечує системне функціонування механізмів фінансової безпеки держави та запобігання правопорушенням у сфері оподаткування.

Серед усіх державних інституцій, які здійснюють заходи щодо запобігання правопорушенням у фінансово-податковій сфері, важливе місце посідають правоохоронні органи, адже саме вони забезпечують реалізацію

примусових та превентивних функцій держави у сфері захисту економічної безпеки.

Особливої уваги заслуговує БЕБ України – новостворений центральний орган виконавчої влади, що виконує аналітико-правоохоронну функцію та покликаний забезпечувати економічну й податкову безпеку держави. На БЕБ покладено завдання із запобігання, виявлення, припинення та розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на фінансову систему держави; виявлення зон ризику в економіці на основі аналізу структурованих і неструктурованих даних; оцінювання загроз економічній безпеці, розроблення способів їх мінімізації; виявлення і розслідування порушень, пов'язаних із використанням міжнародної технічної допомоги, бюджетних коштів і податкових надходжень [321]. Як слушно підкреслює І.І. Комарницька, створення БЕБ є кроком до гармонізації інституційних стандартів України з практиками ЄС, адже ця структура формує нову модель партнерства між державою та бізнесом, у якій превалює аналітичний, а не каральний підхід: аналіз фінансових потоків, оцінка ризиків, раннє виявлення структурних і правових відхилень у сфері оподаткування, мінімізація деструктивного впливу на економічну безпеку [156, с. 136–137].

Важливим суб'єктом є і прокуратура України, діяльність якої визначена ст. 131-1 Конституції України [158]. Прокуратура здійснює: підтримання публічного обвинувачення у суді; організацію та процесуальне керівництво досудовим розслідуванням; представництво інтересів держави у суді у виключних випадках. Відповідно до Закону України «Про прокуратуру» (2014 р.), діяльність прокуратури спрямована на захист прав і свобод людини, загальних інтересів суспільства та держави, зокрема шляхом нагляду за додержанням законів органами, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також за додержанням вимог закону під час проведення негласних та інших процесуальних дій [345].

Науковці наголошують на потребі чіткого визначення завдань прокурорської діяльності. Так, О.О. Шпак пропонує доповнити Закон України

«Про прокуратуру» окремою статтею, яка б системно закріпила мету та функціональну спрямованість прокурорської діяльності [456, с. 34]. У свою чергу, Д.О. Супруненко встановив, що прокурори реалізують кримінологічну діяльність за низкою ключових напрямів, кожен із яких відіграє важливу роль у забезпеченні фінансово-правової стабільності держави та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування [390]. Зокрема, результати емпіричного аналізу засвідчують, що: нагляд за додержанням законів органами, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, дізнання і досудове слідство є головним напрямом прокурорської діяльності. Його реалізація забезпечує законність отримання доказової інформації у справах про податкові злочини, а також попередження процесуальних зловживань і фальсифікацій; координація діяльності правоохоронних органів у сфері протидії злочинності та корупції передбачає узгодження міжвідомчих дій, зокрема БЕБ, НАБУ й ДПС для формування єдиного аналітико-оперативного простору запобігання кримінальним правопорушенням у сфері економіки; нагляд за додержанням законів при виконанні судових рішень у кримінальних провадженнях та застосуванні заходів примусового характеру спрямований на запобігання порушенню прав осіб, притягнутих до відповідальності за податкові правопорушення, і забезпечення законності виконання фінансових санкцій; міжнародне співробітництво у сфері запобігання кримінальним правопорушенням забезпечує взаємодію прокуратури України з іноземними компетентними органами щодо обміну інформацією про транснаціональні схеми ухилення від оподаткування, офшорні операції та фінансові махінації; проведення кримінологічного аналізу полягає у вивченні причин, умов і тенденцій злочинності у сфері фінансів та формуванні аналітичних звітів для прогнозування податкових ризиків і вироблення профілактичних заходів; підтримання державного обвинувачення у суді є завершальною стадією реалізації наглядової та доказової функцій прокуратури, що забезпечує невідворотність відповідальності за фінансові злочини; інформаційно-довідкова діяльність сприяє поширенню відомостей про стан злочинності у

фінансово-економічній сфері, інформуванню органів влади та громадськості про тенденції й ризики; представництво інтересів громадянина або держави в суді полягає у відстоюванні публічних інтересів у справах про відшкодування збитків, завданих незаконним використанням бюджетних і податкових ресурсів; сприяння запобіжній діяльності громадськості реалізується через взаємодію прокуратури з громадськими організаціями, професійними об'єднаннями та медіа, що формують нетерпимість до проявів податкової злочинності.

У контексті забезпечення податкової безпеки України діяльність прокуратури має кримінологічну спрямованість, що полягає у: виявленні правопорушень у сфері фінансів; процесуальному керівництві досудовими розслідуваннями податкових кримінальних правопорушень; нагляді за додержанням законності у діяльності органів контролю та фінансового моніторингу; координації діяльності органів правопорядку у боротьбі з фінансово-економічною злочинністю; представництві інтересів держави у суді щодо відшкодування завданих збитків та повернення незаконно використаних коштів.

Таким чином, правоохоронна складова податкової безпеки держави включає комплекс інституцій – від аналітичного БЕБ до наглядової прокуратури, які разом формують єдиний кримінологічний контур запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. За сучасних умов воєнного стану, коли економічна стабільність прямо пов'язана з фінансовою дисципліною, особливого значення набуває координація дій правоохоронних, контролюючих та податкових органів, спрямована на нейтралізацію криміногенних факторів, що детермінують кримінальну протиправну поведінку у фінансово-податковій галузі. Проте на практиці така взаємодія ускладнюється через розосередженість компетенцій, дублювання функцій і відсутність інтегрованого інформаційно-аналітичного простору, а відтак доцільним є формування створення єдиного координаційного центру податкової безпеки, який забезпечував би обмін даними, уніфіковану

аналітику ризиків, своєчасне реагування на порушення й створення умов для ефективної реалізації державної кримінологічної політики у сфері оподаткування.

Ураховуючи вищезазначене, доцільним є *створення Ситуаційних центрів забезпечення податкової безпеки* на базі БЕБ, із залученням представників ДПС, Національного банку, прокуратури, СБУ, Національної поліції, а також наукових інститутів і міжнародних експертних організацій. Ключовими завданнями таких центрів мають стати: узагальнення та аналіз криміногенної інформації; формування системи кримінологічного прогнозування та побудова моделей розвитку податкової злочинності; моделювання сценаріїв з урахуванням воєнно-економічних, політичних і міжнародних чинників; динамічне прогнозування податкових ризиків, що дозволить передбачати наслідки окремих податкових рішень, оцінювати загрози для бюджету й визначати пріоритети запобіжної діяльності.

Механізм кримінологічних засад реалізації податкової безпеки включає кілька взаємопов’язаних функціональних компонентів: нормативно-правову основу, що визначає зміст, межі та порядок діяльності суб’єктів забезпечення податкової безпеки; ресурсне забезпечення (кадрове, фінансове, інформаційно-аналітичне, технічне), яке створює матеріальну основу для реалізації запланованих заходів; систему управління суб’єктами реалізації, що передбачає розподіл компетенцій, налагодження міжвідомчої взаємодії, контроль і звітність; управлінський цикл, який охоплює планування, організацію, реалізацію, моніторинг та оцінку ефективності заходів, спрямованих на досягнення стратегічних цілей забезпечення податкової безпеки.

Як слушно зазначає О.О. Титаренко, ефективність боротьби зі злочинністю залежить не лише від наукової обґрунтованості концепцій, а й від організації їх практичного втілення, адже саме процес реалізації визначає результативність запобіжної діяльності держави [401, с. 118]. В умовах, коли фінансова система України перебуває під впливом внутрішніх і зовнішніх

загроз – від тінізації економіки до міжнародного відпливу капіталів і воєнних ризиків, – результативність кримінологічного забезпечення податкової безпеки прямо залежить від якості аналітичного прогнозування, ідентифікації детермінант податкової злочинності та оцінки потенційних ризиків.

Отже, стратегічні постулати кримінологічних засад забезпечення податкової безпеки України мають як теоретичний, так і прикладний вимір. Вона повинні розглядатися не лише як інструмент забезпечення законності у сфері оподаткування, а як невід'ємна складова системи фінансової безпеки, покликана запобігати кримінальним правопорушенням у податковій сфері, у тому числі організованим формам економічної злочинності, що становлять серйозну загрозу фінансовій стабільності держави. Такий підхід забезпечує системний зв'язок між правовою системою держави, моделлю фінансово-податкового регулювання та кримінологічною доктриною, яка визначає практичний зміст і стратегічну спрямованість державної політики у сфері забезпечення податкової безпеки України.

Програмно-цільовий підхід у реалізації податкової безпеки є одним із найефективніших сучасних інструментів організації запобіжної діяльності держави. Як слушно підкреслюють вчені-кримінологи, його застосування дозволяє здійснити раціональну диференціацію правоохоронного, фінансово-контрольного та аналітичного потенціалу, з урахуванням регіональної специфіки криміногенних загроз, що істотно підвищує результативність запобігання [448; 200; 402]. У межах програмно-цільового підходу реалізація державної політики ґрунтується на узгодженні стратегічних і тактичних завдань, поєднанні аналітичних, правових і організаційних інструментів, спрямованих на забезпечення стійкості податкової системи.

У системі державного управління кримінологічне прогнозування виступає багатовимірним інструментом, що дозволяє ідентифікувати проблеми та визначити оптимальні шляхи їх вирішення. Чим вищий рівень наукової достовірності таких прогнозів, тим більш ефективним стає цикл планування, реалізації та корекції кримінологічної діяльності, а досягнуті

результати узгоджуються з генеральними стратегічними цілями держави щодо фінансової стабільності та бюджетної безпеки [90].

У цьому контексті кримінологічне прогнозування у сфері податкової безпеки має враховувати як внутрішні, так і зовнішні чинники [137, с. 57–58; 363, с. 310], зокрема: соціально-економічну ситуацію в країні, рівень тінізації економіки, корупційні ризики; динаміку воєнних і післявоєнних процесів, що впливають на податкові надходження; глобальні фінансові тенденції, зміни у сфері міжнародного оподаткування, транснаціональні схеми ухилення від податків; імплементацію європейських стандартів фінансової доброчесності та запобігання, загалом, фінансовим правопорушенням [422].

Сучасна наука розглядає кримінологічне прогнозування у сфері податкової безпеки як систематичне отримання достовірної, кількісно та якісно обґрунтованої інформації про можливий стан криміногенної ситуації в оподаткуванні [292]. Йдеться про комплексне поняття, яке охоплює: рівень, структуру та динаміку податкової злочинності; ступінь криміналізації фіскальної та фінансово-господарської діяльності; інтенсивність корупційних ризиків у податковій системі; віктимогенний потенціал податкового середовища (зокрема, рівень довіри платників до державних інститутів, готовність до дотримання податкових норм); прогнозоване ставлення держави, суспільства та бізнесу до проблеми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Важливим аналітичним інструментом є розроблення прогностичних сценаріїв, які, за визначенням О.О. Титаренка, являють собою послідовний опис альтернативних варіантів розвитку криміногенної ситуації та державного впливу на неї у коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі. У сфері податкової безпеки такі сценарії повинні передбачати аналіз вихідної ситуації (структура податкових ризиків, рівень податкової дисципліни, тіньові схеми), виявлення та оцінку загроз, моделювання можливих шляхів їх подолання та формування кількох альтернатив майбутнього стану податкової злочинності – від песимістичного до оптимістичного [403].

Застосування програмно-цільового підходу у реалізації податкової безпеки сприяє створенню системи раннього виявлення криміногенних тенденцій, підвищенню ефективності державного контролю за податковими процесами, оптимізації законодавчих і управлінських рішень, а також формуванню науково обґрунтованої стратегії запобігання податковим правопорушенням, що є одним із ключових чинників зміцнення фінансової стабільності України. Така кримінологічна діяльність є базою для розроблення державних програм, концепцій і стратегій запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а також спрямована на максималізацію діяльності суб'єктів реалізації (БЕБ, ДПС, прокуратури, органів фінансового моніторингу).

Варто також наголосити, що кримінологічне прогнозування у сфері оподаткування забезпечує завчасне виявлення ризиків, оцінювання ймовірності виникнення нових форм податкової злочинності, моделювання її еволюції в умовах трансформації економіки, а також адаптацію заходів запобігання до нових соціально-економічних і безпекових реалій. У період воєнного стану та післявоєнного відновлення така діяльність дозволяє інтегрувати заходи з відновлення економіки з механізмами захисту бюджетної системи від криміналізації та підвищення довіри платників податків до державних інститутів.

Як слушно зазначав А.П. Закалюк, підготовка якісного кримінологічного прогнозу потребує комплексного використання різнорідних інформаційних джерел [122]. У контексті податкової безпеки до них належать: офіційна статистика податкових правопорушень і судових рішень за останні 10–15 років; результати вибіркових кримінологічних, фінансово-економічних і соціологічних досліджень; дані аналітичних систем ризик-менеджменту ДПС і БЕБ, що фіксують відхилення у сфері оподаткування; інформація про зміни у податковому, фінансовому та кримінальному законодавстві; оцінка ефективності профілактичних, фіскальних та антикорупційних заходів; дані щодо громадської думки, рівня податкової культури, мотиваційної поведінки

платників податків; міжнародна податкова інформація, отримана через механізми обміну даними (CRS, BEPS, FATF).

До кола завдань кримінологічного прогнозування у сфері податкової безпеки належать: встановлення закономірностей розвитку податкової злочинності та виявлення негативних тенденцій; прогнозування рівня тінізації економіки та ухилення від сплати податків у ключових секторах (будівництво, торгівля, імпорт, ІТ); оцінка впливу змін податкового законодавства на криміногенну ситуацію; моделювання ризиків корупційних зловживань у діяльності фіскальних органів; удосконалення нормативно-правової бази запобігання податковим кримінальним правопорушенням; визначення потреб у ресурсному забезпеченні правоохоронних органів і формуванні кадрового потенціалу БЕБ; розроблення концепції кримінологічної безпеки у сфері оподаткування, що включає систему постійного моніторингу, аналізу й прогнозування; підвищення ефективності міжвідомчої взаємодії та цифровізації аналітичних процесів.

Кримінологічне прогнозування у податковій сфері здійснюється поетапно, з урахуванням принципів науковості, комплексності та адаптивності. Так, за методикою, запропонованою О.М. Джужею, В.В. Василевичем і М.М. Клюєвим [177; 146], його структура може бути представлена так:

1. Передпрогнозна орієнтація – визначення цілей, завдань і гіпотез дослідження (наприклад, оцінка потенціалу зростання податкової злочинності у зв’язку зі спрощенням адміністрування ПДВ).

2. Збір і систематизація даних – накопичення статистичних, економічних, кримінологічних і аналітичних показників.

3. Пошуковий прогноз – побудова можливих сценаріїв розвитку криміногенної ситуації (зростання латентних злочинів, розширення схем оптимізації).

4. Нормативний прогноз – оцінка ефективності наявних превентивних і законодавчих інструментів, розроблення рекомендацій щодо їх оптимізації.

5. Оцінка обґрунтованості прогнозів і підготовка практичних рекомендацій для ухвалення управлінських рішень Мінфіном, органами ДПС.

Результатом цього процесу стає не лише передбачення ймовірних тенденцій, а й формування стратегічного планування запобіжної діяльності, розроблення державних і регіональних програм запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, удосконалення законодавства та організації роботи суб'єктів, проведення кримінологічної експертизи законопроєктів у сфері оподаткування, а також оцінювання потенційних соціально-економічних наслідків управлінських рішень.

Таким чином, кримінологічне прогнозування є невід'ємною складовою реалізації податкової безпеки, адже поєднує аналітичну, прогностичну й управлінську функції, створюючи підґрунтя для стратегічного планування запобіжної діяльності.

Як слушно зазначають представники Харківської кримінологічної школи, ефективна організація запобігання передбачає комплексний підхід, який охоплює й планування злочинності [67]. У цьому контексті поняття «планування запобігання кримінальним правопорушенням» слід розглядати як комплексну управлінську категорію, тісно пов'язану з кримінологічним програмуванням [147, с. 29]. Якщо програмування визначає стратегічні орієнтири, концептуальні засади й цільові пріоритети державної політики у сфері податкової безпеки, то планування конкретизує ці орієнтири у вигляді систематизованої послідовності практичних заходів, розподілених між суб'єктами реалізації, із зазначенням строків, ресурсів та очікуваних результатів. Таким чином, програмування виступає «стрижнем» науково обґрунтованого управління, тоді як планування є її практичною площиною реалізації – формою втілення програмних рішень у конкретних управлінських і правозастосовних документах (планах діяльності, наказах, дорожніх картах, відомчих стратегіях). Інтеграція програмування та планування у межах кримінологічної діяльності щодо забезпечення податкової безпеки формує методологічно цілісну систему, здатну забезпечити синхронізацію діяльності

державних органів, ефективну координацію та реальний вплив на зменшення криміногенних ризиків у податковій сфері.

У сучасній кримінологічній науці сформувалося два підходи до розуміння співвідношення понять «план» і «програма» в контексті реалізації державної політики запобігання кримінальним правопорушенням, зокрема у сфері оподаткування.

Перший (диференційний) підхід, підтриманий В.М. Бесчастним, виходить із того, що план є систематизованим переліком конкретних заходів, які мають чітко визначені строки, послідовність і виконавців, спрямованих на запобігання, виявлення, розслідування та нейтралізацію кримінальних правопорушень. Водночас програма – це більш загальний управлінський документ, що окреслює стратегічну мету, пріоритетні напрями, принципи та ресурси державної діяльності. У цій моделі план виступає як інструмент реалізації програми, тобто її операційна фаза [22, с. 211].

З огляду на це, програмування у сфері податкової безпеки доцільно розглядати як формування концептуальної та директивної основи державної політики запобігання податковим кримінальним правопорушенням, що відображається у документах (ПК України, Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, розпорядження, накази, узагальнюючі податкові консультації, листи, судова практика [271]), у тому числі й програмних – державних стратегіях, концепціях, планах дій, антикорупційних і податкових програмах, розроблених на основі кримінологічних досліджень і прогнозів. Вони повинні визначати комплекс завдань, індикаторів, етапів виконання, критерії ефективності та очікувані результати, спрямовані на забезпечення стабільності податкової системи, зниження рівня ухилення від сплати податків, мінімізацію корупційних ризиків і підвищення довіри бізнесу до держави.

Кримінологічне планування у цьому контексті є функціональним процесом конкретизації програмних положень. Воно включає розроблення детальних планів діяльності органів ДПРС, БЕБ та ін., визначення ресурсного

забезпечення, часових меж, методів реалізації та системи моніторингу. Планування також охоплює створення механізмів коригування заходів залежно від змін економічної ситуації, законодавства чи криміногенної обстановки.

Другий (ототожнювальний) підхід, якого дотримуються, зокрема, Д.О. Назаренко та інші дослідники, розглядає поняття «план» і «програма» як взаємозамінні, однак навіть у межах цього підходу визнається доцільність їх ієрархічного розмежування. Програма формується на стратегічному рівні управління (визначає мету, пріоритети, напрями діяльності, обсяги ресурсів), тоді як план виступає як тактична основа реалізації програми, що деталізує конкретні завдання, строки, виконавців і критерії оцінки результативності [255].

Отже, у сучасному розумінні кримінологічне планування та програмування у сфері забезпечення податкової безпеки слід тлумачити як єдиний процес розроблення стратегічних і тактичних управлінських рішень, який охоплює визначення цілей, завдань, напрямів, засобів і ресурсного забезпечення системи запобігання податковим правопорушенням. Такий підхід має вирішальне значення для формування ефективної кримінологічної політики у фінансовій сфері, оскільки саме через узгодженість програмних і планових документів забезпечується цілісність державної системи запобігання податковій злочинності.

Як слушно зазначає М.О. Бондаренко, податкове планування є самостійним правовим явищем, що не може бути ототожнене із суміжними категоріями – такими як «податкова оптимізація», «податкова мінімізація», «фінансовий менеджмент» чи «податковий менеджмент». За своєю суттю воно становить раціональну, легальну діяльність суб’єкта господарювання, спрямовану на ефективну організацію податкових зобов’язань у межах закону. При цьому податкове планування включає в себе елементи податкової оптимізації та мінімізації – лише у тій частині, що не суперечить чинному законодавству і відповідає принципу добросовісності [33, с. 166–167].

Фінансовий менеджмент і податкове планування співвідносяться як ціле і частина: податкове планування є інструментом податкового менеджменту, який, у свою чергу, становить структурний елемент системи фінансового менеджменту підприємства. Такий зв'язок відображає інтегративну природу податкового планування, що поєднує юридичний, фінансовий і управлінський аспекти в єдину систему забезпечення податкової стабільності.

Програмування запобігання податковим правопорушенням необхідно розглядати як багаторівневу ієрархічну систему, елементи якої об'єднані спільними цілями, завданнями й принципами. На *стратегічному рівні* – загальнодержавні програми (наприклад, Стратегія національної безпеки України (Указ Президента України № 392/2020), Національна стратегія у сфері прав людини (Указ Президента України № 119/2021), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України № 347/2021), План заходів з післявоєнного відновлення та розвитку України (Указ Президента України № 266/2022), Національна економічна стратегія на період до 2030 року (постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179), Стратегія розвитку фінансового сектору України до 2025 року (рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 27 грудня 2019 р. № 797) та ін.), які визначають базові напрями та індикатори ефективності. Оперативний рівень охоплює відомчі програми та плани дій (ДПС, БЕБ, прокуратура, МВС). На оперативному рівні – регіональні програми і територіальні плани запобігання, розроблені з урахуванням специфіки місцевої податкової злочинності та рівня економічного розвитку.

Очевидно, що досягнення комплексного ефекту від програм запобігання можливе лише за умови їх вертикальної і горизонтальної узгодженості. Комплексна державна програма податкової безпеки не буде ефективною без скоординованих планів дій регіонального й місцевого рівнів, без чіткого розподілу компетенцій і ресурсів між центральними та територіальними підрозділами БЕБ, ДПС, органами прокуратури й поліції. Саме ця багаторівнева система взаємодії створює зв'язок між стратегічними цілями,

інституційними ресурсами та конкретними превентивними інструментами, формуючи єдиний цілісний комплекс заходів, спрямованих на забезпечення податкової безпеки держави, зміцнення фіскальної дисципліни й зниження рівня криміналізації фінансової системи.

З огляду на викладене, вважаємо доцільним здійснити системні кримінологічні кроки для забезпечення реалізації податкової безпеки України:

1. Розробити та прийняти Закону України «Про державне програмування злочинності», в якому закріпити поняття, принципи, цілі, завдання та форми кримінологічного планування і програмування у сфері запобігання кримінальним правопорушенням; визначити типологію кримінологічних програмних актів (національні, відомчі, регіональні, міжвідомчі програми); окреслити їхню ієрархію, структуру, строки дії та періодичність оновлення; встановити систему суб'єктів на загальному, стратегічному та оперативному рівнях; визначити етапи планового процесу: передплановий аналіз, прогнозування, розроблення, погодження, моніторинг, корекцію; закріпити критерії оцінки ефективності запобіжних заходів, у тому числі за кримінологічними індикаторами; установити форми парламентського, відомчого та громадського контролю за якістю підготовки, реалізації та оновлення кримінологічних програм у сфері фінансової й податкової безпеки.

2. Прийняти *Національну програму запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 рр.*, яка має стати комплексним стратегічним документом, що визначає державну політику формування цілісної системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки України, побудованої на принципах наукової обґрунтованості, міжвідомчої координації, прозорості та міжнародної інтеграції.

Основні завдання: удосконалення законодавчої бази у сфері захисту податкових відносин; підвищення ефективності діяльності правоохоронних, контрольно-ревізійних, наглядових органів у запобіганні кримінальним правопорушенням; зменшення рівня латентності податкових правопорушень і схем ухилення від сплати податків; розвиток міжвідомчої взаємодії між

органами податкового контролю, фінансового моніторингу та антикорупційними інституціями; підвищення податкової культури населення й формування нульової толерантності до ухилення від оподаткування; цифровізація податкового контролю, створення єдиних інформаційно-аналітичних баз даних і систем ризик-аналізу; розвиток міжнародної співпраці у сфері обміну податковою інформацією, запобігання відмиванню доходів і фінансуванню тероризму.

Основні напрями реалізації Програми:

1) Концептуальні засади: формування податкової доброчесності як базової цінності економічної поведінки; розвиток фінансової освіти та культури платників податків; інтеграція кримінологічних знань про податкову злочинність у систему підготовки кадрів для БЕБ, ДПС, прокуратури, судів.

2) Правові та організаційні засади: удосконалення КК України (зокрема ст. 209, 212, 212-1, 366, 364 та ін.) у напрямі системності та пропорційності санкцій; гармонізація національного законодавства із стандартами ЄС та FATF; створення спеціалізованих підрозділів у структурі БЕБ із розслідування організованих податкових схем і міжнародних фінансових махінацій; розроблення типових методичних рекомендацій з досудового розслідування податкових правопорушень.

3) Удосконалення правозастосовної практики: забезпечення координації діяльності БЕБ, ДПС, прокуратури, СБУ, ДБР і Національної поліції; запровадження Єдиного реєстру податкових правопорушень; впровадження системи аналітичного моніторингу ризиків (risk-based approach); удосконалення процедур виявлення фіктивних підприємств, конвертаційних центрів, трансфертних схем.

4) Моніторинг і оцінка: створення державної системи кримінологічного моніторингу податкової злочинності; щорічна підготовка та оприлюднення Національної доповіді про стан податкової безпеки; використання кримінологічних, соціально-економічних і поведінкових індикаторів для оцінки ефективності запобіжних заходів.

5) Соціально-економічні гарантії та відновлення довіри: запровадження механізмів податкової медіації та реструктуризації податкових боргів для легалізації бізнесу; створення фонду компенсацій втрат бюджету від податкових правопорушень; формування громадських консультативних рад при ДПС і БЕБ для моніторингу ризиків корупції та зловживань.

6) Інформаційно-комунікаційна політика: реалізація всеукраїнських просвітницьких кампаній «Податки – гарантія держави», «Чесний бізнес – безпечна економіка»; підтримка медіа, громадського моніторингу та аналітичних ініціатив; створення онлайн-платформи для анонімного повідомлення про податкові кримінальні правопорушення, інтегрованої з системою е-декларування.

Етапи реалізації Програми:

- 2027–2028 рр. – нормативно-правова, інституційна та аналітична підготовка; створення координаційного центру при Кабінеті Міністрів України; формування ситуаційно-аналітичних груп при БЕБ і ДПС;
- 2029–2030 рр. – активна фаза реалізації: впровадження механізмів прогнозування, оцінки ризиків, підвищення прозорості адміністрування податків, адаптація національних практик до стандартів ЄС;
- 2031–2032 рр. – підбиття підсумків, аудит ефективності, формування оновленої Програми та рекомендацій на наступний період.

Очікувані результати. Реалізація зазначених заходів дозволить: створити єдину науково обґрунтовану систему кримінологічної політики у сфері податкової безпеки; підвищити прозорість податкового адміністрування; зменшити рівень тінізації економіки та ухилення від сплати податків; посилити довіру бізнесу до державних інституцій; інтегрувати Україну у європейський простір фінансової безпеки та доброчесності.

Узагальнюючи проведене дослідження, слід зазначити, що забезпечення реалізації податкової безпеки України становить складну, багаторівневу і динамічну систему кримінологічних заходів, спрямованих на зміцнення фінансової стабільності держави, запобігання криміналізації податкових

відносин і підвищення рівня податкової культури суспільства. Кримінологічні засади цієї діяльності мають комплексний характер, поєднуючи науково обґрунтоване прогнозування, програмно-цільове планування, правове регулювання та аналітико-контрольну практику суб’єктів державного управління.

Ефективне функціонування механізму податкової безпеки забезпечується взаємодією суб’єктів двох рівнів – стратегічного (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України) та оперативного (БЕБ, ДПС, прокуратура, Національна поліція, Рахункова палата, ДАСУ, Держфінмоніторинг). Вони утворюють єдину кримінологічно орієнтовану систему, у межах якої реалізуються запобіжні, аналітичні, контрольні та координаційні заходи. Успішність цієї системи безпосередньо залежить від рівня міжвідомчої взаємодії, узгодженості управлінських рішень, інформаційного обміну та своєчасного реагування на трансформації криміногенних процесів у сфері оподаткування, особливо в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення.

Ключову роль у реалізації податкової безпеки відіграє програмно-цільовий підхід, який забезпечує перехід від фрагментарного реагування до системного кримінологічного управління ризиками податкової злочинності. Його складовими виступають наукове прогнозування, стратегічне планування та моніторинг ефективності запобіжних заходів. Саме на цій основі доцільно створити Ситуаційні кримінологічні центри забезпечення податкової безпеки на базі БЕБ, які виконуватимуть функції аналітичного осередку держави – здійснюватимуть моделювання сценаріїв податкових ризиків, прогнозування тенденцій злочинності, узагальнення інформації та формування управлінських рішень.

Перспективними нормативно-правовими напрямами розвитку кримінологічного забезпечення податкової безпеки мають стати: прийняття Закону України «Про державне програмування злочинності», що встановить правові, організаційні та методологічні основи кримінологічного планування;

затвердження Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 роки, спрямованої на консолідацію зусиль усіх суб'єктів системи фінансової безпеки.

Таким чином, кримінологічні засади реалізації податкової безпеки України формують концептуально нову модель управління ризиками податкової злочинності, яка поєднує правове регулювання, науково-аналітичну діяльність, програмне планування та міжвідомчу координацію, що сприятимуть зміцненню податкової системи держави, детінізації економіки та посиленню фінансової безпеки України в цілому.

3.3. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки

Функціонування податкової системи в умовах глобалізації, цифровізації економіки та інтернаціоналізації фінансових потоків супроводжується складністю податкових правовідносин та появою нових форм ухилення від оподаткування. Транснаціональний характер податкових правопорушень, використання офшорних юрисдикцій, криптоактивів, тіньових схем трансфертного ціноутворення, а також масштабна практика маніпулювання ПДВ у межах ЄС зумовили необхідність формування інтегрованих моделей кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки у провідних країнах світу.

Вивчення іноземного досвіду за таким напрямом має не лише теоретичне, а й прикладне значення для вдосконалення вітчизняної системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Саме порівняльно-правовий (компаративістський) аналіз дозволяє виявити ефективні інституційні рішення, інноваційні підходи до формування податкової політики, механізми взаємодії між контролюючими, правоохоронними та фінансовими органами, а також оптимальні моделі

поєднання фінансових, податкових з кримінальними, кримінологічними заходами.

Провідні країни ЄС (Німеччина, Франція, Італія, Польща, Нідерланди), а також Велика Британія, Канада, США і Японія сформували комплексні багаторівневі системи податкової безпеки, в яких поєднано кримінально-правові, фінансово-адміністративні, інформаційно-аналітичні та соціально-економічні компоненти. Вони ґрунтуються на принципах фінансової прозорості, невідворотності відповідальності, міжнародної кооперації у сфері податкових розслідувань та збалансованості між фіскальними інтересами держави і правами платників податків.

Особливістю більшості іноземних моделей є чітке інституційне розмежування між органами податкового адміністрування, фінансової розвідки та кримінального переслідування, а також створення спеціалізованих підрозділів фінансової поліції або податкових прокуратур, які забезпечують високий рівень ефективності виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Водночас у межах кримінологічного підходу значна увага приділяється аналітичному моніторингу податкових ризиків, прогнозуванню тенденцій ухилення від оподаткування та оцінюванню детермінант кримінальної поведінки у фінансовій сфері [243].

Таким чином, іноземний досвід формування систем податкової безпеки свідчить про те, що ефективне запобігання податковим правопорушенням можливе лише за умови синергії кримінально-правових і кримінологічних інструментів, які не лише карають за вчинене, а й створюють профілактичне середовище, орієнтоване на усунення детермінант злочинної поведінки. Саме така взаємодія є визначальною у формуванні модернізованої української системи податкової безпеки, адаптованої до європейських стандартів та сучасних викликів глобальної економіки.

Звертаючи увагу на міжнародний досвід зазначимо, що на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), що відбувся у жовтні 1977 р. у Лімі (Перу), було прийнято Лімську декларацію

керівних принципів фінансового контролю (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) – документ, який став основоположним актом у становленні сучасних стандартів фінансового контролю в демократичних державах. Декларація визначила концептуальні засади формування системи контролю як невід'ємного елементу управління державними фінансами, окреслила її сферу застосування, принципи організації, функції та методологічні підходи до здійснення аудиту [478].

Особливу увагу в документі приділено інституційній незалежності та підзвітності вищих органів фінансового контролю (Supreme Audit Institutions, SAI), які повинні бути вільними від будь-якого політичного чи адміністративного впливу, здійснювати свою діяльність на підставі закону й бути підзвітними суспільству через парламент або інший представницький орган. У Лімській декларації також визначено базові принципи побудови системи фінансового контролю, серед яких – законність, ефективність, економічність, гласність, професійна неупередженість та відповідальність посадових осіб за прийняті рішення.

Попри те, що Лімська декларація не має обов'язкового юридичного статусу, вона набула характеру універсального еталона міжнародних стандартів фінансового контролю, на основі якого створюються національні моделі податкового нагляду. Розвинуті країни світу використовують її положення як методологічну основу для побудови власних систем запобігання порушенням у сфері оподаткування, забезпечення прозорості управління державними ресурсами та розвитку незалежного аудиту. У сучасному контексті Лімська декларація вважається першим міжнародним актом, що заклав ідеологію фінансової відповідальності, підзвітності та превентивного контролю, які стали фундаментом для подальшого формування глобальної архітектури податкової та фінансової безпек.

Варто також наголосити на Директиві Ради (ЄС) 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку, є одним

із ключових нормативно-правових актів ЄС у сфері зміцнення податкової безпеки. Її ухвалення стало відповіддю на глобальні виклики, пов'язані з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутку (BEPS), а також на необхідність забезпечення єдиних мінімальних стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням у державах-членах ЄС. Основна мета Директиви – запобігання ухиленню від сплати податків (зборів), інших обов'язкових платежів через використання штучних схем і приведення національних податкових режимів країн ЄС до уніфікованої моделі, що мінімізує можливості для маніпулювання базою оподаткування [97]. Документ закріплює п'ять основних механізмів запобігання податковим зловживанням, які держави-члени зобов'язані імплементувати у своє законодавство:

1. Правило обмеження процентних витрат (Interest Limitation Rule) – спрямоване на недопущення надмірного віднесення процентів за борговими зобов'язаннями до витрат із метою зменшення податкової бази.

2. Правило оподаткування при виході (Exit Taxation Rule) – передбачає оподаткування нереалізованого приросту капіталу при переміщенні активів або податкової резиденції в іншу юрисдикцію з метою уникнення оподаткування.

3. Правило контрольованих іноземних компаній (Controlled Foreign Company, CFC Rule) – забезпечує оподаткування прибутків дочірніх структур, створених у низькоподаткових юрисдикціях, на рівні материнської компанії-резидента ЄС.

4. Загальне правило протидії ухиленню (General Anti-Abuse Rule, GAAR) – дозволяє податковим органам ігнорувати угоди чи операції, що не мають ділової мети й спрямовані лише на отримання податкової вигоди.

Правила щодо гібридних невідповідностей (Hybrid Mismatch Rules) – спрямовані на усунення прогалин, що виникають через відмінності у податкових системах різних держав, коли одна і та сама операція отримує податкові переваги в кількох юрисдикціях [97].

Впровадження таких правил забезпечило гармонізацію європейського податкового простору та створення спільної нормативної основи для боротьби з податковими схемами транснаціональних корпорацій. Директива ATAD не лише підвищила рівень податкової прозорості, а й зміцнила фінансову стійкість внутрішнього ринку ЄС, сприяючи формуванню єдиного механізму запобігання податковим ризикам.

Для України, яка поступово адаптує своє законодавство до європейських стандартів у межах Угоди про асоціацію з ЄС, положення Директиви 2016/1164 носять орієнтоване значення. Їх імплементація у вітчизняну правову систему дозволить удосконалити механізми запобігання агресивній податковій оптимізації, встановити ефективний контроль за діяльністю контрольованих іноземних компаній, мінімізувати втрати бюджету від трансфертного ціноутворення та підвищити загальний рівень податкової безпеки держави.

Фундаментальну роль у формуванні єдиних підходів до податкової безпеки відіграють й міжнародні стандарти FATF, OECD, BEPS та Egmont Group, які визначають нормативно-методичний базис для національних систем фінансового моніторингу й запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Рекомендації FATF вимагають криміналізації відмивання доходів, отриманих унаслідок податкових правопорушень, ефективного функціонування механізму замороження активів і впровадження ризик-орієнтованого підходу до фінансового нагляду [383]. Програма BEPS, розроблена OECD і G20, встановлює 15 дій для запобігання розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків, серед яких – правила щодо контрольованих іноземних компаній, звіти Country-by-Country Reporting, обмеження зловживань угодами про уникнення подвійного оподаткування. Egmont Group забезпечує міжнародну взаємодію фінансових розвідок і створює безпечні канали обміну аналітичною інформацією [113].

Для України впровадження зазначених стандартів означає необхідність створення інтегрованої системи податкової безпеки, що поєднує аналітичні

можливості податкових, фінансових і правоохоронних органів, передбачає автоматичний обмін інформацією, розвиток ризик-орієнтованого моніторингу, а також гармонізацію кримінального та фінансового законодавства з міжнародними нормами. Такий підхід дозволить сформувати дієву модель кримінологічного забезпечення податкової безпеки, орієнтовану не лише на реагування на злочини, а й на їхнє попередження через системну аналітику, цифровізацію та міжнародну координацію.

У країнах ЄС вироблено усталену кримінально-правову та кримінологічну диференціацію податкових правопорушень залежно від ступеня їх суспільної небезпечності та правової природи [474; 476]. Зокрема, ухилення від сплати податків традиційно поділяється на два основні види:

I) «tax avoidance» (податкова оптимізація) – використання платниками податків легальних інструментів з метою зниження податкового навантаження без порушення чинного законодавства. Такий підхід розглядається як правомірна економічна поведінка, що ґрунтується на принципі свободи підприємництва і дозволяє обґрунтовано скористатися податковими пільгами, спеціальними режимами оподаткування, механізмами відстрочення або розстрочення податкових платежів. Подібна практика є типовою для таких країн, як Австрія, Норвегія, Польща, Португалія, Федеративна Республіка Німеччина, Чехія, де податкове планування трактується як складова фінансової безпеки бізнесу.

II) «tax evasion» (ухилення від оподаткування) – це свідоме і протиправне приховування об’єктів оподаткування, подання податковим органам завідомо неправдивих даних або інші дії, спрямовані на ухилення від виконання податкових обов’язків. Такі дії визнаються проявом «податкової девіації» (від лат. *deviatio* – відхилення), тобто поведінки, що суперечить закріпленим у законодавстві нормам податкової доброчесності та підриває фінансову стабільність держави. Цей підхід є характерним для Іспанії, Нідерландів, Франції, Швеції, де податкова девіантність розглядається не

лише як економічна шкода, а і як соціально небезпечне явище, що потребує кримінально-правового реагування та кримінологічного прогнозування [477].

Масштабність досліджень цього явища в західноєвропейських державах сприяла формуванню окремого напряму наукових знань – «economics of tax aversion» (економіка податкової антипатії), у межах якого вивчаються мотиваційні чинники ухилення від оподаткування, морально-етичні аспекти податкової поведінки та ефективність санкційного впливу. В авторитетних джерелах, зокрема в Оксфордському тлумачному словнику, під ухиленням від сплати податків пропонується розуміти «приховування податкової бази або подання завідомо неправдивої інформації до податкових органів» [473, с. 415], що фактично збігається зі змістом кримінально караних діянь у більшості країн ЄС.

Кримінальне законодавство іноземних держав по-різному визначає місце норм про відповідальність за податкові кримінальні правопорушення у своїй системі, що пояснюється різними підходами до співвідношення фінансового, податкового та кримінального права. Так, за класифікацією Є.А. Старинця, виділяються три основні групи країн, в яких:

1. кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків закріплена виключно у КК – як правило, у розділах про економічні злочини або злочини проти порядку управління (Іспанія, Чехія, Нідерланди).

2. такі склади злочинів регулюються окремими спеціальними законами фінансового або податкового спрямування, що мають характер додаткового кримінального права (Німеччина, Франція, США, Японія).

3. кримінальна відповідальність за податкові злочини визначена одночасно у кримінальному та фінансовому законодавстві, що забезпечує комплексність правового впливу (Канада, Італія, Індія) [385].

Як відзначають О.М. Джужа та Д.М. Тичина, іноземні правові системи також поділяються на групи залежно від предмета кримінально-правового захисту: норми, що передбачають відповідальність за кримінальні правопорушення проти фінансової системи; економічні кримінальні

правопорушення, пов’язані з підприємницькою діяльністю; майнові кримінальні правопорушення, у структурі яких податкові кримінальні правопорушення розглядаються як форма завдання шкоди державному бюджету [92].

Водночас не всі держави визнають ухилення від сплати податків кримінальним злочином. Так, у Королівстві Люксембург відповідальність за податкові правопорушення обмежується фінансовими санкціями, а у Швейцарії податкове шахрайство кваліфікується за нормами адміністративного права. Проте у більшості розвинених країн світу (зокрема у ФРН, США, Республіці Польща) умисне невиконання податкових обов’язків кваліфікується як суспільно небезпечне діяння, що посягає на економічні основи держави. Особливістю цих юрисдикцій є те, що кримінальна відповідальність за податкові злочини часто встановлюється не у кримінальних кодексах, а у спеціальних фінансових або податкових законах, що забезпечує гнучкість правового регулювання та оперативне реагування на нові схеми ухилення від оподаткування [432, с. 602–603].

Таким чином, іноземний досвід кримінально-правового регулювання податкової безпеки свідчить про тенденцію до комплексного підходу, який поєднує фінансово-правові, кримінальні та кримінологічні механізми впливу на податкову злочинність. Ефективність таких моделей забезпечується чітким законодавчим розмежуванням понять «податкова оптимізація» і «ухилення від оподаткування», пропорційністю санкцій, високим рівнем інституційної координації між контрольно-ревізійними та правоохоронними органами, а також розвиненою системою кримінологічного моніторингу податкових ризиків, що дозволяє виявляти та нейтралізовувати причини й умови податкової злочинності на ранніх етапах її прояву.

Так, у Німеччині питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків врегульовані Положенням про податки та платежі (Abgabenordnung, AO) від 16 березня 1977 року, яке фактично містить елементи матеріального кримінального права. У § 369 (ч. 2) Положення

встановлено, що до податкових кримінальних правопорушень застосовуються загальні норми кримінального права, якщо інше не передбачено податковими законами. Згідно з § 370 AO, кримінальними вважаються такі діяння: подання до податкових органів недостовірних або неповних даних, неподання інформації, необхідної для оподаткування, а також необґрунтоване отримання податкових пільг. Таким чином, німецький законодавець визнає будь-яке свідоме викривлення податкової інформації суспільно небезпечним і кримінально караним діянням [462]. Менш небезпечні порушення розглядаються як адміністративні проступки. Так, несплата податків із необережності (§ 378 AO) тягне штраф до 50 тис. євро, дії, що створюють небезпеку ухилення (§ 379 AO) – до 5 тис. євро, а несвоєчасна сплата податків без обману (§ 380 AO) – до 25 тис. євро [462].

Отже, німецька система правового реагування вибудувана за принципом пропорційності, де ступінь відповідальності відповідає рівню суспільної небезпеки правопорушення. Водночас німецьке законодавство не проводить чіткого розмежування між поняттями «ухилення від сплати податків» і «податкове шахрайство», розглядаючи «ухилення» як узагальнену форму податкової девіантності, що посягає на фінансову безпеку держави [112].

З позицій кримінології німецька модель відзначається системним підходом до профілактики податкових злочинів: поряд із кримінальними санкціями активно використовуються механізми податкової прозорості, аналітичний моніторинг і система добровільного самовиправлення (Selbstanzeige), що дозволяє платникові уникнути кримінальної відповідальності у разі добровільного розкриття порушень і сплати недоплачених сум. Цей інститут, з одного боку, стимулює правомірну поведінку, а з іншого – знижує навантаження на правоохоронні органи, перетворюючись на ефективний інструмент кримінологічної превенції [472].

Іншим прикладом високого рівня податкової культури та правового контролю є Французька Республіка, де заходи боротьби з ухиленням від сплати податків передбачені ПК Франції (Code général des impôts, CGI) [463],

який щорічно оновлюється разом із Законом про бюджет. До нього додаються спеціальні томи тлумачень – Commentaires officiels, що містять роз'яснення та методичні рекомендації для податкових служб [273; 51].

Контроль за дотриманням податкового законодавства здійснюється багаторівневою системою департаментських податкових центрів, які проводять два види перевірок:

1. Камеральний контроль (contrôle sur pièces) – перевірка поданих декларацій без виходу на місце, шляхом автоматизованого аналізу баз даних та порівняння показників. У разі виявлення невідповідностей податковий інспектор направляє запит платнику для пояснень.

2. Виїзний контроль (contrôle sur place) – проводиться лише за наявності обґрунтованих підозр щодо приховування доходів. Особливістю французької моделі є вимога обов'язкового попередження платника податків про перевірку не менше ніж за вісім днів, що втілює принцип правової визначеності та забезпечує баланс між фіскальними і процесуальними гарантіями [7].

Вибір об'єктів перевірки базується на ризик-орієнтованому підході: пріоритет надається підприємствам, що демонструють аномальні фінансові показники або фігурують у повідомленнях інформаторів. Тривалість перевірки залежить від масштабу бізнесу: для малих підприємств – до трьох місяців, для великих – індивідуально; для фізичних осіб – не більше 12 місяців.

У разі виявлення правопорушень податкові органи застосовують систему диференційованих санкцій, що враховує ступінь вини та поведінку платника. Якщо порушення визнано ненавмисним – застосовується адміністративне донарахування; якщо навмисним – можливо притягнення до кримінальної відповідальності. При цьому кримінальні санкції мають радше символічний характер, але з кожним роком практика їх застосування зростає, особливо щодо керівників компаній, які ухиляються від оподаткування.

Французька модель демонструє чітке розмежування між «податковим шахрайством» (fraude fiscale) і звичайним шахрайством (escroquerie),

передбаченим КК. Головною ознакою податкового шахрайства є завдання шкоди не окремим особам, а державі – через зменшення її доходів, що формує кримінально-правову кваліфікацію діяння як посягання на фінансову стабільність держави [384]. Водночас податкова адміністрація Франції дотримується принципу «діалогу з платником» (principe du contradictoire) – кожна сторона має право на обґрунтування своєї позиції, а письмові відповіді адміністрації можуть бути використані платником як доказ своєї добросовісності, що свідчить про високий рівень правової культури податкових відносин і перетворення податкового контролю на механізм взаємної відповідальності, а не репресії [433].

У системі французького податкового права поняття «податкове шахрайство» (fraude fiscale) має чітке кримінально-правове змістове наповнення і кваліфікується як суспільно небезпечне діяння, що безпосередньо посягає на фінансову безпеку держави, її бюджетну стабільність і довіру до фіскальної системи. Відповідно до положень Кодексу про податки (Code général des impôts, CGI), податкове шахрайство охоплює будь-яку умисну дію чи бездіяльність, спрямовану на зменшення податкового зобов’язання або незаконне одержання коштів із державного бюджету [384].

Згідно з усталеною судово-адміністративною практикою Франції, до податкового шахрайства належать, зокрема, такі форми протиправної поведінки: відсутність первинних бухгалтерських документів, що фіксують господарську або виробничу операцію; фальсифікація первинних облікових документів або створення фіктивних документів, які підтверджують господарські операції, що фактично не відбулися; одержання від держави необґрунтованих виплат, у тому числі повернення податків, пільг чи субсидій без законних підстав.

До засобів податкового шахрайства французьке законодавство відносить широкий спектр дій, що свідчать про навмисне ухилення платника від виконання податкових обов’язків. Зокрема, це: неподання податкової декларації у встановлений законом строк; приховування об’єктів

оподаткування або свідоме заниження доходів; організація фіктивної неплатоспроможності з метою уникнення податкових стягнень; створення схем, що унеможливлюють примусове стягнення податків; інші шахрайські методи, серед яких – фальсифікація витрат, умисне завищення собівартості, оманливе отримання податкових пільг, кредитів чи компенсацій [384].

У кримінально-правовому розумінні французький законодавець виходить із того, що податкове шахрайство є умисним деліктом, який характеризується поєднанням двох елементів: об'єктивного – протиправного зменшення податкової бази, спотворення даних або неправомірного одержання бюджетних коштів; суб'єктивного – наявності прямого умислу, спрямованого на уникнення сплати податків чи отримання незаконної вигоди [216]. Таке кримінальне правопорушення за французьким законодавством розглядається як одна з ключових форм економічної злочинності, що має високий рівень латентності, складну організаційну структуру та значний економічний ефект. Відповідно, його запобігання здійснюється у межах комплексної державної стратегії, яка поєднує фінансовий моніторинг, міжвідомчу координацію та судово-аналітичні інструменти розслідування.

Окрему увагу в межах системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки Франції приділено виявленню типових схем шахрайства, пов'язаних із використанням підставних осіб (prête-noms), фіктивних компаній (sociétés-écrans), транскордонних переказів і зловживаннями у сфері відшкодування ПДВ. Для цього активно залучаються служби Tracfin (Service de Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits Financiers clandestins) – фінансова розвідка Міністерства економіки, яка координує обмін даними між податковими, митними, банківськими та правоохоронними структурами.

Французька модель боротьби з податковим шахрайством вирізняється поєднанням жорсткої кримінально-правової відповідальності з високим рівнем аналітичної, фінансової та превентивної діяльності, що дозволяє ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків, мінімізувати латентність

податкових злочинів і зміцнювати податкову безпеку держави як складову фінансової безпеки [467].

Отже, німецький і французький досвід демонструє дві різні, але взаємодоповнювані моделі забезпечення податкової безпеки: німецьку модель – орієнтовану на правову регламентацію, чіткість процедур і кримінологічну превенцію через самовиправлення; французьку модель – засновану на партнерстві між державою та платником, превалюванні ризик-орієнтованого підходу і гнучкому поєднанні адміністративних і кримінальних засобів реагування. Обидві моделі підтверджують, що ефективне кримінально-правове та кримінологічне забезпечення податкової безпеки можливе лише за умов: чіткого правового розмежування форм податкової девіантності; використання аналітичних методів оцінки ризиків; законодавчого балансу між фіскальною доцільністю і гарантіями прав платника; побудови системи взаємної довіри між платниками податків і державою.

В Об'єднаному Королівстві питання юридичної відповідальності за податкові правопорушення регламентується низкою ключових актів (серед яких: Money Payments Act, Tax Management Act, Income and Corporation Taxes Act, Fraud Act, Magistrates' Courts Act, Financial Services Act, Criminal Justice Acts тощо), що охоплюють як матеріально-правові та процесуальні, так і спеціальні антикорупційні норми. У практичному вимірі британська модель поєднує кримінально-правові санкції за навмисні податкові злочини з процедурними інструментами адміністративного реагування й превентивними механізмами контролю. Зокрема, система розкриття та повідомлення про схеми мінімізації податків (зобов'язання розробників і користувачів надавати до відповідних підрозділів митно-податкової служби повну інформацію про структуру, етапи реалізації та правову основу схем) забезпечує прозорість ринку податкових послуг і дозволяє податковим органам оперативно ідентифікувати ризикові конструкції. За результатом перевірки податкова адміністрація присвоює схемі ідентифікаційний номер, який має повідомлятись клієнтам – механізм, що підвищує відповідальність

промоутерів та ускладнює обхід фіскальних правил. Така комбінація правових санкцій, інституційного контролю й адміністративної звітності створює комплексний інструментарій стримування податкових зловживань і посилює податкову безпеку шляхом раннього виявлення, документування та правового реагування на спроби ухилення або агресивної оптимізації [471].

У країнах ЄС сформовано розгалужену систему кримінологічного моніторингу податкових ризиків, що базується на ризик-орієнтованому підході, аналітичних технологіях і міжвідомчій координації. Її метою є своєчасне виявлення, оцінка та прогнозування податкових загроз – ухилення від оподаткування, шахрайства з ПДВ, агресивного податкового планування та відмивання доходів. Основою системи є централізовані аналітичні центри при податкових адміністраціях або міністерствах фінансів (наприклад, у Німеччині, Нідерландах, Італії), які здійснюють профілювання платників, розробляють «скринінгові» моделі та ініціюють перевірки на основі даних із різних джерел: податкової звітності, електронних інвойсів, митних декларацій, банківських операцій, реєстрів бенефіціарних власників і транскордонного обміну інформацією. До роботи систем залучені фінансова поліція та податкова гвардія, які виконують оперативно-розшукові функції, а також підрозділи фінансової розвідки, що опрацьовують повідомлення про підозрілі операції (SAR/STR) і передають узагальнені матеріали до податкових та правоохоронних органів. Ефективність цієї системи оцінюється за такими показниками, як зменшення податкового розриву (tax gap), частка «позитивних» перевірок та обсяг повернутих до бюджету коштів.

У цьому аспекті, варто детальніше звернути увагу на іноземних суб’єктів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Зокрема, серед країн ЄС одним із найбільш ефективних прикладів комплексного підходу до захисту економічних інтересів держави та протидії фінансовим правопорушенням є Італія, де функціонує цілісна система органів фінансового контролю та правоохоронних структур, побудована на принципах взаємодії, незалежності й спеціалізації. Управління фінансами в Італії здійснюють три

ключові державні інституції: Казначейство, яке відповідає за державні видатки та фінансовий контроль; Міністерство фінансів, що управляє доходами; та Міністерство внутрішніх справ, яке забезпечує координацію з питань економічної безпеки [358, с. 365].

Важливу роль у забезпеченні законності фінансових процесів відіграє Рахункова палата Італійської Республіки (Corte dei Conti) – незалежний орган конституційного рівня, який виконує функції попереднього контролю законності актів уряду, аудиту державних фінансів і судового розгляду фінансових правопорушень. Вона має право здійснювати попередній аналіз бюджетних рішень, перевіряти використання державних коштів, а також залучати прокурорів для порушення проваджень щодо неправомірного використання фінансів. Взаємодія магістратів-аудиторів і прокурорів забезпечує оперативність у виявленні фінансових порушень і притягненні винних осіб до відповідальності, що значно підвищує ефективність фінансового контролю.

Ключовим елементом фінансово-правоохоронної системи Італії є Фінансова гвардія (Guardia di Finanza) – орган, який належить до складу Збройних сил, який має подвійний статус: виконує функції податкової поліції та забезпечує захист національних і європейських фінансових інтересів. Її компетенція охоплює широкий спектр завдань: податковий і митний контроль, боротьбу з ухиленням від сплати податків, контрабандою, відмиванням доходів, шахрайством у системі ЄС, фальшивомонетництвом, незаконним будівництвом, корупцією, фінансуванням тероризму, порушенням у сфері державних закупівель і ринку капіталів. Особливістю діяльності Фінансової гвардії є відсутність повноважень на самостійне накладення кримінальних санкцій – усі матеріали після розслідування передаються до прокуратури або суду, що гарантує дотримання принципу процесуальної неупередженості та законності [136].

Аналогічну модель, засновану на італійському зразку, впроваджено в Румунії, де діє Фінансова гвардія Румунії, підпорядкована Міністерству

фінансів. Вона має повноваження проводити перевірки дотримання фінансово-економічної дисципліни, забезпечувати контроль за використанням державних коштів і бюджетних програм, а також розслідувати правопорушення у сфері податків і фінансів.

Таким чином, італійська модель відзначається системністю, поєднанням аналітичних, контрольних і слідчих функцій у межах єдиної фінансово-кримінологічної архітектури. Її ключовими засадами є інституційна взаємодія, мультирівневий контроль (аудиторський, податковий, правоохоронний) та інтеграція кримінологічних підходів у фінансову політику держави. Такий досвід є надзвичайно цінним для України у контексті формування національної системи податкової безпеки, орієнтованої на прозорість й міжнародну сумісність.

Нормативно-правова база Іспанії у сфері забезпечення податкової безпеки вирізняється високою гнучкістю й тісним зв'язком із правовими актами ЄС. Законодавство держави гармонізоване з директивами ЄС, що визначають стандарти боротьби з ухиленням від сплати податків, зловживанням фінансовими ресурсами та відмиванням коштів. Характерною рисою іспанської моделі є чітке розмежування компетенцій органів фінансового управління, які відповідають за формування і реалізацію державної податкової політики, розроблення стратегічних програм економічного розвитку, а також застосування інструментів фіскальної стабільності та валютного контролю. Особлива увага приділяється захисту інтересів стратегічних галузей економіки та залученню інвестицій, що в комплексі формує потужний інституційний фундамент податкової безпеки держави [61].

В Австрії функціонує спеціалізований правоохоронний орган у сфері податкової безпеки – Фінансова поліція (Finanzpolizei), яка є підрозділом Міністерства фінансів. Її діяльність спрямована на боротьбу з податковими шахрайствами, ухиленням від сплати податків і соціальних внесків, а також протидію тіньовій економіці. Орган уповноважений здійснювати цільові

перевірки підприємств, виявляти незаконне працевлаштування іноземців, контролювати дотримання звітності із заробітної плати, ліцензування торговельної діяльності та регулювати сферу азартних ігор. Така модель дозволяє поєднати контрольну та аналітичну функції в межах єдиної системи податкового моніторингу, що значно підвищує ефективність виявлення податкових ризиків і забезпечує прозорість податкових потоків [466].

У Хорватії функції податкової та фінансової безпеки інтегровані в систему Міністерства фінансів, яке спільно з Міністерством внутрішніх справ формує державну політику у сфері фіскальної стабільності, здійснює нагляд за фінансовими установами, реалізує податкову політику, проводить заходи з протидії відмиванню доходів і фінансуванню тероризму [483; 464]. У структурі міністерства діють Фінансова інспекція та Управління з питань запобігання відмиванню грошей, що виконують функції контролю, розслідування фінансових правопорушень та аналітичного моніторингу підозрілих операцій.

Загалом, аналіз зазначених країн свідчить, що податкова безпека розглядається як невід'ємна складова фінансової безпеки держави, а її ефективність забезпечується: інституційною інтеграцією контролюючих, аналітичних та слідчих органів; застосуванням ризик-орієнтованого моніторингу податкових операцій; створенням спеціалізованих органів податкової поліції або слідчих структур при Міністерствах фінансів; посиленням аналітичних і профілактичних механізмів, спрямованих на запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування [469; 481].

Такий досвід Іспанії, Австрії, Хорватії може бути використаний для вдосконалення української системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки, зокрема шляхом розвитку фінансової розвідки, підвищення координації між органами контролю та впровадження інноваційних аналітичних інструментів податкового моніторингу.

У ФРН сформована системна, багаторівнева модель забезпечення фінансової та податкової безпеки, що поєднує управлінські, аналітичні, контрольні й правоохоронні інструменти в єдину нормативно-координаційну структуру. Законодавче регулювання цієї сфери здійснюється на основі спеціальних урядових директив і конституційних положень, які визначають компетенцію суб'єктів фінансової політики та встановлюють механізми державного нагляду за економічною стабільністю. Ключову роль у забезпеченні фінансово-податкової безпеки відіграють органи виконавчої влади – Федеральний уряд і Канцлер, які здійснюють стратегічне управління через систему спеціалізованих органів, що підпорядковуються безпосередньо Канцлеру [270].

Федеральна рада безпеки (Bundessicherheitsrat) координує діяльність військових, фінансових та цивільних структур у сфері національної та економічної безпеки, у тому числі контролює питання стабільності фінансового ринку, протидії тіньовим фінансовим потокам і ухиленню від сплати податків. Важливим елементом є міжвідомчий секретаріат, створений згідно з *Положенням про відомство федерального канцлера*, який забезпечує узгодженість дій між міністерствами, зокрема Міністерством фінансів, економіки, юстиції та внутрішніх справ [156, с. 364].

Особливу роль у гарантуванні податкової безпеки відіграє Федеральна рахункова палата (Bundesrechnungshof), конституційно незалежний орган фінансового контролю, який перевіряє ефективність використання державних коштів, правильність податково-бюджетного планування, прозорість господарських операцій і діяльність органів соціального страхування. Вона має право здійснювати аудит суб'єктів, що отримують державні дотації або користуються гарантіями Федерації, а також установ з частковою державною участю [457, с. 27]. Таким чином, рахункова палата не лише контролює фінансову дисципліну, а й виконує функцію інституційного запобіжника проти податкових зловживань.

Високий рівень фінансово-податкової безпеки Німеччини забезпечується інтегрованою системою фінансового нагляду (BaFin), створеною на підставі *Закону про інтегрований фінансовий нагляд (FindAG, 2002)*. Об'єднавши банківський, страховий і фондовий нагляд у межах одного органу – Федерального управління з нагляду за фінансовими послугами (Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, BaFin), Німеччина створила дієвий механізм контролю за діяльністю фінансових установ, фондових бірж, страхових компаній і банківських структур. BaFin відповідає за регулювання фондового ринку, запобігання маніпуляціям з цінними паперами, моніторинг відмивання доходів і незаконних податкових схем. Фінансування BaFin здійснюється за рахунок внесків контрольованих установ, а її діяльність перебуває під наглядом адміністративної ради, до якої входять представники парламенту, міністерств і фінансового сектору [93].

Крім цього, у структурі Міністерства фінансів діють підрозділ фінансової розвідки (FIU – Financial Intelligence Unit) та Служба податкових розслідувань «Штойфа» (Steuerfahndungstelle). Перша здійснює збір, аналіз і передачу інформації про підозрілі фінансові операції, проводить типологічний аналіз схем ухилення від сплати податків, публікує щорічні звіти про фінансові ризики, забезпечує комунікацію з міжнародними партнерами у рамках Egmont Group та FATF. Друга – «Штойфа» – виконує функції оперативного розслідування податкових деліктів, у тому числі маніпулювання базою оподаткування, незаконного виведення капіталів, приховування доходів та підробки бухгалтерської документації.

Таким чином, німецька модель податкової безпеки ґрунтується на принципах інституційної інтеграції, ризик-орієнтованого контролю, цифровізації наглядових процесів і прозорості міжвідомчої взаємодії. Вона поєднує профілактичну, аналітичну та кримінально-правову складові, забезпечуючи стійкість фінансової системи та довіру до державних інституцій. Досвід Німеччини є надзвичайно цінним для України у контексті розбудови власної системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки, яка має

спиратися на інтеграцію податкового контролю, фінансової розвідки та правоохоронної діяльності за зразком німецької BaFin–FIU–Steuerfahndung.

У Франції сформовано інституційно комплексну систему забезпечення фінансової та податкової безпеки, що поєднує державне управління, контроль, аналітичну діяльність та правоохоронний компонент. Центральне місце в ній займає Міністерство економіки, фінансів та промисловості Франції, яке є координатором усіх процесів, пов'язаних із реалізацією державної політики фінансової стабільності, макроекономічної рівноваги та протидії правопорушенням у фінансовій сфері. У його структурі діє Податкова служба (Direction générale des finances publiques), що виконує функції податкового адміністрування, контролю та стягнення податкових платежів. Безпосереднє адміністрування податків здійснюють Головне податкове управління (Direction générale des impôts) і Головне управління обліку (Direction générale de la comptabilité publique), яке формує обсяг державних доходів на основі податкових надходжень, забезпечуючи стабільність бюджетного планування [6, с. 69].

Ключову контрольну роль у системі державних фінансів відіграє Рахункова палата Франції (Cour des comptes) – один із найавторитетніших інститутів фінансового аудиту в Європі. Вона має виняткове право самостійно планувати ревізії, визначати напрями перевірок і здійснювати загальний контроль за управлінням державними коштами. Її діяльність спрямована на оцінку ефективності використання державних ресурсів, запобігання зловживанням у сфері оподаткування, а також формування рекомендацій парламенту щодо вдосконалення податкової політики. Саме завдяки незалежному статусу «cour des comptes» забезпечується інституційна стійкість системи податкової безпеки та високий рівень прозорості державних фінансів [193].

Важливою складовою французької моделі податкової безпеки є підрозділ фінансової розвідки TRACFIN (Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits FINanciers clandestins), створений у 1990 р. у складі

Міністерства економіки та фінансів. Його структура включає центр збору інформації, відділ фінансової експертизи та оперативний відділ, що функціонують у тісній взаємодії з податковими, митними та судовими органами. TRACFIN приймає повідомлення про підозрілі фінансові операції, аналізує їх на предмет можливого відмивання коштів, ухилення від оподаткування чи фінансування тероризму та передає результати розслідувань до судових і правоохоронних інституцій [480]. Діяльність такого органу базується на принципах конфіденційності, незалежності аналітичної оцінки та міжвідомчої взаємодії, що забезпечує надійність функціонування системи фінансового моніторингу.

Франція також запровадила додаткові консультативно-наглядові органи, які відіграють важливу роль у підтриманні податкової стабільності:

- Національна рада з кредитної безпеки (Conseil national du crédit et du titre) – спільний орган Уряду та Банку Франції, що аналізує ризики у банківській і фінансовій системах, готує звіти щодо макрофінансової стабільності та кредитної дисципліни;
- Консультативний комітет при Раді (Comité consultatif du CNCT) – спеціалізований орган, що вивчає правові та фінансові взаємовідносини між кредитними установами та їх клієнтами, формуючи рекомендації щодо попередження конфліктів і підвищення довіри до фінансової систем [438, с. 51].

Функцію адміністративного та фінансового контролю на місцях виконує Генеральна інспекція фінансів (Inspection générale des finances), що підпорядковується Міністру економіки та фінансів. Її завдання – проведення перевірок діяльності підпорядкованих служб, державних бухгалтерів, державних підприємств та інституцій, що перебувають під контролем держави, а також моніторинг виконання податкових рішень.

Окрему роль у забезпеченні фінансової та податкової безпеки відіграє Жандармерія Французької Республіки (Gendarmerie nationale), яка поряд із функціями громадського порядку виконує правоохоронні завдання у сфері

фінансового моніторингу, протидії економічним злочинам, корупції та ухиленню від сплати податків.

Таким чином, французька модель вирізняється високим рівнем інституційної інтеграції, збалансованістю між контролем і аналітикою, а також акцентом на профілактику фінансових правопорушень. Її ефективність забезпечується взаємодією між TRACFIN, Рахунковою палатою, Банком Франції, податковою адміністрацією та жандармерією, що створює цілісну систему податкової безпеки, орієнтовану не лише на виявлення, а й на попередження податкових ризиків та зловживань.

У Швеції сформована система фінансового та податкового контролю, що поєднує принципи незалежності аудиту, прозорості державного управління й активної взаємодії з платниками податків. Центральним органом, відповідальним за моніторинг та аудит державних фінансів, є Державне ревізійне управління (Swedish National Audit Office), діяльність якого спрямована на забезпечення раціонального, ефективного та відповідального управління фінансовими ресурсами держави [299, с. 86–87]. Його функціонал охоплює два основні напрями:

I) проведення щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності всіх державних установ і підприємств;

II) оцінку ефективності державних закупівель і використання бюджетних коштів, що є ключовим критерієм для визначення рівня фінансової безпеки.

Особливістю шведської моделі контролю є її подвійна спрямованість: з одного боку, вона забезпечує юридичну законність фінансових операцій, а з іншого – оцінює доцільність і ефективність використання коштів [81, с. 200]. Такий підхід дозволяє не лише виявляти факти порушень, але й формувати рекомендації для підвищення результативності державних програм, насамперед соціально орієнтованих. Контроль у Швеції виконує профілактичну функцію, спрямовану на підвищення довіри суспільства до державного управління й податкових інституцій.

Важливою рисою шведської фінансової моделі є інституційна автономія міністерств – вони не мають прямого впливу на підпорядковані агентства, що запобігає політичному втручанню у процес фінансового моніторингу. Натомість контроль реалізується через Управління канцлера юстиції (Justitiekanslern), яке стежить за дотриманням законності, захистом прав громадян і забезпеченням підзвітності державних структур [80, с. 15]. Це створює баланс між незалежністю і підконтрольністю, адже діяльність контролюючих органів одночасно перевіряється на предмет ефективності їхнього власного функціонування.

Ще однією важливою особливістю шведського підходу є поєднання принциповості контролю з партнерськими відносинами між аудиторами та об’єктами перевірки. Ревізори діють незалежно, зберігаючи професійну неупередженість, проте підтримують конструктивну комунікацію з установами, сприяючи підвищенню ефективності управлінських процесів і усуненню системних недоліків. Такий «партнерський аудит» формує високу податкову культуру й орієнтує державні органи на добровільне дотримання фінансової дисципліни.

Не менш показовим є досвід організації діяльності податкових органів Швеції, зокрема Національного податкового відомства (Skatteverket) [353]. На відміну від карально-контрольного підходу, який переважає у багатьох країнах, шведська система ґрунтується на інформаційно-консультативній моделі взаємодії з платниками податків. Податкові служби надають детальні роз’яснення, проводять навчальні кампанії та здійснюють електронне консультування через спеціалізований онлайн-сервіс, аналогічний українському «Електронному кабінету платника податків» [285].

Характерною ознакою шведського підходу є «профілактична опіка» над платником податків: місцеві відділи Skatteverket за місяць до кінцевого терміну подання декларації надсилають її заповнену форму підприємству або громадянину, нагадуючи про обов’язок її підтвердження або коригування. Це сприяє зниженню кількості технічних порушень, запобігає несвоєчасному

поданню звітності, а також формує високий рівень добровільності виконання податкових зобов'язань.

Запровадження подібної практики в Україні могло б зміцнити податкову безпеку держави через розвиток довіри між платниками податків і контролюючими органами, підвищення рівня правової обізнаності населення та створення системи електронного попереджувального контролю, що мінімізує ризики порушень без надмірного адміністративного втручання. Таким чином, шведська модель демонструє збалансоване поєднання превенції, цифровізації та партнерства у сфері фінансового і податкового моніторингу, яке може стати орієнтиром для реформування вітчизняної системи податкової безпеки.

Належне забезпечення податкової безпеки в державах Балтії та окремих країнах ЄС/ОЕСР спирається на поєднання незалежного публічного аудиту, спеціалізованих правоохоронних підрозділів і ризик-орієнтованого нагляду. Так, у Литовській Республіці центральним елементом цієї архітектури є Національне управління аудиту, що здійснює контроль законності й ефективності управління державною власністю та виконання Держбюджету, щорічно звітуючи Парламенту про бюджет, державний борг і державне майно [159, с. 33].

Правоохоронну складову та регіональний вимір фінансової (зокрема податкової) безпеки забезпечує МВС Литви, яке формує та координує програми скорочення соціально-економічних диспропорцій, а підпорядкована Служба фінансових розслідувань розкриває й розслідує податкові злочини, ухилення від соціальних внесків, схеми відмивання коштів, шахрайство з фінансуванням ЄС, здійснює кримінальну розвідку та досудові розслідування, координує взаємодію з OLAF [468]. Така модель цілеспрямовано об'єднує аудит, превенцію, слідство і міжнародну кооперацію – критично важливі для податкової безпеки інструменти.

У Латвії провідну роль відіграє Міністерство фінансів, яке реалізує податкову, митну, бюджетну, аудиторську й ринково-наглядову політики

через мережу спеціалізованих органів: Центральне агентство фінансів та контрактів, Державну службу доходів (з підрозділом податкової та митної поліції), Інспекцію лотерей та азартних ігор, Бюро моніторингу закупівель тощо [470].

Для цільового реагування на тіньову економіку створено Відділ координації та контролю за тіньовою економікою. Правоохоронні функції у сфері податкової безпеки сконцентровані в податковій та митній поліції ДСД, тоді як Комісія фінансового та ринкового капіталу як незалежний регулятор забезпечує стабільність фінансових ринків, захист інвесторів і AM/FT-нагляд; її повноваження включають позапланові перевірки, доступ до записів зв'язку й процесуальні дії на підставі судових рішень. Політичну рамку формує Голова Уряду, який організовує розроблення та реалізацію концепцій національної/економічної безпеки [465].

Нідерланди демонструють зрілу практику аудиту ефективності як інструменту податкової безпеки: застосовуються три моделі – оцінка внутрішніх систем управління економністю/продуктивністю/результативністю; перевірка достовірності звітів про досягнення цілей; незалежна оцінка за відсутності таких звітів. Це дозволяє встановлювати причинно-наслідкові зв'язки недосягнення цілей бюджетної політики й оптимальні способи використання ресурсів для їх досягнення [265, с. 159].

У Великій Британії з 1998 р. проведено інституційне укрупнення нагляду за фінансовими ринками: створено Управління фінансового регулювання і нагляду (FSA) як єдиний регулятор для інвестиційних, фінансових і банківських компаній, з пруденційним наглядом, регулюванням ринків і консультативною функцією; взаємодію з Банком Англії та Казначейством унормовано Меморандумом про взаєморозуміння [479; 419]. FSA є підзвітним Міністерству фінансів і парламенту, фінансується за рахунок зборів регульованих суб'єктів, що забезпечує операційну автономію в межах визначених політичних пріоритетів [299, с. 33]. (Порівняльно: в Україні

парламентський контроль здійснює Рахункова палата; Держфінінспекція трансформована в незалежний орган держконтролю [253, с. 135])

Таким чином, наведені моделі підтверджують, що *стійка податкова безпека вибудовується за трьома напрямами: (1) інституційно незалежний державний аудит; (2) спеціалізовані правоохоронні підрозділи у податковій сфері з наділенням повноваженнями – від аналітики ризиків до досудового розслідування й міжнародної співпраці; (3) інтегрований ринковий і фінансовий нагляд з ризик-орієнтованими інструментами. Поєднання таких елементів – разом із цифровізацією процедур і системним обміном даними – формує кримінологічну спроможність держави, підвищує добровільну податкову «комплаєнс-поведінку» та знижує криміногенні ризики у сфері оподаткування*.

Окремого розгляду потребує досвід США, де сформовано багаторівневу систему інституційного забезпечення податкової безпеки. В її основі лежить правовий дуалізм, відповідно до якого на території кожного штату діє власне податкове законодавство, тоді як у визначених Конституцією випадках застосовується федеральне право. Такий підхід забезпечує баланс між централізованим контролем і фінансовим суверенітетом штатів, що є важливою ознакою кримінологічної стабільності податкової системи США [119].

Важливим орієнтиром для України є американський досвід інтеграції фінансової розвідки, податкових органів та прокуратури, який ґрунтується на тісній взаємодії між Службою внутрішніх доходів (Internal Revenue Service – IRS), Службою боротьби з фінансовими злочинами (Financial Crimes Enforcement Network – FinCEN) та Міністерством юстиції США (Department of Justice – DOJ).

Центральним органом податкового контролю виступає Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service, IRS), що функціонує в структурі Міністерства фінансів США. IRS-Criminal Investigation здійснює кримінальні розслідування податкових злочинів і схем ухилення від оподаткування,

FinCEN – аналізує фінансові потоки, збирає та опрацьовує повідомлення про підозрілі транзакції, а DOJ забезпечує процесуальне керівництво та притягнення винних осіб до відповідальності. Важливо, що всі ці інституції функціонують у межах єдиного аналітично-кримінального центру: від збору та відбору ризикових сигналів – до слідчих дій, конфіскації активів і судового розгляду. Основними перевагами американської моделі є висока щільність аналітичних даних, потужна доказова база фінансової розвідки, а також дієвий механізм процесуальної координації між органами, що дозволяє забезпечити ефективність як профілактики, так і кримінального переслідування податкових злочинів.

Організаційна структура IRS включає шість основних підрозділів: адміністративний, ліцензійний, інформаційно-аналітичний, відділ збору податків, відділ контролю за правильністю оподаткування та слідчий підрозділ (Criminal Investigation Division). Саме останній реалізує кримінологічну функцію – виявляє, документує та розслідує податкові злочини, у тому числі відмивання доходів, отриманих незаконним шляхом, або шахрайство з використанням електронних систем.

У кримінально-правовому аспекті ухилення від сплати податків у США прирівнюється до тяжкого кримінального злочину (felony). Відповідно до положень IRC, такі діяння караються штрафом у розмірі до 100 тис. доларів США для фізичних осіб і до 500 тис. доларів США для корпорацій, а також позбавленням волі на строк до п’яти років або обома санкціями одночасно. Крім того, на винну особу покладаються всі судові витрати. Подібний рівень суворості свідчить про розуміння ухилення від оподаткування не як фіскального порушення, а як суспільно небезпечного посягання на фінансову безпеку держави [367].

Висока ефективність IRS зумовлена використанням сучасних технологій аналітичного моніторингу. Усі дані про податкові декларації, фінансові операції та рух коштів обробляються за допомогою спеціальних математичних моделей ризик-аналізу, які автоматично відбирають підозрілі випадки для

поглибленої перевірки. Це забезпечує системність і вибірковість контролю, знижуючи рівень бюрократичних процедур і водночас підвищуючи якість виявлення порушень.

Кримінологічно важливим елементом є інституційна координація IRS з ФБР (FBI), Міністерством юстиції, фінансовими розвідками та банківським сектором. Такий формат міжвідомчої взаємодії дозволяє ефективно виявляти складні схеми податкових ухилень, транснаціональні тіньові потоки та організовані форми фінансової злочинності.

Світовий досвід, сформований у США, переконливо демонструє, що податкові надходження є базовим елементом економічної безпеки держави, а тому ухилення від сплати податків кваліфікується не лише як податкове порушення, а як злочин проти суспільних інтересів і державної фінансової стабільності. Відповідно, кримінальне законодавство США передбачає суворі санкції, включно з тривалими строками позбавлення волі, що відображає доктрину невідворотності покарання як ключовий принцип забезпечення податкової безпеки [367].

У кримінально-правовій доктрині США обґрунтовано розмежовується ухилення від сплати податків і такі явища, як оптимізація оподаткування чи розмивання податкового навантаження, які за своєю природою не є кримінально караними, проте створюють суттєві ризики для податкової безпеки держави. Визначальною ознакою відмежування є юридичні наслідки вчинюваних дій: якщо ухилення від сплати податків тягне за собою кримінальну відповідальність і кваліфікується як злочин проти фінансової системи держави, то оптимізація та мінімізація оподаткування – це формально правомірна діяльність, спрямована на використання прогалин, колізій чи недосконалостей податкового законодавства з метою зменшення податкового обов’язку [119, с. 125].

Фактично така діяльність є різновидом зловживання правом, коли суб’єкт, формально дотримуючись вимог закону, використовує надане йому право у спосіб, що суперечить публічним інтересам і меті законодавчого

регулювання. Тобто йдеться про легальні, проте соціально шкідливі дії, що підривають фіскальну рівновагу, викривлюють конкурентне середовище і знижують рівень податкової дисципліни. Саме тому вони не належать до кримінально караних діянь, однак становлять об’єкт кримінологічного інтересу як латентна загроза податковій безпеці.

Система фінансового контролю Канади є однією з найрозвиненіших у світі, адже поєднує незалежний парламентський аудит, централізований фінансовий моніторинг і трирівневу податкову адміністрацію, що забезпечує високий рівень фінансової безпеки держави. Центральним елементом є Управління Генерального аудитора Канади (Office of the Auditor General of Canada) – незалежний інститут, підзвітний лише Парламенту. Його головна мета полягає у забезпеченні ефективності, законності та підзвітності державних витрат. Генеральний аудитор призначається строком на 10 років без права повторного призначення, що гарантує його неупередженість і автономію. На рівні провінцій діють власні управління державних контролерів (аудиторів), які координують діяльність через Канадську раду офіційних державних контролерів (аудиторів).

Особливою формою контролю є аудит ефективності (performance audit), який дозволяє не лише перевіряти законність використання бюджетних коштів, а й встановлювати причинно-наслідкові зв’язки порушень фінансової дисципліни та оцінювати реальні результати реалізації державних програм. Як підкреслює С.Є. Пиріжок, саме цей вид аудиту уможливлює своєчасне усунення причин, що створюють умови для фінансових зловживань [296, с. 14]. Перехід Канади на систему управління за результатами зобов’язав усі федеральні органи визначати очікувані суспільно значущі результати ще до формування бюджету (ex ante), що суттєво підвищило рівень підзвітності та прозорості державних фінансів.

Важливе місце у забезпеченні фінансової безпеки посідає Канадський центр з аналізу фінансових операцій та звітів (FINTRAC – Financial Transactions and Reports Analysis Centre of Canada). Він підпорядковується

Міністерству фінансів і є центральним органом фінансової розвідки (FIU), відповідальним за протидію відмиванню коштів і фінансуванню тероризму. Основні функції FINTRAC включають:

– збір і аналіз інформації про підозрілі фінансові операції;

– надання методичних рекомендацій фінансовим установам щодо звітності та моніторингу;

– передачу зведених матеріалів правоохоронним органам для подальшого розслідування фактів легалізації доходів чи фінансування тероризму.

FINTRAC тісно співпрацює з поліцією, прокуратурою, податковими органами та банківським сектором, будучи аналогом європейських фінансових розвідувальних підрозділів, об’єднаних у мережу Egmont Group.

Система податкового адміністрування Канади базується на принципах податкового федералізму. Міністерство фінансів Канади відповідає за формування податкової політики й підготовку законодавчих ініціатив, тоді як Агентство доходів Канади (Canada Revenue Agency – CRA) здійснює адміністрування податків і соціальних внесків. CRA реалізує сервісну модель обслуговування платників податків, спрямовану не на каральну функцію, а на консультування, супровід і роз’яснення обов’язків. Крім того, Агентство адмініструє низку місцевих і територіальних податкових програм, що відображає триступеневу структуру влади: федеральний рівень – провінційний – муніципальний [378].

Значна частина податкових надходжень і соціальних платежів адмініструється спільно з органами провінцій, що забезпечує узгодження бюджетної та податкової політики між різними рівнями влади. Така координація гарантує стабільність фіскальної системи, знижує рівень податкових спорів і створює передумови для побудови системи податкової безпеки на принципах партнерства між державою і платником податків.

У системі управління державними фінансами Канади окрему роль відіграє Парламент, через який проходять усі рішення щодо розподілу й

витрачання бюджетних коштів. У свою чергу, діяльність уряду перевіряється Генеральним аудитором, а звіти про фінансову дисципліну розглядаються в парламентських комітетах. Така тристороння модель – парламент, виконавча влада, незалежний аудит – забезпечує найвищий рівень прозорості, що фактично мінімізує ризики податкових правопорушень і зловживань бюджетними ресурсами.

Отже, канадська модель фінансового та податкового контролю є зразком інтегрованої системи управління фінансовою безпекою, що об'єднує парламентський контроль, аналітичну діяльність фінансової розвідки та сервісно орієнтовану податкову адміністрацію. Вона відзначається високим рівнем прозорості, підзвітності, багаторівневої координації та може бути використана як еталон для реформування системи податкової безпеки України.

Як слушно зауважує К.О. Вороновська, у сфері оподаткування зловживання правом проявляється у завданні шкоди публічним або законним приватним інтересам, що стає індикатором деформації стимулюючої функції податків і порушення балансу між інтересами держави та платників [58, с. 143]. Таким чином, навіть формально правомірна поведінка може набувати антикриміногенного потенціалу, коли вона системно використовується для ухилення від фіскальних обов'язків без порушення прямої норми закону, але всупереч його духу.

На макроекономічному рівні оптимізація податкового навантаження виступає елементом фінансової політики держави, що передбачає пошук компромісу між фіскальними інтересами держави та економічною активністю платників податків. Її метою є не ухилення, а досягнення раціональної структури податкового навантаження, що стимулює інвестиційну активність, легалізацію доходів і розвиток малого та середнього бізнесу [220, с. 928].

Разом із тим, у кримінологічному контексті процеси податкової оптимізації можуть трансформуватись у передумови криміналізації податкових відносин, якщо вони набувають системного, штучного або

фіктивного характеру (створення ланцюгів фіктивних операцій, використання офшорних юрисдикцій, маніпулювання трансфертним ціноутворенням тощо). Саме тому сучасні підходи до податкової безпеки в іноземних державах поєднують нормативну легітимізацію допустимих форм оптимізації з жорсткими кримінально-правовими запобіжниками, що унеможливлюють перехід межі між правомірною податковою поведінкою і кримінально караним ухиленням.

У підсумку, розмивання податкової бази, хоч і не є злочином у вузькому розумінні, потребує кримінологічного моніторингу та аналітичного контролю з боку органів податкової безпеки, адже саме на цій межі формується ризик виникнення організованих схем ухилення, фінансової латентності та підриву довіри до державної податкової політики.

Вельми показовим у контексті іноземного досвіду кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки є приклад держав ЄС – зокрема, Італії, Німеччини, Франції та ін., – де оптимізація оподаткування у сферах, що генерують високі прибутки (зокрема у житловому будівництві, енергетичній інфраструктурі тощо) розглядається не лише як інструмент податкової політики, але і як частина превентивного механізму боротьби з податковими ризиками. У цих кранах створюються умови для правомірного податкового планування, спрямованого на досягнення прозорості та стабільності податкових надходжень, при цьому встановлюючи жорсткі правові межі між легальною оптимізацією і кримінально караним ухиленням.

Таке упорядкування податкової політики відбувається через системи аналітичного моніторингу ризиків, електронного адміністрування та вибору оптимальних форм обліку, що забезпечують одночасно ефективність податкової системи та запобігання кримінальним правопорушенням. Водночас, методи розмивання податкової бази і приховування прибутку (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) стали одними з ключових викликів глобальної фінансової безпеки [301]. Суть таких практик полягає у

перетворенні «потенційних» податкових надходжень у «тіньові» прибутки шляхом їх переміщення до юрисдикцій із пільговим або нульовим оподаткуванням.

В Україні, попри відсутність у національному законодавстві чіткого визначення поняття «розмивання податкової бази», держава поступово імплементує міжнародні стандарти за таким напрямом. Зокрема, з 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в межах Інклюзивної групи OECP/G20 BEPS і взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану дій BEPS, що включає чотири обов'язкові напрями з п'ятнадцяти: 1. боротьбу зі зловживаннями положеннями податкових угод; 2. запровадження правил трансфертного ціноутворення; 3. протидію схемам штучного уникнення статусу постійного представництва; 4. удосконалення системи звітності та обміну податковою інформацією [123].

Важливо, що міжнародна практика фіксує тісний зв'язок між агресивним податковим плануванням і криміногенними процесами, адже використання офшорних юрисдикцій для мінімізації оподаткування створює сприятливе середовище для відмивання доходів, корупційних оборудок, фінансування організованих структур. За даними міжнародної організації Tax Justice Network, у так званих «податкових гаванях» (офшорах) акумулюється від 21 до 32 трлн доларів США, що дорівнює кільком річним світовим ВВП – це вказує на масштаб латентної тіньової економіки [475].

Україна, реагуючи на зазначені ризики, запровадила державний механізм визначення та контролю офшорних зон, зокрема через розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р «Про перелік офшорних зон», яким офіційно закріплено 36 юрисдикцій із підвищеним ризиком (серед них Британські Віргінські острови, Кайманові острови, Беліз, Андорра, Монако, Науру, Сейшели, Самоа тощо) [343]. Така норма виконує функцію індикатора фіскальної підозрілості та запроваджує додатковий контроль над зовнішньоекономічними операціями.

На міжнародному рівні План дій BEPS став концептуальною основою формування глобальної архітектури податкової безпеки. Його ключовими цілями є запобігання переміщенню бази оподаткування у юрисдикції з «агресивною» податковою політикою, зменшення інформаційної асиметрії між податковими адміністраціями різних держав, уніфікація стандартів прозорості та встановлення відповідальності за агресивне податкове планування [301]. Особливо важливим для України є запровадження правил щодо контрольованих іноземних компаній, які зобов'язують резидентів декларувати участь у таких структурах і сплачувати податки з прибутку, отриманого ними за кордоном. Такі положення, імплементовані у національне законодавство, забезпечують кримінологічне превентивне значення, оскільки спрямовані на зменшення тіньової мобільності капіталу, прозорість фінансових потоків і скорочення можливостей для організованого ухилення [135, с. 32].

Таким чином, іноземний досвід боротьби з BEPS і офшоризацією демонструє ефективність поєднання кримінологічних і фінансово-аналітичних механізмів щодо забезпечення податкової безпеки. Для України його адаптація має подвійне значення: з одного боку, як інструмент зміцнення національної податкової стабільності, а з іншого – як кримінологічний засіб мінімізації латентних загроз фінансовій безпеці, що формуються у результаті агресивного податкового планування та міжнародної тінізації економічних потоків.

Вирішальним для кваліфікації кримінальних протиправних дій щодо «управління» податковою базою є наявність контролю (determinant/decisive control). Такий контроль, у поєднанні з корисливою мотивацією платника (суб'єктивна ознака, на яку слушно вказує О.В. Маслак [219]), трансформує нейтральні з погляду податкового планування моделі у схеми ухилення, що тягнуть кримінальну відповідальність. Наявність вирішального зв'язку і спільного умислу обґрунтовує застосування кваліфікуючих ознак ч. 2 ст. 212

КК України: вчинення за попередньою змовою групою осіб та/або заподіяння великих розмірів ненадходжень [173].

Для концептуальної ясності пропонуємо розмежування: BEPS/розмивання бази – легально-формалізовані дії зі штучного переміщення оподатковуваної бази зі сфери, де вона фактично генерується, до юрисдикцій/сегментів із пільговими умовами оподаткування, без надання неправдивих відомостей державним органам. Ухилення від сплати податків – дії (бездіяльність) із обманним елементом (подання неправдивої/неповної інформації, приховування об'єктів, фальсифікація первинних документів тощо), спрямовані на незаконне зменшення зобов'язань.

З огляду на практичні труднощі відмежування BEPS від складу ст. 212 КК України, доцільно уточнити диспозицію ч. 2 ст. 212 КК України таким чином:

«2. *Ті самі діяння, вчинені шляхом штучного виведення бази оподаткування з господарської діяльності, де вона фактично генерується, до секторів або юрисдикцій із пільговими/зниженими режимами оподаткування, за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів у великих розмірах, – …*».

Додатково пропонується примітка до ст. 212 з дефініціями: «вирішальний контроль» (за тестами фактичного контролю/бенефіціарного власника), «штучність» (відсутність ділової мети, невідповідність економічній сутності операції), а також галузева кваліфікуюча ознака для нерухомості: системне використання «афілійованих структур» (SPV/фондів/довірчих схем) для розриву ланцюга оподаткування при первинному продажі об'єктів.

На рівні регуляторів професійних учасників ринку (НКЦПФР, НБУ – щодо фондів/фінансових компаній, Мінфін/ДПС) – доцільно ухвалити кодекси належної практики і положення про ризик-індикатори BEPS для FID/ФФБ/ФОН, КІФ/ПІФ та SPV у девелопменті (червоні прапорці: нестиковка грошових потоків і фізичних обсягів будівництва; транзитні

платежі; «каруселі» у передпродажних переуступках; аномальна маржинальність сервісних компаній групи тощо).

Підсумовуючи наголосимо, що ефективне кримінально-правове та кримінологічне забезпечення податкової безпеки базується на інтегрованій системі контрольно-ревізійних і правоохоронних механізмів, у межах яких держава забезпечує не лише невідворотність покарання за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, а й формує стабільне середовище добровільного виконання податкових зобов'язань.

У більшості розвинених країн (Німеччина, Франція, Швеція, Литва, Латвія, Нідерланди, Велика Британія, Канада, Японія) простежується єдність трьох ключових складових: I) незалежний публічний фінансовий аудит (рахункові палати, аудиторські управління), який гарантує прозорість використання державних коштів, забезпечує підзвітність органів влади та слугує основним інструментом попередження податкових зловживань; II) спеціалізовані податкові підрозділи (служби фінансових розслідувань, податкові поліції, фінансові розвідки), що функціонують у складі міністерств фінансів або внутрішніх справ і здійснюють запобігання, виявлення та розслідування кримінальних правопорушень; III) кримінально-правові заходи впливу – формування суворої, але збалансованої системи відповідальності за податкові кримінальні правопорушення, поєднаної з ризик-орієнтованим фінансовим моніторингом, цифровізацією та прозорими процедурами фінансового контролю.

Отже, узагальнення іноземного досвіду дозволяє сформулювати такі висновки для України: необхідне подальше інституційне посилення незалежного фінансового аудиту (Рахункової палати, БЕБ); удосконалення механізмів взаємодії між податковими та правоохоронними структурами; впровадження ризик-орієнтованого підходу до контролю та цифрових інструментів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування; розбудова партнерської моделі «держава – платник податків» як основи довіри й фінансової стабільності.

Іноземні практики демонструють, що ефективне кримінально-правове та кримінологічне забезпечення податкової безпеки – це комплексна, багаторівнева система, де поєднуються правові, організаційні, економічні та технологічні механізми, спрямовані на запобігання правопорушенням, забезпечення прозорості фінансових потоків і підвищення довіри суспільства до державних інститутів оподаткування.

Висновки до розділу 3

1. Доведено, що з позицій кримінології, безпека має запобіжну природу, оскільки її сутність полягає у створенні таких соціально-правових умов, за яких мінімізуються криміногенні ризики, нейтралізуються чинники девіантної поведінки, забезпечується захищеність особи, суспільства та держави від злочинних посягань. У цьому контексті податкова безпека виступає однією з складових системи фінансової безпеки, оскільки саме через її ефективне функціонування забезпечується наповнення бюджету, стабільність грошово-кредитної сфери, а також здатність держави реалізовувати свої соціально-економічні функції. Кримінологічне забезпечення фінансової безпеки – діяльність державних органів, спрямована на виявлення та нейтралізацію кримінальних загроз у фінансовій сфері та її сегментах, що, у свою чергу в тому числі, створює основу для формування сталої податкової безпеки як її складової. Таким чином, аналіз податкової безпеки в кримінологічному вимірі логічно переходить у ширший контекст дослідження фінансової безпеки, як базового елементу економічної стабільності та гаранта сталого розвитку національної економіки.

2. Податкова безпека як структурний елемент фінансової безпеки поєднує правові, організаційні, економічні та кримінологічні механізми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування й охоплює цілісну систему заходів держави, спрямованих на виявлення, обмеження та нейтралізацію кримінальних загроз податковій системі, захист

публічних фінансових інтересів, забезпечення законності податкових процесів і підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов'язань. Основними структурними кримінологічними складовими податкової безпеки держави є: 1. Об'єкти (національні інтереси у сфері оподаткування), що потребують правового й кримінологічного захисту. 2. Суб'єкти – учасники правовідносин у сфері оподаткування (платники податків і зборів; контролюючі органи, насамперед ДПС України; інші уповноважені суб'єкти, які забезпечують формування, реалізацію й захист податкової системи держави). 3. Зв'язки виокремлених елементів з системою кримінологічного реагування на кримінальні протиправні прояви; 4. Кримінологічні заходи запобіганням кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що забезпечують практичний захист податкової сфери, прозорість податків, зборів, платежів, усунення корупційних ризиків. У своїй сукупності такі складові формують кримінологічно значущу систему податкової безпеки, спрямовану на запобігання, виявлення та нейтралізацію криміногенних факторів у податковій сфері, а також на забезпечення належного рівня фінансової та національної безпек України.

3. Наголошено, що забезпечення реалізації податкової безпеки є багаторівневим процесом, який поєднує науково-обґрунтовані концепції, стратегічні документи, державні програми та практичні механізми управління, спрямовані на створення стійкої, прозорої та керованої податкової системи, а головна мета полягає у зміцненні податкової стабільності держави, запобіганні криміналізації податкових відносин і формуванні в суспільстві високого рівня правової та податкової культури. Відтак, *кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки слід розглядати як особливий вид діяльності уповноважених суб'єктів, який носить постійний, динамічний і плановий характер, що дозволяє оперативно адаптувати її до змін у соціально-економічних, правових і безпекових реаліях й спрямований на створення організаційно-правових засад упровадження стратегічних рішень, орієнтованих на виявлення, усунення та нейтралізацію причин і умов учинення*

кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

4. Суб'єкти реалізації податкової безпеки України формують цілісну кримінологічно орієнтовану систему, діяльність якої спрямована на запобігання, виявлення та нейтралізацію криміногенних загроз у сфері оподаткування. За критерієм компетенцій їх доцільно поділяти на два взаємопов'язані рівні. І. Стратегічний рівень – суб'єкти, що визначають державну економічну політику та формують концептуальні засади забезпечення податкової безпеки України (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, а також інші центральні органи виконавчої влади). ІІ. Оперативний рівень – суб'єкти, які безпосередньо реалізують запобіжні, контрольні, аналітичні та наглядові заходи у сфері оподаткування (БЕБ, ДПС, Національна поліція, прокуратура, Рахункова палата, ДАСУ та ін.). Ефективність діяльності суб'єктів, особливо в умовах воєнного стану, трансформації економіки та посилення фінансових ризиків, безпосередньо залежить від рівня міжвідомчої координації, інформаційного обміну та узгодженості управлінських рішень, що забезпечує комплексність і безперервність реалізації податкової безпеки.

5. Доведено, що у період воєнного стану та післявоєнного відновлення програмно-цільовий підхід у реалізації податкової безпеки є одним із найефективніших сучасних інструментів організації кримінологічного забезпечення реалізації податкової безпеки й включає в себе прогнозування й планування. Така кримінологічна діяльність забезпечує завчасне виявлення ризиків, оцінювання ймовірності виникнення нових форм податкової злочинності, адаптацію заходів запобігання до нових соціально-економічних і безпекових реалій; формує стратегічні орієнтири розроблення державних програм, концепцій і стратегій запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування; спрямована на максималізацію діяльності суб'єктів реалізації (БЕБ, ДПС, прокуратури, органів фінансового моніторингу);

6. Обґрунтовано створення *ситуаційних кримінологічних центрів забезпечення податкової безпеки* на базі БЕБ, із залученням представників

ДПС, Держфінмоніторингу, Національного банку, а також наукових інститутів і міжнародних експертних організацій з ключовими завданнями: узагальнення та аналіз криміногенної інформації у сфері оподаткування; формування системи кримінологічного прогнозування та побудова моделей розвитку податкової злочинності; моделювання сценаріїв з урахуванням детермінаційних чинників й прогнозування податкових ризиків, що дозволить передбачати наслідки окремих податкових рішень, оцінювати загрози для бюджету й визначати пріоритети запобіжної діяльності. Комплексний аналіз і прогнозування, що здійснюватимуть такі центри, створюватимуть умови для своєчасного реагування органів правопорядку й держави в цілому, посилюватимуть запобіжний потенціал та сприятимуть зміцненню податкової безпеки в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення України.

7. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки характеризується високим рівнем інтеграції аналітичних та контрольних механізмів у межах єдиної системи фінансового моніторингу. Комплексний аналіз законодавства та практики Австрії, Італії, Іспанії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Франції, Швеції, США та інших країн із розвиненими фінансовими системами засвідчив, що універсальної моделі запобігання податковим правопорушенням не існує – кожна країна формує власну концепцію, адаптовану до національних правових, економічних та податкових умов. Податкова безпека вибудовується за трьома напрямами: (1) інституційно незалежний державний аудит; (2) спеціалізовані правоохоронні підрозділи у податковій сфері з наділенням повноваженнями – від аналітики ризиків до досудового розслідування й міжнародної співпраці; (3) інтегрований ринковий і фінансовий нагляд з ризик-орієнтованими інструментами. Поєднання таких елементів – разом із цифровізацією процедур і системним обміном даними – формує кримінологічну спроможність держави, підвищує добровільну податкову комплаєнс-поведінку та знижує криміногенні ризики у сфері оподаткування. Водночас спільною тенденцією є орієнтація на ризик-орієнтований підхід та цифровізацію податкового

контролю. До найбільш результативних практик, що заслуговують на впровадження в Україні, належать: оцінка ризиків пруденційного фінансового контролю (Financial Conduct Authority – Велика Британія; BaFin – Німеччина), інститут внутрішнього аудиту (Guardia di Finanza – Італія), а також інтелектуальний моніторинг транзакцій із використанням штучного інтелекту та Big Data (FinCEN – США, FINTRAC – Канада). Іноземна практика переконливо доводить, що ефективність запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування забезпечується через спеціалізовані інституції, які поєднують функції контролю, аналітики та фінансової розвідки (Guardia di Finanza (Італія), TRACFIN (Франція), IRS-CI та FinCEN (США)).

8. Встановлено, що у низці країн ЄС ухилення від сплати податків поділяється на tax avoidance (легальна оптимізація податкового навантаження) та tax evasion (незаконне ухилення від оподаткування, або податкова девіація), що свідчить про високий рівень правової диференціації поведінки платників. При цьому кримінальна відповідальність за податкові правопорушення має різну правову локалізацію – у розділах про фінансові, економічні чи майнові злочини (ФРН, Іспанія, Нідерланди), а в окремих країнах – у спеціальних податкових актах (США, Польща). Низка країн (Люксембург, Швейцарія) обмежується адміністративними заходами впливу.

Проведений аналіз іноземних практик (Англія, США, Франція, ФРН) засвідчив кримінологічну значущість криміналізації розмивання податкової бази та приховування прибутку. Відтак, в умовах повоєнного відродження України обґрунтовано доцільність встановлення відповідальності за штучне виведення бази оподаткування в юрисдикції зі зниженими податковими режимами, коли такі дії вчинено за попередньою змовою групою осіб або вони призвели до значних втрат бюджету (запропоновано доповнити ч. 2 ст. 212 КК України).

РОЗДІЛ 4
ЗАХОДИ ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

4.1. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування

Забезпечення податкової безпеки держави є однією з ключових передумов стабільності фінансової системи, ефективного функціонування економіки та реалізації соціальної політики. Сфера оподаткування, будучи важливим елементом фінансових відносин між державою та платниками податків, водночас є зоною підвищеного криміногенного ризику, що зумовлює необхідність розроблення та впровадження системи дієвих заходів запобігання кримінальним правопорушенням у цій сфері. Особливе значення у цьому контексті мають загальносоціальні заходи, спрямовані на формування правосвідомості, податкової культури, довіри до державних інститутів, а також створення соціально-економічних умов, що знижують мотивацію до ухилення від сплати податків.

Запобігання кримінальним правопорушенням на цій основі виходить за межі суто кримінально-правових чи кримінологічних інструментів і передбачає узгоджені дії державних органів, бізнесу, громадянського суспільства, освітніх і наукових інституцій. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування становлять цілісну систему державних, економічних, правових, організаційних, культурно-виховних механізмів, спрямованих на усунення або послаблення соціальних, економічних, правових та морально-психологічних детермінант податкової злочинності. Їх сутність полягає у формуванні таких суспільних умов, за яких дотримання податкового законодавства є не лише юридичним обов’язком, а й соціальною нормою поведінки, що забезпечує

стабільність державних фінансів, розвиток економіки та довіру громадян до владних інститутів.

У контексті кримінологічної теорії загальносоціальні заходи розглядаються як базова складова системи запобігання злочинності, що діє на рівні соціального середовища, а не окремої особи. Їх запобіжний ефект реалізується через забезпечення економічної стабільності, підвищення рівня життя населення, розвиток фінансової грамотності, формування культури доброчесного підприємництва, справедливого розподілу податкового навантаження та ефективного адміністрування податків [178]. Таким чином, вони виконують стратегічну функцію – створення соціально-економічних передумов для зниження криміногенного потенціалу у сфері оподаткування.

Значення цих заходів полягає не лише у подоланні наслідків тінізації економіки чи запобігання конкретним кримінальним правопорушенням, а передусім у формуванні умов, які мінімізують можливості виникнення криміногенних ситуацій, пов’язаних з ухиленням від сплати податків, незаконним відшкодуванням ПДВ або легалізацією доходів, здобутих злочинним шляхом. Саме через загальносоціальні інструменти – економічну політику, державне регулювання, правову просвіту, інформаційну відкритість та антикорупційну культуру – держава створює систему стримувань і стимулів, яка знижує мотивацію до вчинення податкових правопорушень [30].

У цьому контексті цілком обґрунтованою видається позиція П.С. Єпринцева, який підкреслює, що одним із ключових завдань кримінологічної науки є розроблення науково вивіреної та ефективної стратегії впливу на злочинність як складного соціального явища. Така стратегія має ґрунтуватися на системному аналізі причин, умов та детермінант протиправної поведінки, а її реалізація повинна забезпечувати оптимальний і раціональний розподіл державних ресурсів з метою нейтралізації негативних соціально-економічних процесів, які породжують криміногенні ризики у сфері оподаткування [116, с. 291].

З огляду на це, кримінологічна стратегія запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування покликана не лише мінімізувати масштаби порушень податкового законодавства, а й спрямовувати зусилля держави на глибинний вплив на соціальні, економічні та правові чинники, що зумовлюють ухилення від сплати податків. Її зміст повинен охоплювати комплекс превентивних, виховних, організаційно-правових і контролюючих заходів, зорієнтованих на створення умов, за яких правомірна економічна поведінка є найбільш доцільною з позиції як індивідуальних, так і суспільних інтересів.

Водночас у випадках прояву протиправної поведінки, наголошує Ю.О. Ровинський, важливою складовою державної політики має залишатися адекватне застосування засобів юридичної відповідальності та державного примусу [361]. Йдеться не лише про відновлення порушених фінансових інтересів держави, а й про формування у правопорушника стійкої мотивації до правослухняної поведінки, що досягається поєднанням невідворотності покарання, справедливості правозастосування та виховного впливу санкцій. Таким чином, запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має ґрунтуватися на інституційному підході, що поєднує правові, організаційні, економічні, соціальні, технологічні та науково обґрунтовані засоби впливу як на зовнішні прояви протиправної поведінки, так і на її глибинні соціально-економічні, культурні та психологічні детермінанти. Окреслений підхід передбачає інтеграцію діяльності органів державної влади, суб’єктів господарювання, наукових інституцій, громадських об’єднань і засобів масової інформації у напрямі формування прозорого, відповідального та доброчесного податкового середовища, заснованого на взаємній довірі та партнерстві між державою і платниками податків.

Інституційна взаємодія у цій площині передбачає не лише посилення контролюючих функцій держави, а й формування сприятливого соціально-економічного простору, що мінімізує мотивацію до ухилення від виконання

податкових обов'язків. Йдеться про створення системи, у якій стабільність законодавства, ефективність адміністрування, економічна доцільність і моральна легітимність сплати податків формують основу податкової культури та суспільної довіри. Саме поєднання цих чинників дозволяє не лише обмежити прояви податкової злочинності, а й поступово трансформувати соціальні установки, що лежать в її основі.

У сучасній кримінологічній науці загальносоціальні заходи запобігання злочинності розглядаються як фундаментальний стратегічний напрям державної політики у сфері забезпечення національної, економічної та фінансової безпеки [364, с. 54]. Їх сутність полягає у реалізації широкого комплексу соціально-економічних, правових, культурно-виховних та організаційних заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють виникненню злочинності. Цей підхід ґрунтується на розумінні того, що кримінальна поведінка не є ізольованим актом волі окремої особи, а детермінується системою об'єктивних факторів – рівнем соціальної нерівності, станом економіки, ефективністю правового регулювання, рівнем освіти, морально-психологічними орієнтирами суспільства.

Відтак, ефективне запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування можливе лише за умови створення такого соціального середовища, у якому дотримання податкового законодавства є не лише обов'язком, а й свідомо обраною, соціально схвальною формою поведінки. Правомірна економічна діяльність має стати для суб'єктів господарювання більш вигідною, передбачуваною та безпечною, ніж участь у тіньових схемах або уникнення податкових зобов'язань. Саме в цьому полягає стратегічна мета загальносоціального запобігання – забезпечити перехід від репресивно-контрольної моделі запобігання до моделі соціального партнерства, профілактики та відповідальної участі всіх членів суспільства у зміцненні податкової дисципліни.

У цьому контексті видається слушною позиція академіка О.М. Костенка, який, розробляючи концепцію *«антикорупційних лещат»*, цілком

обґрунтовано наголошує, що подолати кризову модель корупції, а відтак і протиправні прояви у сфері публічних фінансів та оподаткування, неможливо виключно шляхом вдосконалення антикорупційного законодавства чи посилення діяльності окремих інституцій [163, с. 158]. Таку позицію підтримує І.М. Довбань й підкреслює, що жоден, навіть найпрогресивніший закон чи найефективніший орган, не здатен функціонувати результативно в умовах соціуму, де корупційні практики, податковий нігілізм і ухилення від фінансових зобов'язань об'єктивно приносять більшу вигоду, ніж чесна праця та доброчесне виконання громадянського обов'язку [101, с. 320].

Подібна деформація соціальних цінностей, за спостереженням учених, сприяє системній соціальній аномалії, за якої моральна девіація стає нормою поведінки, а закон – інструментом вибіркового застосування. Такий дисбаланс ціннісних орієнтацій становить реальну загрозу трансформації правової демократії у *«правоохоронну державу»*, що призводить до ще більшої втрати довіри громадян до інститутів влади, підриває легітимність правових механізмів регулювання та унеможливлює формування правомірної соціальної поведінки. Саме тому підвищення ефективності запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування потребує не лише зміни нормативної бази, а й комплексного впливу на соціокультурні та економічні засади функціонування суспільства.

На думку А.Є. Гутник, загальносоціальне запобігання слід розуміти як комплекс соціально-економічних, культурно-виховних і правових заходів, спрямованих на вдосконалення системи суспільних відносин та одночасне усунення чи нейтралізацію причин і умов, що зумовлюють злочинність. Такі заходи не мають безпосереднього зв'язку з протидією окремим видам злочинів, оскільки їх головна мета полягає у вирішенні глибинних соціальних та економічних проблем, подоланні криміногенних суперечностей суспільного розвитку (забезпечення матеріального добробуту, підвищення рівня культури, правосвідомості населення тощо). За своєю природою загальносоціальне запобігання є складовою частиною загальної соціально-

економічної політики держави. У науковій літературі ці заходи нерідко позначають як «загальні», «загальнокримінологічні» або як інші соціально значущі профілактичні механізми [83].

У свою чергу, Б.М. Головкін наголошує, що загальносоціальні заходи запобігання злочинності слід розглядати як цілісну систему довгострокових соціально-економічних, правових, організаційно-управлінських, ідеологічних і культурно-виховних механізмів, спрямованих на гармонізацію та вдосконалення суспільних відносин. Їх сутність полягає у поступовому усуненні або нейтралізації криміногенних причин і умов, що зумовлюють протиправну поведінку, включно з економічною злочинністю. У цьому аспекті вони становлять концептуальну основу антикриміногенної соціальної політики, зорієнтованої на стабілізацію суспільного розвитку, зміцнення правопорядку та підвищення рівня правосвідомості населення [181, с. 143].

Загальносоціальні заходи, таким чином, виконують системотворчу роль у забезпеченні безпечного та стабільного соціального середовища, оскільки їх реалізація спрямована не лише на запобігання конкретним кримінальним правопорушенням, а й на формування соціокультурних і морально-правових передумов для добровільного дотримання закону. Вони створюють базис, на якому формуються такі суспільні цінності, як справедливість, чесність, відповідальність і довіра – саме ті чинники, що визначають рівень податкової дисципліни та загальну ефективність фінансової системи держави.

Як справедливо підкреслює О.М. Джужа, стратегічна мета загальносоціальних заходів полягає у формуванні правомірної моделі поведінки особи, яка, будучи підкріплена позитивними соціальними стимулами та моральними орієнтирами, на макросоціальному рівні істотно знижує ймовірність учинення злочину [91, с. 62]. У сфері оподаткування це означає формування такого середовища, у якому виконання податкових обов’язків є не лише юридично необхідним, а й соціально престижним, економічно виправданим і морально схвалюваним явищем

Важливою ознакою загальносоціальних заходів запобігання кримінальним правопорушенням є їх інтегрованість у широку систему соціального розвитку держави, що передбачає не лише покращення матеріальних умов життя населення, а й зміцнення морально-психологічного, правового, інформаційного та духовного клімату суспільства [178, с. 53–54]. Як слушно зазначає О.М. Литвинов, загальносоціальні засоби профілактики охоплюють широкий комплекс взаємопов'язаних сфер – соціально-економічну, політичну, правову, культурно-освітню, інформаційну та морально-етичну. Їх системне впровадження спрямоване на вдосконалення суспільних відносин, розвиток інститутів громадянського суспільства, формування культури правової взаємодії та подолання криміногенних явищ, що загрожують соціальній стабільності. У науковій інтерпретації такі заходи становлять багаторівневу систему правових, економічних, ідеологічних, організаційно-управлінських і виховних впливів, реалізація яких спрямована на зміцнення соціальної безпеки та ефективне функціонування державної політики у сфері запобігання злочинності [201, с. 114].

Аналогічної позиції дотримуються І.Г. Богатирьова та А.М. Бабенко, які визначають загальносоціальне запобігання як форму реакції держави та суспільства на злочинність, що поєднує нейтралізацію негативних процесів, які сприяють її виникненню, із системою заходів, орієнтованих на стимулювання правомірної поведінки громадян. Така профілактика реалізується через політичні, правові, виховні та економічні механізми, які забезпечують не лише зменшення криміногенного потенціалу соціуму, але й посилення соціальної справедливості та довіри до державних інститутів [183, с. 114–116; 9, с. 38].

Розглядаючи феномен загальносоціального запобігання, Д.М. Тичина визначає його як систему науково обґрунтованих заходів, що реалізуються компетентними суб'єктами на правовому, організаційному та практичному рівнях і спрямовані на усунення або послаблення причин та умов злочинності. У центрі цієї концепції перебувають стабілізація політичної ситуації,

реформування економічних відносин, розвиток правової культури та подолання глибоких соціальних дисфункцій, які впливають на рівень реалізації конституційних прав і свобод громадян [408, с. 34–36].

На думку В.В. Голіни, фундаментальна мета загальносоціального запобігання полягає у викоріненні або, принаймні, мінімізації суспільно небезпечних суперечностей, що детермінують злочинну поведінку. До таких чинників дослідник відносить економічні кризи, політичну нестабільність, значну майнову диференціацію, безробіття, морально-ціннісний занепад, а також поширення соціальних девіацій – алкоголізму, наркоманії, проституції, безпритульності тощо. Сукупність цих явищ формує криміногенний потенціал суспільства, нейтралізація якого можлива лише через реалізацію продуманої соціальної політики, зорієнтованої на зниження соціальних ризиків, підтримку економічної рівноваги та відновлення довіри до державних інститутів [64, с. 19].

Важливою складовою наукового підходу є висновок В.В. Василевича, який наголошує, що загальносоціальне запобігання злочинності є результатом реалізації комплексної соціальної політики, спрямованої не стільки на безпосередню боротьбу з правопорушеннями, скільки на усунення структурних соціально-економічних дисбалансів. За своєю природою такі заходи формують базис профілактики кримінальних проявів, одночасно сприяючи зміцненню принципів соціальної справедливості, інтеграції держави у європейський правовий простір і підвищенню якості суспільного середовища [350, с. 20].

У цьому ж контексті, В.П. Хоменко справедливо підкреслює, що загальносоціальне запобігання злочинності є невід’ємним елементом усіх соціально-економічних трансформацій, які відбуваються в Україні на сучасному етапі її розвитку. Реформування економічного механізму, розвиток ринкових відносин, підвищення соціальних стандартів та рівня правового захисту населення, за його переконанням, мають розглядатися не лише як наслідки державної політики, а й як її дієві інструменти, спрямовані на

усунення криміногенних чинників, що підживлюють злочинність і підривають безпеку суспільства [437].

Узагальнюючи наведені підходи, можна констатувати, що сучасна кримінологічна наука розглядає загальносоціальне запобігання злочинності як комплексний, стратегічно значущий і довготривалий напрям державної політики, орієнтований на формування соціальних, економічних і правових передумов стабільного розвитку. Цей напрям не зводиться лише до інструментів превенції окремих кримінальних правопорушень, а виступає інтегративною складовою політики національної безпеки, спрямованої на зменшення соціальних ризиків, мінімізацію криміногенних факторів і формування сталого правового та економічного середовища, зокрема у сфері оподаткування. Саме через реалізацію таких заходів держава здатна забезпечити довгострокову стабільність соціально-економічного розвитку, підвищити рівень податкової дисципліни та зміцнити фінансову безпеку як основу ефективного функціонування суспільства.

Поряд з цим, аналіз сучасних доктринальних позицій свідчить про наявність сформованої теоретико-методологічної бази, яка дозволяє розглядати загальносоціальне запобігання як один із фундаментальних напрямів забезпечення кримінологічної безпеки держави. Його сутність полягає у системному та багатовимірному впливі на соціальні процеси, що детермінують злочинність, а зміст охоплює не лише правоохоронну діяльність, але й комплекс соціально-економічних, політичних, правових, морально-психологічних і культурно-виховних інструментів. Ефективність такого запобігання безпосередньо залежить від ступеня узгодженості державної соціальної політики, якості законодавчого забезпечення, рівня інституційної взаємодії між органами влади та суспільством, а також досягнення консенсусу щодо цінностей законності, соціальної справедливості та доброчесності.

Таким чином*, загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування слід розуміти як цілісну*

кримінологічну систему взаємопов'язаних економічних, правових, організаційно-інституційних, соціально-виховних механізмів, спрямованих на зниження рівня криміногенності у сфері оподаткування, забезпечення фінансової стабільності та податкової безпеки держави. Їх реалізація має комплексний характер і спрямовується на формування соціального середовища, у якому сумлінна сплата податків і доброчесне підприємництво є соціально схвалюваними моделями поведінки. Основними завданнями загальносоціальних заходів є:

1. Гарантування безпеки податкових процесів. В умовах системної криміналізації економіки та зростаючої тінізації господарських процесів, що негативно позначаються на розвитку ринкових відносин, інвестиційній привабливості та фінансовій стабільності держави, загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування набувають стратегічного значення. Відповідно до положень Закону України «Про національну безпеку України» (2018 р.), загрози у сфері економіки, зокрема у фінансовій та податковій системі, віднесено до базових ризиків національної безпеки, що підлягають постійному державному моніторингу [340]. Це зумовлює необхідність формування системного механізму кримінологічної протидії податковим правопорушенням, який виходить за межі вузько відомчих чи фіскальних підходів.

З позицій сучасної кримінології, загальносоціальне запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має інтегративний і синергетичний характер: виконуючи функції у сфері соціально-економічного розвитку, воно одночасно знижує вплив криміногенних чинників, формуючи превентивний безпековий ефект. Такий підхід відповідає принципам економічної детінізації, соціальної відповідальності бізнесу та публічної доброчесності, що нині виступають ключовими орієнтирами податкової політики держави. У цьому контексті кримінологічна безпека [233] податкової сфери передбачає:

- усунення податкових ризиків, пов’язаних із використанням фіктивних схем оптимізації, офшорних інструментів і зловживань у сфері розрахунків;
- створення правових і організаційних механізмів, які забезпечують прозорість фінансових операцій та відкритість податкових процедур;
- невідворотність відповідальності за ухилення від оподаткування та відновлення порушених прав держави, інвесторів і громадян.

У межах реалізації Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року [387] акцент був зроблений на системному поєднанні податкової, антикорупційної політики як основи загальносоціального запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. У цьому контексті важливо забезпечити ефективну координацію діяльності податкових, контрольно-ревізійних та правоохоронних органів, розвивати партнерські відносини держави з бізнес-спільнотою та громадськістю. Запровадження таких заходів забезпечує запобігання тіньовим схемам, корупційним практикам, недопущення легалізації незаконних доходів, а також створює сприятливі умови для розвитку добросовісної конкуренції та зміцнення довіри до державних фінансових інститутів. Важливо, що ефективність цієї системи визначається не лише діяльністю вищезазначених органів, але й активною участю інших суб’єктів – органів державного управління, бізнес-структур, професійних асоціацій, громадських організацій, освітніх та наукових інституцій. Такий міжсекторальний підхід підсилює інтегративний характер загальносоціальних заходів, забезпечуючи їхній превентивний, стабілізуючий і ціннісно-виховний вплив на суспільство.

Відтак, загальносоціальні заходи запобігання податковим правопорушенням виступають базовою ланкою державної кримінологічної стратегії, спрямованої на стабільність податкової системи, розвиток фінансової безпеки, підвищення рівня соціальної довіри та нейтралізацію системних корупційних загроз у сфері оподаткування. Їх результативність визначається ступенем інтеграції державної податкової політики, кримінологічного аналізу ризиків, соціально-виховних і просвітницьких

заходів, що разом формують ефективний превентивний потенціал сучасної податкової держави.

2. Забезпечення прозорості та підзвітності фінансово-економічних і податкових процедур. Прозорість і підзвітність фінансово-економічних процесів є базовими умовами ефективного запобігання ухиленню від сплати податків, оскільки саме інформаційна відкритість мінімізує можливості для тіньових схем, корупційних зловживань і маніпулювання податковими даними. У контексті сучасної державної політики України ця вимога реалізується через впровадження електронних систем управління фінансами – таких як Єдина державна електронна система у сфері будівництва, електронний кабінет платника податків, система публічних закупівель Prozorro, а також через розвиток електронного аудиту та ризик-орієнтованого податкового моніторингу.

В умовах воєнного стану, коли значна частина фінансових потоків формується за рахунок міжнародної допомоги, грантів і цільових державних програм, забезпечення прозорості набуває особливої ваги. Будь-які прояви тінізації, завищення вартості робіт або нецільового використання ресурсів не лише створюють ризики податкової злочинності, а й підривають довіру міжнародних партнерів, ставлячи під загрозу відновлення критичної інфраструктури.

Досягнення реального ефекту у сфері зниження рівня податкових правопорушень можливе лише за умови:

- повної прозорості інвестиційних і фінансових операцій;
- усунення корупційних ризиків у дозвільно-реєстраційних процедурах;
- мінімізації економічних збитків, заподіяних тіньовими схемами;
- створення несприятливого середовища для криміналізації ринку.

Оцінка ефективності запобіжної політики має ґрунтуватися не лише на зменшенні кількості виявлених правопорушень, а й на якісних показниках – зниженні рівня суспільної небезпечності, структурній детінізації економіки,

скороченні частки «високоризикових» платників. Це, у свою чергу, вимагає переходу від статистичного до аналітичного підходу в оцінці стану податкової злочинності, де головним критерієм виступає не кількість покараних, а стійкість системи протидії.

Таким чином, прозорість податкових процедур і фінансових потоків необхідно розглядати не лише як технічний аспект фіскальної дисципліни, а як елемент кримінологічної безпеки, що забезпечує довгострокову фінансову стабільність, запобігає зловживанням у сфері публічних фінансів і підсилює економічний суверенітет держави.

3. Підвищення рівня правової, фінансової та податкової культури учасників економічної діяльності. Формування податкової культури є важливим напрямом загальносоціального запобігання податковим злочинам, оскільки рівень правової свідомості та фінансової грамотності безпосередньо впливає на податкову дисципліну та схильність до правопорушень. Як зазначають вітчизняні дослідники, недостатній рівень податкової культури призводить до легітимації ухилення від оподаткування в масовій свідомості, що знижує ефективність будь-яких репресивних або адміністративних заходів.

Загальносоціальні механізми у цій сфері повинні включати:

- просвітницькі програми для суб’єктів господарювання та громадян;
- тренінги і підвищення кваліфікації для бухгалтерів, фінансистів, представників малого бізнесу;
- інформаційні кампанії щодо ризиків участі у тіньових схемах та відповідальності за податкові правопорушення;
- формування мотиваційної моделі доброчесної сплати податків, що підкріплюється довірою до держави та ефективністю використання бюджетних коштів.

У період воєнних і післявоєнних трансформацій особливого значення набуває підвищення громадянської та податкової свідомості населення, адже саме вона забезпечує соціальну стійкість і підтримує фінансову обороноздатність держави.

4. Створення дієвого механізму громадського та професійного контролю. Суттєвим чинником підвищення ефективності податкової безпеки є активна участь громадянського суспільства в моніторингу, аналізі та оцінці фіскальних процесів. Як показує європейська практика, участь професійних асоціацій, журналістів-розслідувачів, незалежних експертних інституцій і донорських моніторингових місій забезпечує баланс державного контролю та публічної підзвітності, створює умови для соціального партнерства між державою, бізнесом і громадянами.

Ефективність таких механізмів полягає у можливості:

- оперативного виявлення податкових схем ухилення;
- громадського розслідування випадків завищення вартості публічних закупівель чи нецільового використання коштів;
- підвищення рівня прозорості діяльності органів ДПС, БЕБ;
- створення системи громадського аудиту із залученням міжнародних партнерів та донорів у процеси відновлення і розвитку економіки.

Як показує досвід країн ЄС (*див. підрозділ 3.3 – прим. авт.*), саме поєднання державного, громадського та професійного контролю формує стійку модель податкової безпеки, у межах якої запобігання ухиленню від сплати податків перетворюється з реактивного заходу на інституційну норму відповідальної поведінки. Забезпечення прозорості, правової культури та громадського контролю в системі податкових відносин формує єдину кримінологічну платформу запобігання податковим правопорушенням, яка ґрунтується на синергії державних і суспільних інститутів, поєднує превентивний, виховний та аналітичний підходи й сприяє зміцненню податкової безпеки як елемента національної стійкості.

Визначивши сутнісні ознаки загальносоціальних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, доцільно перейти до розгляду їх структурного змісту та основних напрямів реалізації. Як слушно зазначає Я. Шовкеник, важливе значення у запобіганні кримінальним правопорушенням у податковій сфері має впровадження комплексу

загальносоціальних заходів, доцільність яких є беззаперечною в умовах сучасних соціально-економічних трансформацій. До таких належать соціально-економічні, культурно-виховні та правові заходи, що утворюють системну основу профілактики податкових злочинів. Соціально-економічні заходи спрямовані на подолання безробіття, бідності, корупції, тінізації економіки, а також на вдосконалення податкової системи шляхом зменшення фіскального навантаження, спрощення адміністрування, забезпечення податкової справедливості та стимулювання розвитку бізнесу. Культурно-виховні заходи передбачають формування правової свідомості й податкової культури громадян через діяльність освітніх та громадських інститутів, спрямовану на утвердження цінностей законності, відповідальності та доброчесності. Правові заходи полягають у вдосконаленні регулювання податкових відносин, усуненні колізій законодавства, розробленні державних програм протидії економічним злочинам і підвищенні правової культури населення. Отже, загальносоціальне запобігання ухиленню від сплати податків становить стратегічну основу державної політики у сфері фінансової безпеки. Воно передбачає вдосконалення суспільних відносин через поєднання економічних, правових і виховних засобів, що нейтралізують криміногенні чинники та створюють підґрунтя для спеціально-кримінологічних заходів протидії податковим злочинам [455].

Водночас, варто наголосити, що комплексний характер цих заходів зумовлює необхідність їх системного аналізу через призму взаємодії економічних, правових, організаційно-інституційних та соціально-виховних чинників, що безпосередньо впливають на стан законності у податковій сфері. Такий підхід відповідає сучасним тенденціям розвитку кримінологічної науки, у межах якої запобігання злочинності розглядається не як сукупність окремих заходів реагування, а як цілісна, багаторівнева система соціального управління ризиками та детермінантами кримінальної поведінки. Зокрема:

1. Економічні заходи – спрямовані на формування стабільного бізнес-середовища, зменшення податкового тиску, оптимізацію структури податків,

забезпечення прогнозованості податкової політики та економічного зростання.

2. Правові заходи – забезпечення узгодженості й стабільності податкового законодавства, удосконалення правозастосовної практики, підвищення якості законотворчої діяльності у сфері податкового регулювання.

3. Організаційно-інституційні заходи – розвиток ефективної системи публічного адміністрування податків, цифровізація контролю, удосконалення міжвідомчої взаємодії, підвищення аналітичної спроможності податкових органів.

Серед організаційно-інституційних засобів загальносоціального запобігання особливе місце посідають контрольно-наглядові заходи, спрямовані на виявлення та попередження податкових правопорушень ще до їх фактичного вчинення. Вони виконують функцію раннього попередження злочинів через систематичну перевірку дотримання норм фінансового, бюджетного, валютного та податкового законодавства, а також оцінку ефективності управління публічними фінансами.

Як слушно зазначає В.К. Колпаков, нагляд покликаний забезпечити неухильне та точне дотримання вимог нормативно-правових актів усіма суб’єктами публічних правовідносин – від органів державної влади до приватних юридичних осіб [86]. На відміну від нього, контроль є активною перевіркою стану виконання правових приписів, що поєднує елементи спостереження, аналізу й реагування на виявлені порушення. Як зазначає Г.В. Рибницький, через систему контролю держава забезпечує дотримання законів і нормативних актів, які регулюють діяльність суб’єктів управління, підвищує виконавську дисципліну, сприяє своєчасному усуненню недоліків і впровадженню передового управлінського досвіду [359; 370, с. 337–339].

У податковій сфері контрольно-наглядова діяльність має комплексний запобіжний характер, адже дозволяє не лише виявляти ухилення від сплати податків, але й усувати адміністративні, організаційні та системні передумови їх виникнення. До основних форм її реалізації належать:

1. Планові та позапланові перевірки податкових декларацій, фінансової звітності та банківських операцій. Планові перевірки проводяться відповідно до затверджених графіків і спрямовані на системну оцінку достовірності звітності, правильності визначення бази оподаткування та відповідності облікових операцій чинному законодавству. Позапланові перевірки ініціюються у випадках виявлення ознак правопорушення, надходження скарг чи заяв або за результатами ризик-орієнтованого аналізу, що є важливим інструментом кримінологічної діагностики податкових ризиків.

2. Моніторинг фінансових потоків і використання бюджетних коштів. Він здійснюється через постійне спостереження, аналіз і оцінку витрат публічних фінансів на відповідність їх законності, цільовому використанню та економічній ефективності. В межах податкової системи такий моніторинг охоплює операції з державними та місцевими бюджетами, а також державні закупівлі. До головних суб'єктів моніторингу належать Міністерство фінансів України, ДПС, Державна казначейська служба, Рахункова палата України та регіональні органи фінансового контролю.

3. Державний фінансовий аудит, який є формою незалежної перевірки використання бюджетних коштів і визначає законність, ефективність, результативність та економність витрат. Аудит може бути: фінансовим (перевіряє достовірність звітності); аудитом ефективності (оцінює досягнення результатів із мінімальними витратами); аудитом відповідності (перевіряє дотримання вимог податкового та бюджетного законодавства); комплексним (поєднує кілька зазначених типів) [262].

Як зазначають Н.П. Бортник та С.С. Єсімов, контрольно-наглядові процедури регламентують процесуальний порядок дій посадових осіб органів державного контролю і визначають права, обов'язки та гарантії підконтрольних суб'єктів. Вони є організаційно-правовою формою реалізації функцій контролю і нагляду, спрямованою на структуризацію управлінських процесів, забезпечення юридичної визначеності рішень і підвищення рівня правової відповідальності у сфері публічних фінансів [35, с. 178–179].

Відтак, варто наголосити, що контрольно-наглядові заходи у сфері оподаткування – це врегульовані законодавчими та підзаконними актами юридично значущі дії, спрямовані на спостереження за діяльністю платників податків, фінансових посередників і державних органів із метою виявлення, попередження й усунення податкових правопорушень. Їх реалізація забезпечує: раннє виявлення ризиків ухилення від оподаткування; підвищення прозорості податкових і бюджетних процедур; формування практики невідворотності реагування на виявлені порушення; зміцнення податкової дисципліни як важливої складової загальносоціальної кримінологічної профілактики. Вони виступають організаційно-правовим ядром системи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування й поєднують у собі функції правового регулювання, управлінського контролю, аналітичного моніторингу та превентивного впливу, сприяючи зміцненню податкової безпеки держави, забезпеченню законності в економічних відносинах і зниженню криміногенного потенціалу фінансової системи.

У свою чергу, реєстраційно-дозвільні заходи у сфері оподаткування становлять одну з ключових форм організаційно-правового регулювання фінансово-господарської діяльності, спрямовану на легалізацію суб’єктів господарювання, забезпечення прозорості їх фінансових операцій і недопущення до податкового простору недобросовісних або фіктивних учасників [393]. Їх зміст полягає у створенні правових передумов для офіційного функціонування платників податків у межах визначеного законодавством режиму, що унеможливлює реалізацію тіньових схем і формує умови фінансової безпеки держави.

4. Соціально-виховні заходи – формування високої податкової культури населення, розширення фінансової освіти, підвищення довіри до державних інституцій та утвердження позитивної мотивації до добровільної сплати податків.

У підсумку, загальносоціальні заходи у сфері оподаткування становлять багаторівневу систему дій держави і суспільства, орієнтовану на створення

умов соціальної справедливості, економічної прозорості та правової стабільності. Вони виступають не лише інструментом запобігання кримінальним правопорушенням, але й важливим чинником формування економічної культури, соціальної довіри та фінансової дисципліни, що у сукупності зміцнює систему національної безпеки України. Їх результативність визначається ступенем гармонізації інтересів держави, бізнесу і громадян, рівнем довіри до фіскальної системи та сформованістю суспільного розуміння податків як інструменту спільного розвитку.

Окремої уваги потребують загальносоціальні заходи запобігання, спрямовані на подолання корупції, яка виступає однією з ключових детермінант ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів [164]. Корупція не лише спотворює механізми податкового контролю, а й підриває довіру до державних інституцій, створює умови для вибіркового правозастосування та толерантності до тіньових практик. Саме тому антикорупційна складова становить невід'ємний елемент системи кримінологічної безпеки у сфері фінансів і оподаткування.

У сучасній антикорупційній політиці України важливе місце посідає систематизація напрямів боротьби з корупцією, що дозволяє диференціювати методи впливу залежно від масштабів, суб'єктного складу та особливостей середовища, у якому виникають корупційні ризики. За підходом В.В. Кривенка, напрями антикорупційної діяльності поділяються на загальні та спеціальні. Перші охоплюють соціально-економічні, правові та організаційні заходи, спрямовані на усунення причин і умов, що детермінують корупційні прояви (економічна нестабільність, правовий нігілізм, нормативна невизначеність). Другі – стосуються правоохоронної діяльності, виявлення, документування та притягнення винних осіб до відповідальності [164, с. 142–143].

Загальні напрями антикорупційної політики:

1. Формування активної громадянської позиції у сфері запобігання та протидії корупції – залучення громадськості до антикорупційних процесів

через механізми зворотного зв’язку, громадського моніторингу та незалежного аудиту. Місцеві ініціативи та організації громадянського суспільства здатні оперативно реагувати на корупційні ризики та сприяти прозорості управління [26].

2. Удосконалення законодавства відповідно до міжнародних стандартів – адаптація положень Конвенції ООН проти корупції (2003 р.) і Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією (1999 р.) до українських реалій. Необхідно змістити акцент із каральної парадигми на профілактичну, впровадивши системну антикорупційну експертизу нормативних актів і регуляторних процедур [418].

3. Підвищення правової культури та формування моральної нетерпимості до корупції – розвиток освітніх і просвітницьких програм, спрямованих на зміцнення культури доброчесності, громадянської відповідальності [43].

Спеціальні напрями передбачають:

1. Підвищення рівня матеріального забезпечення посадових осіб, що зменшує стимули до корупційної поведінки й сприяє професіоналізації публічної служби.

2. Забезпечення відкритості та прозорості управлінських процесів – мінімізація дискреційних повноважень, публічність діяльності органів влади, створення єдиних інформаційних платформ.

3. Розроблення й реалізація регіональних антикорупційних програм із чітко визначеними показниками ефективності, що враховують місцеві економічні особливості.

4. Запровадження антикорупційної експертизи нормативно-правових актів як обов’язкового етапу їх розроблення, особливо в частині регулювання податкових, фінансових і дозвільних процедур [87, с. 322].

Таким чином, ефективне подолання корупції у сфері оподаткування потребує глибинної трансформації суспільної свідомості, відновлення довіри до інституцій держави, посилення громадського контролю й формування

умов, у яких дотримання закону стає раціонально вигідною, соціально престижною та економічно доцільною моделлю поведінки. Поєднання загальних і спеціальних антикорупційних напрямів формує інтегровану систему загальносоціального запобігання корупційним і податковим правопорушенням. Вона поєднує законодавчу, інституційну, морально-культурну та просвітницьку компоненти, сприяючи зміцненню податкової безпеки й підвищенню стійкості держави до економічних загроз.

У рамках предмету дослідження, варто здійснити аналіз розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 162-р. «Про затвердження плану заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах [334] й кожного з визначених законодавцем напрямів, а саме:

1. Оновлення українського переліку офшорних зон. Урядом передбачено системне оновлення переліку офшорних юрисдикцій відповідно до стандартів ЄС, ОЕСР і Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією. Такий захід має позитивний зовнішньополітичний ефект – гармонізує позицію України з міжнародними податковими практиками та посилює довіру іноземних партнерів. Водночас його ефективність залишається обмеженою, оскільки перелік не пов'язаний із прямими податковими наслідками, як-от підвищені ставки утримання, обмеження витрат або оборонні коригування. Пропонується запровадити автоматичну податкову прив'язку до переліку офшорних зон (через механізми контрольованих іноземних компаній – CFC), запровадити зворотний тягар доказування реальності кінцевого бенефіціара та унеможливити «перегін» схем у неофіційні юрисдикції.

2. Запобігання незаконному виведенню коштів і фальшивим «інвойсам». Планом визначено координацію між ДПС, СБУ, ДБР, Держфінмоніторингом, НБУ та ін. Серед переваг – широкий міжвідомчий склад і можливість комплексного реагування на порушення. Водночас відсутність єдиного протоколу взаємодії призводить до дублювання функцій і втрати оперативності. Пропонується: створити єдину процедуру спільного

розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, упровадити стандартизовані KPI за строками блокування підозрілих операцій та механізми оцінки відшкодованих збитків державі; розвинути систему автоматизованого обміну ML/TF-даними (Money Laundering/Terrorist Financing).

3. Передання правоохоронним органам узагальнених матеріалів Держфінмоніторингу. Наявна практика щорічного узагальнення фінансових розслідувань сприяє систематизації даних, проте не відповідає швидкості розвитку сучасних схем ухилення. Пропонується: перейти до квартального та покрокового формату обміну інформацією між Держфінмоніторингом і правоохоронними органами.

4. Запровадження автоматичного обміну податковою інформацією (CRS). Приєднання України до Common Reporting Standard є важливим кроком у глобальну систему прозорості податкових даних. Водночас ризиками залишаються неповнота отриманої інформації, відсутність сталої технічної інфраструктури та затримки в обміні. Пропонується: утворити інституційний CRS-офіс при Мінфіні/ДПС для адміністрування обміну, запровадити внутрішні стандарти якості (SLA) обробки даних, проводити щорічний аудит повноти інформації та забезпечити узгодження CRS із діючими угодами про уникнення подвійного оподаткування.

5. Імплементація плану дій BEPS. Україна частково імплементувала стандарти OECP, однак відсутній повний набір інструментів (звітність CbC, правила недостатньої капіталізації, Principal Purpose Test). Пропонується: завершити імплементацію повного мінімального стандарту BEPS, посилити аналітичну функцію ДПС у сфері трансфертного ціноутворення, розробити підзаконні акти щодо економічної присутності компаній-нерезидентів і запровадити автоматичний контроль пов’язаних операцій.

6. Податковий контроль ПДВ-кредиту за категоріями ризику. Захід спрямований на блокування фіктивного податкового кредиту через ризик-скоринг платників. Позитивним є оперативність реагування, однак існує ризик

надмірних блокувань, що шкодять добросовісному бізнесу. Пропонується: створити прозору модель скорингу ризику з алгоритмами, відкритими для перевірки; запровадити систему апеляцій із гарантованими строками розгляду; використовувати машинне навчання для відстеження ланцюгів ПДВ-операцій і взаємоперевірку контрагентів за принципом «податкового партнерства».

7. Документальні перевірки платників із від'ємним значенням ПДВ (п. 200.1 ПК України). Такий механізм забезпечує контроль за ризиковими відшкодуваннями, проте створює надмірне навантаження на експортерів із реальною господарською діяльністю. Пропонується: упровадити багаторівневу систему ризик-класифікації, що розрізняє перевірки за ступенем ризику; надати пріоритет виявленню «ланцюгових» схем постачання з ознаками фіктивності.

8–9. Контроль виплат доходів фізичним особам («тіньова» заробітна плата) та міжвідомча співпраця. Комплексна діяльність ДПС, Пенсійного фонду України спрямована на легалізацію ринку праці. Позитивним є масштаб охоплення, проте бракує ефективних методик виявлення порушень і єдина аналітична база. Пропонується: упровадити аналітичний моніторинг диспропорцій між офіційною та реальною оплатою праці, створити галузеві профілі ризику, забезпечити електронні «пояснення» роботодавців щодо відхилень, розвинути механізм податкових «комплаєнс-угод» для добровільного виправлення порушень.

10. Контроль суб'єктів, у яких дохід менший за мінімально необхідні витрати (зокрема підакцизних). Такий індикатор виконує функцію первинного маркера ризику, проте може генерувати хибні спрацювання через сезонність чи інвестиційні цикли. Пропонується: розширити аналіз до мультиіндикаторного дашборда, що включатиме дані про грошові розриви, маржинальність, акцизні декларації та митні сканери; поєднати його з аналітичними модулями БЕБ для формування єдиного фінансового профілю суб'єкта.

Проаналізовані заходи у розпорядженні Кабінету Міністрів України № 162-р створили необхідну основу державної політики запобігання податковим зловживанням і відмиванню коштів, проте їхня реалізація потребує поглиблення аналітичної складової, цифровізації процесів, чіткої міжвідомчої координації та перенесення акценту із формального контролю на системне управління ризиками.

Відтак, видається за необхідне прийняття *Плану запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року в якому пропонується*:

- запровадити динамічну систему моніторингу офшорних і ризикових юрисдикцій із автоматичними податковими наслідками;
- створити єдину платформу міжвідомчого ризик-менеджменту (ДПС – Держфінмоніторинг – БЕБ);
- завершити імплементацію повного стандарту BEPS та CRS;
- розвинути систему «комплаєнс-угод» із бізнесом для добровільного виправлення порушень;
- інтегрувати освітньо-виховний компонент податкової культури у систему загальносоціальних заходів.

Такі дії забезпечать не лише запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, але й формування стійкої моделі податкової безпеки України в умовах воєнного та післявоєнного відновлення економіки.

Мета Плану:

Сформувати стійку, цифрово-орієнтовану систему загальносоціального запобігання податковим правопорушенням, що мінімізує криміногенні детермінанти, забезпечує податкову безпеку і фінансову стійкість, гармонізовану з стандартами ОЕСР/ЄС (CRS, BEPS) і практиками прозорості.

Основні завдання:

1. Завершення імплементації стандартів BEPS/CRS. Пріоритетним завданням є повне впровадження мінімального стандарту BEPS з урахуванням

звітності за країнами (CbC reporting), запровадження принципу основної мети (Principal Purpose Test), забезпечення економічної присутності нерезидентів і вдосконалення трансфертного ціноутворення. У сфері автоматичного обміну податковою інформацією (Common Reporting Standard) необхідним є створення інституційного центру (CRS-офісу) при Міністерстві фінансів або Державній податковій службі України, який би забезпечував технічне адміністрування, аудит якості даних, внутрішні стандарти обробки (SLA) та оперативну взаємодію з компетентними органами іноземних держав.

2. Формування «офшорної політики 2.0». Метою цього напряму є перехід від статичного переліку офшорних юрисдикцій до динамічної системи моніторингу ризиків із автоматичними податковими наслідками. Передбачається застосування правил контрольованих іноземних компаній, підвищених ставок утримання, обмеження пільг та витрат у взаємодії з «чорними» юрисдикціями, а також запровадження презумпції недобросовісності бенефіціарів у разі відсутності підтвердження економічної сутності операцій. Це відповідає принципам фіскальної прозорості, закріпленим у законодавстві України.

3. Розвиток міжвідомчої системи ризик-менеджменту. У межах удосконалення аналітичної інфраструктури доцільним є створення єдиного координаційного центру управління податковими ризиками, який об’єднає ДПС, Держфінмоніторинг, БЕБ. Його функціонування має ґрунтуватися на спільному дашборді ризиків, уніфікованих протоколах обміну інформацією та ключових показниках ефективності (KPI), що вимірюють швидкість блокування підозрілих операцій, обсяги повернених активів і результативність кримінальних проваджень.

4. Оптимізація податкового контролю за ПДВ («ПДВ-контур»). Передбачається запровадження прозорого алгоритму оцінювання ризику податкових накладних і ланцюгів постачань із використанням технологій машинного навчання. Необхідною складовою є впровадження швидкої процедури апеляції з чітко визначеними строками, а також створення реєстру

доброчесних платників («біла книга»). Це забезпечить баланс між боротьбою з фіктивним ПДВ-кредитом і захистом прав bona fide суб'єктів господарювання.

5. Підвищення прозорості виплат заробітної плати. Реалізація цього завдання передбачає розроблення галузевих карт ризику тіньових виплат, посилення спільних заходів ДПС і Держпраці, а також застосування інструменту податкових «комплаєнс-угод», що стимулюють добровільне виправлення порушень і легалізацію найманої праці.

6. Розвиток аналітики підакцизних потоків. Для зниження обсягів ухилення від сплати акцизів доцільним є створення мультиіндикаторної системи моніторингу, що поєднує дані електронних товарно-транспортних накладних, митних сканерів, акцизних марок тощо. Такий підхід дозволяє ідентифікувати нетипові рухи товарів і запобігати формуванню тіньових схем у сфері підакцизного бізнесу.

7. Забезпечення правової стабільності фіскальної системи. Важливим завданням є проведення антикорупційної експертизи усіх змін податкового законодавства, запровадження sunset-клауз для тимчасових пільг, а також систематичні регуляторні огляди для усунення надлишкового адміністративного навантаження та колізій.

8. Формування культурно-виховного блоку податкової політики. Йдеться про створення національної програми підвищення податкової культури, що має охоплювати освітній процес (загальна та вища школа, малий і середній бізнес) і включати публічні інформаційні ресурси, які демонструють зв'язок між сплаченими податками та суспільними благами («сплачено – отримано»).

9. Відновлення активів і компенсаційна юстиція. Передбачається розширення можливостей арешту, конфіскації та цивільного відшкодування шкоди, завданої податковими злочинами, включно з тими, що пов'язані з відмиванням доходів і використанням офшорних структур. Визначальна роль

у цьому належить Держфінмоніторингу України, який має забезпечити взаємодію з правоохоронними органами та міжнародними партнерами.

Особливості реалізації у воєнний і післявоєнний період. У воєнний період реалізація Плану має бути спрямована на оперативну взаємодію між фіскальними та фінансовими інституціями, забезпечення швидкого обміну даними в режимі реального часу (real-time alerts), запровадження механізмів тимчасового замороження активів, а також створення «зелених коридорів» для експортерів із низьким ризиком для підтримання валютної виручки та стабільності економічного обороту. У післявоєнний період акценти зміщуються на масштабування систем BEPS і CRS, відновлення повноцінного ризик-скорингу ПДВ, розбудову ризик-орієнтованих камеральних перевірок замість масових планових ревізій і формування збалансованого фіскального навантаження, яке стимулюватиме інвестиційну активність відповідно до стандартів ЄС та ОЕСР.

Пріоритетні напрями антикорупційної політики у сфері оподаткування. До основних напрямів антикорупційної політики у податковій сфері належать:

1. усунення конфлікту інтересів і підвищення прозорості адміністративних процедур у ДПС та митних органах через цифровізацію управлінських рішень, електронний контроль (e-trace) і відкритість реєстрів;

2. впровадження антикорупційної аналітики, що включає картографування аномальних рішень (heat-maps), аудит відмов і блокувань, моніторинг регіональних ризиків;

3. створення спільних міжвідомчих груп (ДПС, БЕБ, НАБУ) для розслідування системних схем ухилення від сплати податків і фіктивного імпорту;

4. розвиток інституту викривачів, який забезпечує правовий захист, матеріальне стимулювання та публічну підзвітність результатів розгляду повідомлень;

5. реалізація принципу регуляторної простоти – скорочення кількості податкових пільг і винятків, кодифікація норм і стабілізація податкового законодавства як інструменту зменшення корупційних ризиків.

Очікувані результати реалізації Плану. Реалізація зазначених завдань забезпечить: зниження «ПДВ-розриву» та обсягів «конвертних» операцій, розширення охоплення звітності CbC/CRS, скорочення відтоку капіталу через офшорні канали; зростання рівня добровільної сплати податків завдяки прозорості процедур і передбачуваності правозастосування; підвищення довіри до фіскальних інституцій через забезпечення підзвітності та обґрунтованості рішень; посилення фінансової безпеки держави за рахунок стабільності бюджетних надходжень і покращення якості статистичних даних для макроекономічного планування.

На відміну від Плану заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб’єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах (2021), авторська концепція передбачає перехід від переліку окремих дій до системи управління ризиками, інтегрованої у міжвідомчу цифрову інфраструктуру з визначеними KPI. Вона завершує цикл імплементації стандартів BEPS/CRS, забезпечує автоматичні податкові наслідки для операцій з офшорними юрисдикціями, підвищує прозорість алгоритмів ПДВ-ризику та запроваджує механізми апеляцій із фіксованими строками. Водночас до системи загальносоціальних заходів уперше інтегрується освітньо-культурний компонент формування податкової культури, що сприяє тривалому зниженню криміногенності у сфері оподаткування.

Підсумовуючи варто зазначити, що загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування становлять системоутворюючий елемент державної політики, спрямований на формування стійкого, прозорого та безпечного податкового середовища. Їх призначення полягає не у реагуванні на вже вчинені правопорушення, а у нейтралізації криміногенних чинників, що породжують ухилення від сплати

податків, тінізацію економіки, корупцію та фінансові зловживання. Сутність цих заходів полягає у поєднанні економічних, правових, організаційних, освітніх і культурних механізмів, які забезпечують стабільність податкових процесів, добровільне виконання податкових обов'язків і підвищення рівня фінансової дисципліни. Вони виконують функцію соціально-правового балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків, формуючи довіру до державних інституцій та справедливість оподаткування.

Важливим є те, що загальносоціальні заходи мають синергетичний ефект: зміцнюючи податкову дисципліну, вони одночасно підвищують кримінологічну безпеку, знижують рівень економічної злочинності, сприяють зростанню фінансової стійкості держави та зміцненню її інституційної спроможності. Отже, ефективна система загальносоціального запобігання у сфері оподаткування – це інтегрована превентивна модель, що ґрунтується на поєднанні правових регуляторів, адміністративних процедур, соціальної просвіти й високого рівня професійної підготовки кадрів. Її реалізація є необхідною умовою забезпечення податкової безпеки, зміцнення фінансової стабільності держави та гармонізації національної податкової політики з європейськими і міжнародними стандартами доброчесності, прозорості й верховенства права.

4.2. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування

Злочинність у сфері оподаткування є одним із найбільш небезпечних проявів економічної злочинності, оскільки вона безпосередньо підриває фінансову основу держави, знижує ефективність бюджетної політики, провокує тінізацію економіки та сприяє поширенню корупційних практик. Ненадходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів не лише зменшує можливості держави щодо фінансування соціальних програм, оборони та інфраструктурних проєктів, але й створює передумови для

посилення соціальної напруги, економічної нерівності та зниження рівня довіри громадян до влади. Як наслідок, податкова злочинність стає детермінантом фінансової нестабільності та чинником, що загрожує реалізації стратегічних інтересів національної безпеки.

Саме тому, як слушно підкреслюють О.М. Бандурка та О.М. Литвинов, дієва протидія злочинності потребує оперативного й цілеспрямованого реагування органів державної влади, яке має бути синхронізованим з активною участю громадянського суспільства у процесах соціального контролю за реалізацією превентивних заходів [14, с. 99]. Такий підхід дозволяє не лише своєчасно виявляти криміногенні чинники у сфері оподаткування, а й ефективно впливати на них, запобігаючи формуванню злочинних схем ухилення від сплати податків, легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, та іншим проявам фінансової девіації. При цьому важливим принципом реалізації запобігання кримінальним правопорушенням виступає дотримання основоположних прав і свобод людини, що є невід’ємною засадою демократичної правової держави та ключовою гарантією легітимності антикримінальних заходів [246].

Виходячи з викладеного, ефективність спеціально-кримінологічного запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування безпосередньо залежить від активності та узгодженості дій суб’єктів запобіжної діяльності, здатності державних органів оперативно реагувати на зміни криміногенної ситуації та забезпечувати невідворотність відповідальності за порушення податкового законодавства. Водночас така діяльність не може бути ізольованою від суспільних процесів і потребує широкої участі громадянського суспільства в моніторингу, оцінюванні та корекції превентивних стратегій.

Варто наголосити, що спеціально-кримінологічні заходи запобігання, на відміну від загальносоціальних, мають цільову, адресну та практично-операційну спрямованість і не пов’язані з радикальною трансформацією соціально-економічних чи політичних відносин. Їх головна мета полягає не у

глобальній зміні соціального середовища, а у нейтралізації дії конкретних криміногенних чинників, які безпосередньо впливають на формування злочинної поведінки, та у створенні таких умов, що унеможливлюють або істотно ускладнюють учинення кримінальних правопорушень. У цьому контексті спеціально-кримінологічні заходи виступають інструментом цілеспрямованого впливу на кримінальні процеси у певній сфері суспільних відносин, зокрема у сфері оподаткування, де превентивний ефект досягається через аналітичну роботу, оперативно-розшукову діяльність, кримінологічний моніторинг і вдосконалення податково-контрольних механізмів.

Усі заходи спеціально-кримінологічного запобігання є взаємопов'язаними і становлять єдину систему комплексного запобіжного впливу, спрямовану на усунення, блокування або мінімізацію конкретних ризиків злочинної діяльності. Вони охоплюють широкий спектр дій – від виявлення осіб, схильних до правопорушень, до застосування організаційно-правових та інформаційно-аналітичних засобів для локалізації криміногенних осередків. Відтак їх сутність полягає у системному поєднанні правових, організаційних, управлінських та виховних інструментів, що реалізуються спеціально уповноваженими суб'єктами державної влади у тісній взаємодії з громадськістю.

Як слушно зазначає В.І. Шакун, спеціально-кримінологічне запобігання є складовою частиною загальносоціального попередження, однак його відмінність визначається специфічним об'єктом впливу – злочинністю. Учений підкреслює, що особливість цього виду діяльності полягає у проведенні комплексу заходів, спрямованих саме на попередження злочинності, її окремих проявів і конкретних кримінальних правопорушень, а також у їхніх причинах і умовах. Зміст таких заходів має спеціальний характер, адже вони безпосередньо пов'язані з практичною боротьбою зі злочинністю. При цьому арсенал засобів спеціальної профілактики включає взаємодію управлінських, правових і виховних інструментів, розрахованих на усунення або послаблення дії детермінант злочинності. Суб'єктами такої

діяльності є органи державної влади та правоохоронні структури, для яких боротьба зі злочинністю становить одну з основних статутних функцій [397, с. 186].

Схожої позиції дотримується О.О. Білоусова, яка розглядає спеціально-кримінологічне запобігання як спрямований вплив на соціальні патології – процеси, явища та форми поведінки, що створюють сприятливий ґрунт для злочинності. Вчений акцентує, що превентивна діяльність має бути націлена не лише на усунення вже сформованих криміногенних факторів, а й на ранню діагностику та профілактику соціальних дисфункцій, що детермінують злочинну поведінку [29, с. 42-44]. Такої позиції дотримується В.В. Чернєй, який зазначає, що сукупність спеціально-кримінологічних заходів, спрямованих на усунення причин і умов вчинення кримінальних правопорушень, реалізується насамперед у межах діяльності правоохоронних органів – як підзаконної, виконавчо-розпорядчої функції, що охоплює попередження, припинення та мінімізацію наслідків адміністративних і кримінальних правопорушень [444, с. 365]. Такий підхід демонструє практичну спрямованість спеціальної профілактики – вона є невід'ємним елементом системи публічного управління, що поєднує правоохоронну, контрольну та профілактичну діяльність.

У свою чергу, О.М. Литвак проводить чітке розмежування між загальносоціальним запобіганням, яке збігається з процесом соціального розвитку, та спеціально-кримінологічним запобіганням і репресивною діяльністю держави. Учений обґрунтовує якісну відмінність попереджувальної діяльності, що орієнтована на досягнення превентивної мети без застосування примусу, і підкреслює важливість визначення кола суб'єктів такої діяльності [198, с. 97-102]. До спеціалізованих суб'єктів належать органи виконавчої влади та правоохоронні структури, для яких запобігання злочинності є основною функцією. Неспеціалізовані суб'єкти – це установи, організації, підприємства й посадові особи, які реалізують профілактичні функції у межах своєї професійної діяльності (наприклад,

банки, податкові агенти, аудиторські компанії), сприяючи формуванню правомірної поведінки.

Варто зазначити, що, за слушним зауваженням В.В. Голіни, спеціально-кримінологічне запобігання злочинності не є випадковим або хаотичним набором профілактичних дій, а становить системно організований, науково обґрунтований та практично орієнтований комплекс заходів, спрямованих на недопущення вчинення злочинів на різних стадіях їх криміногенного формування. Йдеться про діяльність, що передбачає не лише попередження конкретних проявів протиправної поведінки окремих осіб, але й цілеспрямований вплив на соціальні процеси, явища й умови, які формують рівень та структуру криміногенного потенціалу суспільства. Цей потенціал проявляється у частоті, масштабності та тяжкості вчинюваних злочинів, а отже, його зниження є одним із ключових завдань державної антикримінальної політики [64, с. 21–22].

З огляду на викладене, метою спеціально-кримінологічного запобігання є не лише усунення чинників, що детермінують злочинність, а й оперативне реагування на формування та розвиток злочинної поведінки, локалізація осередків криміногенної активності та недопущення рецидиву. Така діяльність має динамічний характер, оскільки реалізується в межах трьох взаємопов’язаних напрямів – профілактики, відвернення та припинення злочинів, що забезпечує її багаторівневість і гнучкість у реагуванні на зміну криміногенної ситуації.

Як зазначає О.М. Джужа, сутність спеціально-кримінологічного запобігання полягає у цілеспрямованому здійсненні цього виду діяльності як окремої функції державного управління, що передбачає тісний взаємозв’язок з елементами кримінологічної системи, чітке дотримання управлінських рішень і адаптацію лінії превентивної поведінки до актуального стану об’єкта впливу. Інакше кажучи, спеціально-кримінологічне запобігання – це не статичний набір дій, а адаптивна система управлінського впливу, у межах якої

превентивні заходи постійно коригуються залежно від зміни соціально-економічних, політичних чи морально-психологічних умов [177, с. 63].

Розвиваючи цю думку, Ю.В. Нікітін, у вузькому розумінні визначає спеціально-кримінологічне запобігання як інтегровану кримінологічну теорію і практику організації протидії злочинності, що реалізується через розробку і використання спеціальних знань, методів та технологій, запозичених не лише з кримінології, а й з інших суміжних галузей – соціології, економіки, психології, педагогіки тощо [268]. Такий міждисциплінарний підхід розширює інструментарій запобіжного впливу, роблячи його гнучким, науково обґрунтованим і соціально збалансованим.

Не менш вагомою є позиція академіка А.П. Закалюка, який підкреслює, що заходи спеціально-кримінологічного запобігання відрізняються від інших форм превенції тим, що вони чинять вплив як після вчинення кримінального правопорушення, так і до нього, поширюючись на сфери, які лише частково врегульовані правом. Такі заходи застосовуються спеціалізованими засобами, що мають цільове профілактичне призначення, нерідко паралельно з іншими видами запобіжної діяльності, а подекуди – як її логічне продовження. На переконання науковця, саме ця специфіка дозволяє розглядати спеціально-кримінологічне запобігання як самостійний, суто кримінологічний різновид превентивної діяльності, спрямований на глибоку діагностику криміногенних процесів та їх ефективну нейтралізацію [121, с. 328].

Узагальнюючи наукові підходи, можна стверджувати, що *спеціально-кримінологічне запобігання – це комплексна, системна, організована та науково керована діяльність уповноважених державних та громадських інституцій, спрямована на виявлення, усунення або нейтралізацію детермінант, а також недопущення вчинення окремих видів кримінальних протиправних діянь у сфері оподаткування на різних стадіях кримінальної поведінки.*

Таким чином, спеціально-кримінологічне запобігання виступає ключовим елементом забезпечення податкової безпеки, що поєднує наукову

теорію, аналітичну діяльність і практичну реалізацію механізмів впливу на злочинність. Ефективність таких заходів визначається не лише кількістю правових інструментів, а й інституційною спроможністю, якістю аналітичного забезпечення та рівнем правової культури суспільства, які разом формують середовище, несприятливе для відтворення злочинної поведінки.

У межах формування ефективної системи спеціально-кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів провідне місце посідає безпекова діяльність правоохоронних органів, що реалізується на організаційному та функціональному рівнях. Її зміст полягає у забезпеченні належного функціонування податкової системи, захисті фінансових інтересів держави, своєчасному виявленні й нейтралізації криміногенних чинників, які сприяють виникненню податкових злочинів, а також у створенні умов для невідворотності відповідальності за їх вчинення.

Відповідно до вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (2019) [330] та Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання організації фінансового моніторингу» (2020) [88] встановлено формалізований механізм взаємодії суб'єктів первинного фінансового моніторингу з Держфінмоніторинг. Цей механізм передбачає подання до уповноваженого органу електронних повідомлень та звітів у визначених формах, що підписуються кваліфікованим електронним підписом (ЕЦП) і надсилаються в електронному форматі згідно з процедурою, затвердженою законодавством. Нормативне регулювання також визначає процедури взяття суб'єктів на облік як платформи фінансового моніторингу, їх зняття з обліку або поновлення на обліку, а також порядок реєстрації та подання інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу.

До основних інструментів відносяться:

1. Створення ланцюгів фіктивних або транзитних юридичних осіб (shell companies, транзитні фірми) для формування фіктивного податкового кредиту або прикриття руху коштів.

2. Торгово-базовані схеми відмивання (trade-based money laundering) – фальсифікація інвойсів, маніпуляції з цінами (over-/under-invoicing), використання фальшивих або надмірно завищених/занижених контрактів.

3. Активне використання офшорних та низькоподаткових юрисдикцій для трансферу прибутків, хування бенефіціарів і заплутування походження коштів.

4. Кеш-інтенсивні операції та створення «конвертних» схем із серіями готівкових переказів через низку підприємств-прикриттів.

5. Маніпуляції з пов’язаними особами та трансфертне ціноутворення з метою «виведення» оподатковуваної бази за межі досяжності фіскальних органів.

6. Криптовалютні та інші цифрові канали – перехід коштів через біржі, мікшери, незареєстровані гаманці для приховування слідів транзакцій.

7. Ланцюжки «повернення-кредитування» (loan-back) та складні кредитні конструкції, що створюють імітацію законних фінансових відносин.

8. Зловживання механізмами відшкодування ПДВ та фіктивні імпорти (формування фіктивного податкового кредиту через ланцюги «прокладок»).

9. Використання благодійних структур, фондів чи проєктів відновлення/інвестицій як прикриття для каналізації нелегальних доходів.

Виявлення цих інструментів має значні практичні наслідки для спеціально-кримінологічних заходів: аналіз системних схем дозволяє формувати адресні профілі ризику, визначати пріоритети оперативного реагування та оптимізувати канали інформаційної взаємодії між фінансовими, податковими та правоохоронними інституціями.

На підставі результатів моніторингу доцільно виокремити наступні стратегічні напрямки вдосконалення механізму фінансового моніторингу як елементу спеціально-кримінологічного запобігання:

- Посилення механізмів ідентифікації бенефіціарних власників (обов’язкове розкриття через публічні реєстри; перевірка достовірності поданих даних).
- Інтеграція податкових, банківських та митних даних у єдину аналітичну платформу з підтримкою алгоритмів машинного навчання для виявлення аномалій і кластерного аналізу мереж.
- Зниження порогів та оптимізація тригерів для підозрілих операцій, які підлягають негайному розгляду чи блокуванню, з одночасним запровадженням чітких процедур апеляції для добросовісних суб’єктів.
- Розвиток оперативної координації між Держфінмоніторингом, ДПС, БЕБ, СБУ та міжнародними партнерами з метою швидкої трансмісії аналітичних висновків у кримінально-правове реагування.
- Впровадження спеціалізованих модулів «блокчейн» та криптоаналітики у інструментарій фінансового моніторингу.
- Підвищення кваліфікації працівників суб’єктів фінмоніторингу у частині виявлення складних схем відмивання та транснаціональних податкових ухилень.

Реалізація зазначених заходів дозволить не лише підвищити спроможність системи виявляти сучасні техніки відмивання та ухилення від оподаткування, а й сформувати превентивну основу для зниження рівня пов’язаних із цим кримінальних правопорушень, захисту бюджетних інтересів і підвищення загальної податкової дисципліни.

У сучасних умовах складність і винахідливість податкових правопорушень зросли: злочинні мережі поєднують традиційні фінансові схеми з цифровими інструментами, транснаціональними каналами й легальними бізнес-структурами. У таких умовах ефективна кримінологічна діяльність неможлива без чіткої системи сигналів ризику – індикаторів, які дозволяють на ранніх стадіях ідентифікувати підозрілу діяльність, пріоритезувати розслідування та спрямувати аналітичні ресурси. Індикатори виконують функцію «тригера» для аналітики, оперативного реагування та

прийняття процесуальних рішень; вони можуть бути як структурними (пов’язані із суб’єктом господарювання), так і поведінковими (пов’язані з конкретними фінансовими операціями).

Поданий нижче перелік індикаторів сформовано з урахуванням типологій фінансових зловживань [400] і має практичне призначення: слугувати базою для ризик-скорингу, формування «теплових карт» ризиків і побудови ML-моделей, а також для розроблення оперативно-слідчих сценаріїв. Кожен індикатор варто розглядати в комплексу – наявність одного сигналу не завжди свідчить про злочин; набір корелюючих ознак підвищує ймовірність наявності схеми ухилення або відмивання доходів.

1. Індикатори підозрілої діяльності суб’єктів господарювання

- Постійні зміни в посадовому та засновницькому складі (швидка ротація бенефіціарів, номінальні керівники).
- Наявність заявлених обсягів господарської діяльності за відсутності відповідної матеріально-технічної бази або персоналу (невідповідність ресурсів і декларованих потужностей).
- Непропорційно великі розрахунки/обсяги операцій, що не відповідають можливостям платоспроможності (персоналу, оборотних коштів).
- Неспецифічна або розпорошена сфера діяльності – одночасна декларація товаро-/послуг у несумісних сегментах без економічного обґрунтування.
- Відсутність повної первинної документації або систематичні порушення ведення обліку.
- Невідповідності між показниками фінансової (балансової) звітності та реальними операціями.
- Аномалії у бухгалтерських записах (розриви, дублювання, нестиковки).
- Відсутність або мінімальна сплата податків при значних операційних потоках.

- Розірвані ланцюги обігу ПДВ (відсутність послідовної документації при перепродажі товарів); нестача деталізації призначення платежів.
- Фальсифікація документів (підроблені печатки, штампи, бланки, підроблена документація суб'єктів господарювання).
- Масове відкриття поточних рахунків у багатьох банках без економічної необхідності.
- Надмірна роль «супровідників» або третіх осіб при наданні пояснень щодо діяльності платника.
- Використання підставних/номінальних осіб як власників чи керівників.
- Управління великою кількістю рахунків через один набір IP-адрес або централізовані цифрові точки доступу.
- Недостовірні дані суб'єктів у фіктивній діяльності чи при реєстрації.
- Відсутність регулярних операцій, притаманних реальному бізнесу (виплати зарплат, оренда приміщень, комунальні платежі тощо).
- Відмова банків чи фінансових посередників у подальшому обслуговуванні.
- Використання при відкритті рахунків підроблених, втрачених або померлих паспортних даних.
- Наявність «сигналів» зовнішньої невідповідності (наприклад, придбання активів, що явно не відповідають декларованим доходам власників).

Такі індикатори повинні бути інтегровані в реєстри ризик-кейсів і використовуватись при формуванні черговості камеральних перевірок, запитів у банків та ініціюванні оперативних заходів.

2. Індикатори підозрілих фінансових операцій

- Швидке «транзитне» перерахування коштів: зарахування на рахунок і оперативне переведення іншим суб'єктам упродовж кількох днів (ознака безтоварних операцій).

- «Змішування» потоків з метою приховування джерела походження коштів та подальшої маршрутизації.
- Нечіткі призначення платежів, що не містять конкретної економічної мети або використовують шаблонні коди.
- Невідповідності між прибутковими й видатковими операціями (структурні розриви у касових та безготівкових потоках).
- Операції без видимого економічного змісту (трансакції, що не випливають із господарської логіки).
- Активні операції, пов’язані з переуступкою прав вимоги, факторингом, реструктуризаціями нетипових контрактів – механізми «переміщення» доходів.
- Надання «кредитів» або фінансової допомоги працівникам у неринкових обсягах.
- Регулярні надходження з-за кордону та/або перекази за кордон за відсутності зрозумілої мети таких переказів.
- Часті внутрішні позики/перекази між юридичними особами, які формально не належать до однієї бізнес-групи.
- Надходження коштів з невизначених або неперевірених джерел.
- Оплата особистих витрат власників з корпоративних рахунків.
- Виведення оборотів через ФОП без відповідного економічного обґрунтування (використання «конвертних» схем).
- Операції з контрагентами, що мають ознаки фіктивності (відсутність реального бізнесу, мінімальна активність).
- Накопичення коштів на рахунках нерезидентів, офшорних структур або в юрисдикціях з високим ризиком відмивання.
- Нерівномірне або нецільове використання попередньо отриманих коштів (розпорошення, багатоканальні перекази).
- Значні готівкові операції (великі внески/зняття готівки, що не відповідають характеру діяльності).

- Надання послуг або ціноутворення, що важко піддається незалежній оцінці (інтелектуальні послуги, консалтинг за завищеними тарифами).
- Використання підроблених або фальсифікованих документів у платіжних ланцюгах.
- Операції з «сміттєвими» цінними паперами або інструментами з відсутністю ринкової ліквідності.

Варто наголосити, що кожен індикатор підвищує точність виявлення – наприклад, поєднання транзитних платежів із рахунками нерезидентів, а впровадження «шкали ризику» дозволяє розподіляти пріоритетні перевірки та інформаційні запити. На сьогодні необхідна інтеграція індикаторів у оперативні платформи ДПС, Держфінмоніторингу, БЕБ із чіткими протоколами обміну та процедурами апеляції для захисту добросовісних суб'єктів.

Наведена систематизація індикаторів підозрілої діяльності та фінансових операцій є базовим елементом спеціально-кримінологічної стратегії запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Розробка, тестування та впровадження таких індикаторів повинні поєднуватись із законодавчими, організаційними та технологічними заходами – від обов'язкового розкриття кінцевих бенефіціарів до створення міжвідомчих аналітичних майданчиків і застосування інструментів OSINT, Big Data та blockchain-аналізу. Такий інтегрований підхід підвищить оперативну спроможність державних органів і дозволить зменшити рівень податкової злочинності шляхом адресної превенції та ефективного притягнення винних до відповідальності.

Спеціально-кримінологічну запобіжну роль відіграють податкові перевірки та моніторинг діяльності платників. ПК України визначає правові засади сплати податків і зборів та відповідальність за податкові правопорушення [308] й запровадив новий підхід до перевірок платників податків, вимагаючи врахування критеріїв ризику при відборі суб'єктів для податкового аудиту. Також ПК України встановлює порядок узгодження

податкових зобов’язань: податкове повідомлення-рішення, нараховане контролюючим органом, набуває статусу узгодженого (остаточного) після завершення процедури оскарження.

Як стверджують А.О Монаєнко., Н.І. Атаманчук, такі законодавчі ініціативи мають ключове значення для притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування, оскільки підтверджує факт ненадходження коштів до бюджету у визначеному розмірі [234, с. 102-103]. Також, 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-імпортні 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 [389, с. 92–93; 250].

У цьому контексті варто звернути увагу на інформаційно-аналітичне забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері. Світова практика та рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), зокрема щодо запобігання ухиленню від оподаткування та боротьби з транснаціональними податковими схемами, акцентують увагу на інтеграції інформаційно-аналітичних систем у роботу податкових і правоохоронних органів. Застосування інструментів аналізу ризиків, автоматизованого обміну податковою інформацією, використання алгоритмів штучного інтелекту, а також удосконалення системи податкового аудиту сприяють підвищенню ефективності протидії податковим правопорушенням [250].

У процесі європейської інтеграції Україна зобов’язалася гармонізувати податкове законодавство з правом ЄС, зокрема в частині захисту фінансових інтересів Союзу. Це передбачає активну імплементацію міжнародних стандартів податкової прозорості, зміцнення міжвідомчої співпраці, підвищення компетентності відповідних органів та посилення контролю за дотриманням податкового законодавства. Стаття аналізує сучасні підходи до організації інформаційно-аналітичного забезпечення у сфері протидії податковим правопорушенням, окреслює виклики та перспективи його вдосконалення в умовах цифровізації державного управління та інтеграційних процесів.

В Україні сформовано сучасну інформаційно-аналітичну інфраструктуру податкової безпеки, яка є складовою системи спеціально-кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Її функціонування базується на поєднанні цифрових технологій моніторингу, ризик-менеджменту та аналітичної підтримки діяльності податкових і правоохоронних органів. Такі системи не лише підвищують ефективність адміністрування податків, а й виконують запобіжну функцію, дозволяючи виявляти криміногенні детермінанти на ранніх етапах і запобігати формуванню тіньових схем ухилення від оподаткування:

система моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР) є ключовим інструментом первинної превенції податкових злочинів. Вона автоматично аналізує кожну податкову накладну за визначеними критеріями ризику, блокуючи реєстрацію документів, що мають ознаки фіктивності чи «транзитності». Завдяки алгоритмам машинного аналізу СМКОР фактично зупиняє криміногенну діяльність на стадії її спроби, попереджаючи незаконне формування податкового кредиту з ПДВ;

автоматизована система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) функціонує як основа контролю за податковими потоками. Вона забезпечує прозорість руху коштів на спеціальних рахунках платників, не допускаючи перевищення суми податкового кредиту над реально сплаченими податками.

Аналітичні модулі системи дозволяють виявляти розриви у ланцюгах постачання, визначати контрагентів із підозрілою активністю та формувати масиви для оперативно-розшукової роботи БЕБ;

інформаційно-телекомунікаційна система «Податковий блок» є аналітичним ядром ІТ-інфраструктури ДПС. У ній зосереджено повну інформацію про реєстрацію, діяльність і податкову історію платників. Цей ресурс дозволяє здійснювати комплексний кримінологічний аналіз, створювати ризик-профілі потенційних правопорушників і прогнозувати динаміку податкових зловживань;

електронний кабінет платника податків виконує не лише сервісну, а й аналітичну функцію. Оперативне надходження цифрових звітів дозволяє автоматично виявляти аномалії, розбіжності або ознаки фіктивності в податкових деклараціях [315, с. 296-297]. Відтак, система стає джерелом оперативної кримінологічної інформації, що дає змогу своєчасно ініціювати аналітичну перевірку чи оперативні дії.

Окреме місце в системі займають ризик-орієнтовані системи відбору для перевірок, що реалізують принципи «інтелектуального аудиту». Вони формують рейтинги платників за рівнем податкових ризиків, враховуючи економічні показники, боргові зобов’язання, участь у зовнішньоекономічній діяльності та інші індикатори. Цей підхід дозволяє оптимізувати ресурси правоохоронних органів, концентруючи увагу на найбільш загрозливих напрямах і суб’єктах.

Таким чином, впровадження інформаційно-аналітичних систем – це не лише крок до цифровізації податкового адміністрування, а й ефективний спеціально-кримінологічний інструмент.

Незважаючи на значний прогрес у цифровізації податкового контролю, практика застосування інформаційно-аналітичних систем у боротьбі з кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування виявила низку системних проблем, що обмежують ефективність спеціально-кримінологічних заходів запобігання. Такі проблеми охоплюють нормативно-правовий,

технічний та організаційно-кадровий рівні, відображаючи складність поєднання технологічного розвитку з вимогами правової визначеності та доказовості.

Перш за все, актуальною залишається колізія між аналітичними висновками та процесуальною доказовою базою. Дані, отримані внаслідок використання аналітичних систем (СМКОР, СЕА ПДВ, «Податковий блок» тощо), не завжди визнаються судами як належні докази, оскільки не мають визначеного процесуального статусу. Як наслідок, кримінальні провадження за ст. 212 КК України часто закриваються через нестачу формально допустимих доказів, навіть за наявності вагомих аналітичних індикаторів порушень. Вирішення цієї проблеми вимагає удосконалення нормативної бази, зокрема закріплення в законодавстві процедур документування результатів аналітичного аналізу як підстави для ініціювання перевірок і досудових розслідувань.

Другою проблемою є ризик помилкових спрацьовувань систем ризик-менеджменту, коли алгоритми автоматичного контролю блокують операції доброчесних платників. Це створює додаткові адміністративні бар’єри, знижує довіру бізнесу та формує соціально-економічну напругу. Удосконалення системи передбачає регулярне оновлення критеріїв ризику, адаптацію моделей до галузевої специфіки, а також спільний аудит алгоритмів за участю науковців, бізнес-асоціацій і громадськості.

Суттєвим викликом залишається технічна фрагментованість інформаційних систем податкових і правоохоронних органів. Відсутність повної інтеграції між базами даних ДПС, БЕБ, ДАСУ та іншими суб’єктами унеможливлює створення єдиного аналітичного простору економічної безпеки. Виходом є модернізація ІТ-інфраструктури, впровадження уніфікованих форматів даних і побудова централізованої платформи податкової аналітики, що дозволить здійснювати міжвідомчий обмін інформацією в режимі реального часу.

Не менш важливою є кадрова проблема, пов’язана з браком висококваліфікованих аналітиків, здатних поєднувати знання в галузі фінансів, кримінології та інформаційних технологій. Перехід від традиційної силової моделі до аналітичної парадигми боротьби з податковими правопорушеннями потребує системної підготовки кадрів, розроблення спеціалізованих навчальних програм із кримінально-аналітичної розвідки, цифрової кримінології та фінансової аналітики [239].

Узагальнюючи, можна констатувати, що інформаційно-аналітичне забезпечення стало стратегічним елементом системи спеціально-кримінологічного запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Впровадження сучасних ІТ-рішень сприяло зниженню рівня тінізації економіки, підвищенню прозорості податкових потоків та поверненню значних сум до бюджету. Водночас, подальший розвиток цієї системи потребує інституційного зміцнення, технічної модернізації та правового оновлення, що забезпечить баланс між ефективністю контролю та справедливістю щодо платників податків. Український досвід цифрової трансформації податкової безпеки вже сьогодні може розглядатися як модель спеціально-кримінологічного підходу до протидії економічним злочинам у цифрову епоху.

Кадрове забезпечення, професійна підготовка та розвиток компетентності працівників контролюючих і правоохоронних органів становлять одну з центральних ланок системи спеціально-кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Ефективність превенції податкових злочинів безпосередньо залежить від рівня кваліфікації осіб, уповноважених виявляти, аналізувати та нейтралізовувати криміногенні ризики у сфері фінансово-господарських відносин. Кадровий потенціал – це не лише питання кількості чи структури штату, а передусім система цінностей, знань, аналітичних навичок і професійної доброчесності, що формує основу для протидії ухиленню від сплати податків, фіктивному підприємництву та схемам легалізації доходів.

З 21 серпня 2024 року в Україні набула чинності оновлена Типова антикорупційна програма для юридичних осіб, яка підвищила вимоги до прозорості корпоративного управління, податкової дисципліни та оцінки ризиків у фінансовій діяльності компаній. Вона встановлює стандарти корпоративної доброчесності, що стають частиною профілактичної складової спеціально-кримінологічного контролю [398]. Це особливо важливо у сфері оподаткування, адже саме бізнес-структури, що здійснюють операції з великими фінансовими потоками, часто стають платформою для формування тіньових схем та ухилення від податкових зобов'язань.

Розвиток кадрового потенціалу та формування антикорупційної культури повинні базуватися на принципах адаптації національної податкової політики до європейських стандартів, що передбачає:

– створення інституційних механізмів постійного контролю за фінансовими потоками та рухом коштів у державному й приватному секторах;

– запровадження прозорих процедур аудиту, внутрішнього «комплаєнсу» та незалежного контролю за діяльністю суб'єктів господарювання;

– підвищення ролі професійної етики та доброчесності як критерію оцінювання ефективності службовців фіскальної та правоохоронної системи.

У межах спеціально-кримінологічної стратегії запобігання податковим правопорушенням особливе значення має впровадження моделі управління ризиками «Три лінії захисту» (Three Lines of Defense, 3LoD), що поєднує елементи самоконтролю, внутрішнього нагляду та незалежного моніторингу:

Перша лінія захисту – суб'єкти господарювання (фінансові та юридичні підрозділи), які забезпечують дотримання податкової дисципліни, належне ведення бухгалтерії, контроль первинної документації, самостійно виявляють відхилення в розрахунках і звітності.

Друга лінія захисту – внутрішні служби ризик-менеджменту, «комплаєнсу», антикорупційні уповноважені, що здійснюють моніторинг контрагентів, оцінюють ризики тінізації та формують систему

попереджувальних заходів.

Третя лінія захисту – незалежний аудит і державний контроль (ДПС, БЕБ, ДАСУ, НАЗК), покликані оцінювати прозорість фінансових операцій, перевіряти достовірність звітності та застосовувати юридичну відповідальність у разі виявлення порушень [399].

Важливим доповненням є громадський контроль – залучення інститутів громадянського суспільства, журналістів-розслідувачів, міжнародних донорів та громадських рад при державних органах, що сприяють підвищенню рівня відкритості та зниженню толерантності до ухилення від сплати податків.

Таким чином, пропонуємо узагальнену модель управління ризиками у сфері оподаткування з розподілом функцій між рівнями:

а) *операційним*, який охоплює первинну ідентифікацію ризиків та контроль фінансових операцій на рівні платників податків;

б) *стратегічним*, що здійснює моніторинг, аналітичну оцінку та координацію дій суб'єктів податкового контролю;

в) *аудиторським*, який виконує незалежну перевірку ефективності внутрішніх механізмів запобігання ухиленню від сплати податків і розробляє рекомендації щодо їх удосконалення;

г) *контрольним*, який реалізує державний, громадський і міжнародний нагляд за фінансовою дисципліною

Зниження рівня податкової злочинності в Україні неможливе виключно шляхом репресивних чи каральних заходів – ефективне спеціально-кримінологічне запобігання вимагає формування стійкої системи добровільної податкової дисципліни та підвищення рівня правосвідомості платників. Відповідно, держава має зосередити зусилля не лише на вдосконаленні правоохоронних та контрольно-ревізійних механізмах запобігання, а й на профілактичній та виховній роботі, що формує позитивне ставлення до сплати податків як до громадянського обов'язку. Як наголошує Йдеться про розвиток податкової культури, яка передбачає ціннісне усвідомлення ролі податків у забезпеченні функціонування держави та добробуту суспільства. Для цього

необхідно системно впроваджувати освітні програми з основ податкового права, проводити інформаційні кампанії щодо суспільної значущості податків, а також демонструвати прозорість використання бюджетних коштів і конкретні приклади успішного притягнення до відповідальності осіб, що ухиляються від сплати податків. Це створює соціально-кримінологічний ефект превенції, який знижує рівень толерантності до податкових правопорушень [250].

Водночас важливим напрямом спеціально-кримінологічної політики є розвиток системи заохочень і захисту викривачів податкових правопорушень. Як свідчить міжнародний досвід, наявність ефективних механізмів повідомлення про економічні злочини з гарантіями анонімності, безпеки та матеріальної винагороди суттєво підвищує рівень виявлення прихованих схем ухилення від оподаткування. Українське законодавство у цій сфері поки що обмежується антикорупційними злочинами, проте поширення інституту викривачів на податкові правопорушення відповідно до стандартів ЄС стало б важливим кроком у розвитку аналітичної та громадянської складової кримінологічної профілактики.

На підставі проведеного аналізу до пріоритетних спеціально-кримінологічних заходів запобігання податковим злочинам в Україні належать:

– удосконалення законодавчої бази, зокрема криміналізація ухилення від сплати податків юридичними особами, перегляд меж значної шкоди та адекватне підвищення штрафних санкцій до рівня неправомірно зекономлених сум;

– інституційне зміцнення БЕБ України, забезпечення прозорості кадрової політики, конкурсного відбору керівництва, а також чіткого розмежування підслідності між органами, що здійснюють фінансові розслідування;

– запровадження програми захисту інформаторів, яка включатиме матеріальні стимули, правові гарантії та психологічний супровід викривачів

податкових кримінальних правопорушень;

– просвітницька діяльність і публічна відкритість, зокрема розширення порталів відкритих бюджетних даних, регулярне оприлюднення звітів про цільове використання податків, а також створення платформ діалогу між державою та бізнесом через галузеві асоціації та професійні палати [250].

Таким чином, подолання податкової злочинності має ґрунтуватися на комплексній кримінологічній стратегії, що поєднує правові, інституційні та освітні інструменти. Україна вже зробила перші кроки у цьому напрямі, створивши БЕБ та розпочавши реформу податкового контролю [237, с. 370]. Проте успіх цих перетворень залежить від того, наскільки ефективно держава зможе інтегрувати правозастосовні механізми з культурою довіри і доброчесності. Саме це дозволить не лише підвищити надходження до бюджету, а й зміцнити верховенство права, економічну стабільність та соціальну справедливість, що є ключовими цілями сучасної кримінологічної політики у сфері оподаткування.

Ключовим напрямом спеціально-кримінологічних заходів у сфері запобігання ухиленню від сплати податків є оперативно-розшукова діяльність спеціалізованих підрозділів правоохоронних органів, серед яких особливе значення мають БЕБ та СБУ. Саме ці інституції здійснюють комплексну аналітичну, профілактичну й розшукову роботу, спрямовану на виявлення, документування та припинення схем ухилення від оподаткування, зловживань у фінансово-господарській сфері, а також легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

Відтак, варто наголосити, що основним інструментом оперативно-розшукової діяльності у системі спеціально-кримінологічного запобігання податковим правопорушенням виступає оперативно-розшукова профілактика, яка спрямована на виявлення, усунення та нейтралізацію причин і умов формування організованих груп і злочинних організацій, а також встановлення осіб, причетних до їх діяльності, з метою здійснення цілеспрямованого запобіжного впливу. Такий вплив реалізується переважно

шляхом проведення спеціальних, у тому числі негласних, оперативних заходів із використанням сил, засобів і методів, передбачених законодавством про оперативно-розшукову діяльність. Як справедливо підкреслює С.О. Павленко, особливість оперативно-розшукової профілактики полягає у поєднанні гласних та негласних заходів, що відрізняє її від інших видів профілактичної діяльності – кримінологічної, криміналістичної чи адміністративно-попереджувальної [287; 286]. На його думку, саме негласний характер окремих дій забезпечує ефективність виявлення латентних загроз і прихованих криміногенних процесів.

Водночас, з цією позицією не можна повністю погодитися. Сутність і значення оперативно-розшукової профілактики не визначається способом реалізації заходів – гласним чи негласним, – а насамперед її функціональною спрямованістю на запобігання кримінальним проявам шляхом випереджального впливу на злочинну поведінку, усунення умов її виникнення та мінімізацію криміногенних детермінант. Головним критерієм ефективності оперативно-розшукової профілактики є результативність запобіжного впливу – зниження рівня латентності податкових кримінальних правопорушень, своєчасне виявлення осередків організованої злочинності, запобігання формуванню фінансово-кримінальних мереж і мінімізація збитків державного бюджету.

Отже, оперативно-розшукова профілактика у сфері оподаткування має розглядатися не як набір окремих заходів гласного чи негласного характеру, а як цілісна система превентивної діяльності, що поєднує інформаційно-аналітичні, організаційні та правові механізми впливу на криміногенні процеси, забезпечуючи захист фінансових інтересів держави та підвищення податкової безпеки.

Особливість діяльності оперативних підрозділів полягає в тому, що вони діють на стику кримінологічного аналізу, фінансової розвідки та правоохоронного контролю, забезпечуючи як профілактику потенційних правопорушень, так і оперативне реагування на вже вчинені діяння. З огляду

на те, що податкова сфера є одним із найбільш чутливих сегментів економіки, де зосереджуються значні грошові потоки, оперативні підрозділи повинні не лише фіксувати факти порушень, але й завчасно виявляти криміногенні ризики, пов’язані з ухиленням від оподаткування, трансфертним ціноутворенням, фіктивним підприємництвом чи використанням офшорних юрисдикцій.

Важливою функцією цих органів є отримання кримінологічно значущої інформації. Йдеться про збирання, систематизацію та аналітичну обробку відомостей щодо типових схем ухилення від сплати податків – використання «транзитних» підприємств, фіктивного податкового кредиту, завищення витрат, приховування доходів чи маніпуляцій з податковими накладними. Така інформація надходить як у межах негласних слідчих (розшукових) дій, так і завдяки роботі з конфіденційними джерелами, аналізу фінансових документів, відкритих баз даних, результатів аудиторських перевірок [75].

У межах запобіжних заходів доцільно здійснювати комплексний огляд автоматизованих інформаційних систем (АІС) та суміжних джерел даних з метою ідентифікації ризикових суб’єктів господарювання, перевірки достовірності податкової інформації та виявлення можливих криміногенних ознак у діяльності платників податків. Зокрема, слід проводити аналіз АІС «Податковий блок», який забезпечує отримання повних і систематизованих відомостей про фінансово-господарську діяльність суб’єкта підприємницької діяльності; вивчати банківські документи, реєстраційні справи, електронні цифрові підписи (ЕЦП) з метою встановлення контактних даних, у тому числі номерів мобільних телефонів, пов’язаних осіб; використовувати дані Єдиного державного реєстру судових рішень (reyestr.court.gov.ua) для виявлення судових актів, що містять відомості про фінансові правопорушення суб’єкта.

Слід наголосити, що з 2013 року в органах ДПС України всіх рівнів введено в експлуатацію інформаційно-аналітичну систему «Податковий блок» (наказ ДПС України від 24.12.2012 № 1197). Реалізація цього проєкту модернізації створила технологічну основу для перетворення податкової

служби на сучасну сервісно-контрольну структуру, орієнтовану на якісну взаємодію з платниками податків. Впровадження системи дало змогу розширити спектр податкових послуг, спростити адміністрування податків, мінімізувати особисті контакти між платниками та податковими органами, що відповідає принципам прозорості й антикорупційної профілактики у сфері оподаткування.

АІС «Податковий блок» включає чотири основні підсистеми, які охоплюють усі ключові напрями операційної діяльності податкових органів:

– реєстрацію платників податків;

– обробку податкової звітності та платежів;

– облік податкових надходжень і зобов'язань;

– податковий аудит.

Кожна з підсистем забезпечує автоматизовану взаємодію між податковими органами, фінансовими установами та іншими державними інституціями, що суттєво підвищує ефективність адміністрування податків і точність аналітичних висновків.

Так, підсистема «Реєстрація платників податків» спрощує процедуру взяття на облік суб'єктів господарювання через електронний обмін даними з іншими державними реєстрами (зокрема, Укрдержреєстром), забезпечуючи формування єдиної бази достовірних відомостей про платників та об'єкти оподаткування. Підсистема «Обробка податкової звітності та платежів» забезпечує повну цифрову підтримку процесу декларування: автоматичне формування форм звітності, перенесення інформації з баз даних, розрахунок показників через «податковий калькулятор», автоматичне заповнення документів на основі наявних даних та контроль за коректністю їх подання. Крім того, вона дозволяє здійснювати перегляд, коригування та аналіз звітності в інтегрованому форматі, що забезпечує оперативне виявлення аномалій, помилок або ознак маніпуляцій із податковими зобов'язаннями.

Таким чином, система «Податковий блок» виконує не лише обліково-адміністративну, а й спеціально-кримінологічну функцію, оскільки її

аналітичні можливості створюють основу для виявлення, профілактики та попередження податкових правопорушень на ранніх етапах їх виникнення.

Підсистема «Облік платежів» виступає єдиним, стандартизованим механізмом системного відображення нарахувань і розрахункових операцій в особовому рахунку платника за всіма видами податків, забезпечуючи повну інтеграцію облікових даних із результатами інших удосконалених процесів адміністрування. Її функціонал формує достовірну й оперативно доступну картину розрахунків із бюджетом, яка використовується як інформаційна «шина» для суміжних підсистем, що підвищує точність аналітики і швидкість управлінських рішень.

Підсистема «Податковий аудит» забезпечує уніфікацію критеріїв і процедур відбору платників для перевірок, розширюючи зону податкового контролю за дотриманням податкових зобов’язань без надмірного втручання у господарську діяльність. Автоматизований ризик-орієнтований відбір дозволяє концентрувати ресурси на високоризикових сегментах, мінімізуючи навантаження на сумлінний бізнес і виконуючи превентивну функцію спеціально-кримінологічного впливу.

Окремої уваги потребує реєстрація платників ПДВ, що здійснюється на підставі розділу V ПК України та Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [311]. Особі, яка реєструється як платник ПДВ, присвоюється індивідуальний податковий номер, уніфікований для всього інформаційного простору України, який зберігається до моменту анулювання реєстрації; статус платника виникає з дати внесення запису до Реєстру платників ПДВ.

Обов’язкова реєстрація поширюється на юридичних осіб і ФОП (крім платників єдиного податку), якщо сукупний обсяг оподатковуваних постачань за останні 12 календарних місяців перевищує 1 000 000 грн (без ПДВ). У такому разі заява про реєстрацію подається до 10 числа місяця, що настає за місяцем перевищення. Невиконання обов’язку щодо реєстрації спричиняє настання відповідальності за ненарахування/несплату ПДВ на рівні

зареєстрованого платника, але без права на податковий кредит та бюджетне відшкодування.

Добровільна реєстрація (для юросіб і ФОП, крім єдинників, які не обрали ставку з ПДВ) можлива за заявою навіть за відсутності або незначності оподатковуваних обсягів; заява подається не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого особа набуває прав платника ПДВ (у т. ч. на податковий кредит і складання податкових накладних). Виняток: платники єдиного податку 3-ї групи за ставкою зі сплатою ПДВ та 4-ї групи можуть бути платниками ПДВ.

Заява про реєстрацію подається:

– у паперовій формі (особисто ФО або керівником/представником ЮО) до контролюючого органу за місцезнаходженням;

– в електронній формі з дотриманням вимог до КЕП;

– як додаток до реєстраційної картки при держреєстрації (для добровільної реєстрації).

Форма заяви наведена в додатку 1 до Положення про реєстрацію платників ПДВ. За відсутності підстав для відмови контролюючий орган протягом 3 робочих днів вносить запис до Реєстру. Свідоцтво платника ПДВ скасовано; перевірити статус можна через витяг із Реєстру (запит до контролюючого органу) або у «Електронному кабінеті платника»: «Інформація з реєстрів» → «Дані реєстру платників ПДВ». Форма запиту – додаток 11 до Положення [311].

Аналіз документів з реєстрації платника ПДВ дозволяє встановити:

– ідентифікаційні та контактні дані (найменування/П.І.Б., місцезнаходження/проживання);

– підстави/критерії реєстрації за розділом V ПК України;

– відомості про відповідальних осіб (керівник, головний бухгалтер/відповідальна за облік особа, представник).

Якщо базові реквізити (найменування, адреса, підстави реєстрації) часто доступні з відкритих джерел, то дані про відповідальних осіб «фіктивних»

платників зазвичай підтверджуються лише через документи реєстрації ПДВ, одержані шляхом тимчасового доступу.

ДПС України у листі від 06.06.2016 р. № 12448/6/99-99-14-03-03-15 наголосила, що інформаційні бази, якими користуються контролюючі органи, – це засоби збереження та обробки податкової інформації, зібраної відповідно до ст. 72, 73 ПК України. Під час перевірок підставами для висновків посадових осіб є: – документи, визначені ПК України; – податкова інформація; – експертні висновки; – судові рішення; – інші матеріали, отримані у спосіб, передбачений ПК України або іншими законами, контроль за якими покладено на контролюючі органи.

За наявності порушень складається акт, за їх відсутності – довідка. Порядок оформлення результатів документальних перевірок встановлений наказом Мінфіну від 20.08.2015 р. № 727. Водночас контролюючим та іншим державним органам заборонено використовувати акт перевірки як підставу висновків щодо взаємовідносин платника з контрагентами, якщо податкове повідомлення-рішення не надіслано/не вручено або вважається відкликаним (ст. 60 ПК України).

Така інформація, як правило, містить:

загальні відомості про підприємство (назва, код ЄДРПОУ, керівники, засновники, головний бухгалтер, пов’язані особи, реквізити банківських рахунків);

матрицю взаємовідносин із контрагентами: коло суб’єктів, які сформували від «фіктивного» платника податковий кредит з ПДВ (потенційні вигодонабувачі зі зменшення бази оподаткування податком на прибуток), а також постачальників, від яких «фіктивний» платник сам сформував податковий кредит;

аналітичний огляд фінансово-господарських операцій на підставі податкових накладних (номенклатура товарів/робіт/послуг, обсяги, періоди), з якого контролюючий орган робить висновки про неможливість реального

постачання (через відсутність трудових ресурсів, основних засобів, закупівель відповідної номенклатури тощо).

Якщо щодо «фіктивного» суб'єкта податкову інформацію не складено, доцільно ініціювати її формування: направити до ДПС мотивований лист із викладенням обставин фіктивної підприємницької діяльності та ознак формування сумнівного податкового кредиту. Такий підхід дозволяє інтегрувати інформаційно-аналітичні інструменти у процес доказування, забезпечуючи процесуальну бездоганність збирання відомостей і їх подальшу конвертацію в належні та допустимі докази у провадженнях про кримінальні правопорушення у сфері оподаткування.

Значний потенціал для підвищення ефективності спеціально-кримінологічного запобігання мають інформаційно-аналітичні технології, які використовуються у діяльності правоохоронних органів. Зокрема, все більшого поширення набувають інструменти відкритої розвідки (OSINT) та технології аналізу великих даних (Big Data), блокчейн-аналітика [52], що дозволяють відстежувати транснаціональні податкові потоки, викривати фіктивні операції, виявляти ознаки відмивання доходів і мінімізації оподаткування.

OSINT (Open Source Intelligence) – відкриті джерела розвідки, які сьогодні виступають ключовим джерелом кримінологічної інформації. Йдеться про системне використання даних із державних реєстрів, публічних фінансових звітів, електронних майданчиків державних закупівель, судових рішень, корпоративних сайтів, медіа-матеріалів і соціальних мереж [416]. Оперативні підрозділи застосовують OSINT для виявлення зв'язків між юридичними та фізичними особами, ідентифікації фіктивних підприємств, афілійованих структур, пов'язаних осіб чи компаній, а також для аналізу фінансових ризиків і схем ухилення від оподаткування. Використання OSINT забезпечує оперативне отримання достовірної первинної інформації без значних фінансових витрат, що робить його особливо ефективним на етапі ініціювання оперативно-розшукових чи слідчих дій.

Не менш важливим аналітичним інструментом виступає Big Data, тобто аналіз великих масивів податкових, фінансових, митних, банківських та корпоративних даних із використанням алгоритмів штучного інтелекту та машинного навчання [453; 425]. У сфері податкової безпеки Big Data дозволяє виявляти аномальні фінансові операції, які можуть свідчити про ухилення від сплати податків або про відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом. Аналітичні системи ідентифікують кластерні зв'язки між підприємствами, фіксують різкі коливання податкової активності, завищення витрат чи розбіжності між задекларованими та фактичними фінансовими потоками. Завдяки цьому стає можливим не лише виявлення окремих правопорушень, а й встановлення цілісних тіньових мереж, у межах яких системно реалізуються схеми ухилення від податків.

Вагоме місце у запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування займає блокчейн-аналітика, що дозволяє аналізувати транзакції у розподілених реєстрах та відстежувати рух цифрових активів. З огляду на зростання використання криптовалют у схемах мінімізації податкових зобов'язань або виведення коштів у тіньовий обіг, блокчейн-аналітика дає можливість ідентифікувати підозрілі гаманці, встановлювати ланцюги фінансових операцій та пов'язувати їх із реальними суб'єктами господарювання. Таким чином, технології розподілених реєстрів стають ефективним інструментом попередження відмивання доходів, виявлення транскордонних фінансових схем та повернення незаконно виведених активів [453; 452].

Важливим аспектом цифрового підходу до спеціально-кримінологічного запобігання є інтеграція інформаційних систем у єдиний аналітичний простір [424]. Така інтеграція забезпечує оперативний обмін даними між податковими, фінансовими, правоохоронними та судовими структурами, що значно підвищує ефективність кримінологічного моніторингу. До таких систем належать:

- Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (ЄДР), який дає змогу відстежувати структуру власності підприємств, їхніх контрагентів і пов’язаних осіб;
- Єдиний реєстр податкових накладних, який є інструментом контролю за формуванням податкового кредиту та виявлення фіктивних операцій;
- Система Prozorro, що містить дані про державні закупівлі й дозволяє аналізувати потенційні ризики зловживань при використанні бюджетних коштів;
- Єдиний державний реєстр судових рішень, який формує емпіричну базу для кримінологічного аналізу податкових спорів і типових схем правопорушень.

Варто наголосити, що впровадження цифрових технологій у діяльність суб’єктів спеціально-кримінологічного запобігання створює нову якість у запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. OSINT, Big Data та блокчейн-аналітика формують інтелектуальний компонент сучасної системи фінансової безпеки, забезпечуючи науково обґрунтоване прогнозування ризиків, своєчасне реагування на криміногенні прояви та створення передумов для підвищення прозорості й доброчесності податкових процесів.

Таким чином, оперативно-розшукова діяльність у межах спеціально-кримінологічного запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має системний і випереджувальний характер. Вона спрямована не лише на боротьбу з уже вчиненими правопорушеннями, а насамперед на створення ефективного запобіжного механізму, що забезпечує захист податкової системи, фінансової стабільності держави та економічної безпеки суспільства.

Узагальнюючи викладене, можна стверджувати, що система спеціально-кримінологічних заходів у сфері оподаткування має ґрунтуватися на таких ключових засадах: системності та міжвідомчій взаємодії, що забезпечує координацію між законодавчими, виконавчими, контролюючими та

правоохоронними структурами; поєднанні традиційних і цифрових інструментів моніторингу (Big Data, OSINT, блокчейн-аналітика, штучний інтелект, ризик-індикатори), які підсилюють здатність держави виявляти приховані фінансові потоки; розвитку кадрової компетентності та професійної доброчесності працівників податкових і фінансових інституцій; забезпеченні прозорості та громадського контролю, що створює атмосферу нетерпимості до податкових зловживань; інституційній стійкості контролюючих органів (ДПС, БЕБ, ДАСУ), здатних не лише виявляти правопорушення, а й превентивно запобігати їм.

Таким чином, кадрове, організаційне та аналітичне забезпечення у поєднанні з європейськими стандартами «комплаєнсу» та прозорості утворює комплексну модель спеціально-кримінологічного запобігання податковим злочинам, що забезпечує фінансову безпеку держави, знижує рівень тінізації економіки та підвищує довіру громадян до податкової системи.

4.3. Взаємодія правоохоронних та контролювальних органів під час запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування

Ефективне запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування неможливе без налагодженої, послідовної та скоординованої взаємодії між контролюючими й правоохоронними органами. Сучасна податкова злочинність має складну, багаторівневу структуру, що охоплює елементи фінансових, господарських, банківських та митних правопорушень, тому її запобігання вимагає інтегрованих дій ДПС, БЕБ, органів прокуратури, ДАСУ, Національного банку України, АРМА та інших інституцій.

Ключовою передумовою результативності цієї взаємодії є єдина стратегічна мета – забезпечення податкової дисципліни, фінансової стабільності та зменшення тіньового сектору економіки. Без об’єднання зусиль зазначених органів боротьба з ухиленням від сплати податків часто залишається фрагментарною, а результати – короткостроковими. Відомча

замкненість і дублювання функцій унеможливлюють своєчасне виявлення складних фінансових схем, що реалізуються через багаторівневі ланцюги фіктивних підприємств або використання офшорних механізмів.

З огляду на це виникає об’єктивна потреба у створенні єдиного міжвідомчого простору координації дій, який би спирався на принципи системності, інформаційної інтеграції, оперативності та правової визначеності. Такий формат взаємодії має передбачати: обмін оперативно-аналітичною та податковою інформацією між відомствами в режимі реального часу; спільне проведення аналітичних перевірок і криміналістичного аналізу податкових ризиків; узгодження дій під час досудового розслідування, оперативно-розшукових і процесуальних заходів; розробку спільних методик документування фінансових кримінальних правопорушень і схем ухилення від оподаткування; уніфікацію інформаційних баз даних і створення механізмів автоматизованого ризик-аналізу.

Важливою складовою є розмежування функцій і повноважень кожного органу: ДПС здійснює аналітичний і превентивний моніторинг податкових ризиків, БЕБ проводить досудове розслідування злочинів у сфері економічної безпеки, ДАСУ забезпечує аудит бюджетних коштів, а прокуратура реалізує нагляд за законністю процесуальних рішень. Лише чітка координація та підпорядкування спільній меті можуть забезпечити належний рівень превенції, притягнення винних до відповідальності й відшкодування збитків державі.

Таким чином, взаємодія правоохоронних і контролюючих органів є не лише організаційним, а й кримінологічним чинником запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Така діяльність формує підґрунтя для створення цілісної системи управління податковими ризиками, сприяє підвищенню ефективності фінансового контролю, прозорості економічних процесів і довіри платників до державних інститутів. Удосконалення такої взаємодії є стратегічним напрямом розвитку податкової безпеки.

У науковому та прикладному вимірі категорія «взаємодія» є багатовимірним феноменом, який охоплює як організаційно-правові, так і функціональні аспекти діяльності державних інституцій. Згідно з *Великим тлумачним словником української мови*, взаємодія – це взаємний зв'язок між суб'єктами діяльності, що характеризується погодженістю у часі, просторі та змісті; у ширшому розумінні – це процес узгодженої діяльності, спрямованої на досягнення спільної мети [48, с. 168]. У юридичній науці поняття взаємодії набуває більш складного змісту – як системи організаційних і правових зв'язків між державними органами, що забезпечують ефективну реалізацію функцій держави у сфері охорони правопорядку та протидії злочинності [414].

У працях сучасних науковців взаємодія правоохоронних та контролюючих органів розглядається передусім як форма координаційної діяльності, що ґрунтується на обміні інформацією, погодженні дій, спільному плануванні та реалізації профілактичних і правоохоронних заходів. Так, Г.П. Цимбал визначає взаємодію як узгоджену діяльність правоохоронних, контролюючих та інших державних органів, спрямовану на виявлення, розкриття і розслідування злочинів [441, с. 39]. С.Є. Абламський трактує її у процесі досудового розслідування як нормативно врегульовану організаційну форму співпраці кількох суб'єктів, що має на меті забезпечення ефективного розслідування конкретного кримінального провадження [1, с. 19].

З кримінологічних позицій взаємодія постає як системоутворюючий зв'язок елементів, завдяки якому діяльність окремих суб'єктів набуває єдності, узгодженості та взаємодоповнюваності [182; 181; 185]. Вона виступає інтеграційним механізмом, що перетворює фрагментарні дії окремих органів у цілісну систему превентивного впливу на податкову злочинність. Взаємодія має також управлінську природу, оскільки забезпечує перехід від ізольованих ініціатив до узгоджених стратегій, де важливу роль відіграє системний обмін інформацією та аналітична координація, спрямована на своєчасне виявлення криміногенних ризиків.

У сфері оподаткування взаємодія правоохоронних і контролюючих органів набуває особливої ваги, адже саме від ефективності їх координації залежить здатність держави нейтралізувати тіньові схеми, запобігати легалізації доходів, ухиленню від сплати податків і мінімізації податкових зобов'язань. Її основне завдання полягає не лише у запобіганні, виявленні та документуванні правопорушень, а й у формуванні спільних методик аналізу ризикових операцій, координації аналітичної роботи, прогнозуванні криміногенних тенденцій і забезпеченні невідворотності відповідальності.

Таким чином, *взаємодія контролюючих та правоохоронних органів у запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування – це спільна, нормативно врегульована діяльність суб'єктів, заснована на принципах узгодженості, інформаційної відкритості та взаємодоповнюваності, що поєднує правові, аналітичні, організаційні та інформаційно-технічні заходи, спрямовані на запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, формування спільних методик аналізу ризикових операцій, координацію аналітичної роботи, підвищення ефективності податкового контролю та зміцнення податкової безпеки України*.

Україна перебуває на етапі становлення правової держави, що зумовлює необхідність зміцнення системи державного контролю у всіх сферах суспільного життя – від функціонування організаційних структур і господарських зв'язків до регулювання фінансово-економічних процесів, заснованих на демократичних принципах і верховенстві права. Контроль у цьому контексті розглядається не лише як форма нагляду чи примусу, а як ключовий інструмент державного управління, покликаний забезпечувати дотримання правових норм, стабільність суспільних процесів та запобігання девіантним і криміногенним проявам.

Як відзначає Г.С. Буга, міжнародний досвід свідчить, що незалежно від форми правління держава здійснює контроль над економічними і соціальними процесами, впливаючи на формування правових, фінансових і податкових

відносин. Водночас характер контролю, його методи, інституційні механізми та ступінь публічної підзвітності безпосередньо відображають сутність державної влади, рівень її демократичності та відповідність принципам правової держави. Саме тому ефективне поєднання правового регулювання, контролю та гарантій захисту прав людини має бути засадничим принципом сучасної державної політики, спрямованої на підвищення прозорості управління, законності й підзвітності органів влади [39, с. 136].

Правова держава у цьому аспекті покликана виступати публічною організацією, що виражає загальний інтерес суспільства та здійснює управління публічними справами від імені громадян і в їхніх інтересах. Такий підхід обумовлює необхідність розбудови ефективних інституційних механізмів взаємодії між органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянського суспільства, спрямованих на належне функціонування системи контролю, зокрема у сфері оподаткування, яка є одним із найуразливіших секторів державного управління через високі корупційні ризики, тінізацію економіки та ухилення від сплати податків.

У свою чергу, І.М. Миронець звертає увагу на контроль як функцію держави, спрямовану на перевірку дотримання встановлених завдань, рішень і вимог правомірності, що реалізується через спостереження, аналіз і попередження неправомірних дій. Такий контроль має системний характер і забезпечує стабільність державного управління шляхом своєчасного виявлення порушень і відхилень [229, с. 130–131]. В.М. Плішкін, у свою чергу, розглядає контроль як невід’ємну складову управлінської функції, що передбачає спостереження за відповідністю діяльності суб’єктів прийнятим управлінським рішенням, законам і нормативам, з метою виявлення відхилень та вжиття коригувальних заходів [302, с. 240].

Зіставлення наукових підходів дає підстави розглядати державний контроль у сфері оподаткування як багатофункціональну систему запобіжного, аналітичного та наглядового впливу, яка поєднує спостереження за станом фінансової дисципліни з глибоким аналізом податкових

правовідносин. Така подвійна природа контролю забезпечує не лише фіксацію порушень податкового законодавства, а й виявлення системних чинників, що сприяють ухиленню від сплати податків, із подальшим усуненням детермінант податкової злочинності та зміцненням фінансової безпеки держави.

У правовому контексті державний контроль доцільно розглядати як об'єктивну, цілеспрямовану діяльність уповноважених органів (ДПС, ДАСУ, БЕБ, СБУ, прокуратури та ін.), спрямовану на запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування шляхом своєчасного виявлення, фіксації та документування податкових порушень. Виконуючи сигнальну функцію, контроль виступає засобом ідентифікації системних недоліків у фінансово-господарській діяльності суб'єктів підприємництва, виявляє порушення у сфері обліку, звітності та оподаткування, що можуть трансформуватися у злочинні прояви [355, с. 195].

Сучасна українська система контролю в державному управлінні функціонує як складна багаторівнева мережа міжвідомчого та надвідомчого нагляду, покликана забезпечити ефективне регулювання у стратегічно важливих сферах, зокрема податковій. Основним її завданням є створення механізмів комплексного реагування, які охоплюють різні напрями фінансового, адміністративного та кримінально-правового впливу. При цьому важливим є розмежування безпосереднього та опосередкованого контролю. Перший реалізується через перевірки, ревізії, аудити й експертизи діяльності платників податків, що дозволяє виявляти схеми ухилення, фіктивні операції, маніпуляції з бухгалтерським обліком чи податковими звітами. Другий, опосередкований контроль, ґрунтується на аналізі статистичних, фінансових і податкових показників, результатів діяльності суб'єктів господарювання та тенденцій ринку, що сприяє ідентифікації ризикових операцій і формуванню профілактичних заходів.

Оформлення результатів контролю у вигляді офіційних актів має подвійне значення: з одного боку, воно створює юридичну основу для реагування – застосування фінансових санкцій, ініціювання кримінальних

проваджень, обмеження діяльності порушників; з іншого – має запобіжний ефект, стимулюючи добросовісність платників податків і зміцнюючи фінансову дисципліну [436, с. 106].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», державний нагляд (контроль) визначається як діяльність уповноважених законом органів державної влади у межах їх компетенції, спрямована на виявлення та запобігання порушенням законодавства суб'єктами господарювання з метою забезпечення суспільних інтересів, у тому числі належної якості продукції, робіт і послуг, а також допустимого рівня безпеки для населення та навколишнього природного середовища [342]. Згідно зі ст. 2 Закону, державний фінансовий контроль забезпечується шляхом інспектування, ревізій, аудитів і перевірок, які покликані виявляти порушення фінансово-бюджетного та податкового законодавства, а також встановлювати обставини, що сприяли їх виникненню. Відповідно до ст. 4 зазначеного Закону, інспектування здійснюється у формі ревізії, що передбачає документальну та фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи. Метою ревізії є виявлення фактів порушення законодавства, визначення розміру збитків, а також встановлення осіб, відповідальних за їх допущення. Таким чином, ревізія виступає не лише фінансово-контрольним, але й кримінологічним інструментом, який забезпечує отримання доказово значущої інформації для кримінального провадження. Особливу увагу закон приділяє позаплановим виїзним ревізіям, які регламентуються ч. 5, 7 і 13 ст. 11 Закону. Такі ревізії не передбачені у планах роботи органів державного фінансового контролю та можуть проводитися, зокрема, на підставі рішення суду, ухваленого у кримінальному провадженні. Важливо, що обмеження щодо підстав проведення ревізій не поширюються на випадки, коли вона здійснюється після повідомлення посадовим особам підконтрольної установи про підозру у вчиненні кримінального правопорушення. Це положення створює правову

основу для активної взаємодії між органами фінансового контролю та слідчими підрозділами, дозволяючи проводити ревізії як елемент доказування у межах досудового розслідування [342].

Водночас закон встановлює запобіжні механізми проти надмірного адміністративного втручання: позапланова ревізія не може проводитися частіше одного разу на квартал, що сприяє балансуванню між інтересами слідства та правами суб’єктів господарювання. Відповідно до ч. 14 ст. 11 Закону, посадові особи органів державного фінансового контролю мають право приступити до проведення ревізії лише за наявності законних підстав і після надання посадовим особам об’єкта контролю під розписку таких документів: направлення на ревізію, у якому зазначаються дата видачі, мета, вид, підстави, строк її проведення, назва органу, що здійснює контроль, і дані ревізорів; копія рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, із зазначенням підстав, строків, а для суб’єктів господарювання, не віднесених до підконтрольних установ, – також номера кримінального провадження, органу досудового розслідування, дати й підстав повідомлення про підозру. Ненадання зазначених документів є підставою для законного недопуску посадових осіб органів державного фінансового контролю до проведення ревізії, що гарантує дотримання прав суб’єктів господарювання та запобігає зловживанням з боку контролюючих органів [356, с. 58; 342].

У контексті запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування наведені положення Закону мають особливе значення, оскільки державний нагляд (контроль) у цій сфері охоплює не лише перевірку законності господарських операцій чи обліку, але й фінансово-економічну складову діяльності суб’єктів підприємництва. Йдеться про моніторинг дотримання податкового законодавства, прозорості фінансових потоків, законності використання бюджетних та інвестиційних ресурсів, що є невід’ємними елементами системи податкової безпеки.

По-перше, органи державного фінансового контролю наділені правом здійснювати перевірки бухгалтерських і грошових документів, звітності,

кошторисів та іншої фінансової документації, що підтверджує законність надходження й використання коштів суб'єктами господарювання. Такі перевірки дозволяють виявляти схеми мінімізації податкових зобов'язань, маніпуляції з первинними документами, застосування подвійної бухгалтерії чи фіктивних операцій.

По-друге, зазначені органи мають право на безперешкодний доступ до приміщень, складів і виробничих об'єктів, що забезпечує можливість контролю не лише на рівні звітної документації, а й у частині фактичного здійснення господарських операцій. У разі виявлення грубих порушень законодавства фінансові інспектори можуть призупиняти операції з бюджетними коштами, що виконує превентивну та стримуючу функцію щодо потенційних зловживань.

По-третє, законом передбачено право залучати незалежних експертів для проведення аудитів, контрольних обмірів, перевірки якості товарів, робіт і послуг, а також здійснення техніко-економічного аналізу. Така практика забезпечує об'єктивність оцінки фінансово-господарських процесів і дозволяє виявляти порушення, що безпосередньо впливають на податкову дисципліну.

По-четверте, контролюючі органи можуть вимагати проведення інвентаризацій, звертатися до суду для примусу до їх здійснення, а також тимчасово опечатувати каси, склади та архіви. Ці повноваження мають суттєве значення для запобігання приховуванню первинної документації або активів, що використовуються у схемах ухилення від оподаткування.

Крім того, органи фінансового контролю уповноважені отримувати інформацію від банків, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, включно з відомостями, що становлять банківську таємницю (у межах, визначених законом). Це створює широкі можливості для трасування фінансових потоків, виявлення підставних компаній, фіктивних операцій, офшорних схем та інших механізмів незаконного зменшення податкових зобов'язань.

Важливою складовою їх діяльності є право видавати обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень, накладати адміністративні стягнення, ініціювати судове стягнення прихованих платежів або відшкодування збитків, завданих державі. Це надає контролюючим заходам реальну примусову силу, перетворюючи їх з формальних перевірок на ефективний механізм спеціально-кримінологічного запобігання.

Органи державного фінансового контролю мають право звертатися до суду з позовами про визнання недійсними незаконних договорів, стягнення коштів, отриманих за їх результатами, та притягнення винних осіб до відповідальності. У поєднанні з функціями фінансового моніторингу це створює передумови для блокування тіньових схем ухилення від оподаткування та легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

Таким чином, взаємодія контролюючих і правоохоронних органів у сфері оподаткування виступає одним із напрямів кримінологічного забезпечення податкової безпеки, яка базується на інтеграції адміністративних, фінансових, інформаційно-аналітичних та кримінально-правових інструментів впливу. Загальна мета діяльності таких органів полягає у встановленні реального стану фінансово-господарських процесів, зіставленні його з вимогами законодавства та застосуванні коригувальних заходів, спрямованих на приведення діяльності підконтрольних суб'єктів у правове поле. У практичному вимірі це означає впровадження комплексного фінансово-економічного моніторингу, орієнтованого на виявлення прихованих схем ухилення від оподаткування, фіктивних операцій, незаконного виведення капіталу та інших проявів податкової злочинності.

Розглянемо окремі форми взаємодії між правоохоронними та контролюючими інституціями.

Відповідно до наказу ДПС України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» затверджено *«Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДПС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість»* (далі – Порядок № 543) [328]. Цей

нормативно-правовий акт є важливим елементом у системі запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, оскільки він формує стандартизований механізм аналітичного виявлення, оцінювання та усунення податкових ризиків, що можуть свідчити про ухилення від сплати податків або зловживання у сфері формування податкового кредиту.

Прийняття Порядку № 543 спрямоване на забезпечення стабільного розвитку економіки, створення рівних та конкурентних умов ведення бізнесу, мінімізацію фіскального тиску на сумлінних платників податків, а також на підвищення ефективності інформаційно-аналітичної роботи контролюючих органів. Його метою є своєчасне виявлення фактів фіктивного формування податкового кредиту з ПДВ, розроблення профілактичних заходів для запобігання зловживанням та забезпечення координації дій між структурними підрозділами ДПС і правоохоронними органами у процесі виявлення та документування податкових злочинів.

Порядок № 543 передбачає три етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ, які у своїй сукупності формують систему багаторівневого запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування:

1. Рання податкова діагностика – реалізується до граничного терміну подання звітності з ПДВ і полягає у щоденному виявленні та узагальненні податкової інформації щодо можливих ризиків діяльності платників ПДВ. Діагностика здійснюється за допомогою Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) та інших інформаційно-аналітичних ресурсів. Метою цього етапу є виявлення фактів реєстрації податкових накладних з ознаками ризику, а також маніпулювання показниками звітності через подання уточнюючих розрахунків і коригувань.

Фактично рання діагностика виконує запобіжну кримінологічну функцію, адже дозволяє своєчасно ідентифікувати ознаки фіктивної діяльності, «ланцюги» фіктивного кредиту, виявити суб’єктів, які створюють податкову вигоду іншим (так звані *«вигодоформуючі»* компанії).

Автоматизований аналіз відбувається шляхом зіставлення даних ЄРПН, податкових декларацій і операцій попередніх періодів, що забезпечує виявлення відхилень у фінансовій активності платників ще до виникнення безпосередньої шкоди бюджету.

2. Електронний контроль ризиків (після подання звітності з ПДВ) – передбачає автоматизоване виявлення податкових ризиків на основі даних податкової звітності. Починаючи з наступного робочого дня після завершення подання декларацій, на рівні ДПС України формується перелік платників, які демонструють аномальну економічну активність, а також перелік суб'єктів, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю.

Такі дані надсилаються до територіальних органів ДПС, які впродовж п'яти робочих днів зобов'язані здійснити аналітичний огляд діяльності таких платників, встановити причини підвищення економічної активності, ідентифікувати вигодонабувачів або «податкові ями». У разі підтвердження ознак фіктивності, територіальні підрозділи ДПС вживають заходів відповідно до пунктів 2.1.2–2.1.5 Порядку № 543, що включає інформаційне інформування правоохоронних органів, ініціювання перевірок, тимчасове блокування ризикових платників у системах ПДВ тощо.

На цьому етапі реалізується інтегрована взаємодія контролюючих і правоохоронних органів: БЕБ, прокуратура та підрозділи фінансового моніторингу можуть долучатися до аналізу транзакцій, визначення ознак легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, та формування доказової бази для подальшого досудового розслідування.

3. Податковий контроль ризиків – відбувається після сплати грошових зобов'язань з ПДВ і передбачає узагальнення результатів попередніх етапів для відтворення ймовірних схем ухилення від оподаткування. Протягом п'яти робочих днів після граничної дати сплати Координаційно-моніторинговий департамент спільно з Департаментом розвитку інформаційних технологій ДПС здійснюють системне моделювання податкових схем та доводять

отриману інформацію до територіальних органів засобами телекомунікаційного зв’язку.

У процесі моделювання враховуються дані уточнюючих розрахунків, несвоєчасно поданої звітності, ознаки фіктивності суб’єктів господарювання, що не мають реальної виробничої бази чи трудових ресурсів. Результати аналітичної роботи передаються до підрозділів податкового та митного аудиту, а також до Департаменту оподаткування юридичних осіб, які формують матеріали для перевірок або узагальнену податкову інформацію для ініціювання заходів впливу.

Таким чином, комплексне відпрацювання податкових ризиків з ПДВ є цілісною системою, що поєднує аналітичні, контрольні та правоохоронні елементи. Воно забезпечує реалізацію запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Застосування цього механізму дозволяє: підвищити точність і швидкість виявлення схем ухилення; мінімізувати ризики фіктивного відшкодування ПДВ; забезпечити належний інформаційний обмін між підрозділами ДПС, БЕБ та іншими органами; створити єдину інформаційно-аналітичну базу податкових ризиків, що може бути використана в процесі кримінального провадження як доказова база.

У підсумку, Порядок № 543 є прикладом ефективного механізму внутрішньої взаємодії та координації між контролюючими органами, який може бути розширений у формат міжвідомчої співпраці з правоохоронними структурами. Його реалізація сприяє не лише підвищенню ефективності адміністрування ПДВ, а й посиленню кримінологічної профілактики податкових злочинів, зниженню латентності економічних правопорушень та формуванню системи інтелектуального податкового контролю, що відповідає європейським стандартам фіскальної прозорості й державного управління.

Передача матеріалів, що свідчать про кримінальне правопорушення, до слідчих підрозділів є одним із ключових елементів взаємодії контролюючих і правоохоронних органів при запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Відповідно до ст. 214 КПК України [174] та підпункту

2.5.1 пункту 2.5 Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДПС України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків (2020 р.) [227], у разі виявлення під час контрольних заходів фактів, які свідчать про вчинення кримінального правопорушення, матеріали ревізії чи перевірки негайно передаються до відповідних слідчих підрозділів для прийняття процесуального рішення. Така процедура забезпечує оперативну реакцію держави на податкові кримінальні правопорушення, унеможливлює приховування протиправних діянь і формує нормативно визначену основу для міжвідомчої взаємодії між ДПС, БЕБ, прокуратурою та іншими органами.

Так, у разі наявності кримінального провадження за ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів), детектив або слідчий зобов'язаний направити до органу ДПС за місцем податкового обліку підприємства запит (лист) для комплексного відпрацювання податкових ризиків. У цьому запиті мають бути зазначені такі відомості:

- сума податкового кредиту, сформованого від вигодоформуючих («податкових ям») або вигодотранспортуючих суб'єктів (транзитерів);
- характеристика платника податків та узагальнена характеристика пов'язаних суб'єктів господарювання (з урахуванням вимог ст. 72 ПК України щодо інформаційного обміну);
- встановлені причини невиконання податкового обов'язку, факти штучного формування податкового кредиту з ПДВ або витрат з податку на прибуток чи доходи фізичних осіб;
- аналітична схема ухилення від оподаткування, представлена у табличному або графічному вигляді, яка демонструє послідовність операцій, фінансові зв'язки та суб'єктів, що забезпечують рух фіктивного податкового кредиту.

Надання такого пакета інформації дозволяє детективу або слідчому використовувати аналітичні напрацювання ДПС як доказову базу у

кримінальному провадженні, підвищуючи якість досудового розслідування та скорочуючи терміни встановлення осіб, причетних до ухилення від сплати податків.

У контексті запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, взаємодія слідчих, детективів і фінансово-контрольних органів набуває подвійного значення. По-перше, вона забезпечує формування доказової бази для притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності. По-друге, створює систему раннього виявлення фінансових ризиків і запобігає повторним правопорушенням через усунення причин та умов, що їх детермінують. Завдяки встановленому порядку обміну інформацією між ДПС, БЕБ, прокуратурою, Національною поліцією та органами фінансового контролю, держава отримує можливість здійснювати комплексне управління податковими ризиками та ефективно реалізовувати кримінологічні заходи з мінімізації податкових кримінальних протиправних діянь. Така взаємодія є невід'ємною складовою національної системи фінансової безпеки, спрямованої на забезпечення стабільності податкових надходжень, підвищення прозорості фінансових операцій та дотримання принципів верховенства права у сфері публічних фінансів.

Взаємодія з ДАСУ реалізується у двох основних напрямах, які визначають ініціативний характер дій відповідних суб'єктів. По-перше, за ініціативою правоохоронних органів здійснюється отримання ревізійних матеріалів та іншої фінансово-аналітичної інформації. Така передача здійснюється у порядку, передбаченому законом, і має на меті використання ревізійних матеріалів як доказової бази у кримінальних провадженнях, розпочатих за ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів) чи пов'язаних корупційних злочинах. По-друге, за ініціативою ДАСУ відбувається передача матеріалів планових або позапланових ревізій (перевірок) у випадках, коли під час контрольних заходів виявлено істотні порушення фінансової дисципліни, недостачі коштів або матеріальних цінностей, факти зловживань чи корупційних діянь, що містять

ознаки кримінальних правопорушень. Така ініціатива забезпечує виявлення латентних форм податкової злочинності та сприяє переходу від адміністративно-контрольної реакції до кримінально-правового переслідування винних осіб.

У процесі здійснення взаємодії з метою надання правової оцінки фінансово-господарським операціям, які можуть бути пов'язані з ухиленням від сплати податків, слідчі, детективи БЕБ або прокурори звертаються із запитами до суб'єктів фінансово-податкового моніторингу. Такі запити повинні містити обов'язкову інформацію, зокрема:

- короткий опис фабули кримінального провадження;
- відомості про податкові операції, що викликають обґрунтовану підозру у зв'язку з ухиленням від сплати податків;
- мотивоване обґрунтування підозри, включно з описом механізмів фінансових маніпуляцій;
- причинно-наслідковий зв'язок між фактами, встановленими у кримінальному провадженні, та підозрілою податковою чи фінансовою операцією;
- розмір установлених або ймовірних матеріальних збитків, завданих державі.

Цей формат запитів забезпечує системну інтеграцію між органами розслідування, фінансового моніторингу та контролю, сприяє своєчасному документуванню злочинів і дає можливість будувати аналітичні моделі руху фінансових потоків, що є підґрунтям для криміналістичного аналізу податкових схем.

У межах співпраці з ДАСУ детективи БЕБ або слідчі органів досудового розслідування можуть отримувати розширені аналітичні дані щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів, що фігурують у кримінальних провадженнях. Зокрема, ДАСУ здатна надати інформацію про:

- стан розрахунково-платіжної дисципліни підприємства, установи чи організації;

- достовірність бухгалтерського обліку та правильність відображення господарських операцій;
- виконання договірних зобов’язань і законність укладання контрактів;
- стан дебіторської та кредиторської заборгованості;
- законність проведення процедур закупівель, перерахування коштів та їх цільового використання;
- наявність збитків державі унаслідок укладання або виконання договорів;
- відповідність фактичної діяльності підприємства його статутним цілям, отриманим ліцензіям та дозволам [53].

Отримана таким чином інформація дає змогу детективам встановити реальні обсяги господарської діяльності платників податків, визначити коло контрагентів і з’ясувати, чи мала місце свідомо створена схема ухилення від сплати податків. Водночас аналітичні матеріали ДАСУ як докази ґрунтуються на документально підтверджених даних, ревізіях та офіційних висновках контролюючого органу.

Практика досудових розслідувань свідчить, що ухилення від сплати податків часто здійснюється через транзитно-конвертаційні групи, які надають так звані «послуги» з незаконного формування податкового кредиту або отримання необлікованої готівки. Такі групи створюють мережу фіктивних підприємств – «вигодоформуючих» або «вигодотранспортуючих» суб’єктів, які забезпечують рух коштів без фактичного здійснення господарських операцій.

Найпоширенішими формами є так звані «скрутки» (механізми незаконного формування податкового кредиту з ПДВ) та операції «зустрічних потоків», коли підприємства оптово-роздрібної торгівлі «продають» необліковану готівку, фактично легалізуючи тіньові кошти. Такі операції відбуваються поза банківською системою, що значно ускладнює їх виявлення та фінансове відстеження. За цих умов вирішальне значення має інформаційна взаємодія між БЕБ, СБУ, ДПС, НБУ, ДАСУ. Саме завдяки системному обміну

інформацією про підозрілі фінансові операції, транзакції між ризиковими суб'єктами, рух коштів між банківськими рахунками, а також відомостям фінансової розвідки (Держфінмоніторингу) можливо своєчасно виявляти ознаки організованих схем податкових кримінальних правопорушень, ініціювати перевірки і блокувати фінансові потоки, пов'язані з ухиленням від оподаткування [2].

Держфінмоніторинг, виконуючи функції національного підрозділу фінансової розвідки, відіграє ключову роль у системі запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, які мають фінансово-економічний або корупційний характер. Відповідно до міжнародних стандартів FATF та положень Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [330], цей орган здійснює аналітичні розслідування, спрямовані на виявлення та формування підозр щодо вчинення й предикатних кримінальних правопорушень, наслідком яких є відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом.

У межах своєї діяльності Держфінмоніторинг систематично аналізує підозрілі фінансові операції, зокрема ті, що мають ознаки ухилення від сплати податків. Податкові злочини становлять один із найпоширеніших різновидів предикатних злочинів, через які відбувається легалізація кримінальних доходів. Саме тому між Держфінмоніторингом та правоохоронними органами налагоджено стійкий інформаційно-аналітичний обмін, що дозволяє формувати узагальнені матеріали та передавати їх до БЕБ, СБУ, прокуратури та інших уповноважених суб'єктів для прийняття процесуальних рішень.

На постійній основі органом здійснюються широкомасштабні фінансові розслідування, у ході яких виявляються ознаки відмивання доходів, пов'язаних із податковими схемами, у тому числі через механізми «транзиту», «скруток» та «зустрічних потоків». Лише з початку 2025 року Держфінмоніторингом до правоохоронних органів було направлено 28

узагальнених матеріалів, пов’язаних із податковими кримінальними правопорушеннями, а загальна сума коштів, які могли бути легалізовані злочинним шляхом, становить понад 1,9 млрд грн [2].

Практика розслідувань засвідчує, що «послуги» з ухилення від сплати податків та отримання готівки через транзитно-конвертаційні групи користуються стабільним попитом серед суб’єктів господарювання. Механізми ухилення базуються на створенні штучного податкового кредиту через так звані «скрутки» – незаконне формування валових витрат і податкових зобов’язань шляхом фіктивних операцій із товарами чи послугами [73, с. 55].

Для конвертації безготівкових коштів у готівку активно використовуються підприємства оптово-роздрібної торгівлі, які реалізують необліковану готівку через операції «зустрічних потоків». Ці операції проводяться поза межами банківської системи, що істотно ускладнює їх виявлення та контроль. Фактично такі схеми становлять замкнений цикл руху коштів, у якому беруть участь вигодонабувачі, транзитери та фіктивні підприємства, а загальний результат – ухилення від податкових зобов’язань та легалізація нелегальних доходів [56].

Ідентифікація подібних схем можлива лише за умови координації дій між Держфінмоніторингом, правоохоронними, розвідувальними та контролюючими органами. У процесі аналітичної діяльності Держфінмоніторинг використовує широкий масив інформації – банківські операції, дані системи фінансового моніторингу, інформацію з податкових баз, а також відомості, отримані в межах міжнародного співробітництва (через мережу Egmont Group). Ця інформація дозволяє виявляти ланцюги фіктивних операцій, аналізувати грошові потоки та визначати кінцевих вигодонабувачів.

Отримані узагальнені матеріали мають аналітично-доказовий характер і можуть використовуватися як підстава для відкриття кримінальних проваджень за ст. 209, 212, 364, 366 КК України. Їх подальше опрацювання

слідчими підрозділами БЕБ, СБУ та прокуратури забезпечує інтеграцію фінансової інформації до досудового розслідування.

Взаємодія БЕБ з АРМА та іншими державними і міжнародними інституціями під час запобігання кримінальних правопорушень у сфері оподаткування має важливе кримінологічне значення, оскільки забезпечує повний цикл – від виявлення фінансових активів, отриманих злочинним шляхом, до їх арешту, управління та повернення у власність держави.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів», АРМА є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, що формує і реалізує державну політику у сфері виявлення, розшуку та управління активами, на які може бути накладено арешт у кримінальному провадженні або у справах про визнання активів необґрунтованими, який діє як спеціалізований координатор і посередник між правоохоронними структурами, судами та органами державного управління, виконуючи функції організації заходів із розшуку та управління арештованими активами, але не здійснюючи їх безпосереднє управління [339].

Згідно з ч. 1 ст. 170 КПК України [174], детектив БЕБ зобов’язаний вживати всіх можливих заходів для виявлення та розшуку майна, що може бути арештованим, зокрема шляхом витребування інформації в АРМА, банківських установах, контролюючих органах та інших суб’єктах публічного і приватного права [257]. Така діяльність регламентується Порядком взаємодії АРМА і БЕБ щодо виявлення та розшуку активів (2022 р.) [313], який передбачає формалізовану процедуру направлення запиту в письмовій формі на бланку БЕБ із зазначенням усіх необхідних реквізитів, у тому числі номера кримінального провадження, фабули, кваліфікації кримінального правопорушення, опису можливих активів і строків виконання доручення.

У зверненні детектив зобов’язаний чітко сформулювати завдання АРМА щодо виявлення та розшуку активів, описати відомості про осіб, яким можуть належати такі активи, а також обґрунтувати необхідність арешту з метою

забезпечення кримінального провадження. Зазначений механізм забезпечує прозорість і взаємну підзвітність сторін співпраці, водночас формуючи правові гарантії для недопущення безпідставного втручання у права власників майна.

У межах розслідування кримінальних правопорушень, пов’язаних з ухиленням від сплати податків, взаємодія між детективами БЕБ та іншими органами здійснюється в різних формах:

- проведення координаційних та міжвідомчих нарад між керівниками підрозділів і представниками прокуратури, ДПС, ДАСУ, АРМА, СБУ;
- спільні аналітичні заходи з протидії фіктивному підприємництву, тіньовим схемам ПДВ, ухиленню від оподаткування міжнародних операцій;
- створення постійно діючих робочих груп і контактних пунктів для оперативного обміну інформацією;
- міжвідомчий інформаційний обмін через захищені комунікаційні канали, включно з аналітичними базами даних;
- проведення спільних навчань, семінарів і науково-практичних конференцій, спрямованих на підвищення кваліфікації працівників;
- розробка спільних методичних рекомендацій і внутрішньовідомчих актів для уніфікації процедур перевірки та документування злочинів;
- спільні наукові та моніторингові дослідження, які дають змогу виявляти нові тенденції у сфері податкової злочинності.

Водночас, за результатами емпіричного опитування, 81% детективів БЕБ вказали на наявність об’єктивних труднощів у взаємодії з контролюючими органами, що обумовлено їх перевантаженістю поточними перевірочними функціями, не пов’язаними безпосередньо з кримінальним процесом. Це призводить до затримок у наданні ревізійних матеріалів, відсутності належного аналітичного супроводу та ускладнює формування доказової бази.

Особливого значення набуває міжнародна взаємодія БЕБ у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків, яка

реалізується через надання та отримання міжнародної правової допомоги. Такі запити ґрунтуються на положеннях Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах (1959 р.), а також багатосторонніх і двосторонніх угод України з державами – членами ЄС та ОЕСР [231].

У змісті запиту, як правило, зазначаються: офіційні назви іноземних комерційних структур, які можуть бути пов’язані з ухиленням від сплати податків; дата їх державної реєстрації, юридична адреса, контактні дані; персональні відомості керівників, вигодонабувачів або засновників; основні напрями діяльності, статутний капітал, джерела фінансування; відомості про припинення діяльності або ліквідацію суб’єкта; інформація про рух коштів через іноземні банківські рахунки чи дочірні компанії. Завдяки такій співпраці детективи БЕБ мають змогу ідентифікувати офшорні структури, міжнародні трастові схеми та транснаціональні канали ухилення від оподаткування, що істотно підвищує результативність кримінальних проваджень.

Таким чином, взаємодія АРМА, БЕБ, ДПС, ДАСУ, прокуратури та інших суб’єктів фінансового контролю є системоутворюючим елементом механізму кримінологічного запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Вона поєднує правові, організаційні та аналітичні інструменти, спрямовані на виявлення активів, отриманих злочинним шляхом, їх арешт і управління, а також на ліквідацію фінансових передумов податкових злочинів.

Розвиток нормативної бази, вдосконалення міжвідомчої комунікації, посилення міжнародного співробітництва та підвищення рівня професійної підготовки працівників правоохоронних органів є визначальними чинниками ефективного функціонування антикриміногенної інфраструктури держави у сфері оподаткування та забезпечення податкової безпеки України.

Однак, у ході проведеного дослідження встановлено, що у процесі запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування виявляється низка праксеологічних труднощів та нормативно-правових недоліків, які істотно знижують ефективність діяльності державних

інституцій. Насамперед йдеться про неузгодженість дій суб'єктів: внутрішні інструкції, положення і регламенти різних органів часто дублюють або суперечать одне одному, що призводить до фрагментарності, вибірковості та затримок у реагуванні на виявлені податкові порушення. За експертними оцінками, такі проблеми притаманні понад 70% практичних кейсів спільної роботи БЕБ і ДПС.

Не менш важливою проблемою є відомчі конфлікти інтересів та вибірковість правозастосування. У ряді випадків окремі посадові особи або відомства ухиляються від активних дій щодо певних суб'єктів господарювання, що мають політичний або економічний вплив. Це підриває довіру до системи контролю та створює передумови для корупційної взаємодії між бізнесом і представниками державних структур. Така вибірковість (за даними внутрішніх аудитів) спостерігається у 60–65% перевірених ситуацій.

Ще однією серйозною вадою є відсутність єдиної статистичної та аналітичної бази фактів ухилення від сплати податків, що унеможливлює формування єдиної державної політики. На сьогодні ДПС, БЕБ і прокуратура користуються власними базами даних, які не інтегровані між собою, мають різні алгоритми обліку та формування показників. Це призводить до дублювання або розбіжностей у статистичних звітах, а також до труднощів у проведенні комплексного кримінологічного аналізу.

Важливою проблемою залишається і недостатня інтеграція інформаційно-аналітичних систем між контролюючими та правоохоронними органами. Наявні технічні бар'єри (різні формати даних, відсутність електронної взаємодії, обмежений доступ до аналітичних модулів) фактично унеможливлюють оперативний обмін інформацією про ризикові операції або фіктивних платників податків. За даними БЕБ, лише у 45% випадків інформаційні запити між органами задовольняються у встановлений строк, що знижує темп розслідування і підвищує ризик втрати доказів.

Не менш істотним чинником є кадровий та ресурсний дефіцит підрозділів, відповідальних за фінансові розслідування. Багато територіальних

управлінь не мають достатньо фахівців із фінансового аналізу, судово-бухгалтерської експертизи, інформаційної аналітики. Відсутність належного матеріально-технічного забезпечення (сучасних програм, засобів зв'язку, доступу до баз даних) обмежує можливості оперативного реагування на складні схеми ухилення від оподаткування. За даними внутрішніх аудитів, лише 40% підрозділів БЕБ і ДПС забезпечені необхідними технічними ресурсами.

У сучасних умовах значна частина ревізій у податковій сфері призначається за ініціативою або на запит правоохоронних органів у межах досудових розслідувань.

Тут варто зупинити увагу й наголосити, що відповідно до чинного законодавства України, матеріали ревізій і перевірок, у яких зафіксовано факти порушень, що містять ознаки кримінальних правопорушень або корупційних діянь, підлягають обов'язковій передачі до правоохоронних органів для подальшої процесуальної оцінки та реагування [338]. Така, хоч і застаріла норма є ключовим елементом у системі взаємодії контролюючих та правоохоронних органів при запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, оскільки забезпечує перехід від фінансово-контрольної функції держави до її кримінально-правової реалізації. Якщо ж ревізією виявлено порушення, за які не передбачено кримінальної відповідальності, або такі, що не мають ознак корупції, орган державного фінансового контролю інформує правоохоронні структури у письмовій формі.

Як відзначають С. С. Чернявський та В. А. Некрасов, у супровідному листі до правоохоронного органу обов'язково зазначаються: підстави та строки проведення ревізії, перелік виявлених порушень із посиланням на відповідні норми законодавства, розмір завданих збитків, перелік службових осіб, відповідальних за їх виникнення, а також інформація про вжиті заходи щодо усунення порушень і відшкодування шкоди. Така деталізація підвищує доказову значущість ревізійних матеріалів і створює підґрунтя для їх подальшого використання у кримінальному процесі [429].

Матеріали, що передаються до правоохоронних органів, мають містити оригінал акта ревізії з усіма додатками, заперечення об’єкта контролю, висновки до них, копії повідомлень про вилучення документів (якщо такі мали місце), а також опис усіх доданих матеріалів. Після отримання цих документів правоохоронний орган зобов’язаний організувати їх розгляд, дати процесуальну оцінку викладеним фактам і вжити заходів щодо притягнення винних осіб до відповідальності. Однак не менш важливою є кримінологічна складова такої взаємодії – обов’язок правоохоронців ужити заходів щодо усунення причин і умов, що сприяли вчиненню податкових порушень, а не лише фіксації їх наслідків.

Результати розгляду матеріалів мають бути доведені до органу фінансового контролю не пізніше 30 календарних днів з моменту їх отримання, що оформлюється у вигляді картки-повідомлення. Цей інструмент є важливим елементом системи зворотного зв’язку, який дозволяє контролюючим структурам оцінювати ефективність співпраці з правоохоронцями та своєчасно коригувати власні дії.

Важливою формою координації між інституціями виступає проведення планових щоквартальних звірок між ДПС, БЕБ, ДАСУ, СБУ, прокуратурою та іншими суб’єктами, у ході яких аналізуються результати розгляду переданих матеріалів ревізій. Такі звірки документуються спільними актами, що підвищує прозорість взаємодії, сприяє усуненню дублювання, запобігає затягуванню процесуального розгляду матеріалів та дозволяє формувати єдину базу статистичних і кримінологічних даних [262, с. 238].

Відтак, наголосимо, що результати нерідко стають ключовим доказовим джерелом у кримінальних провадженнях, пов’язаних з ухиленням від сплати податків, службовими підробленнями, легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом. Водночас на практиці виникає низка проблемних аспектів, серед яких: відсутність єдиної методики визначення розміру матеріальних збитків, що часто стає підставою для судового оскарження висновків ревізій (32%); неврегульованість статусу ревізійних документів як

доказів у кримінальному процесі (28%); формальний характер міжвідомчого обміну інформацією (23%); відсутність єдиних аналітичних стандартів обробки даних фінансового моніторингу (17%). Такі проблеми знижують кримінологічну та кримінальну процесуальну цінність ревізійних матеріалів, що негативно впливає на загальну ефективність взаємодії.

У сукупності такі проблеми свідчать про відсутність єдиної моделі міжвідомчої координації, що істотно знижує ефективність кримінологічного впливу і сприяє збереженню високого рівня латентності податкових правопорушень. Для усунення зазначених недоліків доцільним є прийняття спільного міжвідомчого наказу прокуратури, БЕБ, СБУ, ДПС, ДАСУ та АРМА «*Про взаємодію правоохоронних та контролюючих органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)*». Такий нормативно-правовий акт документ повинен закріпити поняття, принципи та форми взаємодії, визначити перелік суб'єктів, межі їхніх повноважень, порядок ініціювання спільних перевірок, алгоритм дій у разі виявлення схем ухилення від сплати податків, процедури оперативного узгодження рішень та обміну інформацією. Крім того, він має передбачати створення спільних аналітичних платформ з автоматичним обміном даними між системами БЕБ, ДПС та ДАСУ. Це дозволить підвищити точність аналітичних прогнозів і скоротити час реагування на ризикові операції. Важливим елементом є визначення порядку звітності, контролю та підпорядкування між суб'єктами взаємодії. Це забезпечить прозорість процесів та унеможливить дублювання функцій. Окремої уваги заслуговує питання матеріально-технічного забезпечення спільних дій – від спільних баз даних і єдиних стандартів обліку до фінансування спільних аналітичних підрозділів.

У межах запропонованої моделі доцільним є створення спеціалізованих міжвідомчих підрозділів або контактних груп, до складу яких увійдуть представники контролюючих, аналітичних і правоохоронних органів. Їх основним завданням має стати координація дій, обмін інформацією, узагальнення результатів фінансового моніторингу та оперативна реакція на

виявлені ризики. Для забезпечення об’єктивності роботи таких груп доцільно передбачити участь представників громадського сектору, наукових установ та незалежних аудиторів.

Особливе значення має інститут незалежного моніторингу, який передбачає регулярну оцінку ефективності міжвідомчої співпраці незалежними експертами. До цього процесу можуть залучатися профільні аналітичні центри, міжнародні партнери, а також організації, що здійснюють аудит публічних фінансів. Такий моніторинг сприятиме підвищенню прозорості діяльності контролюючих і правоохоронних органів, усуненню відомчої конкуренції та дублювання функцій, а також забезпечить зворотний зв’язок між державними інституціями, бізнесом і громадськістю.

Висновки до розділу 4

1. Встановлено, що ефективне запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування можливе лише за умови створення такого соціального середовища, у якому дотримання податкового законодавства є не лише обов’язком, а й свідомо обраною, соціально схвальною формою поведінки. Правомірна податкова діяльність має стати для суб’єктів господарювання більш вигідною, передбачуваною та безпечною, ніж участь у тіньових схемах або уникнення податкових зобов’язань. Відтак загальносоціальне запобігання розглядається як один із фундаментальних напрямів забезпечення податкової безпеки держави й підвищення стійкості країни до економічних загроз, а його стратегічна мета – забезпечити перехід від репресивно-контрольної моделі до соціального партнерства, профілактики та відповідальної участі всіх членів суспільства у зміцненні податкової дисципліни.

На основі поглибленого аналізу чинної нормативно-правової бази щодо недопущення ухилення від сплати податків, зборів та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах розроблено проєкт *Плану заходів запобігання*

ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року, в якому передбачено виконання комплексу завдань: завершення імплементації міжнародних стандартів BEPS/CRS; запровадження динамічної офшорної політики з автоматичними податковими наслідками; створення єдиної міжвідомчої системи ризик-менеджменту; оптимізація ПДВ-контролю на основі аналітичних алгоритмів і прозорих процедур апеляції; підвищення прозорості виплат доходів та легалізація найманої праці; розвиток мультиіндикаторного моніторингу підакцизних потоків; забезпечення правової стабільності податкового законодавства; формування національної програми податкової культури; а також посилення механізмів відновлення активів і компенсаційної юстиції. Реалізація Плану в умовах воєнного стану спрямовується на підвищення оперативності обміну фінансовими даними, запобігання відтоку капіталу та забезпечення безперебійності експортної діяльності, а в післявоєнний період – на масштабування міжнародних стандартів BEPS/CRS, розвиток ризик-орієнтованих перевірок і створення сприятливого податкового середовища для інвестицій.

2. Сформована наукова модель управління ризиками у сфері оподаткування з розподілом функцій між рівнями: а) *операційним*, який охоплює первинну ідентифікацію ризиків та контроль фінансових операцій на рівні платників податків; б) *стратегічним*, що здійснює моніторинг, аналітичну оцінку та координацію дій суб'єктів податкового контролю; в) *аудиторським*, який виконує незалежну перевірку ефективності внутрішніх механізмів запобігання ухиленню від сплати податків і розробляє рекомендації щодо їх удосконалення; г) *контрольним*, який реалізує державний, громадський і міжнародний нагляд за фінансовою дисципліною.

3. Основним інструментом спеціально-кримінологічного запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування виступає оперативно-розшукова профілактика, яка спрямована на встановлення, фактів протиправних діянь у сфері оподаткування, осіб, членів організованих груп і злочинних організацій причетних до злочинної діяльності, з метою здійснення

цілеспрямованого запобіжного впливу. У її межах звернута увага на діяльність оперативних підрозділів, які здійснюють комплексну інформаційно-аналітичну розшукову роботу, спрямовану на отримання кримінологічно значущої інформації за допомоги технологій OSINT – виявлення зв'язків між юридичними та фізичними особами, ідентифікації фіктивних підприємств, афілійованих структур, пов'язаних осіб чи компаній, а також для аналізу фінансових ризиків і схем ухилення від оподаткування; Big Data – ідентифікація зв'язків між підприємствами, фіксація коливань податкової активності, встановлення цілісних тіньових мереж, у межах яких системно реалізуються схеми ухилення від податків; «блокчейн-аналітика» – відстеження руху цифрових активів, ідентифікація фінансових операцій, що слугує інструментом виявлення транскордонних фінансових схем, повернення незаконно виведених активів.

4. Наголошено під такою варто розуміти спільну, нормативно врегульовану діяльність суб'єктів, засновану на принципах узгодженості, інформаційної відкритості та взаємодоповнюваності, що поєднує правові, аналітичні, організаційні та інформаційно-технічні заходи, спрямовані на запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, формування спільних методик аналізу ризикових операцій, координацію аналітичної роботи, підвищення ефективності податкового контролю та зміцнення податкової безпеки України.

5. Звернута увага, що взаємодія правоохоронних і контролюючих органів при запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування супроводжується низкою праксеологічних труднощів і нормативно-правових недоліків. Серед ключових проблем варто відзначити: неузгодженість дій суб'єктів – внутрішні інструкції та відомчі регламенти часто дублюють або суперечать один одному, що призводить до фрагментарності й вибірковості реагування на виявлені порушення (71%); відомчі конфлікти інтересів та вибірковість правозастосування (65%), які проявляються у нерівномірному підході до суб'єктів господарювання, зокрема

тих, що мають політичне або економічне «лобі»; відсутність єдиної статистичної та аналітичної бази щодо фактів ухилення від сплати податків (59%), що унеможливлює системний аналіз, прогнозування та формування єдиної державної політики; недостатній рівень інтеграції інформаційних систем між ДПС, БЕБ, ДАСУ, СБУ, прокуратурою, АРМА, Держфінмоніторингу та іншими інституціями (45%), який ускладнює моніторинг і аналітичну роботу; дефіцит кадрового та матеріально-технічного забезпечення підрозділів, відповідальних за фінансові розслідування (41%), що обмежує можливість своєчасного реагування на складні схеми мінімізації оподаткування. Сукупність цих чинників свідчить про відсутність єдиної моделі координації дій, що знижує ефективність кримінологічного впливу та зберігає високий рівень латентності кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

6. З огляду на це доцільним є прийняття спільного наказу прокуратури, БЕБ, СБУ, ДПС, ДАСУ, АРМА «*Про взаємодію правоохоронних та контролюючих органів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)*», у якому закріпити: поняття та принципи взаємодії; перелік суб'єктів і межі їхніх повноважень; алгоритм спільних дій у разі виявлення податкових схем; процедури оперативного узгодження рішень і обміну інформацією; порядок звітності, контролю та підпорядкування; вимоги до матеріально-технічного забезпечення; створення спеціалізованих міжвідомчих підрозділів або контактних груп, відповідальних за безперервну координацію та інформаційний супровід розслідувань. Особливу увагу варто приділити інституту незалежного моніторингу – залученню зовнішніх аудиторів, експертів і аналітичних центрів до оцінки ефективності міжвідомчої співпраці. Такий підхід сприятиме посиленню прозорості, усуненню відомчої конкуренції та формуванню податкової безпеки України.

ВИСНОВКИ

У **дисертації** здійснено теоретичне узагальнення та розв'язано комплексну науково-праксеологічну проблему кримінологічного забезпечення податкової безпеки України в умовах збройного конфлікту із формулюванням обґрунтованих пропозицій і практичних рекомендацій запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а саме:

1. Унаслідок глибоких трансформацій податкового законодавства, процесів децентралізації бюджетної системи, реформування фінансового сектору (як банківського, так і небанківського), а також модернізації правоохоронних і контрольно-ревізійних органів більшість наукових розробок втратили свою актуальність. В умовах воєнного стану, коли посилюються ризики тінізації економіки, незаконного відшкодування ПДВ, фіктивного підприємництва та відтоку капіталу, що створює загрозу фінансовій стабільності держави, сучасний стан наукових досліджень не забезпечує цілісного й системного кримінологічного бачення запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Наявні праці здебільшого зосереджені на окремих аспектах адміністративно-правового або фінансово-контрольного забезпечення, що не дає змогу сформувати цілісну модель податкової безпеки держави в умовах безпекових викликів.

2. Оподаткування – встановлений у законодавчому порядку процес справляння податків і зборів, який ґрунтується на організаційно-економічних взаємовідносинах, взаємозв'язках і взаємодії між його суб'єктами (державою, платниками податків, податковими агентами, суспільством) та об'єктами (податками, зборами), під час якого здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту з метою формування фінансової основи життєдіяльності держави та забезпечення її соціально-економічної стабільності. Таке розуміння дає нагоду розглядати оподаткування не лише як інструмент податкової політики, але і як комплексну систему правовідносин,

у межах якої виникають криміногенні ризики, що потребують належного кримінологічного забезпечення.

Здійснено класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування залежно від об'єкта посягання на: 1) основні – кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, які стосуються установленого порядку оподаткування й охоплюють діяння, спрямовані на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212, 212-1 КК України); 2) суміжні – кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, що стосуються планування та реалізації податкової політики, а також легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом; система оподаткування є одним із можливих об'єктів посягання (ст. 201, 204, 205-1, 211, 213, 222 КК України); 3) додаткові – кримінальні правопорушення, які є засобом вчинення основних (ст. 358, 361 КК України), порушують законодавчо встановлені правила поведінки службових осіб, пов'язані з їхньою компетенцією у сфері оподаткування (ст. 364, 365-2, 366, 367 КК України).

3. Сформульоване поняття ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як умисного суспільно небезпечного діяння платника податків, зборів або його службової особи, яке полягає в невиконанні встановленого законом податкового зобов'язання в значному розмірі, що може проявлятися у: неподанні податкової звітності до контролюючого органу у визначені строки; внесенні до податкової звітності завідомо неправдивих відомостей; повідомленні завідомо неправдивих даних з метою незаконного отримання бюджетного відшкодування, зарахування його сум у рахунок майбутніх платежів, погашення податкового боргу або повернення раніше сплачених сум, унаслідок чого державі заподіюється істотна шкода як ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів. Таке кримінальне протиправне діяння набуває різних організаційно-правових форм

і реалізовується через типові схеми ухилення від оподаткування: подання завідомо неправдивих даних у податковій звітності через заниження обсягів доходів, вартості майна або іншого об’єкта оподаткування (24 %); неподання документів, потрібних для нарахування чи сплати податків, або їхнє несвоєчасне подання (18 %); неповне надання звітних матеріалів чи супровідної бухгалтерської документації, що унеможливлює коректне визначення податкових зобов’язань (16 %); використання недостовірних документів (зокрема, підроблених чи фіктивних) для заниження податкової бази, приховування доходів, майна або прибутку від господарської діяльності (12 %); подання неправдивих документів з метою незаконного отримання податкових пільг чи преференцій, не передбачених законом (8 %); приховування від контролюючих органів інформації про втрату підстав для користування пільгами або умисне неповідомлення про такі обставини (7 %); невиконання обов’язку утримання податку на доходи фізичних осіб під час виплати доходів працівникам (6 %); неперерахування утриманих сум податку до бюджету або навмисне відтермінування сплати таких сум (6 %); зловживання внутрішньогосподарськими операціями, зокрема створенням фіктивних витрат, використанням транзитних суб’єктів підприємництва чи офшорних схем для зменшення податкових зобов’язань (3 %).

Виокремлені технології ухилення порушують встановлений порядок справляння податків і зборів, створюють дефіцит бюджетних надходжень, підривають економічну безпеку держави та формують умови тінізації економічних процесів, а відтак є ключовими для розроблення кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, орієнтованих на підвищення рівня податкової дисципліни, прозорості бізнес-середовища й ефективності податкового контролю.

4. Кримінологічна характеристика кримінальних правопорушень у сфері оподаткування становить особливу науково-практичну категорію, яка охоплює кількісні та якісні показники, детермінанти й характеристики особи-злочинця щодо кримінальних правопорушень, пов’язаних із встановленим

нормативно-правовим порядком справляння податків і зборів, та є інструментом наукового аналізу, який забезпечує моніторинг податкової сфери; нейтралізацію, мінімізацію, послаблення негативного впливу криміногенних чинників і соціальних наслідків їхнього поширення для фінансової системи держави; розробку й ухвалення уповноваженими суб'єктами правових і регуляторних рішень на різних кримінологічних рівнях запобігання.

Встановлено, що кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування характерні циклічні коливання динаміки, пов'язані з економічними кризами, податковими реформами, змінами у валютному та митному регулюванні, а також удосконаленням системи електронного адміністрування податків. Упродовж 2020–2024 рр. у середньому за рік було викрито приблизно 1–1,5 тис. злочинів (кримінальні проступки відсутні) у сфері оподаткування (2020 р. – 1 120, 2021 р. – 911, 2022 р. – 449, 2023 р. – 1 158 та 2024 р. – 1 085 (+59 % з початку воєнного стану) із загальними збитками майже 150–200 млн грн щороку, серед яких у 49 % припадає на безпеку та обороноздатність держави, цивільний захист населення.

У структурі злочинності у сфері оподаткування найбільшу кількість діянь було кваліфіковано за ст. 212 КК України (88 %), які пов'язані з іншими кримінальними протиправними діяннями у сфері господарської діяльності (33 %, із них 25 % становить податкове шахрайство за ст. 222 КК України) та зловживаннями службових осіб (39 %). У 2020–2021 рр. кількість ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) спочатку зросла з 852 (2019 р.) до 910 (+6,8 % 2020 р.), потім знизилася на 16,5 % до 760 (2021 р.), а 2022 р. було виявлено тільки 390 зазначених фактів, що в два рази нижче за попередній рік. 2024 року кількість встановлених випадків цих діянь збільшилась удвічі та дорівнювала 925, тобто повернулася на рівень попередніх років. Їхня частка серед усіх діянь у сфері господарської діяльності становила в середньому 15 %, а 2024 р. – 18 %.

5. Проведений аналіз детермінант, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування в умовах воєнного стану, дав змогу виокремити й систематизувати ключові детермінанти, які визначають сучасний стан і тенденції розвитку податкової злочинності: воєнно-політичні (економіко-фіскальні, організаційно-контрольні, соціально-психологічні, інституційно-нормативні), а також правові, економічні, організаційно-управлінські й морально-психологічні, які у взаємодії формують криміногенне середовище у сфері оподаткування. Встановлено, що зазначені деструкції носять як довгостроковий характер, обумовлюючи загальний рівень податкової злочинності в державі, так і короткостроковий вплив, який проявляється в конкретних формах ухилення від сплати податків, маніпуляціях із фінансовою звітністю, використанні фіктивних підприємств і схем мінімізації податкових зобов'язань. В умовах війни такі процеси не лише посилюються, але й набувають нових форм, що зумовлено обмеженням контролю, спрощенням перевірочних процедур і нормативною невизначеністю. Основною першопричиною податкових правопорушень є поєднання корупційних ризиків і системної недовіри до податкових інституцій, що стимулює суб'єктів господарювання до протиправного ухилення як інструменту економічного самозахисту. Виокремлені ризики охоплюють такі типові прояви податкових кримінальних правопорушень: завищення або заниження обсягів оподатковуваних операцій (28 %); укриття доходів від оподаткування (22 %); використання фіктивних контрагентів (18 %); неправомірне формування податкового кредиту (14 %); маніпулювання строками звітності та подання декларацій (10 %); легалізація (відмивання) коштів через тіньові фінансові схеми (8 %).

6. Серед типологій злочинної поведінки у сфері оподаткування найбільш ефективною для практичного застосування визнано класифікацію за службово-рольовою функцією, що дає змогу ідентифікувати рівень залучення кожного учасника, характер їхньої взаємодії, а також визначити напрям кримінологічного запобіжного впливу: «професіонали» (38 %) – особи з

високим рівнем спеціальної підготовки у сфері бухгалтерського обліку, податкового консалтингу, фінансів або державного управління, які мають значний досвід роботи в структурах ДПС України, фінансових службах або державних підприємствах. Основна роль: побудова, проєктування та підтримка складних схем ухилення від оподаткування, включно із фіктивним ПДВ-кредитом, псевдоекспортом, офшорними операціями чи «транзитними» компаніями; «координатори» (33 %) – посадові особи середньої або вищої управлінської ланки, які забезпечують адміністративне «прикриття» та стратегічне керівництво. Основні функції: координація, узгодження схем, розподіл ролей, забезпечення «прикриття» злочинних дій, а також лобіювання інтересів через службові контакти; «техніки» (18 %) – працівники бухгалтерій, аудиторських фірм, ІТ-підрозділів, податкових консультантів, які виконують технічне забезпечення схем – від підготовки первинної документації до внесення фіктивних даних у бази електронної звітності. Основні функції: фальсифікація документів, підготовка звітності, технічне впровадження фіктивних податкових операцій; «пособники» (11 %) – зовнішнє прикриття: працівники контролюючих, фінансово-наглядових, банківських, експертних або правоохоронних органів, які забезпечують легітимацію незаконних дій і нейтралізацію ризику викриття. Така типологія характеризується практичним значенням, оскільки дає нагоду чітко структурувати ролі суб’єктів у сфері оподаткування, визначити ступінь їхньої відповідальності та кримінальної активності, а також слугує методологічною основою для розроблення кримінологічних моделей запобігання, що враховують ієрархічну структуру, мотиваційний профіль і професійні особливості особи-злочинця.

7. Податкова безпека як складова фінансової безпеки України в умовах сучасних трансформаційних процесів, глобалізації фінансових ринків, воєнного стану та глибоких соціально-економічних диспропорцій залежить не лише від сталого економічного розвитку, а й від мінімізації податкових ризиків, забезпечення законності фінансових процесів та ефективності запобігання кримінальним протиправним посяганням у сфері оподаткування,

які створюють загрози фіскальній стабільності та підривають довіру суспільства до державних інститутів. Саме тому формування податкової безпеки потрібно розглядати не лише як фінансово-економічний, а й як кримінологічний напрям, що потребує поглибленого наукового осмислення та є основою розробки заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на різних кримінологічних рівнях. Відтак кримінологічні засади забезпечення податкової безпеки доцільно визначити як концептуальну науково-практичну основу державної політики запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що покликана забезпечити оптимальний баланс між податковими інтересами держави, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків і передбачає визначення, впровадження та координацію діяльності уповноважених державних інституцій із застосуванням комплексу науково обґрунтованих правових, організаційно-управлінських, інформаційно-аналітичних, виховних і поведінкових механізмів (рішень, методик, рекомендацій), спрямованих на системний моніторинг податкової сфери, виявлення, оцінювання й нейтралізацію криміногенних чинників, а також на ухвалення уповноваженими суб’єктами ефективних правових, профілактичних і регуляторних рішень, що забезпечують стійкість та керованість податкової системи держави.

8. Основними стратегічними напрямами забезпечення реалізації податкової безпеки України має стати: 1. Розробка та ухвалення Закону України «Про державне програмування злочинності», в якому закріпити поняття, принципи, цілі, завдання та форми кримінологічного програмування щодо запобігання кримінальним правопорушенням; визначити типологію кримінологічних програмних документів (національні, відомчі, регіональні, міжвідомчі програми); встановити систему суб’єктів на загальному, стратегічному та оперативному рівнях; визначити етапи планового процесу: передплановий аналіз, прогнозування, розроблення, погодження, моніторинг, корекцію; закріпити критерії оцінювання ефективності запобіжних заходів,

зокрема за кримінологічними індикаторами; установити форми контролю за якістю підготовки, реалізації та оновлення кримінологічних програм у сфері фінансової та податкової безпек. 2. Створення Ситуаційних центрів забезпечення податкової безпеки на базі БЕБ, що дасть змогу передбачати наслідки окремих податкових рішень, оцінювати загрози для бюджету й визначати пріоритети забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення України. 3. Ухвалення розробленого проєкту Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 рр., яка має стати комплексним стратегічним документом і сприятиме формуванню цілісної системи кримінологічного забезпечення податкової безпеки України.

9. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки відзначається неоднорідністю законодавчих моделей і регулятивних механізмів, однак комплексним підходом щодо розмежуванням понять «податкова оптимізація» та «ухилення від оподаткування», пропорційністю санкцій, інституційною координацією між контрольно-наглядовими й правоохоронними органами, а також розвиненою системою кримінологічного моніторингу податкових ризиків, що дає нагоду виявляти та нейтралізовувати причини й умови кримінальних правопорушень у сфері оподаткування на ранніх етапах прояву.

Позитивні практики імплементації становлять поєднання кримінологічних та адміністративних інструментів у запобіганні ухиленню від оподаткування за рахунок: публічного декларування доходів усіх громадян (Фінляндія); консолідації контролю й розслідування в межах єдиних структур (ФРН); запровадження діяльності податкових консультантів з обов’язковим розкриттям схем оподаткування (Нідерланди, Північна Ірландія, Швеція); застосування принципу «maximum revenue – minimum cost» (забезпечення максимального обсягу надходжень до бюджету в разі мінімальних адміністративних, часових і ресурсних витрат держави та платників податків) у роботі податкових органів (США); криміналізації розмивання податкової

бази та приховування прибутку (Англія, Франція).

10. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування – комплексна, цілісна кримінологічна система взаємопов'язаних економічних, правових, організаційно-інституційних, соціально-виховних механізмів, спрямованих на мінімізацію рівня криміногенності у сфері оподаткування, забезпечення фінансової стабільності та податкової безпеки держави. Ефективність таких заходів визначається інтеграцією в загальнодержавну стратегію соціально-економічного розвитку, зорієнтовану на гарантування безпеки податкових процесів; забезпечення прозорості та підзвітності фінансово-економічних і податкових процедур; підвищення рівня правової, фінансової та податкової культури учасників економічної діяльності; створення дієвого механізму громадського й професійного контролю, а відтак формування кримінологічного забезпечення податкової безпеки.

У рамках загальносоціальних заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків, зборів і запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах розроблений План заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року, який закріплює стратегічні пріоритети державної політики щодо недопущення ухилення та офшоризації податків, зборів, обов'язкових платежів.

11. Спеціально-кримінологічне запобігання кримінальних правопорушень у сфері оподаткування – це комплексна, системна, організована та науково керована діяльність уповноважених державних і громадських інституцій, спрямована на виявлення, усунення або нейтралізацію детермінант, а також недопущення вчинення окремих видів кримінальних протиправних діянь у сфері оподаткування на різних стадіях кримінальної поведінки.

Наголошено, що, незважаючи на систематизацію індикаторів підозрілої діяльності суб'єктів господарювання, фінансових операцій і розробленої моделі управління ризиками у сфері оподаткування, ключовим напрямом

спеціально-кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в умовах воєнного стану є оперативно-розшукова діяльність БЕБ, СБУ, які здійснюють комплексну аналітичну, профілактичну й розшукову роботу, спрямовану на виявлення, документування та припинення кримінальних протиправних схем у фінансово-господарській сфері. Важливою функцією оперативних підрозділів є отримання кримінологічно значущої інформації – збирання, систематизація та аналітична обробка відомостей щодо типових схем ухилення від сплати податків, використання «транзитних» підприємств, фіктивного податкового кредиту, завищення витрат, приховування доходів чи маніпуляцій з податковими накладними. Така інформація надходить як у межах оперативно-розшукових заходів і негласних слідчих (розшукових) дій, так і завдяки роботі з конфіденційними джерелами, аналізу фінансових документів, відкритих баз даних, результатів аудиторських перевірок. Значний потенціал для підвищення ефективності спеціально-кримінологічного запобігання мають інформаційно-аналітичні технології (Big Data, OSINT), що дають змогу відстежувати транснаціональні податкові потоки, викривати фіктивні операції, виявляти ознаки відмивання доходів і мінімізації оподаткування.

12. Запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування неможливе без налагодженої, послідовної та скоординованої взаємодії між правоохоронними й контролюючими органами – ДПС України, БЕБ, прокуратури, ДАСУ, Держфінмоніторингу, НБУ, АРМА та інших інституцій. Ключовою передумовою результативності такої спільної діяльності є єдина стратегічна мета – забезпечення податкової дисципліни, фінансової стабільності та зменшення тіньового сектору економіки, а відтак виникає об’єктивна потреба у створенні єдиного міжвідомчого простору координації дій на принципах системності, інформаційної інтеграції, оперативності та правової визначеності. У процесі спільної діяльності використовуються різні кримінологічні заходи впливу: організаційні – створення міжвідомчих координаційних груп, спільне планування запобіжних заходів, координація

оперативно-аналітичних дій і контроль за виконанням міжвідомчих протоколів; аналітичні – обмін інформацією між суб’єктами запобігання щодо ризикових транзакцій, схем ухилення від оподаткування, результатів податкового моніторингу та фінансової аналітики; контрольні – ревізії, податкові та фінансові перевірки, аудит фінансових потоків, верифікація достовірності податкової звітності, перевірка обґрунтованості податкового кредиту з ПДВ; інформаційно-профілактичні – оприлюднення узагальнених результатів перевірок, публічне висвітлення типологічних схем ухилення від оподаткування, проведення роз’яснювальної роботи серед суб’єктів господарювання та населення щодо правових наслідків податкових правопорушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абламський С. Є., Юхно О. О., Лук'яненко Ю. В. Взаємодія слідчого з іншими органами і підрозділами при розкритті та розслідуванні кримінальних правопорушень : навч. посіб. / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. О. О. Юхна. Харків : НікаНова, 2017. 152 с.

2. Аналіз підозрілих транзакцій у податковій сфері. Цифри та останні тенденції. *Державна служба фінансового моніторингу України*. URL: https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/funkcional/news/analiz-pidozrilix-tranzakczij-u-podatkovij-sferi-czifri-ta-ostanni-tendencziji.html.

3. Аналіз стану здійснення правосуддя у кримінальних провадженнях та справах про адміністративні правопорушення у 2023 році. *Судова влада України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/sud_pract/Analiz_statistika_kriminal_2023.pdf.

4. Аналіз стану здійснення правосуддя у кримінальних провадженнях та справах про адміністративні правопорушення у 2024 році. *Судова влада України.* URL: https://court.gov.ua/storage/portal/supreme/Analyz_zdijsnenna_pravosydda_2024.pdf.

5. Андрійчук В. Г. Сутнісний аспект методології наукових досліджень. *Економіка АПК*. 2016. № 7. С. 87–94.

6. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Київ : Комп'ютер прес, 2004. 325 с.

7. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Ірпінь : Ун-т держ. фіскал. служби України, 2021. 210 с.

8. Антикорупційна політика. *Національне агентство з питань запобігання корупції.* URL: https://nazk.gov.ua/uk/antykoruptsijna-polityka/.

9. Бабенко А. М. Запобігання злочинності в регіонах України: концептуально-методологічний та праксеологічний вимір : монографія. Одеса : ОДУВС, 2014. 416 с.

10. Бабенко А. М., Зубатенко О. М. Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленням від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2021. № 2. С. 27–35.

11. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси : навч. посіб. Київ : Атіка, 2002. 367 с.

12. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Злочинність як об'єкт феноменологічного аналізу *Право і Безпека*. 2015. № 3. С. 6–10.

13. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Моделювання систем протидії злочинності. *Вісник Кримінологічної асоціації України*. 2016. № 1 (12). С. 9–19.

14. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Поняття і зміст спеціально-кримінологічного запобігання злочинам. *Вісник Кримінологічної асоціації України.* 2016. № 2 (13). С. 98–108.

15. Бантишев О. Ф. Злочини у сфері службової діяльності (питання кваліфікації) : навч. посіб. Київ : МАУП, 2002. 128 с.

16. Бантишев О. Ф., Рибачук В. І. Відповідальність за злочини у сфері службової діяльності: питання кваліфікації злочинів передбачених розділом XVII Кримінального кодексу України : навч. посіб. Київ : Ін Юре, 2003. 116 с.

17. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 12. С. 102–106.

18. Баранова Ю. О. Методологічні правила порівняльно-правових досліджень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса, 2015. 28 с.

19. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні: методологія оцінки та механізми забезпечення : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. 759 с.

20. Батиргареєва В. С. Кримінологічна характеристика та попередження розбоїв, поєднаних з проникненням у житло : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2002. 20 с.

21. Берзін П. С. Наслідки у складах злочинів у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика : навч. посіб. Київ : КНТ, 2007. 392 с.

22. Бесчастний В. М. Кримінологічне забезпечення протидії злочинності в Україні : монографія. Харків : В справі, 2017. 360 с.

23. Бесчастний В. М. Кримінологічний аналіз стану злочинності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 207–213.

24. Бесчастний В. М. Щодо ознак системи кримінологічного забезпечення протидії злочинності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія : Юридичні науки. 2016. Вип. 6, т. 3. С. 53–55.

25. Бізнес назвав закінчення війни та зниження податків ключовими умовами розвитку. *Фінансовий клуб*. URL: https://finclub.net/news/biznes-nazvav-zakinchennia-viiny-ta-znyzhennia-podatkiv-kliuchovymy-umovamy-rozvytku.html.

26. Білецький А. В. Участь громадськості у запобіганні корупційним злочинам в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2018. 228 с.

27. «Білокомірцева злочинність»: таке серйозне звинувачення вимагає захисту високого рівня. *International Lawyers Associates.* URL: https://internationallawyersassociates.com/uk/%D0%B7%D0%BB%D0%BE%D1%87%D0%B8%D0%BD%D0%B8-%D0%B1%D1%96%D0%BB%D0%B8%D1%85-%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%80%D1%86%D1%96%D0%B2/.

28. Білоусова О. О. Проблеми моделювання системи протидії злочинності. *Публічне право*. 2011. № 3. С. 272–277.

29. Білоусова О. О. Соціальний феномен протидії злочинності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2011. № 2. С. 42–44.

30. Бірюкова І. Г., Гончаренко, А. В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід. *Ірпінський юридичний часопис*. 2023 № 3 (12). С. 201–210.

31. Богаченко С. І. Кримінально-правова протидія корупційним правопорушенням у сфері центральних органів виконавчої влади : дис. …канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2021. 195 с.

32. Богуцький П. П. Концептуальні засади права національної безпеки України : монографія. Київ – Одеса : Фенікс, 2020. 376 с.

33. Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2019. 189 с.

34. Бондаренко О. С. Концепція кримінально-правової протидії корупції в Україні : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Дніпро, 2021. 551 с.

35. Бортник Н., Єсімов С. Процесуальна діяльність Національної поліції при реалізації контрольно-наглядової функції. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія : Юридичні науки. 2020. Т. 7, № 4 (28). С. 177–184.

36. Бортняк В. А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2024. 450 с.

37. Брич Л. П. Співвідношення суміжних складів злочинів і складів злочинів, передбачених конкуруючими нормами. *Вісник Львівського університету.* Серія : Юридична. 2006. Вип. 42. С. 263–282.

38. Брич Л. П. Теорія розмежування складів злочинів : монографія. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2013. 712 с.

39. Буга Г. С. Забезпечення безпеки у сфері діяльності небанківських фінансових установ в Україні: адміністративно-правові засади : монографія. Одеса : Гельветика, 2022. 404 с.

40. Буга Г. С. Забезпечення безпеки у сфері діяльності небанківських фінансових установ в Україні: адміністративно-правові засади : монографія. Київ : Дакор, 2022. 550 с.

41. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 18 с.

42. Бусол О. Ю. Протидія корупційній злочинності в Україні у контексті сучасної антикорупційної стратегії : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2015. 479 с.

43. Бусол О. Ю. Протидія корупційній злочинності в Україні у контексті сучасної антикорупційної стратегії : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2015. 38 с.

44. Василевич В. В. Кримінологічна політика України : монографія. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. 434 с.

45. Васильєв А. С., Стрельцов Є. Л. До питання про поняття, ознаки і функції службової особи. *Вісник Академії правових наук*. 1995. № 3. С. 125–136.

46. Васильчишин О. Б. Фінансові злочини у фіскальній сфері як загроза економічній безпеці України. *Світ фінансів*. 2021. № 1 (66). С. 124–137.

47. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за заг. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.

48. Великий тлумачний словник української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

49. Виклюк М. І., Гресик В. В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 242–246.

50. Виконання державного бюджету – 2024. *Міністерство фінансів України*. URL: http://surl.li/oxnim.

51. Вишняков О. К. Право Європейського Союзу : підручник. Київ : Фенікс, 2021. 883 с.

52. Вітюк І. А. Європейські стандарти запобігання злочинності у сфері економіки : дис. … д-ра філос. : 081. Київ, 2023. 230 с.

53. Войтюк Р. В. Детектив Національного антикорупційного бюро України як суб'єкт кримінальних процесуальних правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018. 281 с.

54. Воробей О. В. Конвертаційні центри у механізмі фінансового шахрайства. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. № 6 (15). С. 162–166.

55. Воробей О. В. Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з діяльністю конвертаційних центрів : автореф дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2019. 20 с.

56. Воробей О. В. Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з діяльністю конвертаційних центрів : дис… канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2019. 249 с.

57. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент ; Моя книга, 2006. 448 с.

58. Вороновська К. О. Економічна обґрунтованість податків і зборів у податково-правовому регулюванні : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 197 с.

59. Гапонюк О. І. Фінансова безпека держави та шляхи її забезпечення. *Вісник Приазовського державного технічного університету*. 2014. Вип. 27. С. 81–87.

60. Гаруст Ю. В., Кобзєва Т. А. Організаційно-правова структура фінансової системи України за сферами виникнення фінансових відносин. *Форум права.* 2015. № 5. С. 27–38.

61. Гбур З. В. Зарубіжний досвід забезпечення економічної безпеки держави. *Інвестиції : практика та досвід*. 2018. № 11. С. 111–115.

62. Геєць В. М. До питання теорії і практики політики соціальної якості в повоєнній Україні. *Економіка України*. 2023. № 4 (737). С. 3–22.

63. Гладкова Є. О. Стратегія протидії наркозлочинності в системі кримінологічних понять і категорій. *Вісник Кримінологічної асоціації України*. 2017. № 3 (17). С. 62–69.

64. Голіна В. В. Запобігання злочинності (теорія і практика) : навч. посіб. Харків : Нац. юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого, 2011. 120 с.

65. Голіна В. В. Кримінологічна політика України. *Правова доктрина України* : у 5 т. / В. Я. Тацій, В. І. Борисов, В. С. Батиргареєва та ін. ; за заг. ред. В. Я. Тація, В. І. Борисова. Харків : Право, 2013. Т. 5 : Кримінально-правові науки в Україні: стан, проблеми та шляхи розвитку. 640 с.

66. Голіна В. В. Кримінологічні та кримінально-правові проблеми боротьби з бандитизмом: соціально-правове та кримінологічне дослідження. Харків : Регіон-інформ, 2004. 212 с.

67. Голіна В. В., Лукашевич С. Ю., Колодяжний М. Г. Державне програмування і регіональне планування заходів запобігання злочинності в Україні / за заг. ред. В. В. Голіни. Харків : Право, 2012. 304 с.

68. Головкін Б. М. Корислива насильницька злочинність в Україні: феномен, детермінація, запобігання : монографія. Харків : Право, 2011. 440 с.

69. Головкін Б. М. Причинність у системі детермінації злочинності. *Теорія і практика правознавства*. 2014. Вип. 1 (5). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2014_1_24.

70. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text.

71. Гошовська В. А., Пашко Л. А. Парламентаризм в Україні. Державно-управлінські механізми реалізації функцій законодавчої влади : навч.-метод. матеріали. Київ : НАДУ, 2013. 48 с.

72. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.

73. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у справах про ухилення від сплати податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 1. С. 54–58.

74. Григораще нко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4, ч. 1. С. 241–245.

75. Григораще нко О. В. Щодо виявлення та документування злочинів пов’язаних з ухилення від сплати податків, у сфері екологічного оподаткування та визначення їх підслідності. *Юридичний вісник*. 2023. № 4. С. 177–183.

76. Гриненко І. Ознаки суб’єкта злочину як критерії класифікації злочинів. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 7. С. 182–187.

77. Грицишен Д. О. Сутність економічної злочинності для цілей державного управління в контексті забезпечення державної безпеки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 23. С. 98–104.

78. Грищук В. К., Пасєка О. Ф. Кримінальна відповідальність юридичних осіб: порівняльно-правове дослідження : монографія. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2013. 248 с.

79. Грушко В. І., Лаптєв С. М., Кошембар Л. Фінансова безпека бізнесу: податковий аспект. Київ : Ун-т економіки і права «Крок», 2010. 256 с.

80. Губанова Т. О. Значення досвіду країн ЄС для подальшого реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2015. Вип. 33, т. 2. С. 14–17.

81. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 1. С. 199–204.

82. Гусарєв С. Д., Тихомиров О. Д. Юридична деонтологія (основи юридичної діяльності) : навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 495 с.

83. Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухилення від сплати податків. Київ : Атіка, 2001. 176 с.

84. Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України : монографія. Харків : Нац. ун-т внутр. справ, 2001. 412 с.

85. Давтян Л. Г. Системні зв’язки податкових злочинів: податкові злочини як елемент економічної злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2016. № 6. С. 134–141.

86. Дашутін І. В. Правове регулювання судового захисту трудових прав громадян : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2008. 178 с.

87. Державна антикорупційна політика і запобігання та протидія корупції на публічній службі в органах державної влади і органах місцевого самоврядування : монографія / автор. кол.: В. В. Василевич, Т. Е. Василевська, В. Ф. Нестерович, Е. В. Расюк, А. В. Савченко, В. Л. Федоренко (кер.) та ін. ; за ред. проф. Ю. В. Ковбасюка і проф. В. Л. Федоренка. Київ : Ліра-К ; НАДУ, 2016. 524 с.

88. Деякі питання організації фінансового моніторингу : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.09.2020 р. № 850. *Офіційний вісник України*. 2020. № 78. Ст. 2508. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/850-2020-%D0%BF#Text.

89. Джужа О. М., Горлач С. В. Злочинець або особа, яка вчинила злочин (порівняльний аналіз). *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ.* 2014. № 2 (91). С. 15–21.

90. Джужа О. М., Іванов Ю. Ф. Кримінологія : навч. посіб. Київ : Паливода А. В., 2008. 292 с.

91. Джужа О. М., Моісеєв Є. М., Василевич В. В. Кримінологія. Спеціалізований курс лекцій зі схемами (Загальна та Особлива частини) : навч. посіб. Київ : Атіка, 2001. 368 с.

92. Джужа О. М., Тичина Д. М. Економічна злочинність в Україні: детермінація та протидія в умовах воєнного стану. *Правовий часопис Донбасу*. 2024. № 1. С. 109–115.

93. Дзюнь О. Б. Світовий досвід створення мегарегулятора на ринку фінансових послуг. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2014. № 3. URL: http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=695.

94. Дикий А. П. Державна політика запобігання та протидії економічній злочинності в системі гарантування економічної безпеки України : монографія. Житомир : Бук-Друк. 2023. 428 с.

95. Дикий А. П. Економічна злочинність як деструктивний фактор економічного розвитку держави. *Наукові перспективи*. 2023. № 1 (31). С. 298–313.

96. Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами : учинено у Страсбурзі 05.07.2017 р. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_008-17#Text

97. Директива Ради (ЄС) 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку : учинено у Страсбурзі 12.07.2016 р. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text.

98. Диха М. В. Податки в системі забезпечення економічної безпеки та розвитку національної економіки. *Вісник Хмельницького національного університету*. Серія : Економічні науки. 2017. № 4. С. 49–53.

99. Дмитренко Е. О. Загальнотеоретичні питання механізму правового забезпечення фінансової безпеки держави. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 3. С. 62–65.

100. Дмитренко Е. О. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. *Фінансове право*. 2018. № 4 (18). С. 39–42.

101. Довбань І. М. Концептуальні засади запобігання злочинам, що вчиняються державними службовцями в Україні : монографія. Київ : Кандиба Т. П., 2020. 424 с.

102. Довбаш Р. С. Методика розслідування злочинів, пов’язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2009. 20 с.

103. Донбас і Крим: ціна повернення : монографія / за заг. ред. В. П. Горбуліна, О. С. Власюка, Е. М. Лібанової, О. М. Ляшенко. Київ : НІСД, 2015. 474 с.

104. Донченко Т. В., Олійник А. В. Етапи становлення податкової системи України в контексті розвитку цифрової економіки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2019. № 1. С. 45–62.

105. Допомога міжнародних фінансових інститутів Україні. *Національний інститут стратегічних досліджень*. URL: http://surl.li/oxpkv.

106. Доронін І. М. Національна безпека України в інформаційну епоху: теоретико-правове дослідження : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2020. 539 с.

107. Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика : монографія. Київ : Юридична практика, 2003. 924 с.

108. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 512 с.

109. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 33 с.

110. Дудоров О. О. Проблеми юридичної особи як суб’єкта злочину та її вирішення у проектах КК України. *Вісник Академії правових наук України*. 1999. Вип. № 2 (17). С. 133–142.

111. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 648 с.

112. Дудоров О. О., Хавронюк М. І. Кримінальне право : навч. посіб. / за заг. ред. М. І. Хавронюка. Київ : Ваіте, 2014. 944 с.

113. Егмонтська група підрозділів фінансової розвідки. *Державний університет «Житомирська політехніка»*. URL: https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/408524/mod_resource/content/1/10.pdf.

114. Економічна безпека : навч. посіб. / О. Є. Користін, О. І. Барановський, Л. В. Герасименко та ін. ; за ред. О. М. Джужі. К. : Алерта; КНТ ; Центр учбової л-ри., 2010. 368 с.

115. Економічна енциклопедія : у 3 т. / Б. Д. Гаврилишин, С. В. Мочерний, О. Д. Василик, В. М. Опарін та ін. ; ред. кол. : С. В. Мочерний та ін. Київ : Академія, 2002. Т. 3. 952 с.

116. Єпринцев П. С. Організована злочинність в Україні: феномен, детермінація, запобігання : монографія. Одеса : Юридика, 2023. 560 с.

117. Єрмошенко М. М. Фінансова безпека держави : національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення. Київ : КНТЕУ, 2001. 309 с.

118. Желай О. В. Інституціональне забезпечення координованої реалізації податкової політики на сучасному етапі розвитку українського суспільства. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 1 (91). С. 104–107.

119. Жмур Ю. М. Характеристика кримінального права США. *Науковий часопис Національного педагогічного університету імені М. П. Драгоманова*. 2016. Вип. 31. С. 123–128.

120. Задорожний Г. В., Іващенко П. О., Тютюнникова С. В. Економічна безпека і тіньова економіка : монографія. Харків : ХІБМ, 1999. 188 с.

121. Закалюк А. П. Курс сучасної української кримінології: теорія і практика : у 3 кн. Київ : Ін Юре, 2007. Кн. 1 : Теоретичні засади та історія української кримінологічної науки. 424 с.

122. Закалюк А. П. Курс сучасної української кримінології: теорія і практика : у 3 кн. Київ : Ін Юре, 2007. Кн. 2 : Кримінологічна характеристика та запобігання вчиненню окремих видів злочинів. 712 с.

123. Заниження бази оподаткування і виведення прибутку з-під оподаткування. *Термінологічний словник з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню*

тероризму, фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та корупції / А. Г. Чубенко, М. В. Лошицький, Д. М. Павлов, С. С. Бичкова, О. С. Юнін. Київ : Ваіте, 2018. 270 с.

124. Запобігання злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : наук.-практ. посіб. / В. В. Кулаков, В. В. Лень, С. С. Мірошниченко та ін. Запоріжжя : Дніпровський металург, 2011. 289 с.

125. Заяць О. С. Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері : монографія. Львів : Львів. держ. універ. внутр. справ, 2018. 240 с.

126. Звіт Міністерства економіки України. *Міністерство економіки, довкілля та сільського господарства України*. URL: https://me.gov.ua/Tags/DocumentsByTag?lang=uk-UA&id=019ec0d3-3e57-4308-bb15-7de348ce8016&tag=PlaniTaZviti.

127. Зелінський А. Ф. Кримінологія : навч. посіб. Харків : Рубікон, 2000. 240 с.

128. Зозуля І. Українська нація та її безпека: новий погляд на національну безпеку України. *Право України*. 2004. № 5. С. 141–145.

129. Іванов А. В. Кримінологічна характеристика податкової злочинності в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2006. 258 с.

130. Іванов А. В. Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2015. 22 с.

131. Іванов А. Сучасний податковий злочинець: питання кримінологічної характеристики. *Вісник прокуратури*. 2014. № 7. С. 96–106.

132. Іванов Ю. Ф. Кримінологія : навч. посіб. Київ : Паливода А. В., 2006. 264 с.

133. Іванцов В. О. Адміністративно-правові засоби протидії правопорушенням в галузі фінансів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 216 с.

134. Івашко О. В. Фінансова безпека України в умовах кризових явищ в економіці. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 2. С. 61–66.

135. Ільїн В., Кузьмич С. Оптимізація податкового тягаря підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 29–37. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42094/1/Ільїн.pdf.

136. Інформаційна довідка : Податкова система країн-членів ЄС. Липень, 2022. № 11. USAID. 20 с. URL: https://internews.ua/storage/app/media/rang/InfoNotes/PDF/11-podatkova-sistemakrain-chleniv-es.pdf.

137. Інформаційна складова державної політики та управління : монографія / заг. ред. Н. В. Грицяк. Київ : К.І.С., 2015. 320 с.

138. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави. *Наукові праці Науково-дослідного фінансового інституту*. 2011. Вип. 4. С. 149–156.

139. Кабаєв В. М. Ознаки службової особи, яка займає особливо відповідальне становище, як спеціального суб'єкта злочину в кримінальному праві України. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 4. С. 337–341.

140. Кальман О. Г. Злочинність у сфері економіки України: теоретичні та прикладні проблеми попередження : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2004. 432 с.

141. Кальман О. Г. Проблеми запобігання податковим злочинам. *Вісник прокуратури*. 2001. № 1. С. 45–48.

142. Кальман О. Г. Стан і головні напрямки попередження економічної злочинності в Україні: теоретичні та прикладні проблеми. Харків : Гімназія, 2003. 352 с.

143. Карпінський Б. А., Герасименко О. В. Фінансова система : навч. посіб. Київ : Центр навч. літератури, 2003. 184 с.

144. Кікалішвілі М. В. Теоретико-прикладні засади формування та реалізації стратегії й тактики протидії корупційній злочинності : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Дніпро, 2021. 474 с.

145. Клименко О. В. Предмет злочинного посягання у кримінальних провадженнях щодо легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків. *Правові новели*. 2022. № 16 (315). С. 61–68.

146. Клюєв М. М. Кримінологічні засади програмування запобігання злочинності : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2008. 20 с.

147. Клюєв М. М. Кримінологічні засади програмування запобігання злочинності : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2008. 199 с.

148. Князєв С. В. Криміналістична методика розслідування кримінальних правопорушень у бюджетній сфері України : монографія. Київ : Видавництво Людмила, 2024. 482 с.

149. Кобзєва Т. А. Адміністративно-правове забезпечення управління фінансовою системою України : монографія. Суми : СумДУ, 2018. 433 с.

150. Кобильнік Д. А. Правова природа публічних фінансових ресурсів. *Університетські наукові записки*. 2007. № 4 (24). С. 279–282.

151. Коваленко В. В. Вплив тіньової економіки на забезпечення та реалізацію державної політики сталого розвитку економіки України. *Кримінологічна теорія і практика: досвід, проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення* : матеріали міжвідом. наук.-практ. кругл. столу (Київ, 2 листоп. 2023 р.) / Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2023. С. 110–113.

152. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10.

153. Колб О. Г., Дучимінська Л. М. Корупція як одна із загроз національній безпеці України. *Кримінально-виконавча система: Вчора. Сьогодні. Завтра*. 2020. № 1 (7). С. 14–22.

154. Коломієць П. В. Концептуальні аспекти правового забезпечення податкової безпеки України : монографія / Державний податковий університет. Ірпінь ; Полтава Астрая, 2023. 468 с.

155. Коломієць П. В. Правове регулювання податкової безпеки України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2024. 549 с.

156. Комарницька І. І. Профілактика правопорушень у фінансово-економічній сфері засобами адміністративного права : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2021. 497 с.

157. Константинов О. О. Кримінальна відповідальність за видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2021. 22 с.

158. Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. С. 141. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр.

159. Контроль за державними фінансами : метод. посіб. / Я. Ковальчук та ін. Київ : Міжнародний центр перспективних досліджень, 2015. 36 с.

160. Копотун І. М., Соколов Д. С. Кримінальні правопорушення у сфері публічних закупівель як об’єкт кримінологічного дослідження. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2025. № 1. С. 465–468.

161. Корупційна злочинність в Україні: сучасний стан, детермінанти та запобігання : навч. посіб. / за ред. проф. О. М. Джужи та доц. Е. В. Расюка. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2018. 340 с.

162. Косевцов В. О., Бінько І. Ф. Концепція національної безпеки: між тоталітаризмом і демократією. *Підтекст.* 1996. № 3 (7). С. 13–18.

163. Костенко О. М. Про унікальність корупціогенної ситуації в Україні в контексті світового досвіду. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 9–10 грудня 2020 р. / Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2020. С. 156–159.

164. Кривенко В. В. Кримінологічні засади запобігання корупційним та пов’язаним із корупцією правопорушенням в органах місцевого самоврядування України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2019. 211 с.

165. Кривошеєв К. О. Адміністративно-правові засади діяльності єдиного правоохоронного органу, що забезпечує фінансову безпеку України : дис. … д-ра філос. : 081. Суми, 2021. 233 с.

166. Кривошеєв К. О. Фінансова безпека країни: теоретико-правовий аналіз. *Правові горизонти*. 2018. № 12. С. 28–34.

167. Крижановський М. В. Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб: форми, окремі аспекти застосування та перспективи запровадження нових видів. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2019. № 4. С. 208–215.

168. Кримінальна ситуація в Україні в умовах війни: аналіз процесів трансформації. 2024 рік : монографія / авт. кол.: О. Г. Кулик, І. В. Наумова, Л. В. Лісниченко, А. А. Бова, І. Г. Лубенець, І. П. Багаденко ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. О. Г. Кулика. Київ : 7БЦ, 2025. 296 с.

169. Кримінальна ситуація в Україні в умовах війни: основні тенденції. 2023 рік : монографія / авт. кол.: М. Г. Вербенський, О. Г. Кулик, І. В. Наумова та ін. ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. М. Г. Вербенського. Вінниця : ТВОРИ, 2024. 306 с.

170. Кримінальна ситуація в Україні: основні тенденції. 2021 рік : монографія / авт. кол.: М. Г. Вербенський, О. Г. Кулик, І. В. Наумова та ін. ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. М. Г. Вербенського. Вінниця : ТВОРИ, 2022. 340 с.

171. Кримінальне право України. Загальна частина : підручник / за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. 3-тє вид., переробл. та доповн. Київ : Юрид. думка, 2004. 352 с.

172. Кримінальне право України. Особлива частина : підручник / за ред. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Юрінком Інтер, 2005. 544 с.

173. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст.131. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14.

174. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 9–10, № 11–12, № 13. Ст. 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text.

175. Кримінологія : Загальна і Особлива частини : підручник / за заг. ред. проф. І. М. Даньшина. Харків : Право, 2003. 352 с.

176. Кримінологія : курс лекцій / Т. В. Корнякова, Н. С. Юзікова ; за ред. проф. Т. В. Корнякової. Дніпропетровськ : ЛІРА, 2014. 244 с.

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

178. Кримінологія : навч. посіб. / О. М. Джужа, В. В. Василевич, О. Г. Колб та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужі. Київ : Прецедент, 2009. 348 с.

179. Кримінологія : навч. посіб. / О. М. Джужа, В. В. Василевич, Ю. Ф. Іванов та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужі. Київ : Прецедент, 2004. 208 с.

180. Кримінологія : підручник / А. М. Бабенко та ін. ; за заг. ред. Ю. В. Нікітіна, С. Ф. Денисова, Є. Л. Стрельцова. 2 вид., перероб. та допов. Харків : Право, 2018. 416 с.

181. Кримінологія : підручник / В. В. Голіна, Б. М. Головкін, М. Ю. Валуйська та ін.; за ред. В. В. Голіни, Б. М. Головкіна. Харків : Право, 2014. 440 с.

182. Кримінологія : підручник / за заг. ред. В. В. Чернєя та О. М. Джужі. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. 612 с.

183. Кримінологія : підручник / заг. ред. І. Г. Богатирьова, В. В. Топчія. Київ : Дакор, 2018. 352 с.

184. Кримінологія : підручник / О. М. Джужа, Я. Ю. Кондратьєв, О. Г. Кулик, П. П. Михайленко та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужі. Київ : Юрінком Інтер, 2002. 416 с.

185. Кримінологія. Академічний курс : підручник / за заг. ред. О. М. Литвинова. Київ : Кондор, 2018. 588 с.

186. Кримінологія. Особлива частина : підручник / за ред. І. М. Даньшина. Харків : Право, 1999. 273 с.

187. Кримінологія : підручник / О. М. Джужа, В. В. Василевич, В. В. Чернєй, С. С. Чернявський та ін. ; за заг. ред. В. В. Чернєя, О. М. Джужі. Київ : Маслаков, 2020. 612 с.

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

189. Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики : дис. … д-ра екон. наук : 08.04.11. Київ, 2006. 485 с.

190. Крупка М. І. Фінансово-економічні аспекти безпеки інноваційного підприємництва. *Економічна безпека України: внутрішні та зовнішні чинники.* 2002. № 3. С. 107–123.

191. Кудряшов В. П. Фінанси : навч. посіб. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2002. 352 с.

192. Кулик О. Г. Злочинність в Україні: тенденції, закономірності, методи пізнання : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 288 с.

193. Куришко О. О. Аналіз світового досвіду у сфері протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, у контексті можливості його використання в Україні. *Фінансовий простір*. 2013. № 2 (10). С. 8–15.

194. Куценко В., Удовиченко В., Опалєва І. Освіта як фактор стабільності та національної безпеки України. *Економіка України*. 1998. № 1. С. 12–21.

195. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник. Київ : Правова єдність, 2008. 699 с.

196. Лемак О. В. Забезпечення національної безпеки як функція держави. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2016. Вип. 38, т. 2. С. 64–67.

197. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія та практика : монографія. Київ : Логос, 2004. 324 с.

198. Литвак О. Загальнотеоретичні підвалини спеціально-кримінологічного запобігання злочинності. *Право України*. 2001. № 5. С. 97–102.

199. Литвак О. М. Держава і злочинність : монографія. Київ : Атіка, 2004. 304 с.

200. Литвак О. М. Державний вплив на злочинність: кримінологічно-правове дослідження. Київ : Юрінком Інтер, 2000. 280 с.

201. Литвинов О. М. Загальносоціальний вектор у механізмі протидії злочинності та фактори, що його обумовлюють. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2008. Вип. 41. С. 111–117.

202. Литвинов О. М. Механізм протидії злочинності та системний аналіз: проблеми синтезу. *Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки*. 2007. № 14. С. 149–152.

203. Литвинов О. М. Стратегія протидії злочинності. *Вісник Асоціації кримінального права України.* 2013. № 1. С. 377–387.

204. Литвинов О. М., Митрофанов І. І. Концептуальна модель механізму кримінальної відповідальності : монографія. Харків : Золота миля, 2017. 180 с.

205. Ліпкан В. А. Загальнонаукові методи націобезпекознавства. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України*. 2003. № 4. С. 26–33.

206. Лобко В. В. Сучасний стан та проблеми правового забезпечення національної безпеки в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2022. № 6. С. 30–36.

207. Лукановська І. Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2014. № 6. С. 40–45.

208. Луцишин З. О., Фролова Т. О., Южаніна Н. П. Сучасна офшоризація бізнесу у конструкті національної фіскальної безпеки. *Міжнародна економічна політика*. 2019. № 1 (30). С. 70–112.

209. Луцький А. І. Загальнонаукові та конкретно наукові методи пізнання правової ідеології. *Наше право*. 2014. № 2. С. 189–193.

210. Люх В. В. Адміністративно-правові засади оптимізації діяльності правоохоронних органів у сфері забезпечення фінансової безпеки держави : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 204 с.

211. Магопець О. А. Генезис розвитку та становлення податкової системи України. *Центральноукраїнський науковий вісник*. Серія : Економічні науки. 2022. Вип. 8 (41). С. 187–192.

212. Мазійчук В. А. Запобігання та протидія корупції в судових органах України : монографія. Київ : Видавництво Людмила, 2024. 381 с.

213. Макаренко Н. К. Запобігання професійній злочинності в Україні : монографія. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. 455 с.

214. Максимович Р. Л. Поняття службової особи у кримінальному праві України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2007. 18 с.

215. Мандибура В. О. «Тіньова» економіка України та напрями законодавчої стратегії її обмеження. Київ : Парламентське вид-во, 1998. 134 с.

216. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства : дис. ... д-ра філос. : 081. Харків, 2024. 224 с.

217. Марущак О. А. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) та основні засади їх розслідування : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Кривий Ріг, 2017. 19 с.

218. Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов’язкових платежів. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 138–142.

219. Маслак О. В., Швагер О. А. Встановлення сутності та причин ухилення від сплати податків як фактор протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. С. 178–181.

220. Матвійчук М. О., Брехов С. С. Оптимізація рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні. *Молодий вчений.* 2018. № 1 (53). С. 926–929.

221. Матусовський Г. А. Економічні злочини: криміналістичний аналіз. Харьків : Консум, 1999. 480 с.

222. Мелих О. Ю. Фінансова безпека держави: сутність, критерії оцінки та превентивні заходи зміцнення. *Економічний аналіз*. 2013. № 12. С. 266–272.

223. Мельник В. І., Іващенко С. В. Система суб'єктів забезпечення фінансової безпеки України. *Правові горизонти*. 2018. № 12 (25). С. 35–41.

224. Мельник М. І. Корупція – корозія влади (соціальна сутність, тенденції та наслідки, заходи протидії) : монографія. Київ : Юрид. думка, 2004. 400 с.

225. Мельник М. І. Корупція: сутність, поняття, заходи протидії: монографія. Київ : Атіка, 2001. 304 с.

226. Мельничук Т. В. Економічна кримінологія: на шляху до концептуалізації. *Правова держава*. 2010. № 12. С. 303–308.

227. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : затв. наказом Державної податкової служби України від 04.09.2020 р. № 470. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0470912-20#Text.

228. Миколайчук А. Б. Методичний підхід до прогнозування рівня фінансової безпеки держави в системі моніторингу. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2012. № 38. С. 81–86.

229. Миронець І. М. Адміністративно-правове регулювання будівельної діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 253 с.

230. Михальченко О. М. Корупція в Україні: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2017. 260 с.

231. Міжнародне співробітництво у кримінальному провадженні / В. В. Зуєв, І. В. Гловюк, А. В. Підгородинська, А. С. Степаненко, В. О. Туляков, О. В. Малахова ; за ред. В. О. Тулякова. Одеса : Нац. ун-т «Одеська юридична академія», 2022. 2020 с.

232. Мозоль С. А. Кримінологічна безпека в Україні : монографія. Харків : Константа, 2018. 482 с.

233. Мозоль С. А. Сучасні загрози кримінологічній безпеці. *Наше право*. 2018. № 1. С. 121−127.

234. 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.

235. Моніторинговий кримінологічний аналіз злочинності в Україні (2009–2013 роки) : монографія / Є. М. Блажівський, І. М. Козьяков, О. О. Книженко, О. М. Литвак. Київ : Нац. акад. прокуратури України, 2014. 483 с.

236. Мороз Ю. А. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 3, ч. 2. С. 399–404.

237. Мороз Ю. А. Діяльність правоохоронних органів щодо запобігання злочинності в сфері оподаткування. *Київський часопис права*. 2025. Вип. 2. С. 368–372.

238. Мороз Ю. А. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Історико-правовий часопис.* 2025. № 2 (25). С. 86–92.

239. Мороз Ю. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.*Серія : Право. 2025. Вип. 89, ч. 3. С. 264–269.

240. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика злочинності у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2025. № 2. С. 46–50.

241. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика особи правопорушника у сфері оподаткування. *Ампаро.* 2025. № 2. С. 58–64.

242. Мороз Ю. А. Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України. *Український політико-правовий дискурс.* 2025. № 17. URL: https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/465/363.

243. Мороз Ю. А. Міжнародний досвід запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Український політико-правовий дискурс.* 2025. № 12. URL: https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/321/226.

244. Мороз Ю. А. Організаційно-правові основи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Юриспруденція. 2025. № 75. С. 80–83.

245. Мороз Ю. А. Поняття та класифікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2025. № 92. Т. 4. С. 172–178.

246. Мороз Ю. А. Система заходів спеціально-кримінологічного та індивідуально-профілактичного запобігання злочинності у сфері оподаткування. *Право і суспільство*. 2025. Вип. 3, т. 2. С. 141–146.

247. Мороз Ю. А. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* Серія: Юриспруденція. 2025. № 78. С. 57–60.

248. Мороз Ю. А. Стан та тенденції кримінальниї правопорушень у сфері оподаткування. *Право і суспільство.* 2025. № 6. С. 345–351

249. Мороз Ю. А. Теоретико-правові засади вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 4, ч. 3. С. 81–86.

250. Мороз Ю. А. Удосконалення кримінологічних заходів впливу на злочинність у податковій сфері України. *Вчені записки Таврійського*

національного університету ім. Вернадського. Серія : Юридичні науки. 2025. № 3,т. 36 (75). С. 111–115.

251. Мороз Ю. А. Ухилення від сплати податків і зборів як підґрунтя кримінального забезпечення запобігання правопорушенням. *Київський часопис права.* 2025. №4. С. 167–173.

252. Музика-Стефанчук О. А., Якимчук Н. Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів : підручник. Київ : АртЕк, 2024. 656 с.

253. Навродська М., Артюх О. Державний фінансовий контроль: міжнародний досвід. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2018. № 4. С. 129–140.

254. Навроцький В. О. Кримінальне право. Особлива частина : курс лекцій. Київ : Знання, 2000. 771 с.

255. Назаренко Д. О. Кримінологічний аналіз та протидія фоновим для злочинності явищам : монографія. Харків : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2013. 523 с.

256. Назимко Є. С., Пономарьова Т. І., Лосич С. В. Особливості здійснення правоохоронної діяльності на деокупованих територіях : навч. посіб. Кропивницький : ДонДУВС, 2024. 199 с.

257. Настанови з накладення арешту на майно в кримінальному провадженні та передання його в управління уповноваженим органам : наук.-метод. реком. / М. С. Цуцкірідзе, Д. О. Жоравович, О. В. Пчеліна, Ф. Є. Пронін, В. В. Романюк та ін. Харків : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2022. 152 с.

258. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернєя. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 1104 с.

259. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 11-те вид., переробл. та допов. Київ : Дакор, 2019. 1384 с.

260. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 10-те вид., переробл. та допов. Київ : Дакор, 2018. 1368 с.

261. Національна безпека: світоглядні та теоретико-методологічні засади : монографія / за заг. ред. О. П. Дзьобаня. Харків : Право, 2021. 776 с.

262. Неганов В. В. Основи методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами державної аудиторської служби України. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (102). С. 234–247.

263. Нежурбіда С. І. Етіологія злочину: теорії, аналіз, результат : монографія. Чернівці : Друк Арт, 2013. 432 с.

264. Нестеренко А. С. Розуміння сутності категорії «фінансова система». *Науковий вісник Херсонського державного університету.* Серія : Економічні науки. 2013. № 3, т. 2. С. 47–50.

265. Никитченко Н. В. Європейські моделі здійснення державного фінансового контролю. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3–1. С. 158–160.

266. Никифоренко Н. А. Запобігання кримінальним правопорушенням, пов’язаним з корупцією : дис. … д-ра філос. : 081. Київ, 2024. 250 с.

267. Нікітін Д. Ю. Кримінологічна характеристика та запобігання нецільовому використанню бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2021. 281 с.

268. Нікітін Ю. В. Протидія злочинності в системі забезпечення внутрішньої безпеки українського суспільства : монографія. Київ : Нац. акад. управління, 2009. 373 с.

269. Нікітіна-Дудікова Г. Ю. Особа злочинця як елемент криміналістичної характеристики у злочинах проти статевої свободи та статевої недоторканності дітей. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* Серія : Юриспруденція. 2021. № 53. С. 128–131.

270. Новицький Г. В. Теоретико-правові основи забезпечення національної безпеки України : монографія. Київ : Інтертехнологія, 2008. 496 с.

271. Нормативно-правові акти. *Державна податкова служба України.* URL: https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/

272. Оврамець Ю. О. Адміністративно-правові процедури публічних закупівель в Україні : дис. … д-ра філос. : 081. Київ, 2023. 282 с.

273. Овсій Д. Ю. Проблеми кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків: міжнародний досвід та можливість його застосування для України у сфері житлового будівництва. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 4, ч. 3 С. 92–97.

274. Огороднік К. М. Вина при ухиленні від сплати податків : автореф. дис… канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2015. 19 с.

275. Огороднік К. М. Кримінально-правове значення відмежування умисного та неумисного ухилення від сплати податків. *Університетські наукові записки. Часопис Хмельницького університету управління та права*. 2012. № 44. С. 369–374.

276. Огороднік К. М. Кримінально-правове значення мотиву і мети при вчиненні ухилення від сплати податків. *Вісник Маріупольського державного університету*. Серія : Право. 2014. № 7. С. 268–274.

277. Олешко О. Л. Вина у формі умислу або необережності в податковому правопорушенні: до проблеми визначення. *Право та державне управління*. 2023. № 4. С. 91–99.

278. Олешко О. Л. Загальна характеристика податкового правопорушення, передбаченого статтею 116 Податкового кодексу України. *Держава та регіони*. Серія : Право. 2023. № 4. С. 80–84.

279. Олійниченко В. В. Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) за ч. 4 та ч. 5 ст.

212 КК України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2018. 20 с.

280. Орлов Ю. В. Злочинність і протидія їй в умовах війни: кримінально-правовий та кримінологічний виміри : монографія. Харків : Право, 2023. 252 с.

281. Орлов Ю. В. Сутність та поняття злочинності: від фрагментації до інтеграції наукового знання. *Форум права*. 2017. № 5. С. 271–278.

282. Орлюк О. П. Фінансове право: Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком інтер, 2010. 808 с.

283. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 212 с.

284. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 20 с.

285. Офіційний веб-сайт Податкової служби Швеції. URL: https://www.skatteverket.se/.

286. Павленко С. О. Окремі аспекти тактики оперативно-розшукової профілактики. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2021. № 2 (47). С. 44–54.

287. Павленко С. О. Основи оперативно-розшукової тактики : монографія. Київ : Людмила, 2022. 624 с.

288. Павліченко Є. В. Адміністративно-правові засади фінансового моніторингу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 209 с.

289. Павлюх О. А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 2, т. 2–2. С. 68–71.

290. Пендюра М. М. Правове забезпечення національної безпеки України в умовах євроінтеграції. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України.* 2005. № 2. С. 86–94.

291. Петричук В. М. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю в Україні : дис. … до-ра філос. : 081. Ірпінь, 2024. 260 с.

292. Пивоваров В. В. Визначення і шляхи кримінологічного вивчення фінансової злочинності. *Право України*. 2003. № 1. С. 107–111.

293. Пивоваров В. В. Концепція боротьби з податковою та кредитно-фінансовою злочинністю як правовий захід спеціально-кримінологічного попередження фінансової злочинності в Україні. *Вісник Національного університету внутрішніх прав.* 2003. Вип. 21, ч. 2. С. 47–53.

294. Пивоваров В. В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність: кримінологічна характеристика та попередження : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2003. 20 с.

295. Пивоваров В. В. Фактори існування і відтворення фінансової злочинності. *Право України*. 2003. № 3. С. 65–70.

296. Пиріжок С. Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів : автореф дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2012. 34 с.

297. Пирога С. С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2023. № 80, ч. 1. С. 523–530.

298. Пирожков С., Селіванов В. Національна безпека України: сучасне розуміння. *Вісник Академії наук України*. 1992. № 9. С. 3–10.

299. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст.* 2016. № 1. С. 31–34.

300. План дій BEPS. Або як протидіяти виведенню прибутку до «сприятливих» податкових юрисдикцій. *Державна податкова служба України.* URL: https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-395333.html.

301. План дій BEPS: ключові аспекти для України від 13.10.2020 р. *Міністерство фінансів України*. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf

302. Плішкін В. М. Теорія управління органами внутрішніх справ : підручник / за заг. ред. Ю. Ф. Кравченка. Київ : НАВСУ, 1999. 702 с.

303. Погорілко В. Ф., Федоренко В. Л. Конституційне право України : підручник. 2-ге вид. Київ : Правова єдність, 2010. 428 с.

304. Податкова система : навч. посіб. / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін. ; за ред. В. Г. Баранової. Одеса : ВМВ, 2014. 344 с.

305. Податкова система : навч. посіб. / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 416 с.

306. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

307. Податкове право : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2025. 488 с.

308. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

309. Подорожна Т. С. Особливості використання порівняльно-правового методу в дослідженні правової системи України. *Порівняльно-аналітичне право.* 2013 № 2. С. 46–48.

310. Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 29.07.2015 р. № 537. *Офіційний вісник України*. 2015. № 62. Ст. 2028. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#Text.

311. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130. *Офіційний вісник України*. 2014. № 91. Ст. 2631. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text.

312. Поняття валюти та валютних операцій. *4ua.co.ua*. URL: http://4ua.co.ua/pravo/finansove/ponyattya-valyuti-valyutnih-operatsiy.html.

313. Порядок взаємодії АРМА і Бюро економічної безпеки України щодо виявлення та розшуку активів : Наказ Національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, Бюро економічної безпеки України від 22.02.2022 р. № 54/50. *ІПС ЛІГА:ЗАКОН*. URL: https://ips.ligazakon.net/document/RE37843?an=13&hide=true&snippet_id=snippet_16004.

314. Правове забезпечення фінансової безпеки України : монографія / В. Т. Білоус, О. О. Бригінець, О. В. Драган, Л. М. Касьяненко та ін. Ірпінь : Ун-т ДФС України. 2021. 428 с.

315. Правове регулювання економічної системи: інституції, правила, процедури : монографія / за ред. проф. М. В. Савчина. Одеса : Гельветика, 2021. 830 с.

316. Правове регулювання національної безпеки : навч. посіб. / О. Г. Боднарчук, О. І. Боднарчук, М. В. Глух, А. В. Гарбінська-Руденко. Ірпінь : Держ. подат. ун-т, 2024. 202 с.

317. Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування : кол. монографія / за заг. ред. проф. О. П. Рябченко. Харків : Панов, 2016. 472 с.

318. Предборський В. А. Теорія тіньової економіки в умовах трансформаційних процесів : монографія. Київ : Задруга, 2014. 399 с.

319. Предмети відання Комітету. *Комітет Верховної Ради України з питань бюджету*. URL: http://budget.rada.gov.ua/news/Pro_Komitet/Predmet_vidannya_Komit/73956.html.

320. Приймак В. М. Прийняття управлінських рішень : навч. посіб. Київ : Атіка, 2008. 240 с.

321. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 р. № 1150. *Відомості Верховної Ради України*. 2021. № 23. Ст. 197. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text

322. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. *Офіційний вісник України*. 2022. № 46. Ст. 2497. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text.

323. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. *Офіційний вісник України*. 2022. № 44. Ст. 2386. URL: htth://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text.

324. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. *Офіційний вісник України*. 2022. № 33. Ст. 1721. URL: htth://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text.

325. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану : Закон України від 14.03.2022 р. № 2120-IX. *Офіційний вісник України*. 2022. № 33. Ст. 1722. URL: htth://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text.

326. Про Держфінмоніторинг. URL: https://fiu.gov.ua/pages/pro-sluzhbu/zagalni-vidomosti/pro-derzhfinmonitoring.html.

327. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text

328. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : Наказ Державної фіскальної служби України від 28.11.2015 р. № 543.

Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0543872-15#Text.

329. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 49. Ст. 2056. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18/print.

330. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 25. Ст. 171. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20/print.

331. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *Офіс Генерального прокурора України*. URL: http://www.gp.gov.ua/ua/stat.html

332. Про засади державної антикорупційної політики на 2021–2025 роки : Закон України від 20.06.2022 р. № 2322-IX. *Офіційний вісник України*. 2022. № 56. Ст. 3272. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2322-20#n93.

333. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : Наказ Державної казначейської служби України від 29.12.2012 р. № 394. *Державна казначейська служба України*. URL: http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/215061.

334. Про затвердження плану заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 162-р. *Офіційний вісник України*. 2021. № 21. Ст. 951. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/162-2021-%D1%80#Text.

335. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43.

Офіційний вісник України. 2016. № 12. Ст. 506. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text

336. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 р. № 215. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text.

337. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text

338. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Генеральної прокуратури України від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text.

339. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів : Закон від 10.11.2015 р. № 772-VIII. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19#Text

340. Про національну безпеку України : Закон України від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2018. № 31. Ст. 241. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19/print.

341. Про осіб, які вчинили кримінальні правопорушення. *Офіс Генерального прокурора України*. URL: https://gp.gov.ua/ua/posts/pro-osib-yaki-vchinili-kriminalni-pravoporushennya-2

342. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1993. № 13. Ст. 110. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12.

343. Про перелік офшорних зон : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. № 143-р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/244091721

344. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 28. Ст. 250. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text

345. Про прокуратуру : Закон України від 14.10.2014 р. № 1697-VII. *Відомості Верховної Ради України.* 2015. № 2–3. Ст. 12. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1697-18.

346. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України.* 2015. № 36. Ст. 360. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text.

347. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 21 липня 2025 року «Про запровадження правових і організаційних заходів щодо мораторію на безпідставні перевірки та втручання державних органів у діяльність бізнесу й стимулювання економічного зростання в Україні» : Указ Президента України від 21.07.2025 р. № 538/2025. *Президент України*. URL: https://www.president.gov.ua/documents/5382025-55877.

348. Про систему центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 15.12.1999 р. № 1572/99. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1572/99#Text.

349. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 р. № 569-р. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80#Text.

350. Профілактика злочинів : підручник / О. М. Джужа, В. В. Василевич, О. Ф. Гіда та ін. ; за заг. ред. О. М. Джужи. Київ : Атіка, 2011. 720 с.

351. Проць І. М. Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2016. 23 с.

352. Публічний звіт ДПС 2024. *Державна податкова служба України*. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html.

353. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету.* Серія : Економічні науки. 2012. Вип. 22. ч. II. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1162/1/30.pdf.

354. Радзівіл К. С. Забезпечення фінансової безпеки України (адміністративно-правовий аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 188 с.

355. Радзівон С. М. Контроль – як спосіб забезпечення законності діяльності органів публічної адміністрації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2012. Вип. 20, ч. 1, т. 3. С. 194–198.

356. Ревізія як форма використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні : навч. посіб. / В. В. Неганов, А. П. Запотоцький, Т. М. Давиденко ; за заг. ред. докт. юрид. наук, проф. С. С. Чернявського. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. 132 с.

357. Рекуненко Т. О. Адміністративно-правове забезпечення безпеки у галузі фінансів. *Правова позиція*. 2022. № 4 (37). С. 304–308.

358. Рєзнік О. М. Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2019. 509 с.

359. Рибницький Г. В. Колективний договір в умовах ринкової економіки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2005. 176 с.

360. Рівень тіньової економіки в Україні становить 50% – експерт. *I-UA.tv*. URL: https://i-ua.tv/news/44267-riven-tinovoi-ekonomiky-v-ukraini-stanovyt-50protsent-ekspert.

361. Ровинський Ю. О. Державний примус у системі фінансового права України : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 404 с.

362. Розслідування підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб-підприємців : метод. реком. / Д. М. Тичина, Р. С. Довбаш, А. О. Антощук та ін. ; за заг. ред. Л. Д. Удалової. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2025. 148 с.

363. Рудик М. М. Запобігання кримінальним правопорушенням у сфері безпеки дорожнього руху та експлуатації автомобільного транспорту в Україні : монографія. Київ : 7БЦ, 2023. 405 с.

364. Руфанова В. М., Титаренко О. О. Запобігання органами внутрішніх справ злочинам, пов’язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : монографія. Дніпропетровськ : Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ ; Ліра ЛТД, 2012. 198 с.

365. Рябчинська О. П. Система покарань в Україні: поняття, значення та принципи побудови : монографія. Запоріжжя : Акцент Інвест-Трейд, 2013. 448 с.

366. Савицька О. І. Оцінка та шляхи забезпечення фінансової безпеки України. *Економічний форум*. 2012. № 3. С. 403–411.

367. Савченко А. В. Порівняльний аналіз кримінального законодавства України та федерального кримінального законодавства Сполучених Штатів Америки : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 616 с.

368. Сазонов В. В. Забезпечення економічної безпеки України: кримінологічний аналіз : монографія. Харків : Панов, 2020. 376 с.

369. Сакал М. Я. Види заходів відповідальності, які застосовуються за вчинення податкових правопорушень юридичними особами. *Митна справа.* 2011. № 2 (74), ч. 2. С. 163–167.

370. Салманова О. Ю. Правові акти в управлінській діяльності Національної поліції України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 455 с.

371. Семенових О. С. Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання

кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищення : дис. … д-ра філос. : 081. Харків, 2024. 203 с.

372. Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / В. Б. Захожай, Я. В. Литвиненко, К. В. Захожай, Р. Я. Литвиненко ; під заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка]. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 468 с.

373. Скороход І. В. Адміністративно-правове регулювання податкової діяльності в Україні : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 410 с.

374. Скулиш Є. Д., Нежурбіда С. І. Теорії контролю як «соціально процесні» теорії причин злочинності: аналіз вихідних положень. *Часопис Київського університету права.* 2014. № 1. С. 274–278.

375. Слаблюк Н. С. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: трансформаційні зміни в умовах воєнного стану. *Держава та регіони*. Серія : Право. 2022. № 3. С. 109–111.

376. Слаблюк Н. С. Адміністративно-правовий статус та особливості трансформації діяльності Державної податкової служби України : дис. … д-ра філос. : 081. Одеса, 2023. 245 с.

377. Словник української мови : / редкол. : І. К. Білодід (голова) та ін. ; АН Української РСР ; Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні. Київ : Наук. думка, 1979. Т. 1 : А–Б. 549 с.

378. Смакограй М. К. Правове регулювання фінансової відповідальності за податкові правопорушення в Україні : дис. … д-ра філос. : 081. Київ, 2024. 238 с.

379. Смирнова А. В. Кримінально-правова кваліфікація співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2012. 250 с.

380. Снєжко А. О. Адміністративні процедури в податковій сфері: автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2024. 22 с.

381. Соколов Д. С. Нормативно-правове забезпечення публічних закупівель як складова кримінологічної безпеки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025 № 4. С. 333–336

382. Сосков М. Кримінологічна характеристика та запобігання органами прокуратури злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : дис. … д-ра філос. : 081. Дніпро, 2019. 205 с.

383. Стандарти FATF. *Державна служба. фінансового моніторингу України*. URL: https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/mizhnarodnespivrobitnictvo/mizhnarodni-standarti/standarti_FATF/standarti-FATF2022.html.

384. Станіч В. С., Менченя К. В. Кримінальний кодекс Французької Республіки. Київ : ОВК, 2017. 348 с.

385. Старинець Є. А. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис. ... д-ра філос. : 081. Одеса, 2021. 317 с.

386. Старинець Є. А. Соціально-правова обумовленість кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): достатня ступінь поширеності як критерій криміналізації діяння. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2020. № 4. С. 3–8.

387. Стратегія економічної безпеки України на період до 2025 року : затв. Указом Президента України від 11.08.2021 р. № 347/2021. *Верховна Рада України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#Text.

388. Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит : навч. посіб. / Г. М. Давидов, І. К. Дрозд, В. М. Іванков та ін. ; за ред. Г. М. Давидова. Київ : Сова, 2016. 590 с.

389. Субіна Т. Забезпечення інформаційної безпеки електронної звітності в органах державної податкової служби України. *Правова інформатика*. 2009. № 1. С. 91–97.

390. Супруненко Д. О. Прокуратура у системі суб'єктів запобігання злочинам. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності.* 2016. № 7 (55). С. 160–169.

391. Таран Н. Г. До поняття спеціального суб'єкту злочину та його основних ознак. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 3. С. 145–149.

392. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві : монографія. Харків : Право, 2016. 256 с.

393. Теремецький В. І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. 2012. № 2. С. 100–104.

394. Тильчик О. В. Адміністративно-правове забезпечення протидії тінізації економіки: теорія і практика : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2018. 34 с.

395. Тимошенко А. О. Фіскальна політика України в умовах євроінтеграції : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. Київ, 2019. 41 с.

396. Тимошенко В. І. Теоретичні проблеми кримінології : зб. наук. праць / уклад.: В. І. Тимошенко. Київ : Маслаков, 2021. 300 с.

397. Тимошенко В. І., Шакун В. І. Теоретичні основи кримінології : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2021. 240 с.

398. Типова антикорупційна програма юридичної особи : Наказ Національного агентства з питань запобігання корупції від 15.01.2024 р. № 22/24. *Верховна Рада України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0099-24#Text.

399. Типові корупційні ризики у публічних закупівлях. *Національне агентство з питань запобігання корупції.* URL: https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2021/03/Typovi-koruptsijni-ryzyky-u-publichnyh-zakupivlyah.pdf.

400. Типологічне дослідження «Відмивання доходів від податкових злочинів». *Державна служба фінансового моніторингу України*. URL:

https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/tipologi/tipologi-derzhfinmonitoringu/tipologichne-doslidzhennya-vidmivannya-doxodiv-vid-podatkovix-zlochiniv-2020-rik.html.

401. Титаренко О. О. Державне програмування протидії злочинності в Україні : монографія. Харків : Промарт, 2019. 698 с.

402. Титаренко О. О. Кримінологічна складова в стратегічних документах реалізації державної політики з питань деокупації Донбасу (стан, проблеми та перспективи). *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 6. С. 391–395.

403. Титаренко О. О. Теорія та практика державного програмування протидії злочинності в Україні : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2020. 40 с.

404. Тихий А. П., Панов М. І. Злочин, його види та стадії : наук.-практ. комент. Київ : Промені, 2007. 40 с.

405. Тихонова О. В. Методологічні засади визначення дефініції «фінансова безпека». *Часопис Київського університету права*. 2012. № 3. С. 139–143.

406. Тихонова О. В. Фінансова безпека України: кримінально-правові та кримінологічні основи : монографія. Дніпропетровськ : Середняк Т. К., 2015. 484 с.

407. Тихонова О. В. Фінансова безпека: проблема визначення. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ.* 2012. № 2. С. 20–29.

408. Тичина Д. М. Загальносоціальні заходи запобігання домашньому насильству в умовах війни. *Право та державне управління*. 2022. № 3. С. 278–284.

409. Тичина Д. М. Запобігання домашньому насильству в Україні : монографія. Київ : Видавництво Людмила, 2023. 612 с.

410. Тіньова економіка в Україні: стан, тенденції, шляхи подолання : аналіт. огляд / упоряд.: С. С. Чернявський, В. А. Некрасов, А. В. Титко та ін. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 152 с.

411. Тіщенко В. В. Теоретичні і практичні основи методики розслідування злочинів : монографія. Одеса : Фенікс, 2007. 260 с.

412. Ткаченко Н. М., Горохова Т. М. Податкові системи країн світу та України. Київ : Алерта, 2014. 554 с.

413. Томнюк Т. Л. Ухилення від оподаткування: сутність, методи реалізації та економічні наслідки. *Сталий розвиток економіки*. 2011. Вип. 3. С. 279–282.

414. Топчій В. В., Горбачевський В. Я. Взаємодія правоохоронних органів у запобіганні транснаціональній організованій злочинності в Україні. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2013. № 4. С. 121–129.

415. Топчій В. В., Шкелебей В. А., Супрун Т. М. Публічно-правова протидія корупції : навч. посіб. Вінниця : Нілан-ЛТД, 2016. 208 с.

416. Торбас О. О. OSINT при розслідуванні кримінальних правопорушень : підручник. Одеса : Юридика, 2024. 180 с.

417. Трач С. С. Криміналістична методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності в Україні : монографія. Одева : Гельветика, 2023. 452 с.

418. Трепак В. М. Теоретико-прикладні проблеми протидії корупції в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2020. 481 с.

419. Тригуб О. В. Розвиток фінансового сектору Великої Британії в умовах Brexit: початок нової епохи. *Експертна платформа*. 2020. 14 лютого. URL: https://expla.bank.gov.ua/expla/news_0140.html.

420. Турчинов О. В. Тіньова економіка: теоретичні основи дослідження : монографія. Київ : АртЕк, 1995. 300 с.

421. Україна отримала 1,34 млрд дол. США в рамках проєкту Світового банку PEACE in Ukraine на підтримку соціальної сфери. *Міністерство фінансів України.* URL: http://surl.li/opapj

422. Уртаєва Л. Г. Теоретико-правові засади запобігання фінансовим правопорушенням : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 198 с.

423. Уткіна М. С. Адміністративно-правові засади здійснення фінансового моніторингу : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2024. 433 с.

424. Федоров О. В. Застосування системного підходу у розробці та використанні інформаційних методик вивчення злочинності. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2023. № 4. С. 425–429.

425. Федчак І. А. Основи кримінального аналізу : навч. посіб. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ. 2021. 288 с.

426. Фінанси (теоретичні основи) : підручник / М. В. Грідчіна, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін. 2-ге вид., випр. і допов. Київ : МАУП, 2007. 312 с.

427. Фінансова безпека підприємств і банківських установ : монографія / А. О. Єпіфанов, О. Л. Пластун, В. С. Домбровський та ін. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 295 с.

428. Фінансова безпека України: кримінально-правові та кримінологічні основи : монографія. Дніпропетровськ : Середняк Т. К., 2015. 484 с.

429. Фінансові розслідування у сфері протидії легалізації злочинних доходів в Україні : метод. реком. / С. С. Чернявський, О. Є. Користін, В. А. Некрасов та ін. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 164 с.

430. Фріс П. Л. Кримінально-правова політика Української держави: теоретичні, історичні та правові проблеми. Київ : Атіка, 2005. 332 с.

431. Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 38 с.

432. Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації : монографія. Київ : Юрисконсульт, 2006. 1048 с.

433. Хачатурян В. Х. Окремі напрямки впровадження зарубіжного досвіду функціонування податкової системи в Україні та шляхи її адаптації в умовах воєнного стану. *Право і суспільство*. 2024. № 4. С. 547–554

434. Хачатурян В. Х. Податкова система в Україні та її адаптація до умов воєнного стану. *Право та державне управління*. 2024. № 2. С. 342–348.

435. Хашев В. Г. Кримінальна відповідальність за зловживання владою або службовим становищем : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Донецьк, 2007. 259 с.

436. Холодненко Д. В. Контроль та контрольна функція органів публічної адміністрації: цілі, мета, завдання. *Правовий часопис Донбасу*. 2018. № 2 (63). С. 104–108.

437. Хоменко В. П. Запобігання злочинам у фіскальній сфері як складова забезпечення фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 2. С. 37−47.

438. Хомутенко А. В. Система фінансового контролю за діяльністю небанківських неприбуткових фінансових установ України : монографія. Одеса : Друк, 2009. 188 с.

439. Цибохін О. М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2022. № 9. С. 452–455.

440. Циганов В. П. Політична безпека і безпечна політика: складові, ознаки, стан, тенденції. Київ : Ніка центр, 2006. 112 с.

441. Цимбал Г. П. Взаємодія як умова забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2005. 194 с.

442. Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів : монографія. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. 408 с.

443. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки : держави. *Стратегічне управління національним економічним розвитком* : кол. монографія : в 2 т. Донецьк : ДВНЗ «ДонНТ». 2013. Т. 2. 392 с.

444. Чернєй В. В. Превентивна діяльність поліції. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. Т. 18 : Кримінологія. Кримінально-виконавче

право / редкол.: В. І. Шакун (гол.), В. І. Тимошенко (заст. гол.) та ін. Харків : Право, 2019. 544 с.

445. Чернявський С. С. Сучасні наукові підходи до визначення та класифікації фінансових злочинів. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ*. 2008. № 5. С. 118–127.

446. Чечетт С. В. Правове регулювання запобігання правопорушенням у фінансовій сфері : дис. … д-ра філос. : 081. Ірпінь, 2023. 198 с.

447. Шакун В. І. Злочинність. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. Т. 18 : Кримінологія. Кримінально-виконавче право / редкол.: В. І. Шакун, В. І. Тимошенко та ін. Харків : Право, 2019. 544 с.

448. Шакун В. І. Урбанізація і злочинність в Україні : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Харків, 1996. 38 с.

449. Шалгунова С. А. Особа насильницького злочинця : монографія. Дніпропетровськ : Ліра ЛТД, 2012. 548 с.

450. Шевченко О. В. Кримінологічна характеристика та запобігання корупційній злочинності : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2012. 241 с.

451. Шейко В. М., Кушнаренко Н. М. Організація та методика науково-дослідницької діяльності : підручник. Київ : Знання, 2006. 307 с.

452. Школьніков В. І. Види аналітичних технологій та їхня класифікація (досвід Національної поліції України). *Вісник НТУУ» КПІ» Політологія. Соціологія. Право.* 2023. № 3 (59). С. 39–49.

453. Школьніков В. І. Використання методу кримінального аналізу для протидії організованій злочинності. *Часопис Київського університету права.* 2017. № 1. С. 300–303.

454. Шмігельська Н. О. Адміністративно-правове регулювання профілактики правопорушень у сфері економіки : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2016. 173 с.

455. Шовкеник Я. Загальносоціальне запобігання податкової злочинності. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 6. С. 271–275.

456. Шпак О. О. Організація роботи прокурора з процесуального керівництва досудовим розслідуванням : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.10. Київ, 2016. 227 с.

457. Шулюк Б. С. Шляхи розвитку державного фінансового контролю в Україні у контексті досвіду економічно розвинутих країн. *Економіка. Фінанси. Право.* 2018. № 6. С. 25–29.

458. Юридична енциклопедія : в 6 т. / ред. кол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. Київ : Укр. енцикл., 1998. Т. 1. А–Г. 744 с.

459. Юридична психологія : підручник / Д. О. Александров, В. Г. Андросюк, Л. І. Казміренко та ін. : заг. ред. Л. І. Казміренко, Є. М. Моісеєва. 2-ге вид., доопр. та допов. Київ : КНТ, 2008. 352 с.

460. Янушевич Я. В. Інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування в Україні : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 32 с.

461. Ярмиш Н. М. Теоретичні проблеми причинно-наслідкового зв’язку в кримінальному праві (філософсько-правовий аналіз) : монографія. Харьків : Право, 2003. 512 с.

462. Abgabenordnung (AO). buzer.de. URL: https://www.buzer.de/AO.htm.

463. Code general des impôts. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/.

464. Financijski inspektorat. URL: https://tinyurl.com/yd3qs2ss.

465. Finanšu ministrijas nolikums. Ministru kabineta noteikumi Nr. 239. URL: https://likumi.lv/ta/id/74752-finansu-ministrijas-nolikums.

466. Finanzpolizei. URL: https://www.bmf.gv.at/betrugsbekaempfung/finanzpolizei/finanzpolizei.html#Aufgaben_der_Finanzpolizei.

467. Jeandidier W. Droit penal des affaires. Paris, 2000. P. 196–198.

468. Lietuvos Respublikos finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas. 2002 m. kovo 28 d. Nr. IX-816. URL: https://eseimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.163326/nERGdLerLR.

469. Ministarstvo financija. URL: https://iis3.globaldizajn.hr/mfin.gov.hr/ominis tarstvu/9.

470. Ministru kabineta iekārtas likums. URL: https://likumi.lv/ta/id/175919-ministru-kabineta-iekartas-likums.

471. Money Payment Act. URL: https://api.parliament.uk/historic-hansard/acts/money-payments-act

472. Nonprofit Law in Germany. Council on Foundation. 2022. URL: https://cof-org.translate.goog/content/nonprofit-law-germany?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc.

473. Oxford Dictionary of English (англ.) / Stevenson Angus. 3rd. Oxford University Press, 2010. Ch. VII. URL: https://archive.org/details/oxforddictionary0000unse_e8w8.

474. Paulo Pena. Europe’s governments inflate housing prices with huge tax privileges for real estate. 2022. URL: https://www-investigate--europe-eu.translate.goog/en/2022/europes-governments-inflate-housing-prices-with-huge-tax-privileges-for-real-estate/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc

475. Tax Justice Network. URL: https://taxjustice.net/.

476. The abolition of the tax for Dutch social housing landlords results in immediate commitments to better housing. Housing Europe. 2022. URL: https://www-housingeurope-eu.translate.goog/resource-1714/the-abolition-of-the-tax-for-dutch-social-housing-landlords-results-in-immediate-commitments-to-better-housing?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc.

477. The Dutch tax system. Expatica. URL: https://www.expatica.com/nl/finance/taxes/ netherlands-tax-system-103981/

478. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. URL: https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/LimaDeclaration.pdf.

479. The Memorandum of Understanding between HM Treasury, the Bank of England and the Financial Services Authority. URL: http://www.fsa.gov.uk/pubs/mou/fsa_hmt_boe.pdf

480. TRACFIN – Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins. Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique. URL: https://www.economie.gouv.fr/tracfin.

481. Uredba o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija. URL: https://iis3.globaldizajn.hr/mfin.gov.hr/o-ministarstvu/djelokrug-2507/ustrojstvo-84/84.

482. Wolfers A. Discord and Collaboration. Essay of International Politics. Foreword by Reinhold Niebuhr; Baltimore: The Johns Hopkins Press, 1962. 240 p.

483. Zakon o financijskom inspektoratu Republike Hrvatske. NN 85/08, 55/11, 25/12 od 28.02.2012. URL: https://www.zakon.hr/z/262/Zakon-ofinancijskom-inspektoratu-Republike-Hrvatske.

ДОДАТКИ

Додаток А

РАДА

КОМІТЕТ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ
з питань правоохоронної діяльності

вул. М. Грушевського, 5, м. Київ, 01008, www.rada.gov.ua

вих. N 147-9/9-05
від 29.04.2026

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження Мороз Юлії Анатоліївни на тему: «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України»

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційного дослідження Мороз Юлії Анатоліївни на тему «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України», поданого на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.08 «Кримінальне права та кримінологія; кримінально-виконавче право», можуть бути використані Комітетом Верховної Ради України з питань правоохоронної діяльності при підготовці змін до законодавства України.

Представлене на розгляд дисертаційне дослідження містить необхідний теоретичний та методологічний рівень, а також має практичну та наукову цінність.

Надані Мороз Ю. А. консультації і рекомендації, положення і висновки наукового дослідження, викладені в науково-обгрунтованих пропозиціях, будуть враховані Комітетом при опрацюванні відповідних нормативно-правових актів з правового регулювання правоохоронної діяльності в Україні.

Заступник голови Комітету
з питань правоохоронної діяльності,
народний депутат України,
доктор юридичних наук **Григорій МАМКА**
(посв. № 147)

Підпис Мамки Г.М.
підтверджую
Управління кадрів
Апарату Верховної Ради України
«28» квітня 2026 р.

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор з навчально-методичної роботи Державного податкового університету, к.ю.н., доцент

_____ Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ
«30» 03 2026 р.

АКТ
впровадження результатів дисертаційної роботи Мороз Юлії Анатоліївни на тему «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» у освітній процес

Комісія у складі: заступника директора з навчально-методичної роботи навчально-наукового інституту права, кандидата юридичних наук, доцента Лугіної Н. А., гаранта освітньої програми «Правове регулювання публічних та приватних відносин», кандидата юридичних наук, доцента Бак В.І., завідувача навчально-методичного відділу, доктора філософії Грищук Г.В., склали цей акт про те, що опубліковані результати дисертаційного дослідження Мороз Юлії Анатоліївни на тему «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» використовувалися у освітньому процесі під час підготовки та проведення лекційних і семінарських занять з навчальних дисциплін «Кримінальне право України (загальна частина)», «Кримінально-правова характеристика корупції», «Кримінальне право України (особлива частина)», «Кримінологія», «Злочинність в Україні та теоретичні основи її запобігання» для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня денної та заочної форм навчання галузі знань 08 Право спеціальності 081 «Право» за освітньою програмою «Правове регулювання публічних та приватних відносин» Державного податкового університету, а саме:

1. Topchii V., Moroz Y., Karpenko N., Khoronovskyi O., Tarashchenko V. Prevention of Tax Criminal Offences as a Factor in the Financial Stability of the State (Запобігання податковим кримінальним правопорушенням як чинник фінансової стабільності держави). *Theoretical and Practical Research in Economic Fields*, [S.l.], v. 16, n. 1, p. 170-181, mar. 2025. URL: https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/8786.

2. Tychyna, D., Topchii, N., Moroz, Y., Paseka, M., Matsak, O. (2026). Economic Mechanisms for Preventing Tax Evasion and Financial Crimes (Економічні механізми запобігання фінансовим злочинам у системі оподаткування): Cross-Country Evidence. *Journal of Applied Economic Sciences (JAES)*, Vol. XXI, Special Issue, 1(91), 99–114. URL: https://ritha.eu/journals/JAES/issues/1(91)/articles/5.

3. Moroz Y., Konopelskyi V., Zholnovych I., Skrylnik A., Danileviča A. (2026). Strengthening Financial Control in Public Procurement as a Way of

Counteracting Economic Crimes (Посилення фінансового контролю в державних закупівлях як спосіб протидії економічним злочинам). *Theoretical And Practical Research In Economic Fields*. Vol. XVII, Issue 1(37), 268–279. URL: https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/9400.

4. Мороз Ю. А. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 3. Ч. 2. С. 399–404. URL: https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/06/67-1.pdf.

5. Мороз Ю. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері в Україні. *Науковий вісник УжНУ Серія "Право"*. 2025. Вип. 89. Ч. 3. С. 264–269. URL: https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/07/89-part-3.pdf.

6. Мороз Ю. А. Теоретико-правові засади вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. № 4. Ч. 3. С. 81–86. URL: https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/14-2.pdf.

7. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика особи правопорушника у сфері оподаткування. *Ампаро*. 2025. № 2. С. 58–64. URL: https://law.journalsofznu.zp.ua/archive/visnik-2-2025/10.pdf.

8. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика злочинності у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2025. № 2. С. 46–50. URL: http://sulj.oduvs.od.ua/archive/2025/2/10.pdf.

9. Мороз Ю. А. Система заходів спеціально-кримінологічного та індивідуально-профілактичного запобігання злочинності у сфері оподаткування. *Право і суспільство*. 2025. Вип. № 3. С. 141–146. URL: http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2025/3_2025/part_2/22.pdf

10. Мороз Ю. А. Міжнародний досвід запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Український політико-правовий дискурс*. 2025. № 12. URL: https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/321/226.

11. Мороз Ю. А. Організаційно- правові основи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер.: Юриспруденція. 2025. № 75. С. 80–83. URL: https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc75/19.pdf.

12. Мороз Ю. А. Удосконалення кримінологічних заходів впливу на злочинність у податковій сфері України. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. Вернадського*. Серія юридичні науки. 2025. № 3. Т. 36 (75). С. 111–115. URL: https://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2025/3_2025/20.pdf.

13. Мороз Ю. А. Діяльність правоохоронних органів щодо запобігання злочинності в сфері оподаткування. *Київський часопис права*. 2025. Вип. № 2. С. 368–372. URL: https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/626/593.

14. Мороз Ю. А. Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України. *Український політико-правовий дискурс*. 2025. № 17. URL: https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/465/363.

15. Мороз Ю. А. Поняття та класифікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2025. № 92. Т. 4. С. 172–178. URL: http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/350933/337966.

16. Мороз Ю. А. Ухилення від сплати податків і зборів як підґрунтя кримінального забезпечення запобігання правопорушенням. *Київський часопис права.* 2025. №4. С. 167–173. URL: https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/726/689.

17. Мороз Ю. А. Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Право і суспільство.* 2025. № 6. С. 345–351. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2025/6_2025/51.pdf

18. Мороз Ю. А. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Історико-правовий часопис.* 2025. № 2 (25). С. 86–92. URL: http://chasopys.hl.vnu.volyn.ua/index.php/chasopys/article/view/676/644.

19. Мороз Ю. А. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* Серія: Юриспруденція. 2025. № 78. С. 57–60. URL: https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc78/13.pdf.

20. Мороз Ю. А. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2025. №6. С. 97–102. URL: https://apnl.dnu.in.ua/6_2025/16.pdf.

Комісія підтверджує, що сформульовані за результатами дослідження Мороз Ю.А. пропозиції, висновки, рекомендації використані при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

Заступник директора з навчально-методичної роботи ННІ права, кандидат юридичних наук, доцент **Наталія ЛУГІНА**

Гарант освітньої програми «Правове регулювання публічних та приватних відносин», кандидат юридичних наук, доцент **Віра БАК**

Завідувач навчально-методичного відділу, доктор філософії **Ганна ГРИЩУК**

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор з наукової роботи
Державного податкового університету,
кандидат юридичних наук, доцент

Василь ЛУЦИК

«28» 10 2025 р.

АКТ
впровадження результатів дисертаційного дослідження
в науково-дослідну діяльність

Комісія у складі: заступника директора з наукової роботи навчально-наукового інституту права, кандидата юридичних наук, доцента Н. В. Лаговської, доцента кафедри кримінального права та процесу, кандидата юридичних наук, доцента О. А. Павлюх, начальника науково-організаційного відділу, доктора філософії Н. Б. Добрянської склали цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Мороз Юлії Анатоліївни на тему «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» мають необхідний теоретичний та методологічний рівень, практичну цінність і використовуються під час проведення науково-дослідної роботи на тему «Теоретичні засади підвищення ефективності кримінально-правового, кримінологічного та кримінально-виконавчого запобігання злочинності» (державний реєстраційний № 0121U110768).

Сформульовані автором висновки й пропозиції є обґрунтованими, змістовними та можуть бути використані як основа для подальших наукових дискусій.

Заступник директора з наукової роботи
навчально-наукового інституту права,
кандидат юридичних наук, доцент **Наталія ЛАГОВСЬКА**

Доцент кафедри
кримінального права та процесу,
кандидат юридичних наук, доцент **Ольга ПАВЛЮХ**

Начальник науково-організаційного
відділу, доктор філософії **Наталія ДОБРЯНСЬКА**

ЗАТВЕРДЖУЮ
Проректор Національної
академії внутрішніх справ,
доктор юридичних наук, професор

Сергій ЧЕРНЯВСЬКИЙ

24. 12. 2024 р.

АКТ
про впровадження результатів дисертаційного дослідження Мороз Юлії Анатоліївни на тему: «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» у освітній процес та науково-дослідну роботу Національної академії внутрішніх справ

Комісія у складі ученого секретаря секретаріату Вченої ради, доктора юридичних наук, професора **В. В. Василевича** (*голова комісії*), завідувача кафедри кримінології та кримінально-виконавчого права, кандидата юридичних наук, доцента **Ю. О. Левченка** та провідного наукового співробітника наукової лабораторії з проблем протидії злочинності, доктора юридичних наук, старшого наукового співробітника **Д. М. Тичини** склала цей акт про те, що результати дисертації Мороз Юлії Анатоліївни на тему: «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне права та кримінологія; кримінально-виконавче право мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість, використовуються для подальших наукових досліджень з проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України, а також під час підготовки лекцій, посібників, методичних рекомендацій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з кримінології, кримінального права, кримінально-виконавчого права, юридичної психології, поліцейського права, а також при проведенні різних видів занять із відповідних дисциплін у процесі підготовці бакалаврів та магістрів за спеціальністю 081 «Право» та в системі підвищення кваліфікації працівників системи МВС України.

Голова комісії: **Віталій ВАСИЛЕВИЧ**

Члени комісії: **Юрій ЛЕВЧЕНКО**

Дмитро ТИЧИНА

Додаток Б

ЗВЕДЕНІ ДАНІ
опитування 73 прокурорів; 108 детективів БЕБ; 135 працівників ДПС

№	Питання	Прокурори (кількість / %)	Детективи БЕБ (кількість / %)	Працівники ДПС (кількість / %)
1.	**Чи є податкова злочинність системною загрозою фінансовій безпеці України?**	48 65.8%	77 71.3%	121 89.6%
2.	**Чи зросла латентність податкових правопорушень під час воєнного стану?**	51 69.9%	86 79.6%	109 80.7%
3.	**Чи достатньо ефективною є взаємодія ДПС і БЕБ?**	65 89.0%	82 75.9%	84 62.2%
4.	**Чи потребує вдосконалення законодавство щодо відповідальності за ст. 212 КК України?**	48 65.8%	77 71.3%	99 73.3%
5.	**Чи є проблема з доказуванням умислу в податкових справах?**	63 86.3%	94 87.0%	112 83.0%
6.	**Чи ефективні інформаційно-аналітичні системи ДПС?**	47 64.4%	71 65.7%	121 89.6%
7.	**Чи потребує посилення інститут викривачів?**	58 79.5%	75 69.4%	103 76.3%
8.	**Чи існує дефіцит аналітичних кадрів?**	56 76.7%	84 77.8%	108 80.0%

9.	**Чи достатня інтеграція баз даних між органами?**	47 64.4%	79 73.1%	96 71.1%
10.	**Чи поширені схеми фіктивного ПДВ-кредиту?**	53 72.6%	83 76.9%	81 60.0%
11.	**Чи є проблема подвійної бухгалтерії?**	47 64.4%	97 89.8%	113 83.7%
12.	**Чи достатній рівень міжнародної співпраці?**	47 64.4%	70 64.8%	113 83.7%
13.	**Чи потрібно прийняття Закону «Про державне програмування злочинності»?**	55 75.3%	93 86.1%	82 60.7%
14.	**Чи ефективні камеральні перевірки?**	60 82.2%	66 61.1%	103 76.3%
15.	**Чи існує тиск на контролюючі органи?**	43 58.9%	76 70.4%	85 63.0%
16.	**Чи зросла організованість податкових схем?**	46 63.0%	93 86.1%	118 87.4%
17.	**Чи достатній рівень координації з АРМА?**	55 75.3%	69 63.9%	106 78.5%
18.	**Чи поширене використання «транзитних» компаній?**	45 61.6%	65 60.2%	103 76.3%
19.	**Чи ефективний ризик-орієнтований підхід?**	44 60.3%	81 75.0%	88 65.2%
20.	**Чи достатній рівень матеріально-технічного забезпечення?**	46 63.0%	78 72.2%	85 63.0%
21.	**Чи потребує реформування система фінансового контролю?**	62 84.9%	69 63.9%	118 87.4%

22.	**Чи існують проблеми з судовою практикою?**	61 83.6%	87 80.6%	116 85.9%
23.	**Чи достатній рівень податкової культури населення?**	59 80.8%	70 64.8%	85 63.0%
24.	**Чи є потреба в окремій Стратегії податкової безпеки?**	60 82.2%	82 75.9%	84 62.2%
25.	**Чи поширені корупційні прояви у сфері адміністрування податків?**	53 72.6%	85 78.7%	81 60.0%
26.	**Чи зросли масштаби легалізації доходів?**	43 58.9%	93 86.1%	86 63.7%
27.	**Чи є потреба в міжвідомчих аналітичних центрах?**	57 78.1%	73 67.6%	84 62.2%
28.	**Чи ефективний електронний контроль ПДВ?**	52 71.2%	82 75.9%	101 74.8%
29.	**Чи достатній рівень профілактичної роботи?**	47 64.4%	66 61.1%	101 74.8%
30.	**Чи потребує оновлення методика оцінки податкових ризиків?**	50 68.5%	91 84.3%	112 83.0%

Додаток В

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Монографія:

1. Мороз Ю. А. Запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України : монографія. Луцьк : Вежа-Друк, 2025. 524 с.

статті у закордонних виданнях, проіндексованих у базах даних Web of Science Core Collection та/або Scopus:

1. Topchii V., Moroz Y., Karpenko N., Khoronovskyi O., Tarashchenko V. Prevention of Tax Criminal Offences as a Factor in the Financial Stability of the State. *Theoretical and Practical Research in Economic Fields*. 2025. Volume XVI, Issue 1 (33). Pp. 170–181. URL : https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/8786 ; https://www.scopus.com/pages/publications/105001935318?origin=resultslist ; DOI : https://doi.org/10.14505/tpref.v16.1(33).14 (Scopus).

2. Tychyna D., Topchii N., Moroz Y., Paseka M., Matsak O. Economic Mechanisms for Preventing Tax Evasion and Financial Crimes. Cross-Country Evidence. *Journal of Applied Economic Sciences (JAES)*. 2026. Vol. XXI. Special Issue 1 (91). Pp. 99–114. URL : https://ritha.eu/journals/JAES/issues/1(91)/articles/5 ; https://www.scopus.com/pages/publications/105033372489?origin=resultslist ; DOI : https://doi.org/10.57017/jaes.v21.si.1(91).05 (Scopus).

3. Moroz Y., Konopelskyi V., Zholnovych I., Skrylnik A., Danileviča A. Strengthening Financial Control in Public Procurement as a Way of Counteracting Economic Crimes. *Theoretical And Practical Research In Economic Fields*. 2026. Volume XVII, Issue 1 (37). Pp. 268–279. URL : https://journals.aserspublishing.eu/tpref/article/view/9400 ;

https://www.scopus.com/pages/publications/105034687589?origin=resultslist ; DOI : https://doi.org/10.14505/tpref.v17.1(37).20 (Scopus).

статті у наукових виданнях, включених до
Переліку наукових фахових видань України:

1. Мороз Ю. А. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 3, ч. 2. С. 399–404. URL : https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/06/67-1.pdf ; DOI https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.65

2. Мороз Ю. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері в Україні. *Науковий вісник УжНУ. Серія «Право»*. 2025. Вип. 89, ч. 3. С. 264–269. URL : https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/07/89-part-3.pdf ; DOI : https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.3.39

3. Мороз Ю. А. Теоретико-правові засади вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. Вип. 4, ч. 3. С. 81–86. URL : https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/14-2.pdf ; DOI : https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.12

4. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика особи правопорушника у сфері оподаткування. *Ампаро*. 2025. № 2. С. 58–64. URL : https://law.journalsofznu.zp.ua/archive/visnik-2-2025/10.pdf ; DOI : https://doi.org/10.26661/2786-5649-2025-2-08

5. Мороз Ю. А. Кримінологічна характеристика злочинності у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2025. № 2. С. 46–50. URL : http://sulj.oduvs.od.ua/archive/2025/2/10.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32850/sulj.2025.2.8

6. Мороз Ю. А. Система заходів спеціально-кримінологічного та індивідуально-профілактичного запобігання злочинності у сфері

оподаткування. *Право і суспільство*. 2025. Вип. № 3. С. 141–146. URL : http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2025/3_2025/part_2/22.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.3.2.20

7. Мороз Ю. А. Міжнародний досвід запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Український політико-правовий дискурс*. 2025. № 12. URL : https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/321/226 ; DOI : https://doi.org/10.5281/zenodo.15743794

8. Мороз Ю. А. Організаційно- правові основи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер. : Юриспруденція. 2025. № 75. С. 80–83. URL : https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc75/19.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/2307-1745.2025.75.17

9. Мороз Ю. А. Удосконалення кримінологічних заходів впливу на злочинність у податковій сфері України. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. Вернадського*. Серія юридичні науки. 2025. № 3, т. 36 (75). С. 111–115. URL : https://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2025/3_2025/20.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2025.3/18

10. Мороз Ю. А. Діяльність правоохоронних органів щодо запобігання злочинності в сфері оподаткування. *Київський часопис права.* 2025. Вип. 2. С. 368–372. URL : https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/626/593 ; DOI : https://doi.org/10.32782/klj/2025.2.49

11. Мороз Ю. А. Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України. *Український політико-правовий дискурс.* 2025. № 17. URL : https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/465/363 ; DOI : https://doi.org/10.5281/zenodo.17821458

12. Мороз Ю. А. Поняття та класифікації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного*

університету. 2025. № 92, т. 4. С. 172–178. URL : http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/350933/337966 ; DOI : https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.4.23

13. Мороз Ю. А. Ухилення від сплати податків і зборів як підґрунтя кримінального забезпечення запобігання правопорушенням. *Київський часопис права.* 2025. № 4. С. 167–173. URL : https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/726/689 ; DOI : https://doi.org/10.32782/klj/2025.4.25

14. Мороз Ю. А. Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Право і суспільство.* 2025. № 6. С. 345–351. URL : http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2025/6_2025/51.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.6.49

15. Мороз Ю. А. Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Історико-правовий часопис.* 2025. № 2 (25). С. 86–92. URL : http://chasopys.hl.vnu.volyn.ua/index.php/chasopys/article/view/676/644 ; DOI : https://doi.org/10.32782/2409-4544/2025-2/11

16. Мороз Ю. А. Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* Серія: Юриспруденція. 2025. № 78. С. 57–60. URL : https://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc78/13.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/2307-1745.2025.78.11

17. Мороз Ю. А. Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2025. № 6. С. 97–102. URL : https://apnl.dnu.in.ua/6_2025/16.pdf ; DOI : https://doi.org/10.32782/2408-9257-2025-6-14

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Мороз Ю. А. Кримінологічне забезпечення податкової безпеки в умовах збройного конфлікту. *Захист прав людини в Україні в умовах воєнного стану* : зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. кругл. столу, м. Ірпінь, 8 жовт. 2025 р. Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. С. 112–114.

2. Мороз Ю. А. Доктринальне розуміння фінансової системи як об’єкту кримінологічного захисту. *Кримінологічна теорія і практика: проблеми сьогодення та шляхи їх вирішення* : матеріали міжвідом. наук.-практ. круглого столу, м. Київ, 7 листоп. 2024 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2024. С. 131–133.

3. Мороз Ю. А. Наукове розуміння ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів). *Кримінологія і війна: екзистенційні виклики для України* : матеріали міжвідом. наук.-практ. кругл. столу, м. Київ, 6 листоп. 2025 р. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2025. С. 243–246.

4. Мороз Ю. А. Вплив тіньової економіки на податкову безпеку України. *Актуальні питання підготовки фахівців для сектору безпеки і оборони в умовах війни* : ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 16 квіт. 2026 р. Кропивницький : Донец. держ. ун-т внутр. справ, 2026. С. 654–657.