

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

МОРОЗ ЮЛІЯ АНАТОЛІЇВНА



УДК 343.9:336.22(477)

**ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЗАПОБІГАННЯ КРИМІНАЛЬНИМ
ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ**

12.00.08 – кримінальне право та кримінологія;
кримінально-виконавче право

**Реферат дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук**

Ірпінь – 2026

Дисертацією є рукопис

Робота виконана на кафедрі кримінального права та процесу Державного податкового університету

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент Національної
академії правових наук України,
заслужений діяч науки і техніки України

Головкін Богдан Миколайович,
декан факультету слідчої та детективної діяльності,
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України

Корнякова Тетяна Всеволодівна,
завідувач кафедри адміністративного і кримінального права,
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

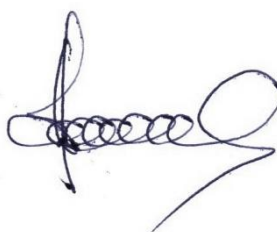
доктор юридичних наук, професор

Рогатинська Ніна Зіновіївна,
завідувач кафедри кримінального права та процесу,
Західноукраїнський національний університет

Захист відбудеться «22» липня 2026 року о 09⁰⁰ год на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 в Державному податковому університеті за адресою: 08205, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державного податкового університету за адресою: 08205, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**



Ігор ГРИЦЮК

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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 перепорою 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 безпеки 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. Батиргарєєва, В. В. Василевич, В. В. Голіна, Б. М. Головкін, О. М. Джу́жа, 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. Топчий, В. І. Ша́кун 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. Сне́жко, 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. Никифоре́нко, 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, Чернівецькій областях; звіти та узагальнення Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України; громадські проекти 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-практичну 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 І) 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); ІІ) 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 ефективності 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 Kopopelskyi 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, висвітлено зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами; визначено мету й завдання, об'єкт і предмет та охарактеризовано методи дослідження; окреслено наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача; надано відомості про апробацію та публікації результатів дослідження, структуру й обсяг дисертації.

Розділ 1 «Теоретико-правові засади запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Стан наукової розробки та методологія дослідження проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування»* 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 і відновлення економіки.

Основна увага з наукового дослідження проблематики зосереджена на питаннях: а) 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. Снежко, Я. В. Янушевич); б) 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); в) 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).

Однак сьогодні в умовах збройного конфлікту перед органами правопорядку постали нові виклики, пов'язані з пошуком ефективних методів боротьби з організованою податковою злочинністю, потребою в системному оновленні кримінологічних підходів до запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, що має охоплювати: адаптацію методик аналізу ризиків до реалій податкової системи та праксеологічних кримінологічних рекомендацій до умов воєнного стану; розроблення запобіжних алгоритмів щодо типових схем кримінальних правопорушень з урахуванням змінених податкових процедур, а також посилення взаємодії між правоохоронними, контролюючими та громадськими інституціями. Оновлена кримінологічна методика повинна бути зорієнтована не лише на виявлення формальних податкових порушень, а й на запобігання системному ухиленню від сплати податків через інтеграцію кримінологічного аналізу, ризик-орієнтованих

підходів і превентивного моделювання потенційних схем кримінальних протиправних діянь у сфері оподаткування.

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 і наслідки застосування запобіжних заходів.

У підрозділі 1.2 *«Поняття та класифікація кримінальних правопорушень у сфері оподаткування»* 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 і мотивації вчинення податкових кримінальних правопорушень: від традиційних способів приховування доходів до складних фінансових комбінацій, що поєднують елементи шахрайства, службового підроблення та легалізації доходів.

Системоутворювальним чинником кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є сама сфера податкових правовідносин, а не окремі її елементи, зокрема суб'єкт посягання (платник податків) чи предмет кримінального правопорушення (несплатений 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 з 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 дає змогу комплексно охопити всі різновиди діянь, що безпосередньо або опосередковано посягають на фінансову безпеку держави, підривають стабільність системи оподаткування та бюджетну дисципліну, та не лише деталізувати структуру податкової злочинності, а й визначити кримінологічні пріоритети забезпечення податкової безпеки.

У підрозділі 1.3 *«Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основа формування кримінологічних заходів запобігання»* таке кримінально протиправне діяння потрібно розглядати: а) не лише як кримінальне правопорушення, а як системну кримінологічну детермінанту, що формує *тіньову економіку*, де фінансові потоки мінімізуються державним контролем, а незаконно отримані доходи легалізуються через офшорні юрисдикції або фіктивні структури; підриває не лише фіскальну спроможність держави, а й економічну довіру між бізнесом і владою, створюючи ґрунт для подальшої криміналізації господарських процесів; б) як найбільш масову практику економічної злочинності, оскільки пов'язане з іншими видами кримінальної протиправної діяльності, а відтак є *базовою кримінологічною категорією*, на основі якої формуються кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

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 формі 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 дає змогу 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'єктивним оцінюванням суспільно небезпечних наслідків – «значної шкоди», «великого» чи «особливо великого» розміру збитків, особливо за умов воєнного стану.

Безпосереднє внесення 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 виявилось недостатньо гнучким. Основною 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» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 2.1 *«Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування»* 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 і 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 є основою формування та поширення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, які становлять її найбільш масову й 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 зі свого боку знижують надходження до бюджету, посилюють тіньові процеси в економіці та становлять реальну загрозу економічній безпеці й фінансовій стійкості держави.

Оцінити реальні масштаби злочинності у сфері оподаткування досить складно. Водночас за допомогою контент-аналізу звітів правоохоронних та контрольно-ревізійних органів, публікацій у медіа встановлено, що у сфері оподаткування за 2020–2024 рр. 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 (2020 р. – 1 011 (приріст до попереднього року 11 %), 2021 р. – 951 (–9 %), 2022 р. – 107 (–72 %), 2023 р. – 917 (+92 %) та 2024 р. – 894 (–7 %), із них з обвинувальним актом – 4 207 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), водночас 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 в середньому становлять 94 %.

Упродовж 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 приблизно 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 % стосовно довоєнного періоду.

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.

Такі показники відображають високий рівень латентності податкової злочинності та поширення механізмів легалізації (відмивання) коштів через фіктивні або офшорні структури, що функціонують у тіньовому фінансовому секторі. Зазначені тенденції є індикатором ослаблення кримінологічного контролю за публічними фінансами та формування «тіньового» сегмента економіки, який істотно підриває стабільність державного бюджету.

У підрозділі 2.2 *«Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування»* наголошено, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є складним соціально-правовим феноменом, детермінація яких обумовлюється системною взаємодією низкою 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 і концентрацією податкових потоків у прифронтових регіонах, що знижує ефективність адміністрування), 2) *правові* (виявляються в 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 їхніми 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 України, 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 в діяльності посадових осіб ДПС України 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 й поширення схем; військово-економічні чинники; 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.

На цій основі сформульовано авторське розуміння детермінант кримінальних правопорушень у сфері оподаткування як сукупності причин і умов та їхніх наслідків, що сприяють, дають змогу або провокують вчинення таких кримінальних протиправних діянь.

У підрозділі 2.3 «Характеристика осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування» 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 та проявляються в 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 %), зокрема 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 України чи органів місцевого самоврядування, які забезпечують реалізацію податкової політики); *кримінально-правові* – приблизно 75 % кримінальних протиправних

діянь вчиняються в 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 тощо), 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 в реальний сектор економіки; *морально-психологічні* – усвідомлення протиправності дій і ретельна підготовка до їхньої реалізації. Домінантними 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».

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 потребу, корупційний тиск або взаємозалежність із керівництвом. Такі суб'єкти в 53 % існують 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 в 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 й організованих форм прояву.

Розділ 3 «Кримінологічні засади формування та забезпечення реалізації податкової безпеки» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 3.1 *«Кримінологічні засади формування податкової безпеки України»* 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 є однією із 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 зі свого боку, зокрема, створює основу для формування сталої податкової безпеки як її складової. Отже, 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.

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 із 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 чинників у податковій сфері, а також на забезпечення належного рівня фінансової та національної безпеки України.

У підрозділі 3.2 *«Кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України»* 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

основна мета полягає в 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 потрібно розглядати як особливий вид діяльності уповноважених суб'єктів, 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.*

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. I. 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). 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.). 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.

Доведено, що в 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 охоплює прогнозування та 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 України, прокуратури, органів фінансового моніторингу).

Обґрунтовано створення *ситуаційних кримінологічних центрів забезпечення податкової безпеки* на базі БЕБ із залученням представників ДПС України, Держфінмоніторингу, Національного банку України, 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 і прогнозування податкових ризиків, що дасть змогу

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 загалом, посилюватимуть запобіжний потенціал і сприятимуть зміцненню податкової безпеки в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення України.

У підрозділі 3.3 «Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки» з'ясовано, що для більшості розвинених держав (Італія, Німеччина, США, Франція) характерним є застосування репресивних підходів, спрямованих на посилення покарання за ухилення від сплати податків, тоді як в окремих країнах (Італія, Нідерланди, Швеція), як і в Україні, запроваджуються запобіжні стратегії, орієнтовані на зниження криміналізації податкової сфери, проте вони здебільшого мають короткостроковий ефект і не формують стабільної системи податкової безпеки.

Іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки характеризується високим рівнем інтеграції аналітичних і 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 і податкових умов. Податкова безпека вибудовується за трьома напрямками: 1) інституційно незалежний державний аудит; 2) спеціалізовані правоохоронні підрозділи в 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 і цифровізацію податкового контролю. До найбільш результативних практик, що заслуговують на впровадження в Україні, належать: оцінювання 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).

Встановлено, що в 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. Водночас 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).

Іноземний досвід засвідчує ефективність синергії кримінально-правових і кримінологічних підходів, що ґрунтуються на запобіганні податкових ризиків, технологічному моніторингу, підзвітності та прозорості. Його адаптація до українських реалій може стати основою для формування стійкої системи податкової безпеки, здатної забезпечити баланс між податковою ефективністю, інвестиційною привабливістю та недопущенням криміналізації податкових відносин.

Розділ 4 «Заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 4.1 *«Загальносоціальні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування»* встановлено, що ефективно запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування можливе лише за умови створення такого соціального середовища, в 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 стратегічною метою є забезпечення переходу від репресивно-контрольної моделі до соціального партнерства, профілактики та відповідальної участі всіх членів суспільства в зміцненні податкової дисципліни.

На основі поглибленого аналізу чинної нормативно-правової бази щодо недопущення ухилення від сплати податків, зборів і 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.

У підрозділі 4.2 «Спеціально-кримінологічні заходи запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування» встановлено, що 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 дають змогу на ранніх стадіях ідентифікувати підозрілу діяльність, посилити оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну діяльність та спрямувати аналітичні ресурси. На основі типологій фінансових зловживань систематизовані індикатори 1) підозрілої діяльності суб'єктів господарювання; 2) підозрілих фінансових операцій, які повинні бути інтегровані в реєстри «ризик-кейсів» і використовуватись під час формування черговості камеральних перевірок та проведення оперативних заходів.

Сформована наукова модель управління ризиками у сфері оподаткування з розподілом функцій між рівнями: а) *операційним*, який охоплює первинну ідентифікацію ризиків і контроль фінансових операцій на рівні платників податків; б) *стратегічним*, що здійснює моніторинг, аналітичне оцінювання 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 їхнього вдосконалення; г) *контрольним*, який реалізує державний, громадський і міжнародний нагляд за фінансовою дисципліною.

Основним інструментом спеціально-кримінологічного запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування є 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 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.

У підрозділі 4.3 «Взаємодія правоохоронних та контролюючих органів під час запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування» наголошено, що під такою варто розуміти спільну, нормативно врегульовану діяльність суб'єктів, засновану на принципах узгодженості, інформаційної відкритості та взаємодоповнюваності, що поєднує правові, аналітичні, організаційні й 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.

Звернута увага, що взаємодія правоохоронних і контролюючих органів під час запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування супроводжується низкою праксеологічних труднощів і нормативно-правових недоліків. Серед ключових проблем варто зазначити: 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 і вибірковість правозастосування (65 %), які проявляються в 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 унеможливорює системний аналіз, прогнозування й формування єдиної державної політики; недостатній рівень інтеграції інформаційних систем між ДПС України, 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.

З огляду на це доцільним є прийняття спільного наказу прокуратури, БЕБ, СБУ, ДПС України, 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 оцінювання 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 унеможлиблює 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, IT-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 напрямками 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 безпеки. 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 розмежування понять «податкова оптимізація» та «ухилення від оподаткування», пропорційністю санкцій, інституційною координацією між контрольними-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 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](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://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](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](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://pravoisuspiilstvo.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* : III Міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 16 квіт. 2026 р. Кропивницький : Донец. держ. ун-т внутр. справ, 2026. С. 654–657.

АНОТАЦІЯ

Мороз Ю. А. Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право. – Державний податковий університет, Ірпінь, 2026.

У роботі надано науково обґрунтоване поняття та проведено класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування за їхніми об'єктивними та суб'єктивними ознаками, ступенем суспільної небезпечності, характером посягання на фінансову систему країни. Окрему увагу приділено ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як ключовій формі кримінальної протиправної діяльності, що є основою формування системи кримінологічних заходів запобігання. Надана кримінологічна характеристика кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (кількісні та якісні показники, детермінанти й характеристики особи-злочинця). Визначено кримінологічні засади формування податкової безпеки України, розкрито її зміст, структуру, принципи та механізми забезпечення. У межах окремого напрямку досліджено кримінологічні засади реалізації податкової безпеки держави, що охоплюють нормативно-правові, інституційні, організаційно-управлінські й інформаційно-аналітичні компоненти. Проаналізовано іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки, визначено можливості його адаптації до українських реалій. Розроблено систему загальносоціальних і спеціально-кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а також окреслено стратегічні напрями взаємодії правоохоронних і контролюючих органів із визначенням оптимальної моделі міжвідомчої координації та механізмів оперативно-аналітичного обміну інформацією.

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. A. Theory and Practice of Preventing Criminal Offenses in the Field of Taxation in Ukraine. – *The manuscript.*

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, 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.

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.