

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ГОНЧАРЕНКО АРТЕМ ВАДИМОВИЧ

УДК 343.9:336.22

**ДИСЕРТАЦІЯ
КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЗАПОБІГАННЯ
УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ’ЯЗКОВИХ
ПЛАТЕЖІВ): ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Спеціальність – 081 Право

Галузь знань – 08 Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ А.В. Гончаренко

Науковий керівник: Бірюкова Інна Георгіївна,
кандидат юридичних наук, доцент

Ірпінь

2026

АНОТАЦІЯ

Гончаренко А.В. Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. Ірпінь, 2026.

У дисертації досліджено кримінально-правові та кримінологічні засади запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні. Обґрунтовано, що суспільні відносини у сфері оподаткування є самостійним об'єктом кримінально-правової охорони, оскільки забезпечують формування дохідної частини бюджетів та фінансову безпеку держави. Встановлено, що в умовах воєнного стану, цифровізації економіки та транснаціоналізації фінансових процесів проблема ухилення від сплати податків набуває особливої актуальності у зв'язку зі зростанням масштабів тінізації економіки, використанням цифрових фінансових інструментів, транскордонних схем мінімізації податкових зобов'язань та підвищенням рівня латентності цього виду злочинності.

Запропоновано власне визначення поняття «ухилення від сплати податків», яке слід визначати як умисні дії або бездіяльність платника податків, спрямовані на повне чи часткове невиконання встановленого законом обов'язку щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірних відомостей, використання протиправних схем або формального використання прогалин податкового законодавства з метою неправомірного зменшення податкових зобов'язань. Крім того, на основі аналізу наукових підходів та практики застосування податкового законодавства сформовано авторську класифікацію ухилення від сплати податків за різними критеріями.

Проаналізовано стан наукових досліджень у сфері кримінально-правової протидії ухиленню від сплати податків та встановлено відсутність єдиного

підходу до визначення поняття ухилення від оподаткування, його безпосереднього об'єкта, критеріїв розмежування кримінально караного ухилення та правомірної податкової оптимізації, а також системи детермінант податкової деліктності. Виокремлено основні напрями наукових досліджень цієї проблематики: кримінально-правовий, кримінологічний, фінансово-правовий та економіко-правовий.

У роботі здійснено комплексне дослідження кримінально-правової характеристики кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Проаналізовано об'єктивні та суб'єктивні ознаки складу кримінального правопорушення, досліджено проблеми визначення безпосереднього об'єкта кримінально-правової охорони, особливостей суб'єкта кримінального правопорушення, моменту виникнення податкового обов'язку та системи кваліфікуючих ознак. Обґрунтовано необхідність нормативного уточнення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення шляхом визнання ним не лише встановленого порядку оподаткування, а й фінансових інтересів держави у сфері формування дохідної частини бюджетів та державних цільових фондів.

На основі проведеного аналізу уточнено підхід до визначення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, запропоновано авторську класифікацію способів ухилення від сплати податків залежно від механізму реалізації та характеру протиправної поведінки, а також обґрунтовано необхідність удосконалення системи кваліфікуючих ознак з урахуванням сучасних способів вчинення податкових правопорушень, зокрема використання складних фінансових схем, транскордонних операцій, цифрових інструментів приховування доходів та організованих форм податкової злочинності. За результатами дослідження розроблено проєкт змін до ст. 212 КК України, спрямований на підвищення ефективності кримінально-правової протидії ухиленню від сплати податків та забезпечення більшої визначеності кримінального законодавства у сфері оподаткування, який викладено в окремому додатку до роботи.

У дисертації розроблено кримінологічну класифікацію способів ухилення

від сплати податків за різними критеріями, а також запропоновано типологію осіб, які вчиняють відповідні кримінальні правопорушення. Доведено, що домінуючим є раціонально-економічний тип правопорушників, діяльність яких має свідомий, системний та економічно обґрунтований характер. Значна частка системного (організованого) типу свідчить про наявність складних схем ухилення від оподаткування, що потребує підвищення ефективності фінансового контролю та вдосконалення механізмів виявлення таких правопорушень.

На основі аналізу статистичних даних, матеріалів кримінальних проваджень та результатів опитування слідчих, прокурорів і суддів встановлено високий рівень латентності податкової злочинності, складність доказування таких кримінальних правопорушень та тенденцію до ускладнення механізмів ухилення від оподаткування.

Досліджено систему детермінантів ухилення від сплати податків та встановлено кореляційні зв'язки між економічними, правовими, організаційно-управлінськими, соціальними та соціально-психологічними чинниками податкової деліктності. На цій основі запропоновано комплекс заходів запобігання ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану, який охоплює вдосконалення податкового законодавства, цифровізацію податкового адміністрування, розвиток ризик-орієнтованого фінансового контролю, використання технологій Big Data та посилення міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією.

Окрему увагу приділено дослідженню зарубіжного досвіду запобігання ухиленню від сплати податків та особливостям імплементації міжнародних стандартів OECD, BEPS, CRS та FATF у національне законодавство України. Обґрунтовано необхідність адаптації міжнародних механізмів фінансової прозорості, цифрового податкового адміністрування та автоматизованого фінансового моніторингу до сучасних умов функціонування української податкової системи.

Зокрема, запропоновано подальшу цифровізацію податкового адміністрування шляхом розвитку е-аудиту, інтеграції державних реєстрів та

автоматизованого формування податкової звітності; впровадження ризик-орієнтованої системи аналітичного відбору платників податків із використанням технологій Big Data та штучного інтелекту; розширення міжнародного обміну податковою інформацією відповідно до стандартів OECD та ЄС; спрощення податкових процедур і розвиток сервісної моделі діяльності ДПС; удосконалення механізмів добровільного розкриття податкових порушень; а також мінімізацію корупційних ризиків через електронізацію процедур та скорочення безпосереднього контакту платника податків із посадовими особами контролюючих органів. Зроблено висновок, що імплементація зазначених заходів сприятиме підвищенню ефективності системи запобігання податковій деліктності та зміцненню фінансової безпеки держави.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), податкова деліктність, податкова злочинність, кримінальне правопорушення, кримінально-правова характеристика, кримінологічна характеристика, податкові правопорушення, кримінальна відповідальність, податковий контроль, податкове адміністрування, детермінанти податкової злочинності, латентність податкової злочинності, типологія особи злочинця, податкова культура, ризик-орієнтований контроль, фінансовий моніторинг, Big Data, криптоактиви, транскордонні фінансові операції, офшорні зони, міжнародне співробітництво, міжнародні стандарти OECD, BEPS, CRS, FATF, євроінтеграція, гармонізація податкового законодавства, податкова безпека, запобігання податкової злочинності, тінізація економіки, економічна безпека, фінансові розслідування, легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, податкове шахрайство, податкові схеми, організована податкова злочинність.

SUMMARY

Honcharenko A.V. Criminological characteristics and prevention of evasion of taxes, fees (mandatory payments): a comparative legal research. – Qualification scientific work in the form of a manuscript.

Thesis for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 – Law. – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. Irpin, 2026.

The dissertation examines the criminal law and criminological principles of preventing tax evasion, fees (mandatory payments) in Ukraine. It is substantiated that social relations in the field of taxation are an independent object of criminal law protection, as they ensure the formation of the revenue part of budgets and the financial security of the state. It is established that in conditions of martial law, digitalization of the economy and transnationalization of financial processes, the problem of tax evasion becomes particularly relevant due to the growth of the scale of the shadow economy, the use of digital financial instruments, cross-border schemes for minimizing tax liabilities and an increase in the level of latency of this type of crime.

The author proposes a definition of the concept of "tax evasion", which should be defined as intentional actions or inaction of a taxpayer aimed at full or partial non-fulfillment of the statutory obligation to pay taxes, fees and other mandatory payments by concealing objects of taxation, submitting false information, using illegal schemes or formally using loopholes in tax legislation in order to illegally reduce tax liabilities. In addition, based on the analysis of scientific approaches and the practice of applying tax legislation, an author's classification of tax evasion was formed according to various criteria. The state of scientific research in the field of criminal law counteraction to tax evasion was analyzed and the absence of a single approach to defining the concept of tax evasion, its direct object, criteria for distinguishing criminally punishable evasion and lawful tax optimization, as well as a system of determinants of tax delinquency was established. The main directions of scientific research on this issue are identified: criminal law, criminological, financial law and economic law.

The work has carried out a comprehensive study of the criminal law characteristics of a criminal offense, provided for in Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine. The objective and subjective features of the composition of a criminal offense have been analyzed, the problems of determining the direct object of criminal law protection, the features of the subject of a criminal offense, the moment of the occurrence of a tax obligation and the system of qualifying features have been investigated. The need for regulatory clarification of the direct object of a criminal offense by recognizing it not only as the established procedure for taxation, but also as the financial interests of the state in the sphere of forming the revenue part of budgets and state trust funds has been substantiated.

Based on the analysis, the approach to determining the direct object of a criminal offense, provided for in Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine, the author's classification of tax evasion methods is proposed depending on the mechanism of implementation and the nature of the illegal behavior, and the need to improve the system of qualifying features is also substantiated, taking into account modern methods of committing tax offenses, in particular the use of complex financial schemes, cross-border transactions, digital tools for concealing income and organized forms of tax crime. Based on the results of the study, a draft amendment to Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine was developed, aimed at increasing the effectiveness of criminal law counteraction to tax evasion and ensuring greater certainty of criminal legislation in the field of taxation, which is set out in a separate appendix to the work. The dissertation develops a criminological classification of tax evasion methods according to various criteria, and also proposes a typology of persons who commit the relevant criminal offenses. It is proven that the dominant type is the rational-economic type of offenders, whose activities are conscious, systematic and economically justified. A significant proportion of the systemic (organized) type indicates the presence of complex tax evasion schemes, which requires increasing the efficiency of financial control and improving the mechanisms for detecting such offenses.

Based on the analysis of statistical data, materials of criminal proceedings and the results of surveys of investigators, prosecutors and judges, a high level of latency

of tax crime, the difficulty of proving such criminal offenses and a tendency to complicate tax evasion mechanisms have been established.

The system of determinants of tax evasion has been studied and correlations between economic, legal, organizational and managerial, social and socio-psychological factors of tax delinquency have been established. On this basis, a set of measures to prevent tax evasion under martial law has been proposed, which includes improving tax legislation, digitalization of tax administration, development of risk-oriented financial control, use of Big Data technologies and strengthening international cooperation in the field of tax information exchange.

Special attention has been paid to the study of foreign experience in preventing tax evasion and the features of the implementation of international standards OECD, BEPS, CRS and FATF into the national legislation of Ukraine. The need to adapt international mechanisms of financial transparency, digital tax administration and automated financial monitoring to the modern conditions of the functioning of the Ukrainian tax system has been substantiated.

In particular, further digitalization of tax administration is proposed through the development of e-audit, integration of state registers and automated generation of tax reporting; implementation of a risk-based system of analytical selection of taxpayers using Big Data and artificial intelligence technologies; expansion of international exchange of tax information in accordance with OECD and EU standards; simplification of tax procedures and development of a service model of the State Tax Service; improvement of mechanisms for voluntary disclosure of tax violations; as well as minimization of corruption risks through the electronicization of procedures and reduction of direct contact of taxpayers with officials of regulatory bodies. It is concluded that the implementation of these measures will contribute to increasing the efficiency of the tax delinquency prevention system and strengthening the financial security of the state.

Keywords: tax evasion, fees (mandatory payments), tax delinquency, tax crime, criminal offense, criminal legal characteristics, criminological characteristics, tax offenses, criminal liability, tax control, tax administration, determinants of tax crime, latency of tax crime, typology of the criminal, tax culture, digitalization of the

tax sphere, digital tax administration, risk-based control, financial monitoring, Big Data, crypto assets, cross-border financial transactions, offshore zones, international tax cooperation, international standards OECD, BEPS, CRS, FATF, European integration, harmonization of tax legislation, tax security, prevention of tax crime, shadow economy, economic security, financial investigations, tax fraud, tax schemes, organized tax crime.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані наукові результати дисертації

1. Гончаренко А. В., Бірюкова І. Г. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід. *Ірпінський юридичний часопис*. 2023. Вип. 3 (12). С. 201-210. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/138/137>.

2. Гончаренко А. В. Латентність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): поняття, причини виникнення та методи запобігання. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. Вип. 4 (17). С. 53-66. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/309/320>.

3. Гончаренко А. В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) під час війни в Україні. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2025. Випуск 3. С. 51-55. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/9-2.pdf>.

які засвідчують апробацію результатів дисертації

4. Гончаренко А., Грицюк І. Деформації у сприйнятті податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивні детермінанти злочину, передбаченого статтею 212 КК України. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025*. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. С. 48-51. URL: https://dpu.edu.ua/images/2025/Photo_dlya_novyn_2025/Naukovi%20zahodi/06%20cerven%20Naukovi%20zahodi/Zbirnik%20tez%20Miznarodnoi%20konferencii%2003_04_2025.pdf.

5. Гончаренко А. В. Досвід окремих країн щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Актуальні дослідження*

правової та історичної науки. Випуск 73: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12 – 13 квітня 2025 р.) / редкол. : О. Яремко та ін. ГО «Наукова спільнота». WSZIA w Opolu. Тернопіль : ФО-П Шпак В.Б. 2025. URL: https://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=4186.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ).....	17
1.1. Оподаткування як сфера кримінально-правової охорони.....	17
1.2. Стан наукової розробленості проблем ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).....	31
1.3. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).....	50
Висновки до Розділу 1.....	76
РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ ЕЛЕМЕНТИ КРИМІНОЛОГІЧНОЇ ХАРАКТЕРИСТИКИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ).....	78
2.1. Стан, структура та динаміка ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).....	78
2.2. Кримінологічна характеристика осіб, які ухиляються від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).....	99
2.3. Причини та умови вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).....	119
Висновки до Розділу 2.....	142
РОЗДІЛ 3. ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) ТА МОЖЛИВІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ	144
3.1. Загальні засади запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні під час війни.....	144
3.2. Зарубіжний досвід запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зарубіжних країнах.....	162
3.3. Міжнародні стандарти запобігання ухиленню від сплати податків, зборів	

	3
(обов'язкових платежів) та можливість їх імплементації в Україні.....	177
Висновки до Розділу 3.....	192
ВИСНОВКИ.....	194
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	200
ДОДАТКИ.....	220

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Сучасний стан розвитку податкової системи України характеризується посиленням податкового навантаження на державу з однієї сторони та ускладненням способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з іншої, що особливо загострилося в умовах економічної нестабільності та глобальної цифровізації фінансових процесів. У теперішній час податкові надходження є одним із ключових джерел забезпечення фінансової спроможності держави, фінансування сектору безпеки й оборони, підтримання функціонування критичної інфраструктури та виконання соціальних зобов'язань держави. У зв'язку з цим проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) набуває не лише фіскального, а й безпосереднього значення безпекового характеру, оскільки негативно впливає на стабільність бюджетної системи, рівень фінансової безпеки держави та ефективність реалізації державної політики в умовах війни.

Водночас сучасна податкова злочинність в Україні характеризується суттєвою трансформацією способів її здійснення. Якщо раніше переважали традиційні способи приховування доходів або неподання податкової звітності, то нині дедалі більшого поширення набувають складні фінансово-господарські схеми, транскордонні механізми мінімізації податкових зобов'язань, використання цифрових активів, електронних платіжних систем, криптовалют та інших інструментів цифрової економіки. Така трансформація податкової злочинності суттєво ускладнює процес її виявлення, а також потребує адаптації системи податкового контролю та заходів запобігання до нових криміногенних ризиків.

Додатковим чинником актуалізації цієї проблематики є процес європейської інтеграції України та необхідність гармонізації національного законодавства із міжнародними стандартами у сфері фінансової прозорості, податкового контролю та запобігання незаконним фінансовим потокам. Україна поступово імплементує міжнародні стандарти OECD, BEPS, CRS та FATF, спрямовані на боротьбу з агресивним податковим плануванням,

використанням офшорних юрисдикцій, приховуванням доходів та легалізацією незаконно отриманих коштів. Однак процес адаптації міжнародних стандартів до національної правової системи супроводжується низкою проблем, пов'язаних із недостатнім рівнем цифровізації податкового адміністрування, обмеженою інституційною спроможністю контролюючих органів, складністю інтеграції інформаційних систем та необхідністю забезпечення належного рівня захисту персональних даних і фінансової інформації.

Окрім цього, повномасштабна збройна агресія спричинила значне навантаження на державний бюджет, необхідність постійного фінансування сектору безпеки й оборони, підтримання функціонування критичної інфраструктури, реалізації соціальних програм та забезпечення стабільності економічної системи держави. У таких умовах своєчасне та повне надходження податків набуває особливого значення як одна з ключових гарантій фінансової стійкості держави та її здатності забезпечувати виконання базових функцій в умовах війни. Водночас воєнний стан створює передумови для посилення тінізації економіки та поширення податкової злочинності. Економічна нестабільність, релокація підприємств, руйнування виробничих потужностей, порушення логістичних ланцюгів, зменшення платоспроможності населення та бізнесу, а також суттєве зростання фінансового навантаження на суб'єктів господарювання формують сприятливе середовище для ухилення від оподаткування. За таких умов частина суб'єктів господарювання сприймає приховування доходів або мінімізацію податкових зобов'язань як спосіб економічного виживання, що сприяє поширенню тіньових фінансових дій.

Ще однією перешкодою є трансформація сучасних механізмів ухилення від оподаткування в умовах цифровізації економіки. Воєнний стан пришвидшив використання дистанційних фінансових сервісів, електронних платіжних систем, криптоактивів та цифрових платформ, що, з одного боку, забезпечує безперервність економічних процесів, а з іншого - створює нові можливості для приховування доходів, проведення неконтрольованих фінансових операцій та використання транскордонних схем мінімізації податкових зобов'язань. У результаті традиційні механізми податкового контролю дедалі частіше

виявляються недостатньо ефективними для виявлення складних цифрових і транснаціональних схем податкової злочинності.

У зв'язку з цим особливої актуальності набуває наукове обґрунтування напрямів удосконалення системи запобігання ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на основі зарубіжного досвіду, оскільки більшість розвинених держав уже пройшла етап трансформації систем податкового контролю в умовах цифровізації економіки та глобалізації фінансових процесів. Сучасні моделі запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що функціонують у державах Європейського Союзу, США, Великій Британії та інших країнах, базуються на широкому використанні цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого фінансового моніторингу, автоматизованого аналізу великих масивів даних тощо. Саме тому вивчення та адаптація такого досвіду до умов української правової системи має важливе значення для вдосконалення механізмів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), підвищення ефективності фінансового контролю та забезпечення фінансової безпеки держави в умовах сучасних глобалізаційних і воєнних викликів.

Актуальність теми дослідження зумовлена й офіційними статистичними даними. Стан злочинності у сфері ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні упродовж 2020-2025 років свідчить про нестабільну, але загалом тенденцію до зростання рівня податкової злочинності. Так, у 2020 році було зареєстровано 1227 кримінальних правопорушень, тоді як у 2021 році їх кількість дещо зменшилася - до 1143. У 2022 році спостерігалось найбільш суттєве зниження кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень – до 944, що значною мірою зумовлювалося впливом воєнного стану, переорієнтацією діяльності правоохоронних органів та загальною трансформацією економічних процесів в умовах війни¹.

Водночас уже у 2023 році простежується тенденція до повторного

¹ Офіс Генерального прокурора. Статистика кримінальних правопорушень та результати їх досудового розслідування : офіційний вебсайт. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/statistika>

зростання кількості кримінальних правопорушень у сфері ухилення від сплати податків – до 1012, а у 2024 році цей показник становив 1085. Найвищий показник за досліджуваний період зафіксовано у 2025 році - 1347 зареєстрованих кримінальних правопорушень, що може свідчити як про ускладнення криміногенної ситуації у сфері оподаткування, так і про активізацію діяльності контролюючих та правоохоронних органів щодо виявлення фактів ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів)².

Показовою є також динаміка встановлених збитків, завданих державі внаслідок ухилення від сплати податків. Якщо у 2020 році їх обсяг становив 2,9 млрд грн, то у 2021 році – вже 3,1 млрд грн. У 2022 році зафіксовано певне зниження цього показника до 2,4 млрд грн, однак у подальшому простежується його стрімке зростання: у 2023 році встановлені збитки становили 3,6 млрд грн, у 2024 році – 4,1 млрд грн, а у 2025 році - понад 5,3 млрд грн³. Така тенденція свідчить про поступове збільшення масштабів податкової злочинності та використання складніших фінансово-господарських схем ухилення від оподаткування.

Наведені статистичні показники дають підстави стверджувати, що в злочинці використовують сучасні форми ухилення від сплати податків, через що кримінальні правопорушення характеризуються високим рівнем латентності, використанням складних фінансово-господарських схем, транскордонних механізмів приховування доходів та цифрових інструментів мінімізації податкових зобов'язань.

Усе вищевикладене свідчить про актуальність цієї наукової проблеми та необхідність її всебічного дослідження і подальшої розробки.

Теоретичні та практичні питання запобігання ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) досліджувалися у працях таких вітчизняних учених, як: Ю. М. Антонян, І. Г. Бірюкова, А. М. Бойко, В. І. Борисов, В. М. Вересов, В. В. Голіна, Б. М. Головкін, Д. І. Голосніченко, А. Є. Гутник, Н. О. Гуторова, І. М. Даньшин, О. М. Джужа, В. М. Дрьомін, О. О. Дудоров,

² Офіс Генерального прокурора. Статистика кримінальних правопорушень та результати їх досудового розслідування : офіційний вебсайт. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/statistika>

³ Там само

А. П. Закалюк, А. Ф. Зелінський, О. Г. Кальман, О. М. Костенко, О. Г. Кулик, І. І. Кучеров, В. В. Лисенко, О. М. Литвинов, Н. А. Лугіна, С. С. Мірошніченко, В. В. Молодик, М. І. Панов, В. В. Пивоваров, В. М. Попович, І. М. Соловійов, Є. Л. Стельцов, В. Я. Тацій, В. О. Туляков, В. І. Шакур, О. Ю. Шостко тощо.

Проблематику ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів), та запобігання податковим правопорушенням досліджували такі зарубіжні вчені, як Edwin Sutherland, Michael Levi, Friedrich Schneider, Joel Slemrod, James Alm, Vito Tanzi та Richard Murphy тощо, у працях яких аналізувалися причини податкової злочинності, тінізація економіки, податкова поведінка платників та міжнародні механізми запобігання ухиленню від оподаткування.

Попри значну кількість наукових праць, присвячених проблематиці ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), низка важливих теоретичних і практичних аспектів залишається недостатньо дослідженою. У сучасній науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення правової природи ухилення від оподаткування, його безпосереднього об'єкта та критеріїв розмежування кримінально караного ухилення від правомірної податкової оптимізації, що зумовлює неоднозначність правозастосовної практики. Недостатньо дослідженими залишаються сучасні форми та способи ухилення від сплати податків в умовах цифровізації економіки, зокрема використання криптоактивів, електронних платіжних систем, цифрових платформ, транскордонних фінансових операцій та складних міжнародних схем мінімізації податкових зобов'язань. Потребують подальшого наукового опрацювання кримінологічні аспекти податкової деліктності, зокрема, типологія осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), механізми формування їх кримінально-протиправної поведінки, система економічних, правових, організаційно-управлінських та соціально-психологічних детермінант податкової злочинності, а також кореляційні зв'язки між ними. Окремого комплексного дослідження потребують питання адаптації міжнародних стандартів OECD, BEPS, CRS та FATF до умов української правової системи, цифровізації податкового адміністрування, а також використання технологій Big Data та штучного

інтелекту у сфері фінансового моніторингу і податкового контролю. Водночас недостатньо розробленими залишаються механізми запобігання ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану, зокрема, питання забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави, необхідністю підтримки економічної стабільності та ефективністю кримінально-правової протидії податковій деліктності в умовах сучасних безпекових викликів.

Саме тому обрана тема дисертаційного дослідження є актуальною і своєчасною.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Обраний напрям дослідження ґрунтується на положеннях рішення Ради національної безпеки і оборони України «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року», введеного в дію Указом Президента України від 11 серпня 2021 року № 347/2021, Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020; Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року №179, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026-2030 роки та затвердження операційного плану заходів з її реалізації, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25 лютого 2026 року № 217-р, Національної стратегії у сфері прав людини на 2021–2023 роки, затвердженої Указом Президента України від 24 березня 2021 року № 119/2021), Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 року, введеним в дію наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року № 660, Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023-2027 роки, затвердженого Указом Президента України від 11 травня 2023 року № 273/2023), Плану законодавчого забезпечення реформ в Україні, схваленого Постановою Верховної Ради України від 4 червня 2015 р. № 509-VIII.

Тема дисертації затверджена Вченою радою Державного податкового університету (протокол № 6 від 24 листопада 2022 року).

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є комплексний

аналіз теоретичних та прикладних питань запобігання ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також розроблення науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення кримінального законодавства, системи запобігання податковим правопорушенням та адаптації національних механізмів протидії ухиленню від оподаткування до сучасних міжнародних і європейських стандартів в умовах цифровізації економіки та воєнного стану..

Відповідно до поставленої мети сформульовані такі *завдання*:

- розглянути оподаткування як сферу кримінально-правової охорони;
- дослідити стан наукової розробленості проблем ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- надати кримінально-правову характеристику ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- висвітлити стан, структуру та динаміку ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- проаналізувати типологію податкових злочинців;
- розглянути причини та умови вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- здійснити ґрунтовний аналіз загальних засад запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні під час війни;
- провести дослідження законодавства зарубіжних країн запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зарубіжних країнах;
- висвітлити міжнародні стандарти запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та можливість їх імплементації в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають під час запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Предметом дослідження є кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження.

Методи дослідження обрані з урахуванням мети, завдань, об'єкта та

предмета дослідження. Методологічну основу роботи становлять загальнонаукові та спеціально-юридичні методи пізнання, застосування яких забезпечило комплексне дослідження кримінологічної характеристики та запобігання ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Діалектичний метод використано для дослідження ухилення від сплати податків як динамічного соціально-правового явища, що трансформується під впливом економічних, цифрових та міжнародних процесів, а також для виявлення взаємозв'язків між детермінантами цього виду злочинності та механізмами її запобігання (усі розділи дослідження). Методи аналізу та синтезу застосовувалися під час дослідження наукових підходів до визначення поняття ухилення від сплати податків, елементів складу кримінального правопорушення, систематизації способів ухилення від оподаткування, формування класифікації детермінант податкової деліктності та типології осіб, які вчиняють відповідні кримінальні правопорушення (підрозділи 1.1, 1.3). Метод індукції та дедукції дозволив перейти від загальних теоретичних положень до формування конкретних висновків щодо вдосконалення кримінального законодавства, системи кваліфікуючих ознак та механізмів запобігання ухиленню від сплати податків, а також від аналізу емпіричних даних до узагальнення кримінологічних закономірностей податкової деліктності (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). Формально-юридичний метод використано при аналізі Конституції України, Кримінального кодексу України, Податкового кодексу України, міжнародних нормативно-правових актів та інших джерел права, що регулюють питання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування (підрозділи 1.1, 1.2, 3.1, 3.2). Порівняльно-правовий метод застосовувався для дослідження зарубіжного досвіду запобігання ухиленню від сплати податків, аналізу міжнародних стандартів OECD, BEPS, CRS та FATF і визначення можливостей їх імплементації в Україні (підрозділи 3.2, 3.3). Статистичний метод використано під час аналізу офіційних статистичних даних Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України та інших державних органів щодо динаміки кримінальних правопорушень, передбачених

ст. 212 КК України, кількості повідомлень про підозру, обвинувальних актів та обсягів завданих збитків (розділи 1, 2). Документальний метод застосовувався при вивченні матеріалів кримінальних проваджень та узагальненні практики застосування законодавства у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані Офісу Генерального прокурора, Верховного Суду, інших судів загальної юрисдикції, Єдиного державного реєстру судових рішень, міжнародних організацій, а також зведені дані вивчення 93 матеріалів кримінальних проваджень щодо ст. 212 КК України та результати соціологічного опитування 94 слідчих, 63 прокурорів та 76 суддів у м. Київ, Житомирській, Київській, Дніпропетровській, Одеській, Вінницькій, Чернігівській, Рівненській областях.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що за характером та змістом дисертаційна робота є однією із перших комплексних порівняльно-правових монографічних досліджень кримінологічної характеристики та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження. Найістотнішими результатами дослідження, що зумовлюють його новизну та визначають особистий внесок у розроблення зазначеної проблематики, є такі положення, висновки та пропозиції:

вперше:

– запропоновано внести зміни до ст. 212 КК України щодо уніфікації ключових термінів з положеннями Податкового кодексу України, визначення моменту виникнення податкового обов'язку та закріплення орієнтирів для відмежування кримінально караного ухилення від інших форм податкових правопорушень;

– запропоновано оновлений підхід до визначення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, як суспільні відносини у сфері забезпечення встановленого законом порядку оподаткування та формування дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів; авторську класифікацію способів ухилення від сплати податків за

критеріями характеру впливу на об'єкт оподаткування, механізму реалізації, рівня організації та сфери господарської діяльності; обґрунтовано необхідність удосконалення системи кваліфікуючих ознак ст. 212 КК України з урахуванням використання складних фінансових схем, транскордонних операцій, цифрових інструментів приховування доходів та організованих форм податкової злочинності;

– встановлено кореляційні зв'язки між економічними, правовими, організаційно-управлінськими, соціально-психологічними детермінантами ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), на основі чого запропоновано систему заходів запобігання цьому виду злочинності, спрямованих на зниження рівня тінізації економіки, підвищення ефективності податкового контролю, цифровізацію податкового адміністрування, формування податкової культури та підвищення рівня довіри до державних інституцій;

удосконалено:

– поняття «ухилення від сплати податків», яке слід визначати як умисні дії або бездіяльність платника податків, спрямовані на повне чи часткове невиконання встановленого законом обов'язку щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірних відомостей, використання протиправних схем або формального використання прогалин податкового законодавства з метою неправомірного зменшення податкових зобов'язань.

– наукову позицію щодо кримінологічної класифікації ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), сформовану з урахуванням сучасних тенденцій розвитку податкової злочинності, цифровізації економіки та транснаціоналізації фінансових процесів, у межах якої систематизовано форми податкової деліктності за критеріями механізму вчинення, рівня організації кримінально протиправної діяльності, територіального охоплення, ступеня латентності, використання цифрових технологій, предмета посягання та кримінологічного типу суб'єкта правопорушення, що дозволило поглибити кримінологічне розуміння сучасних механізмів ухилення від сплати податків та

визначити напрями вдосконалення системи запобігання податковій злочинності;

дістали подальшого розвитку:

– наукова думка щодо систематизації досліджень проблеми ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), у результаті чого виокремлено та охарактеризовано основні напрями наукових досліджень у цій сфері, зокрема кримінально-правовий, кримінологічний, фінансово-правовий та економіко-правовий, а також уточнено їх зміст і предмет дослідження.

– наукові підходи до запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) шляхом адаптації зарубіжного досвіду до умов української правової системи та воєнного стану, що дало змогу обґрунтувати доцільність розвитку цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого фінансового контролю, механізмів аналітичного відбору ризикових платників із використанням технологій Big Data та штучного інтелекту, розширення міжнародного обміну податковою інформацією відповідно до стандартів OECD та ЄС, удосконалення механізмів добровільного дотримання податкового законодавства, а також мінімізації корупційних ризиків через електронізацію податкових процедур.

– дослідження міжнародно-правових механізмів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), у межах якого обґрунтовано особливості імплементації в Україні міжнародних стандартів OECD, BEPS, CRS та FATF, визначено основні проблеми їх адаптації до національної правової системи та запропоновано напрями вдосконалення податкового адміністрування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані та викладені в роботі положення, висновки можуть використовуватися у:

– *законотворчій діяльності* – під час підготовки змін до чинного законодавства України з питань запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів);

– *практичній діяльності* – як рекомендації під час практичної діяльності

органів досудового розслідування, суду, а також у процесі проведення занять щодо підвищення кваліфікації (довідка Адвокатського об'єднання «ЮС ФОРТІС» від 25 березня 2026 року № 25/03-12);

– *науково-дослідній діяльності* – при формуванні наукових розробок з питань удосконалення запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (акт впровадження в науково-дослідну діяльність Державного податкового університету від 30 березня 2026 року);

– *освітньому процесі* – для проведення різних форм занять зі здобувачами вищої освіти денної та заочної форм навчання з навчальних дисциплін «Кримінальне право України (загальна частина)», «Кримінально-правова характеристика корупції», «Кримінальне право України (особлива частина)», «Кримінологія», «Злочинність в Україні та теоретичні основи її запобігання» (акт впровадження в освітній процес Державного податкового університету від 19 березня 2026 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 «Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід», опублікованій спільно з І. Г. Бірюковою, автором самостійно проаналізовано досвід європейських країн щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

У тезах доповіді «Деформації у сприйнятті податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивні детермінанти злочину, передбаченого статтею 212 КК України», підготовленими спільно з І.В. Грицюком, автором самостійно визначено перелік деформацій у сприйнятті податків, зборів (обов'язкових платежів).

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 дисертації обговорювалися на кафедрі кримінального права та процесу Державного податкового університету. Результати дослідження були оприлюднені на 2 науково-практичних конференціях та круглих столах, зокрема: «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану» (м. Ірпінь, 3 квітня 2025 року); «Актуальні дослідження правової та історичної науки» (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12-13 квітня 2025 р.).

Публікації. Основні наукові результати дисертації викладені в 5 наукових публікаціях, серед яких три статті, опубліковані в юридичних фахових виданнях України, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України, та двоє тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій та круглих столів.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 231 сторінка, з них основний текст – 199 сторінок, список використаних джерел – 20 сторінок (194 найменування) та 5 додатків на 12 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

1.1. Оподаткування як сфера кримінально-правової охорони

Сфера оподаткування як об'єкт кримінально-правової охорони є сукупністю суспільних відносин, що виникають у процесі встановлення, обчислення, сплати та контролю за надходженням податків і зборів до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів. З огляду на її ключову роль у забезпеченні фінансової спроможності держави, ця сфера підлягає підвищеному рівню правового захисту, зокрема засобами кримінального права.

Сутність кримінально-правової охорони сфери оподаткування полягає в забезпеченні захисту суспільних відносин, пов'язаних із формуванням, розподілом та використанням публічних фінансових ресурсів держави, шляхом встановлення кримінальної відповідальності за найбільш суспільно небезпечні порушення податкового законодавства. Необхідність кримінально-правового захисту податкових відносин обумовлена тим, що податки та інші обов'язкові платежі є основним джерелом наповнення державного та місцевих бюджетів, а відтак – фінансовою основою реалізації функцій держави, забезпечення її економічної стабільності, соціального розвитку та обороноздатності.

Кримінально-правова охорона у сфері оподаткування спрямована на гарантування належного функціонування податкової системи, забезпечення принципу обов'язковості сплати податків, а також захист фінансових інтересів держави від протиправних посягань. У цьому контексті кримінальне право виконує превентивну, регулятивну та охоронну функції, оскільки не лише встановлює заборону суспільно небезпечної поведінки, а й забезпечує стабільність податкових правовідносин та належний рівень податкової дисципліни [69, с. 196].

Варто зазначити, що у кримінально-правовому аспекті об'єктом охорони є не лише безпосередньо встановлений законом порядок оподаткування, а й

ширший комплекс фінансових інтересів держави, що забезпечують стабільність бюджетної системи, реалізацію соціально-економічних функцій держави та підтримання публічних фінансів. Відтак посягання на сферу оподаткування порушують нормальне функціонування механізму мобілізації фінансових ресурсів і становлять загрозу економічній безпеці держави.

Кримінально-правова охорона цієї сфери реалізується через встановлення відповідальності за діяння, що посягають на податкові правовідносини, передусім за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також пов'язані з цим правопорушення у сфері господарської діяльності. При цьому безпосереднім об'єктом таких кримінальних правопорушень визнаються суспільні відносини, що забезпечують дотримання встановленого законом порядку справляння податків і зборів.

Оподаткування як соціально-економічна категорія має фундаментальне значення для забезпечення функціонування держави, формування бюджетних ресурсів та реалізації публічних інтересів [71, с. 367]. У цьому зв'язку воно розглядається як самостійний об'єкт кримінально-правової охорони, що зумовлює необхідність ефективного правового захисту від суспільно небезпечних посягань.

З точки зору кримінального права, оподаткування охоплює систему суспільних відносин, які виникають у процесі встановлення, обчислення та сплати податків і зборів, а також здійснення контролю за їх надходженням до бюджету. Саме ці відносини формують родовий об'єкт кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. У сучасних умовах, зокрема під час воєнного стану, на тлі зростання цін, бюджетного дефіциту та підвищення тарифів, ухилення від сплати податків набуває значного поширення й виступає одним із актуальних кримінальних правопорушень.

Взаємозв'язок кримінального та податкового права проявляється, передусім, у визнанні системи оподаткування об'єктом кримінально-правової охорони, а також у тому, що належна кримінально-правова кваліфікація податкових кримінальних правопорушень неможлива без урахування положень податкового законодавства.

Наукова спільнота приділяє значну увагу дослідженню поняття податкової системи (системи оподаткування), оскільки питання визначення її правової природи, змісту та основних ознак у сучасній доктрині залишається дискусійним і остаточно не вирішеним.

Зокрема, З. С. Варналій обґрунтовано звертає увагу на поширену тенденцію ототожнювати поняття «податкова система», «система податків» і «система оподаткування». Попри наявність між ними певної спільності, ці категорії мають різне змістовне наповнення як з точки зору інституційно-організаційних характеристик, так і у межах їх структурно-функціонального аналізу [18, с. 16].

Доцільно також звернути увагу на позицію В. Л. Андрущенка, відповідно до якої податкова система, поряд із сукупністю податків і зборів, включає також нормативно-правову основу та відповідну організаційну структуру, що забезпечує її функціонування [1, с. 34].

Аналіз наукових праць вітчизняних дослідників свідчить, що у більшості випадків податкова система розглядається як сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються у порядку, визначеному законодавством. Водночас під час її характеристики необхідно враховувати й нормативно-правові положення, що регулюють відповідні суспільні відносини. [37, с. 288]

Слід підкреслити, що вся система нормативно-правового регулювання у цій сфері повинна формуватися відповідно до приписів Конституції України як Основного Закону держави, що визначає базові засади функціонування податкової системи. Так, згідно зі ст. 92 Конституції України, виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори, що свідчить про відмежування понять «система оподаткування» та «податки і збори», які не є тотожними [72].

В Україні податки є ключовим інструментом формування дохідної частини бюджету. Р. М. Лещенко виокремлює їхні основні ознаки, до яких належать фіскальна спрямованість, обов'язковий характер, забезпеченість державним примусом, законодавче закріплення, грошова форма,

індивідуальність та загальність [82].

Варто підкреслити, що забезпечення ефективної правової політики у сфері функціонування системи оподаткування має принципове значення для стабільності держави, зокрема через застосування заходів кримінально-правового впливу.

Відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України, податкове законодавство України має комплексний характер і включає значну кількість нормативно-правових актів різного рівня. До нього належать закони України, акти Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні документи Міністерства фінансів, акти Державної податкової служби України та Національного банку України, а також локальні нормативні акти органів місцевого самоврядування, прийняті в межах їхньої компетенції [124].

У розділі VII Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за правопорушення у сфері господарської діяльності. Загалом цей розділ охоплює 35 статей, у яких закріплено різні за об'єктами посягання та проявами об'єктивної сторони склади кримінальних правопорушень [76]. Така різноманітність обумовлює необхідність їх класифікації та дослідження окремих груп у межах родового об'єкта – господарської діяльності.

Серед них виокремлюється група кримінальних правопорушень, що посягають на систему оподаткування. До неї, зокрема, належать правопорушення, передбачені ст. 204 та ст. 212 КК України, а саме: незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів, а також ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів [76].

У порівняльно-правовому аспекті підходи до відповідальності за ухилення від сплати податків мають певні відмінності. Для країн прецедентної правової системи характерним є застосування більш суворих санкцій за такі правопорушення. У державах романо-германської правової сім'ї спостерігається тенденція до розмежування податкових правопорушень на проступки та злочини з обов'язковим додатковим покаранням, зокрема у вигляді позбавлення права здійснювати певну діяльність. Водночас

кримінальне законодавство країн пострадянського простору має спільні риси, зокрема розмежування відповідальності залежно від суб'єкта (фізична чи юридична особа), розширене визначення складів правопорушень та встановлення альтернативних санкцій, серед яких обов'язковим є фінансове стягнення у поєднанні з можливими ізоляційними заходами [75, с. 264].

Вдосконалення національного законодавства у цій сфері має здійснюватися з урахуванням усталених принципів правотворчості, позитивного зарубіжного досвіду, міжнародних стандартів, а також виявлених проблем правозастосовної практики. Важливим є також урахування сучасних соціально-економічних умов, у яких функціонує держава [142, с. 245].

У зв'язку з цим систему оподаткування доцільно розглядати як складову ширшого видового об'єкта – бюджетної системи, яка охоплює відносини щодо формування та використання бюджетних ресурсів [74, с. 321]. Такий підхід дає змогу об'єднати кримінальні правопорушення, передбачені, зокрема, статтями 204, 210, 211, 212 КК України, в межах єдиного видового об'єкта.

Водночас кримінальні правопорушення, передбачені ст. 204 та ст. 212 КК України, безпосередньо посягають на систему оподаткування, яку можна визначити як організаційно-правову та економічну сукупність встановлених податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, а також елементів правового механізму їх справляння [19].

Проте, враховуючи відсутність достатнього кількісного масиву кримінальних правопорушень, що посягають винятково на цей сегмент суспільних відносин, виділення системи оподаткування як самостійного видового об'єкта у межах господарської діяльності як родового об'єкта видається недоцільним.

Поняття «ухилення від сплати податків» охоплює сукупність протиправних діянь, що можуть проявлятися у формі фінансово-господарських операцій, маніпуляцій з бухгалтерським обліком, використання правових конструкцій, а також інших способів, спрямованих на неправомірне зменшення або повне уникнення виконання податкових зобов'язань платниками податків чи пов'язаними з ними особами [163; 78, с.150].

Доцільно відмітити, що у п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України визначено, що податковим правопорушенням є протиправне, винне (у передбачених законом випадках) діяння - дія або бездіяльність - платника податків (у тому числі прирівняних до нього осіб), контролюючих органів чи їх посадових осіб, а також інших суб'єктів, якщо такі дії прямо передбачені податковим законодавством [124].

З урахуванням зазначеного визначення, а також положень ч. 1 ст. 11 Кримінального кодексу України О. М. Цибохін пропонує використовувати поняття «податкове кримінальне правопорушення» як узагальнюючу категорію для позначення кримінально караних діянь, що вчиняються у сфері податкових правовідносин. На його думку, під таким правопорушенням слід розуміти суспільно небезпечне діяння, яке посягає на відносини у сфері оподаткування та завдає шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів) до державного і місцевих бюджетів [158, с. 452] та розуміє під ним кримінально каране діяння, яке посягає на суспільні відносини у сфері системи оподаткування України та спричиняє шкоду у вигляді ненадходження податків, зборів та інших платежів до державного та місцевого бюджетів [160, с.178].

У свою чергу, Р. Ю. Гревцова пропонує розмежовувати вузьке та широке розуміння податкових кримінальних правопорушень. У вузькому значенні йдеться про діяння, що безпосередньо посягають на право держави на отримання податкових надходжень, тоді як у широкому – це всі кримінально карані дії, пов'язані зі сферою оподаткування та такі, що порушують суспільні відносини у цій сфері [38, с.179].

У цьому контексті В. В. Лисенко визначає податкові злочини як суспільно небезпечні діяння, що мають корисливу спрямованість, здійснюються під виглядом легальної господарської діяльності та призводять до значних матеріальних втрат, зокрема у вигляді прямого або опосередкованого ненадходження грошових коштів до бюджетів чи державних цільових фондів у формі податків, зборів та інших обов'язкових платежів [84, с. 258].

Отже, аналіз наукових підходів свідчить про відсутність єдності у визначенні сутності податкових кримінальних правопорушень, що зумовлено

складністю та багатогранністю податкових правовідносин. Водночас більшість науковців сходяться на тому, що такі правопорушення пов'язані з порушенням встановленого порядку оподаткування та спричиняють шкоду фінансовим інтересам держави у вигляді ненадходження обов'язкових платежів до бюджету.

На нашу думку, доцільним є застосування широкого підходу до розуміння податкових кримінальних правопорушень, який дозволяє охопити як безпосередні посягання на податкові надходження, так і інші суспільно небезпечні діяння, пов'язані зі сферою оподаткування.

У цьому контексті пропонується таке авторське визначення: податкове кримінальне правопорушення – це передбачене кримінальним законом суспільно небезпечне, винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене у сфері податкових правовідносин, яке посягає на встановлений порядок оподаткування та спричиняє або може спричинити шкоду фінансовим інтересам держави у вигляді ненадходження податків, зборів чи інших обов'язкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів.

Поняття податкового кримінального правопорушення та ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є взаємопов'язаними, однак не тотожними за своїм змістом і співвідношенням [81, с. 32]. Їх розмежування має важливе теоретичне та практичне значення для правильної кваліфікації діянь і визначення меж кримінально-правової відповідальності.

Податкове кримінальне правопорушення є ширшим родовим поняттям, яке охоплює сукупність суспільно небезпечних діянь у сфері оподаткування, за вчинення яких передбачена кримінальна відповідальність. До таких правопорушень можуть належати не лише ухилення від сплати податків, а й інші кримінально карані діяння, пов'язані з функціонуванням податкової системи, зокрема підроблення документів податкової звітності, легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом у податковій сфері, службові зловживання під час адміністрування податків, незаконне відшкодування ПДВ тощо.

Натомість ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є

конкретним видом податкового кримінального правопорушення, кримінальна відповідальність за яке передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України. Його сутність полягає в умисному невиконанні встановленого законом обов'язку щодо сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів шляхом приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірних відомостей, використання фіктивних схем або інших протиправних способів, наслідком чого є фактичне ненадходження коштів до бюджету чи державних цільових фондів.

Таким чином, співвідношення зазначених понять можна визначити як співвідношення загального та спеціального. Податкове кримінальне правопорушення охоплює всю систему кримінально караних посягань у сфері оподаткування, тоді як ухилення від сплати податків є одним із найбільш поширених і суспільно небезпечних різновидів таких правопорушень.

Водночас відмінність між цими поняттями полягає також у безпосередньому об'єкті посягання та механізмі протиправної поведінки. Якщо податкові кримінальні правопорушення можуть посягати на різні елементи податкової системи та фінансових відносин, то ухилення від сплати податків безпосередньо спрямоване на порушення встановленого порядку мобілізації публічних фінансових ресурсів через ненадходження обов'язкових платежів до бюджету [20, с. 121].

У науковій літературі відсутня однозначність щодо характеру поведінки платника податків при ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Як зазначає Л. А. Парфентій, одні дослідники пов'язують це явище виключно з незаконними діями, тоді як інші допускають використання формально дозволених законодавством способів. Це зумовлює необхідність чіткого розмежування ухилення від оподаткування та правомірного податкового планування. Дискусійним залишається і питання суб'єктивної сторони такої поведінки. Наукові підходи різняться щодо того, чи достатньо усвідомленості дій платника, чи необхідною ознакою має бути саме їх умисний характер. Відповідно, важливим є встановлення спрямованості поведінки особи на зменшення або уникнення виконання податкового обов'язку [117].

На нашу думку, визначення ухилення від оподаткування має ґрунтуватися на поєднанні оцінки способу поведінки платника та її спрямованості. Сам факт несплати або зменшення податкових платежів не є достатнім для висновку про ухилення, якщо відсутня цілеспрямованість на невиконання податкового обов'язку. Такий підхід дає змогу відмежувати ухилення від ненавмисних порушень і правомірної податкової оптимізації.

Узагальнюючи наведені наукові підходи, доцільно запропонувати власне визначення поняття ухилення від сплати податків, яке враховуватиме як об'єктивні, так і суб'єктивні ознаки цього явища.

На нашу думку, ухилення від сплати податків слід визначати як умисні дії або бездіяльність платника податків, спрямовані на повне чи часткове невиконання встановленого законом обов'язку щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірних відомостей, використання протиправних схем або формального використання прогалин податкового законодавства з метою неправомірного зменшення податкових зобов'язань.

Запропоноване визначення ґрунтується на кількох концептуальних положеннях. Так, ключовою ознакою ухилення від сплати податків доцільно вважати саме умисний характер поведінки платника податків. Такий підхід узгоджується з позицією А. Г. Загороднього та Г. Л. Вознюка, які визначають свідомість дій як визначальну рису цього явища. Водночас ненавмисні помилки, технічні неточності або неправильне застосування норм податкового законодавства за відсутності умислу не можуть повною мірою характеризуватися як ухилення від оподаткування, оскільки не відображають цілеспрямованого наміру уникнути виконання податкового обов'язку. У такому випадку йдеться радше про податкове правопорушення, вчинене з необережності, або про помилкове виконання податкового обов'язку. По-друге, запропонований підхід враховує, що ухилення від сплати податків може реалізовуватися не лише через пряме порушення норм законодавства, а й шляхом формального використання прогалин, колізій чи недосконалості податкового регулювання. Це пояснюється тим, що сучасні механізми

мінімізації податкових зобов'язань часто мають зовнішньо легальний характер, однак їхньою фактичною метою є уникнення належного оподаткування всупереч змісту та призначенню податкових норм. Саме тому при визначенні сутності ухилення від сплати податків важливого значення набуває не лише формальна законність поведінки, а і її економічний зміст та спрямованість.

Окрім цього, така дефініція дозволяє відмежувати ухилення від сплати податків від суміжних категорій, зокрема податкової оптимізації та податкового планування. На відміну від ухилення, податкова оптимізація передбачає правомірне використання передбачених законом механізмів зменшення податкового навантаження без порушення цілей податкового регулювання та без наміру приховати реальний об'єкт оподаткування. Саме тому така дефініція відображає правову природу ухилення від сплати податків, поєднуючи обов'язкову наявність умислу, спрямованість на невиконання податкового обов'язку та використання як протиправних, так і формально допустимих способів неправомірного зменшення податкових зобов'язань.

Слід зазначити, що податкове законодавство в Україні належить до найбільш динамічних і водночас складних галузей правового регулювання. Воно постійно зазнає змін і доповнень, тлумачиться та адаптується до нових економічних і соціальних викликів, виконуючи при цьому важливу роль у формуванні податкової політики держави [96; 100, с. 260; 101, с. 11]. Часті законодавчі зміни, з одного боку, забезпечують гнучкість регулювання податкових правовідносин, а з іншого - негативно впливають на такі фундаментальні принципи системи оподаткування, як стабільність і доступність.

Підтримуючи позицію науковців, слід підкреслити, що об'єктом кримінально-правової охорони є ті суспільні відносини, які перебувають під захистом кримінального закону. У разі вчинення кримінального податкового правопорушення здійснюється його кримінально-правова кваліфікація на підставі норм Кримінального кодексу України, а до винної особи застосовуються передбачені законом заходи кримінально-правового впливу.

У цьому контексті особливої актуальності набуває питання підвищення

ефективності кримінально-правової охорони сфери оподаткування в Україні, усунення колізій та практичних труднощів у кваліфікації відповідних правопорушень, а також удосконалення понятійного апарату. Це зумовлено тим, що економічна безпека держави є одним із ключових чинників забезпечення належного функціонування публічних фінансів і реалізації державних програм [26, с. 89; 78].

З метою систематизації наукових підходів до розуміння сутності та форм прояву ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) доцільним є формулювання авторської класифікації цього явища. Така класифікація ґрунтується на багатовимірному підході, що враховує юридичні, кримінологічні та економічні характеристики відповідних діянь і дозволяє поглибити теоретичне осмислення їх природи, а також створити підґрунтя для розроблення ефективних заходів запобігання.

Зокрема, за способом вчинення ухилення від оподаткування доцільно розмежовувати деклараційні форми (пов'язані з поданням недостовірної податкової звітності, заниженням бази оподаткування), недеклаційні (що проявляються у приховуванні об'єктів оподаткування поза офіційною звітністю) та схемні, які передбачають використання складних фінансово-господарських конструкцій, зокрема фіктивного підприємництва, транзитних операцій або офшорних юрисдикцій.

За ступенем організованості такі діяння можуть мати індивідуальний характер, вчинятися групою осіб або здійснюватися в межах організованих структур, що свідчить про різний рівень криміногенної небезпеки та складності їх виявлення. Водночас за характером вини ухилення від оподаткування переважно характеризується прямим умислом, однак у окремих випадках може поєднувати елементи непрямого умислу або зловживання правовими прогалинами, що наближає його до формально легальних механізмів податкового планування.

Цікавою є також класифікація за сферою економічної діяльності, де такі правопорушення можуть виникати у внутрішньому господарському обігу, сфері зовнішньоекономічної діяльності, обігу підакцизних товарів або в умовах

цифрової економіки. За часовими характеристиками доцільно виділяти разові, систематичні та тривалі форми ухилення, що дозволяє оцінити їх динаміку та ступінь укоріненості у господарській практиці.

Окремого значення набуває класифікація за рівнем латентності, оскільки значна частина податкових правопорушень має прихований характер і потребує застосування спеціальних аналітичних та інформаційних інструментів для їх виявлення. У сучасних умовах доцільним є також врахування технологічного критерію, який дозволяє розмежувати традиційні форми ухилення, цифровізовані (із використанням інформаційно-комунікаційних технологій) та транснаціональні, пов'язані з використанням іноземних юрисдикцій і глобальних фінансових інструментів.

Крім того, за правовою формою маскуванню такі діяння можуть проявлятися як відверто протиправні, псевдолегальні (що використовують формально допустимі механізми з метою досягнення незаконного результату) або гібридні, які поєднують обидва підходи.

На нашу думку, запропонована класифікація ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) дозволяє зробити висновок про складний, багаторівневий та динамічний характер цього кримінального правопорушення. Сучасні форми ухилення від оподаткування характеризуються використанням складних фінансових механізмів, цифрових технологій, транскордонних схем та фіктивних суб'єктів господарювання, що суттєво ускладнює процес їх виявлення, документування та правової кваліфікації.

У зв'язку з цим особливого значення набуває питання ефективності кримінально-правового регулювання у сфері оподаткування. Різноманітні способи ухилення від сплати податків, а також тісний взаємозв'язок кримінального та податкового законодавства обумовлюють необхідність постійного вдосконалення нормативно-правового механізму запобігання таким правопорушенням. Насамперед це стосується забезпечення узгодженості між положеннями Кримінального кодексу України та Податкового кодексу України.

Слід зазначити, що обґрунтування необхідності узгодження положень кримінального та податкового законодавства, зокрема шляхом внесення змін до ст. 212 Кримінального кодексу України, зумовлене як теоретичними, так і практичними аспектами правозастосування у сфері запобігання ухиленню від оподаткування.

Передусім наголосимо на тому, що диспозиція ст. 212 КК України має бланкетний характер, оскільки її зміст розкривається через норми податкового законодавства. Водночас відсутність належної узгодженості між положеннями кримінального та податкового права, зокрема щодо ключових понять (таких як «податкове зобов'язання», «об'єкт оподаткування», «узгоджене податкове зобов'язання»), призводить до різнотлумачення цих категорій у правозастосовній практиці. Це, у свою чергу, ускладнює встановлення ознак складу кримінального правопорушення та може спричиняти помилки у кваліфікації діянь.

Особливої уваги потребує проблема визначення моменту виникнення податкового обов'язку для цілей кримінальної відповідальності. Податковий кодекс України встановлює складний механізм формування податкового зобов'язання, який включає етапи його виникнення, узгодження та виконання. Водночас кримінальне законодавство не містить чіткого орієнтиру щодо того, на якому саме етапі невиконання такого обов'язку набуває кримінально караного характеру. Це створює правову невизначеність, яка може призводити як до безпідставного притягнення до відповідальності, так і до уникнення її у випадках наявності складу правопорушення.

Крім того, відсутність уніфікованого підходу до тлумачення зазначених категорій суперечить принципу правової визначеності, який є складовою верховенства права, та ускладнює реалізацію принципу законності у кримінальному праві. Особа повинна мати можливість чітко передбачити правові наслідки своєї поведінки, що є неможливим за умов нечіткості та розбіжностей у нормативному регулюванні. У зв'язку з цим доцільним є внесення змін до ст. 212 КК України шляхом доповнення її приміткою, яка б:

- 1) уніфікувала ключові терміни з положеннями Податкового кодексу

України;

2) чітко визначала момент виникнення податкового обов'язку та його значення для кримінально-правової кваліфікації;

3) закріплювала орієнтири для відмежування кримінально караного ухилення від інших форм податкових правопорушень. Таким чином, запропоновані зміни сприятимуть підвищенню рівня правової визначеності, забезпеченню єдності правозастосовної практики, а також підвищенню ефективності кримінально-правової протидії ухиленню від сплати податків. Таку пропозицію підтримали й опитані нами практичні працівники (Додаток А).

Отже, нами запропоновано внести зміни до ст. 212 Кримінального кодексу України з метою узгодження її положень із Податковим кодексом України, доповнивши статтю приміткою такого змісту:

«Примітка:

1. У цій статті терміни «податкове зобов'язання», «об'єкт оподаткування», «платник податку», «податкова звітність» вживаються у значеннях, визначених Податковим кодексом України.

2. Для цілей цієї статті моментом виникнення обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є момент виникнення податкового зобов'язання, визначений відповідно до норм Податкового кодексу України.

3. Кримінальна відповідальність за діяння, передбачені цією статтею, настає лише у разі, якщо податкове зобов'язання є узгодженим у порядку, встановленому Податковим кодексом України, або встановлене рішенням суду, що набрало законної сили».

Отже, сфера оподаткування є одним із ключових об'єктів кримінально-правової охорони, оскільки забезпечує фінансову основу функціонування держави, реалізацію її соціальних, економічних, правоохоронних та оборонних функцій. Кримінально-правова охорона податкових відносин спрямована на забезпечення стабільності податкової системи, захист публічних фінансових інтересів держави та гарантування своєчасного й повного надходження податків, зборів і інших обов'язкових платежів до бюджетів та державних

цільових фондів.

Сучасні тенденції розвитку податкової злочинності свідчать про її ускладнення, високий рівень латентності, використання цифрових технологій та транснаціональних фінансових механізмів. Це обумовлює необхідність постійного вдосконалення механізму кримінально-правової охорони сфери оподаткування, узгодження кримінального та податкового законодавства, а також адаптації національної системи протидії податковим кримінальним правопорушенням до міжнародних стандартів і сучасних цифрових викликів.

Водночас ефективність кримінально-правової охорони у сфері оподаткування залежить не лише від наявності кримінально-правових заборон, а й від комплексного функціонування механізмів фінансового контролю, міжнародного співробітництва, цифровізації податкового адміністрування та формування належного рівня податкової культури й добровільного виконання податкового обов'язку.

1.2. Стан наукової розробленості проблем ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Проблематика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) посідає одне з ключових місць у сучасних наукових дослідженнях, що зумовлено її системним впливом на економічну безпеку держави, стабільність бюджетної системи та рівень фінансової дисципліни в суспільстві. Це явище виступає не лише правопорушенням у сфері оподаткування, а й складним соціально-економічним і кримінологічним феноменом, який відображає дисбаланс у взаємодії між державою та платниками податків.

У теоретичному вимірі ухилення від сплати податків досліджується в межах різних наукових підходів - кримінологічного, правового, економічного та соціологічного, що дозволяє комплексно розкрити його природу, детермінанти та наслідки. Значний масив наукових праць присвячено питанням удосконалення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення, формування ефективної податкової політики, виявлення латентності таких

злочинів, а також розробленню методик їх розслідування.

Важливе місце у цій системі займають різні види юридичної відповідальності, зокрема податкова, адміністративна та кримінальна. Водночас аналіз досвіду зарубіжних держав, які належать до різних правових систем, свідчить, що значна частина норм, які регулюють кримінальну відповідальність у цій сфері, має бланкетний характер, тобто відсилає до положень інших галузей права. У зв'язку з цим інститути кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування значною мірою ґрунтуються на нормах фінансового права [143, с. 74; 146, с. 346].

Загалом до дослідження проблем запобігання податкових кримінальних правопорушень у різні періоди зверталися такі вчені, як Л. І. Аркуша, В. В. Білоус, Л. Г. Давтян, Р. С. Довбаш, А. Л. Дудніков, О. О. Дудоров, О. В. Єлхін, В. В. Лисенко, Г. О. Лісовий, О. А. Марущак, О. А. Павлюх, А. М. Падалка, О. В. Халін, С. С. Чернявський, О. В. Шаповал, В. М. Шевчук, В. Ю. Шепітько та інші.

Водночас слід констатувати, що на сучасному етапі в науковій доктрині відсутній єдиний підхід до визначення системи податкових кримінальних правопорушень. Така ситуація зумовлена, зокрема, динамічністю кримінального законодавства та активним реформуванням норм розділу VI Особливої частини Кримінального кодексу України, що ускладнює формування узгодженої теоретичної концепції у цій сфері.

Варто зазначити, що вперше в умовах незалежної України, у межах дії Кримінального кодексу України, проблематика кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України була комплексно досліджена у монографії О. О. Дудорова «Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика» (2003) [49, с. 132]. Подальший розвиток ці наукові напрацювання отримали у межах дисертаційного дослідження автора «Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України» (2007), а також у монографії «Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти» (2006) [51, с. 46]. У зазначених працях здійснено ґрунтовний аналіз проблем тлумачення, застосування та вдосконалення кримінального

законодавства, що передбачає відповідальність за посягання на систему оподаткування. Зокрема, розкрито соціальну обумовленість криміналізації порушень податкового законодавства, запропоновано авторське бачення сутності податкових кримінальних правопорушень, а також узагальнено історичний досвід нормативного регулювання кримінальної відповідальності у цій сфері.

Особливу увагу приділено проблемам врахування положень податкового законодавства під час кримінально-правової оцінки діянь учасників податкових правовідносин. На основі аналізу національного законодавства та зарубіжного досвіду автором було сформульовано пропозиції щодо вдосконалення кримінально-правових заборон, спрямованих на охорону податкової системи, зокрема шляхом трансформації ст. 212 КК України у більш диференційовану систему норм, що передбачають відповідальність за податкове шахрайство, неперерахування податковим агентом податків і зборів, а також непогашення податкового боргу [50, с. 15].

Комплексне дослідження податкової злочинності здійснив А. В. Іванов у праці «Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання». Робота присвячена аналізу податкової злочинності як самостійного виду економічної злочинності, що посягає на фінансову основу держави. У дослідженні автор визначає податкову злочинність як сукупність кримінально караних діянь, пов'язаних із порушенням встановленого порядку формування бюджетних надходжень. Значну увагу приділено аналізу структури та динаміки податкових кримінальних правопорушень, рівня латентності, територіальних особливостей їх поширення, взаємозв'язку з іншими видами економічної злочинності. Важливою є позиція науковця щодо того, що податкова злочинність має інтелектуалізований характер, характеризується складністю механізмів реалізації та високим рівнем прихованості. Окремо досліджено особу правопорушника, для якої типовими є наявність спеціальних знань, управлінський або підприємницький статус, а також відсутність кримінального минулого. У межах концепції запобігання А. В. Іванов пропонує комплексну систему заходів, яка включає загальносоціальні заходи (економічна

стабілізація, формування податкової культури), спеціально-кримінологічні заходи (удосконалення податкового контролю, аналітичні ризик-орієнтовані моделі), нормативне вдосконалення законодавства, підвищення ефективності взаємодії контролюючих та правоохоронних органів [62, с. 111-113].

Увагу на кваліфікуючих ознаках ухилення від сплати податків зосередив В. О. Останін. У його наукових працях акцентовано на відносинах у сфері оподаткування, тобто обґрунтовано слушність думки попередника. Автором констатовано, що ухилення від сплати податкових внесків і низка сукупних із ним кримінальних правопорушень родовим об'єктом має не відносини у сфері господарської діяльності, а відносини оподаткування. Зміна поглядів щодо об'єкта кримінального правопорушення стала можливою після дослідження соціально-правових аспектів установлення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і перспектив подальшого посилення значущості відносин сфери оподаткування. Уперше аргументовано необхідність розглядати й відповідно кваліфікувати як ухилення від оподаткування не лише дії осіб, які ухиляються від сплати податкових внесків у сфері законної діяльності, а й осіб, які отримують прибутки та інші об'єкти оподаткування від незаконної діяльності. Реалізовувати це завдання запропоновано не лише шляхом прийняття нових кримінально-правових норм, а й завдяки правильному використанню вже наявної законодавчої бази для кваліфікації таких злочинів. Як подальший розвиток досліджень попередників запропоновано нові підходи до визначення безпосереднього об'єкта та предмета кримінального правопорушення, сформульовано висновок, що предмет є обов'язковою ознакою складу кримінального правопорушення – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Доведено, що діяння як обов'язкова ознака об'єктивної сторони ухилення від сплати податків може характеризуватися як дією, так і бездіяльністю, а також бути комбінованим. Обґрунтовано висновок, що спосіб ухилення від оподаткування обумовлює момент закінчення кримінального правопорушення, який залежно від способу встановлюють у кожній конкретній справі окремо. Автором визначено, що спеціальними суб'єктами кримінального правопорушення також мають бути

визнані представники платників податків і податкові агенти, а також доведено, що за ч. 3 ст. 212 КК України як ухилення від сплати податків, вчинене раніше судимою особою, слід кваліфікувати дії осіб, які раніше були судимі за ухилення від сплати податків за будь-якими частинами ст. 148-2, 212 КК, а не лише в разі судимості за ст. 212 та ч. 3 ст. 148-2 КК України [114, с. 87].

Актуальність і важливість комплексного дослідження проблем кримінально-правової кваліфікації за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), вчиненого у співучасті, зокрема групою осіб за попередньою змовою, та організованою групою досліджувала А. В. Смирнова. Авторка обґрунтувала, що якісне оцінне поняття «незначна роль» співучасника, використане законодавцем у ч. 2 ст. 53 КК України, підлягає деталізації через надмірну оцінність, що не забезпечує правову визначеність закону про кримінальну відповідальність; наявність у діянні особи ознак юридичної помилки, крім помилки щодо форми співучасті, виключає співучасть в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) унаслідок відсутності за таких умов двостороннього суб'єктивного зв'язку між особами. Привертають увагу підходи до законодавчого регулювання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у законодавстві зарубіжних держав, зокрема: а) окрема норма, відповідно до якої здійснюють кваліфікацію співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); б) декілька кримінально-правових норм, що регулюють кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), митних платежів; в) норма, за якою здійснюють кримінально-правову кваліфікацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у співучасті шляхом застосування норм інституту співучасті загальної частини КК; г) норма, за якою здійснюють кримінально-правову кваліфікацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у співучасті шляхом диференціації кримінальної відповідальності за формами співучасті [141, с. 54].

З-поміж надбань українських фахівців виокремимо дослідження К. М. Огородніка «Вина при ухиленні від сплати податків», яка містить комплекс

теоретичних і практичних питань, пов'язаних із з'ясуванням поняття вини в разі ухилення від сплати податків за кримінальним законодавством України. У дисертації визначено особливості вини в разі ухилення від сплати податків та їх значення для кримінальної відповідальності, сформульовано рекомендації, спрямовані на забезпечення чіткості юридичного понятійного апарату в цій сфері та практичного застосування положень ст. 212 КК України. Запропоновано доктринальне розуміння вини суб'єкта кримінального правопорушення в разі ухилення від сплати податків як суб'єктивно-об'єктивного феномену. Дослідження було спрямоване на розроблення рекомендацій правового забезпечення виконання податкового обов'язку як основної форми правового забезпечення виконання фіскальної функції державного механізму. На підставі одержаних результатів дослідження сформульовано пропозиції з удосконалення норм кримінального законодавства [105, с. 31].

Аспекти звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) розглянув В. В. Олійниченко. У роботі досліджено питання звільнення від кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на підставі ч. 4 ст. 212 КК України та непритягнення до кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу за ч. 5 ст. 212 КК України. На підставі дослідження сформовано науково обґрунтовані пропозиції з удосконалення чинного закону про кримінальну відповідальність України та практики його застосування в цій сфері [108, с. 202].

У контексті предмета дослідження слід виокремити роботу Є. А. Старинця, у якій сформовано систему теоретичних і законодавчих положень, які відтворюють специфічність законодавчих змін, доводять доцільність подальшого вдосконалення положень розглядуваної норми. Обґрунтовано, що соціально-правова обумовленість кримінально-правової заборони, визначеної в ст. 212 КК України, підтверджена наявністю таких критеріїв криміналізації: діяння, яке криміналізують, є суспільно небезпечним; має достатню ступінь поширеності; очікувані позитивні наслідки криміналізації перевищують її

негативні наслідки; криміналізація не суперечить Конституції України, чинному праву й міжнародним угодам України; вона не суперечить нормам моральності тощо. Причому актуальності набуває ця проблема передусім стосовно ступеня відповідності суспільним потребам досліджуваного кримінального правопорушення, ознаки якого визначено в змісті ч. 1–3 ст. 212 КК України [143, с. 11]. Встановлено, що ст. 212 КК України з моменту прийняття КК України 2001 року донині зазнала змін, які відбувалися за такими напрямками. По-перше, стосовно санкцій статті. Так санкції ст. 212 КК України стали суворішими щодо тих покарань, які залишилися незмінними. Проте законодавець визнав за доцільне в певних випадках (ч. 3 ст. 212 КК України) відмовитися від покарання у вигляді позбавлення волі: позбавлення волі на строк від п'яти до десяти років замінено на штраф у розмірі від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. По-друге, розширено сферу дії спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності: підстави й умови застосування ч. 4 ст. 212 КК України поширювалися на діяння, ознаки яких містилися в ч. 1–3 ст. 212 КК України. Новелою є ч. 5 ст. 212 КК України, у якій ідеться про підстави усунення кримінальної відповідальності – у разі досягнення податкового компромісу [143, с. 114].

У дисертації О. М. Цибохіна «Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика» здійснено комплексний науковий аналіз кримінально-правових засад протидії правопорушенням у сфері оподаткування. У роботі розкрито теоретико-правову природу кримінальних правопорушень, що посягають на податкову систему держави, а також досліджено їх об'єктивні та суб'єктивні ознаки. Значну увагу приділено проблемам кваліфікації таких діянь, відмежуванню їх від суміжних складів правопорушень та визначенню кола суб'єктів кримінальної відповідальності. Окремий акцент зроблено на аналізі бланкетного характеру кримінально-правових норм, що регулюють відповідальність у цій сфері, та їх взаємозв'язку з положеннями податкового законодавства. У цьому контексті досліджено питання коректного застосування норм фінансового права при здійсненні

кримінально-правової оцінки відповідних діянь. Крім того, автором узагальнено сучасну правозастосовну практику, виявлено ключові проблеми її реалізації та сформульовано науково обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення кримінального законодавства у сфері оподаткування [159].

Отже, серед дисертаційних досліджень, присвячених проблематиці ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), домінують роботи кримінально-правового спрямування. У межах такого підходу основна увага приділяється питанням кваліфікації відповідних кримінальних правопорушень, тлумаченню ознак складу злочину, визначенню меж кримінальної відповідальності, а також удосконаленню санкцій і правозастосовної практики. Значна частина досліджень також охоплює процесуальні аспекти розслідування податкових кримінальних правопорушень та проблеми доказування у кримінальному провадженні.

Водночас кримінологічний вимір цієї проблематики залишається недостатньо розробленим. Зокрема, питання системного запобігання ухиленню від оподаткування, аналізу детермінант податкової злочинності, оцінки її латентності та формування ефективних превентивних механізмів досліджуються фрагментарно. Особливо відчутною є відсутність комплексних наукових праць, присвячених кримінологічному запобіганню ухиленню від сплати податків із використанням порівняльного підходу, що унеможлиблює повноцінне врахування зарубіжного досвіду та обмежує потенціал розроблення ефективної національної стратегії протидії цьому явищу.

Певні кримінологічні аспекти виявляються й у праці В. В. Олійниченка, присвяченій інституту звільнення від кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України. Дослідник розглядає звільнення як ефективний засіб превентивного впливу, що сприяє добровільному виконанню податкових обов'язків. Особливу увагу приділено аналізу податкового компромісу як чинника соціального регулювання правової поведінки, що інтегрує правові й психологічні механізми впливу на суб'єкта ухилення [108; 106; 107].

Вагомий приклад прикладного аналізу форм і методів викриття

податкових правопорушень представлено в дисертації Р. І. Лоневського, у якій обґрунтовано доцільність посилення ролі оперативно-розшукової діяльності у протидії ухиленню від сплати податків. Хоча дослідження має процесуальний характер, воно торкається й превентивних механізмів, акцентуючи увагу на необхідності інформаційної аналітики, ризик-орієнтованого моніторингу та міжвідомчої взаємодії правоохоронних органів [86, с. 156].

У дисертації Д. Ю. Овсія «Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні» досліджено кримінально-правову характеристику ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва з урахуванням специфіки господарських операцій, що здійснюються в цій сфері. Окрему увагу приділено криміногенним чинникам, які сприяють вчиненню таких правопорушень, зокрема тінізації фінансових потоків, використанню фіктивних суб'єктів господарювання та недосконалості механізмів державного контролю.

У роботі також розкрито кримінологічні аспекти запобігання зазначеним правопорушенням, включаючи аналіз причин і умов їх вчинення, характеристику осіб правопорушників, а також визначення ефективних напрямів профілактичної діяльності. Значну увагу приділено взаємодії правоохоронних та контролюючих органів у процесі запобігання ухиленню від оподаткування [104].

М. І. Мельник у своїх фундаментальних працях з кримінального права приділяв увагу проблемам економічної злочинності, закономірностям криміналізації господарських правопорушень та співвідношенню кримінальної й фінансової відповідальності. Його науково-практичні коментарі до Кримінального кодексу України сформували важливу методологічну основу для тлумачення правових норм, що застосовуються при розгляді злочинів у сфері оподаткування, а також роблять значний внесок у розуміння кримінально-правової політики держави щодо протидії економічним кримінальним правопорушенням як структурної частини податкової злочинності [93, с. 43].

У свою чергу науковці акцентують увагу на якісному аналізі господарських кримінальних правопорушень, що прямо впливає на тлумачення складу правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Його роботи сприяють чіткому визначенню меж криміналізації діянь, пов'язаних із порушенням податкового законодавства, та їх відмежування від інших суспільно небезпечних проявів у сфері господарської діяльності [93, с. 49].

Слід додати, що в сучасній українській правовій науці проблема ухилення від сплати податків досліджується і в економіко-правовому та криміналістичному аспектах.

У статті О. А. Крамаренка «Способи ухилення від сплати податків в Україні» здійснено аналіз основних механізмів мінімізації податкових зобов'язань та тінізації доходів. Автор систематизує найбільш поширені схеми ухилення, розкриває їх економічну природу та обґрунтовує необхідність комплексного підходу до протидії податковим правопорушенням. Особливу увагу приділено зв'язку податкових правопорушень із розвитком тіньової економіки [73].

У статті О. Марущак «Criminal liability for tax evasion: current realities» здійснено комплексний аналіз сучасного стану кримінально-правового регулювання відповідальності за ухилення від сплати податків в Україні. Автор зосереджується на характеристиці складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, розкриваючи зміст його об'єктивних та суб'єктивних ознак, проблеми визначення моменту його закінчення, встановлення розміру заподіяної шкоди та доведення прямого умислу. Окрему увагу приділено співвідношенню фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, а також аналізу сучасної судової практики у справах про податкові кримінальні правопорушення.

Узагальнюючи результати дослідження, автор доходить висновку про необхідність дотримання принципу пропорційності та застосування кримінальної відповідальності як крайнього заходу у сфері оподаткування (*ultima ratio*). Підкреслюється потреба у гармонізації положень податкового та кримінального законодавства, усуненні нормативних колізій і формуванні

стабільної правозастосовної практики. Автор обґрунтовує, що ефективна протидія ухиленню від сплати податків має поєднувати каральні та відновлювальні механізми, забезпечуючи баланс між фіскальними інтересами держави та гарантіями прав платників податків [91].

Л. А. Парфентій у праці «Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби» досліджує детермінанти податкової деліктності. Автор виділяє економічні, правові, морально-психологічні та організаційні чинники ухилення, а також пропонує напрями вдосконалення державної регуляторної та фіскальної політики [117].

У дослідженні Т. Буї «Tax Evasion in Ukraine: Corporate and Personal Liability» розглядаються проблеми юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків. Автор аналізує співвідношення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, а також окреслює прогалини законодавства, які можуть сприяти зловживанням. Робота має компаративний характер і враховує міжнародні стандарти відповідальності [167].

Праця В. Шляхти «Modus operandi of tax evasion as an element of criminalistic characteristics» присвячена криміналістичній характеристиці податкових кримінальних правопорушень. Автор досліджує типові способи вчинення ухилення, структуру кримінально протиправних схем, а також методику їх документування та доказування [190]. Наукова праця є важливою для формування практичних механізмів запобігання податковій злочинності

У статті С. М. Попової проаналізовано адміністративну та кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. Автори звертають увагу на проблеми розмежування видів відповідальності, узгодження норм Податкового кодексу України та Кримінального кодексу України, а також формування єдиної правозастосовної практики [126].

Таким чином, сучасний стан дослідження свідчить про домінування кримінально-правової парадигми у вивченні ухилення від сплати податків, тоді як кримінологічна проблематика превенції недостатньо систематизована. Це вказує на необхідність розробки спеціалізованих концепцій кримінологічної профілактики, що поєднують соціально-поведінкові чинники, аналітичні моделі

ризиків та інституційні інструменти державної політики запобігання.

Як ми уже зазначали, проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) традиційно належить до числа найбільш небезпечних проявів економічної злочинності, оскільки безпосередньо посягає на фінансову основу державності. Податкові надходження є базовим джерелом формування державного та місцевих бюджетів, а відтак - матеріальною передумовою забезпечення функціонування органів влади, соціальних програм, обороноздатності та відновлення інфраструктури.

В умовах воєнного стану в Україні значення цієї проблематики суттєво зростає. Повномасштабна збройна агресія проти України спричинила істотне зниження економічної активності, руйнування виробничих потужностей, втрату податкової бази та одночасне різке збільшення видатків держави, передусім на потреби сектору безпеки і оборони [132]. За таких умов будь-які прояви ухилення від сплати податків набувають не лише економічного, а й безпекового виміру, оскільки безпосередньо впливають на фінансову спроможність держави протистояти зовнішній агресії.

Крім того, воєнний період супроводжується трансформацією економічних процесів, спрощенням окремих регуляторних процедур, запровадженням податкових пільг і спеціальних режимів, що створює нові ризики зловживань. Водночас зростає латентність економічних злочинів, удосконалюються схеми мінімізації податкових зобов'язань, активізується використання транскордонних фінансових механізмів. Це обумовлює необхідність поглибленого кримінологічного аналізу детермінант податкової злочинності в нових соціально-економічних реаліях [33].

Порівняльно-правове дослідження є особливо актуальним з огляду на євроінтеграційний курс України. Гармонізація податкового та кримінального законодавства з правом Європейського Союзу, впровадження міжнародних стандартів фінансової прозорості та обміну інформацією потребують врахування досвіду держав-членів ЄС у сфері запобігання податковим правопорушенням [147]. Аналіз зарубіжних моделей протидії ухиленню від оподаткування дозволяє виявити ефективні механізми превенції, мінімізації

латентності та балансування між фіскальними інтересами держави і правами платників податків.

Таким чином, кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків у сучасних умовах набувають стратегічного значення. Комплексне дослідження цієї проблеми з використанням порівняльно-правового підходу є необхідним для формування ефективної системи протидії податковій злочинності, зміцнення фінансової безпеки держави та забезпечення її стійкості в умовах війни та повоєнного відновлення.

Сучасний етап розвитку української державності, що відбувається в умовах воєнного стану та одночасної інтеграції до європейського правового простору, зумовлює необхідність переосмислення традиційних підходів до дослідження податкової злочинності. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) набуває нових форм і змістовних характеристик, що вимагає визначення актуальних напрямів наукового аналізу [138, с. 194].

Особливої уваги потребує дослідження трансформації податкової злочинності в умовах війни. Воєнний стан спричинив зміну структури економічних відносин, запровадження спеціальних податкових режимів, спрощення процедур адміністрування, релокацію бізнесу та втрату частини податкової бази. У цих умовах виникають нові ризики зловживань, що потребує кримінологічного аналізу специфічних детермінант ухилення, пов'язаних із кризовими соціально-економічними процесами.

По-друге, актуальним залишається поглиблене вивчення особи правопорушника у сфері оподаткування. Податкова злочинність характеризується високим рівнем інтелектуалізації, використанням професійних знань і складних фінансових інструментів. Відтак науковий інтерес становить соціально-демографічний та психологічний портрет суб'єкта, його мотиваційні установки, роль консультантів, бухгалтерів, фінансових посередників у формуванні злочинних схем.

По-третє, окремого дослідження потребує проблема латентності податкових злочинів. Високий рівень прихованості таких правопорушень зумовлений складністю їх виявлення, використанням транскордонних

фінансових механізмів, цифрових платформ та фіктивних суб'єктів господарювання. У цьому контексті перспективним є аналіз ефективності ризик-орієнтованих моделей контролю, цифровізації податкового адміністрування та міжвідомчої інформаційної взаємодії [127, с. 110].

Також особливої уваги набуває порівняльно-правовий напрям дослідження. Євроінтеграційний курс України зумовлює необхідність гармонізації кримінального та податкового законодавства із правом Європейського Союзу. Порівняльний аналіз моделей криміналізації податкових правопорушень, співвідношення фінансової та кримінальної відповідальності, а також заохочувальних механізмів добровільного розкриття дозволяє визначити оптимальні шляхи вдосконалення національного законодавства.

Актуальним є дослідження балансу між фіскальними інтересами держави та гарантіями прав платників податків. Надмірна криміналізація господарської діяльності може негативно впливати на інвестиційний клімат і економічну активність, тоді як недостатня правова реакція сприяє розширенню тіньового сектору. У зв'язку з цим потребує осмислення принцип пропорційності кримінально-правових засобів впливу та відповідність їх міжнародним стандартам захисту прав людини.

Важливим напрямом є розроблення комплексної системи запобігання податковій злочинності, яка поєднує загальносоціальні та спеціально-кримінологічні заходи. Йдеться про формування податкової культури, підвищення рівня добровільної сплати податків, удосконалення цифрових сервісів, мінімізацію корупційних ризиків та забезпечення прозорості адміністрування. Нарешті, окремий дослідницький інтерес становить вплив цифрової економіки та транснаціональних фінансових операцій на динаміку ухилення від сплати податків. Використання електронної комерції, криптовалют, міжнародних корпоративних структур і механізмів агресивного податкового планування потребує нових підходів до правового регулювання та кримінологічного аналізу.

Отже, сучасні напрями наукового дослідження проблеми ухилення від сплати податків охоплюють як традиційні кримінологічні аспекти, так і нові

виклики, пов'язані з воєнним станом, цифровізацією економіки та євроінтеграційними процесами. Їх комплексне опрацювання є необхідною передумовою формування ефективної моделі протидії податковій злочинності та зміцнення фінансової безпеки держави.

На основі аналізу наукових доробків можна дійти висновку, що проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) має міждисциплінарний характер та досліджується в межах кількох взаємопов'язаних наукових напрямів. У зв'язку з цим доцільно систематизувати наукові підходи за такими основними напрямками дослідження:

Кримінально-правовий напрям. Охоплює дослідження складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, проблем кваліфікації ухилення від сплати податків, визначення моменту закінчення кримінального правопорушення, встановлення розміру заподіяної шкоди, питань конкуренції кримінально-правових норм, співвідношення кримінальної та фінансової відповідальності, а також особливостей звільнення від кримінальної відповідальності. Представниками цього напрямку є В. В. Олійниченко, О. Є. Кононенко, М. І. Мельник, М. І. Хавронюк, В. І. Тютюгін, В. О. Навроцький, Н. О. Гуторова та інші.

Кримінологічний напрям. Передбачає дослідження податкової злочинності як соціального явища, зокрема аналіз її структури, динаміки, латентності, характеристики особи правопорушника, системи детермінант та механізмів запобігання податковим правопорушенням. У межах цього напрямку значна увага приділяється соціально-економічним, психологічним та організаційним чинникам ухилення від оподаткування. Вагомий внесок у розвиток зазначеного напрямку зробили А. В. Іванов, О. М. Джу́жа, О. Г. Кальман, О. М. Литвинов та інші.

Фінансово-правовий напрям. Зосереджується на дослідженні правової природи податкового обов'язку, меж податкового примусу, принципів стабільності податкового законодавства, проблем адміністрування податків, а також співвідношення податкової, адміністративної та кримінальної

відповідальності за порушення податкового законодавства. У межах цього напрямку ухилення від сплати податків розглядається переважно як порушення встановленого державою механізму реалізації податкового обов'язку. Основними представниками цього напрямку є М. П. Кучерявенко, Т. А. Коляда, О. О. Дмитрик, Є. С. Дмитренко, Л. А. Савченко, О. В. Клименко та інші.

Економіко-правовий напрям. Охоплює дослідження ухилення від оподаткування у контексті функціонування тіньової економіки, аналіз механізмів мінімізації податкових зобов'язань, впливу податкового навантаження на поведінку суб'єктів господарювання, а також макроекономічних наслідків податкової злочинності для фінансової системи держави. У межах цього підходу особлива увага приділяється економічним причинам ухилення та його впливу на інвестиційний клімат, конкурентне середовище та рівень бюджетних надходжень. До представників цього напрямку належать О. А. Крамаренко, Л. А. Парфентій та інші.

Варто додати, що проблематика податкових кримінальних правопорушень є предметом активного наукового осмислення не лише у вітчизняній, але й у зарубіжній правовій доктрині. У працях іноземних учених значна увага приділяється питанням криміналізації податкових правопорушень, визначенню меж кримінальної відповідальності, а також співвідношенню фінансово-правових і кримінально-правових механізмів протидії ухиленню від оподаткування.

Зокрема, у межах європейської та англо-американської правових систем досліджуються проблеми кваліфікації податкового шахрайства, використання складних фінансових схем для мінімізації податкових зобов'язань, а також ефективності санкцій за відповідні правопорушення. Значна увага приділяється аналізу превентивних механізмів, ролі податкових органів у виявленні правопорушень та взаємодії між фінансовими і правоохоронними інституціями.

Слід зазначити, що фундамент сучасних досліджень податкової деліктності заклали Майкл Дж. Аллінгем та Агнар Сандмо у статті «Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis» (1972). Вони запропонували формалізовану економічну модель, згідно з якою платник податків приймає рішення про

ухилення, виходячи з очікуваної вигоди та ризику покарання (ймовірність перевірки $\times$ розмір санкції). Учені довели, що рівень ухилення прямо залежить від ефективності контролю та суворості штрафів. Їхня модель стала теоретичною основою подальших емпіричних і кримінологічних досліджень податкової поведінки [165].

Подальший розвиток цієї теорії здійснили Джеймс Алм та Джоел Слемрод, які розширили класичну модель, включивши до неї фактори податкової моралі, соціальних норм та сприйняття справедливості системи оподаткування. Alm експериментально довів, що загроза санкцій не є єдиним стимулом дотримання податкового законодавства; значну роль відіграє довіра до держави та легітимність податкової системи. Slemrod наголошував, що ефективність податкової політики залежить від балансу між примусовими та добровільними механізмами комплаєнсу [166].

Еріх Кірхлер розробив концепцію «Slippery Slope Framework», відповідно до якої рівень добровільної сплати податків визначається двома ключовими факторами: довірою до податкових органів і силою контролю. Він довів, що примус без довіри породжує опір і зростання латентності, тоді як поєднання контролю з інституційною довірою забезпечує стабільну податкову дисципліну [182].

Бенно Торглер дослідив феномен «податкової моралі» - внутрішньої мотивації платників виконувати податкові обов'язки. На основі міждержавних емпіричних досліджень він встановив, що рівень податкової моралі залежить від культури, якості державного управління та рівня корупції. Його роботи обґрунтовують необхідність формування податкової культури як елементу превентивної політики [193].

Фрідріх Шнайдер здійснив масштабні дослідження тіньової економіки у різних країнах світу. Він довів прямий зв'язок між масштабами тінізації економіки та рівнем податкового навантаження, регуляторним тиском і корупцією. Його емпіричні моделі дозволяють оцінювати обсяг прихованих доходів і втрати бюджету [189].

Віто Танзі аналізував взаємозв'язок між податковою системою, інституційною слабкістю держави та розвитком тіньової економіки. Він підкреслював, що надмірна складність податкового законодавства та нестабільність фіскальної політики стимулюють ухилення [192].

Зарубіжна наука сформуvala кілька ключових висновків:

1. Ухилення від сплати податків є результатом раціонального, але соціально детермінованого вибору.
2. Каральні заходи ефективні лише за умови їх поєднання з довірою та легітимністю податкової системи.
3. Податкова мораль і культурні чинники відіграють не меншу роль, ніж санкції.
4. Тіньова економіка безпосередньо корелює з якістю інституційного управління.
5. Найбільш ефективною є комплексна модель, що поєднує правові, економічні та соціально-психологічні механізми впливу.

Зазначені результати мають суттєве значення для формування сучасної кримінологічної моделі запобігання ухиленню від сплати податків в Україні, особливо в умовах воєнного стану та трансформації економіки.

Отже, стан наукових досліджень проблематики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) характеризується наявністю значного масиву наукових праць, сформованих у межах різних галузей знань, передусім кримінального права, фінансового права, кримінології та економіки. Найбільш дослідженим є кримінально-правовий напрям, у межах якого досліджуються питання кваліфікації податкових кримінальних правопорушень, тлумачення ознак складу злочину, визначення меж кримінальної відповідальності, а також проблеми доказування та правозастосовної практики.

У межах кримінологічної науки проблематика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) залишається недостатньо розробленою на концептуальному рівні. Наявні дослідження переважно мають фрагментарний характер і не формують цілісної кримінологічної доктрини

запобігання податковій злочинності. При цьому основна увага традиційно зосереджується на кримінально-правових і процесуальних аспектах, тоді як власне кримінологічний аналіз детермінант, механізмів відтворення та превенції цього явища опрацьований недостатньо.

З урахуванням проведеного аналізу стану наукових досліджень доцільно виокремити такі пріоритетні напрями кримінологічного вивчення та запобігання ухиленню від сплати податків:

- комплексний аналіз детермінант податкової злочинності з урахуванням економічних, соціальних, правових і психологічних чинників її формування та відтворення;
- дослідження латентності податкових кримінальних правопорушень і розроблення науково обґрунтованих методик її оцінювання;
- формування системи кримінологічного запобігання, що інтегрує правові, організаційно-управлінські, економічні та соціально-психологічні заходи;
- здійснення порівняльно-кримінологічного аналізу зарубіжного досвіду з метою імплементації ефективних моделей протидії податковій злочинності;
- дослідження впливу цифровізації та сучасних технологій (зокрема штучного інтелекту та автоматизованих систем контролю) на трансформацію форм і способів ухилення від оподаткування та можливості їх запобігання;
- аналіз особливостей податкової злочинності в умовах воєнного стану, включаючи зміну її структури, динаміки та механізмів вчинення.

Таким чином, сучасний стан кримінологічних досліджень у сфері протидії ухиленню від сплати податків свідчить про наявність суттєвих прогалин, що зумовлює необхідність формування комплексного, міждисциплінарного підходу до вивчення цього явища та розроблення науково обґрунтованої системи його запобігання.

1.3. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Фізичні та юридичні особи зобов'язані належним чином виконувати обов'язок щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Кошти, що надходять до державного бюджету, спрямовуються на фінансування соціально значущих сфер, зокрема пенсійного забезпечення, освіти, охорони здоров'я, житлово-комунального господарства, оборони та правоохоронної діяльності, а також реалізацію державних соціальних і цільових програм. У зв'язку з цим, ненадходження податкових платежів до бюджету України має суттєві негативні наслідки для функціонування держави та забезпечення її соціально-економічних зобов'язань. Попри різноманітність джерел бюджетних надходжень, саме податки, сплачені фізичними та юридичними особами, залишаються їх основною складовою.

Економічна стабільність держави безпосередньо залежить від ефективності податкової політики та рівня податкової дисципліни. В умовах сучасних економічних викликів в Україні особливої актуальності набуває питання юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 Кримінального кодексу України, неодноразово ставав предметом наукових досліджень таких учених, як П. П. Андрушко, Л. П. Брич, В. М. Вересов, П. Т. Гега, Д. І. Голосніченко, А. Є. Гутник, О. О. Дудоров, Я. М. Кураш, В. Р. Мойсик, В. В. Молодик, В. М. Попович, Г. О. Усатий та інших.

Водночас слід зазначити, що, попри значний науковий доробок у цій сфері, питання комплексної кримінально-правової характеристики зазначеного правопорушення не отримало належного висвітлення та залишається недостатньо розробленим у сучасній доктрині кримінального права.

Варто почати з того, що у науковій доктрині та практичній діяльності для з'ясування сутності кримінального правопорушення застосовуються різні підходи, зокрема кримінально-правова, криміналістична та кримінологічна

характеристики. Кожен із цих інструментів дає змогу розкрити зміст злочину або злочинної діяльності з урахуванням специфіки відповідної галузі знань.

Кримінально-правова характеристика, у свою чергу, відіграє визначальну роль, оскільки забезпечує всебічну та об'єктивну юридичну оцінку вчиненого діяння, а також дозволяє встановити межі й умови застосування норм кримінального законодавства [22, с. 155].

У науковій літературі обґрунтовується доцільність широкого підходу до розуміння кримінально-правової характеристики. Зокрема, В. І. Борисов та О. О. Пащенко пропонують розглядати її як комплексну категорію, що охоплює низку взаємопов'язаних елементів. До таких елементів автори відносять: соціальну обумовленість встановлення та збереження кримінальної відповідальності за певний вид кримінальних правопорушень; рівень їх суспільної небезпечності; протиправність діяння та його місце в системі нормативного закріплення заборони відповідної поведінки; склад кримінального правопорушення; суспільно небезпечні наслідки й інші обставини вчинення, що виходять за межі складу кримінального правопорушення, але є типовими для нього; а також характеристику особи правопорушника [14, с. 181-182].

Кримінально-правова характеристика кримінального правопорушення може застосовуватися як для його аналізу на рівні соціального явища, так і для дослідження конкретного вчиненого діяння. У другому випадку вона охоплює не лише обов'язкові ознаки, закріплені у нормах законодавства про кримінальну відповідальність, а й додаткові, так звані супутні ознаки, які проявляються під час вчинення конкретного правопорушення [13, с. 470-471].

Як зазначалося, поряд із кримінально-правовою характеристикою кримінального правопорушення для розкриття змісту протиправної діяльності використовуються також криміналістична та кримінологічна характеристики. Водночас під час застосування Кримінального кодексу України до конкретного діяння ці підходи доцільно розглядати у взаємозв'язку, оскільки вони взаємодоповнюють один одного та забезпечують комплексне розуміння відповідного правопорушення.

На нашу думку, у межах кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків доцільно враховувати окремі елементи криміналістичної характеристики, зокрема способи вчинення кримінального правопорушення, дані про предмет посягання, а також відомості про особу правопорушника. Саме ці елементи дозволяють глибше розкрити сутність і ступінь суспільної небезпечності відповідного діяння, сприяють ефективному вибору методики його виявлення та розслідування, а також деталізують об'єктивну і суб'єктивну сторони правопорушення.

Водночас доцільним є врахування і елементів кримінологічної характеристики, зокрема відомостей про особу правопорушника, його мотиви та цілі, а також причин і умов вчинення кримінального правопорушення. Такі дані не лише поглиблюють розуміння суб'єктивної сторони, але й обґрунтовують рівень суспільної небезпечності відповідного діяння.

Слід також зазначити, що поділ ознак складу кримінального правопорушення на обов'язкові та факультативні має переважно теоретичний характер. У практичній площині так звані факультативні ознаки можуть мати не менше значення для правильної кваліфікації та розслідування кримінального правопорушення і, відповідно, повинні враховуватися законодавцем при конструюванні норм Особливої частини кримінального закону.

Отже, кримінально-правову характеристику кримінального правопорушення доцільно здійснювати із застосуванням широкого підходу, який передбачає врахування як обов'язкових, так і факультативних ознак. Зокрема, у межах об'єкта слід аналізувати предмет правопорушення, у межах об'єктивної сторони - спосіб його вчинення, у межах суб'єкта - характеристику особи правопорушника, а у межах суб'єктивної сторони - мотиви та цілі вчинення правопорушення [7, с. 133].

Об'єкт кримінального правопорушення, передбаченого ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), має складну багаторівневу структуру та підлягає аналізу з позицій загальної теорії кримінального права.

У загальному розумінні родовим об'єктом цього кримінального правопорушення виступають суспільні відносини у сфері господарської

діяльності, що забезпечують належне функціонування економічної системи держави. У межах цього родового об'єкта виділяється видовий об'єкт, яким є суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави, зокрема у частині формування доходної частини бюджетів [21].

Безпосереднім об'єктом ухилення від сплати податків є суспільні відносини, що забезпечують встановлений законом порядок оподаткування, тобто порядок нарахування, обчислення та сплати податків і зборів до державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів. Саме ці відносини зазнають безпосереднього порушення внаслідок вчинення відповідного кримінального правопорушення.

Поряд із цим, у науковій літературі обґрунтовується наявність додаткового (факультативного) об'єкта, яким виступають фінансові інтереси держави, що виражаються у забезпеченні стабільності бюджетної системи, своєчасності та повноти надходжень до бюджету, а також можливості реалізації державою своїх функцій у соціальній, оборонній та інших сферах [36, с. 69].

Особливістю об'єкта цього кримінального правопорушення є його тісний зв'язок із нормами фінансового права, передусім із положеннями податкового законодавства, які визначають зміст податкового обов'язку та порядок його виконання. Відтак кримінально-правова охорона у цій сфері має бланкетний характер, оскільки зміст забороненої поведінки розкривається через приписи податкового законодавства. Таким чином, об'єкт ухилення від сплати податків слід розглядати як сукупність суспільних відносин, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування, формування фінансових ресурсів держави та реалізацію її публічних функцій, порушення яких створює загрозу економічній і фінансовій безпеці держави.

Проте на практиці виникають проблеми при визначенні та реалізації кримінально-правової охорони об'єкта ухилення від сплати податків, які характеризується наявністю низки теоретичних і практичних труднощів, що зумовлюють неоднозначність правозастосування та знижують ефективність протидії відповідним правопорушенням.

По-перше, однією з ключових проблем є невизначеність меж

безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення. У науковій доктрині відсутній уніфікований підхід до його розуміння: одні автори обмежують його зміст винятково встановленим законом порядком оподаткування, тоді як інші включають до нього ширший комплекс фінансових інтересів держави, пов'язаних із забезпеченням стабільності бюджетної системи та належного функціонування публічних фінансів. Така концептуальна невизначеність зумовлює неоднаковість у тлумаченні складу кримінального правопорушення та, як наслідок, спричиняє різноманітність правозастосовної практики при кваліфікації діянь у сфері ухилення від сплати податків.

По-друге, істотною проблемою є бланкетний характер кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність за ухилення від сплати податків. Зміст ознак складу відповідного кримінального правопорушення значною мірою визначається положеннями податкового законодавства, яке відзначається високим рівнем динамічності та частотою змін. Унаслідок цього кримінально-правова норма фактично набуває залежного характеру від змін у суміжній галузі права, що ускладнює забезпечення стабільності та єдності правозастосовної практики. Така ситуація може призводити до виникнення правової невизначеності, неоднозначного тлумачення ознак складу кримінального правопорушення та створює додаткові труднощі при кваліфікації діянь у сфері оподаткування.

З метою усунення наявної доктринальної та правозастосовної невизначеності доцільним видається нормативне та доктринальне уточнення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, шляхом закріплення підходу, відповідно до якого таким об'єктом слід визнавати не лише встановлений законом порядок оподаткування, а й фінансові інтереси держави у сфері формування дохідної частини бюджетів та державних цільових фондів. Це дозволить більш повно відобразити суспільну небезпечність ухилення від сплати податків, забезпечити єдність тлумачення ознак складу кримінального правопорушення та сприятиме формуванню послідовної правозастосовної практики. Таку ж позицію підтримали й опитані практичні працівники (Додаток А)

На основі цього нами запропоновано доповнити примітку до ст. 212 КК України положенням такого змісту:

«Безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого цією статтею, є суспільні відносини у сфері забезпечення встановленого законом порядку оподаткування та формування дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів».

Запропоновані зміни спрямовані на нормативне уточнення змісту безпосереднього об'єкта цього кримінального правопорушення, що сприятиме уніфікації підходів до його тлумачення, забезпеченню єдності правозастосовної практики та більш повному врахуванню фінансових інтересів держави як обов'язкової складової кримінально-правової охорони у сфері оподаткування.

Наступним елементом кримінально-правової характеристики зазначеного кримінального правопорушення є його предмет. Він становить обов'язкову складову складу кримінального правопорушення, оскільки притягнення особи до кримінальної відповідальності можливе лише за умови ухилення від сплати саме тих податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, які входять до системи оподаткування та встановлені законодавством. Крім того, кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів настає лише за умови дотримання сукупності визначених законом критеріїв.

Зокрема, несплачені податки, збори чи обов'язкові платежі повинні входити до системи оподаткування, встановленої законодавством; об'єкт оподаткування має бути передбачений відповідним нормативно-правовим актом; платник податку, збору чи іншого обов'язкового платежу - чітко визначений законом; а також законодавство про оподаткування повинно містити всі необхідні елементи податкового обов'язку, зокрема встановлені ставки, пільги та порядок справляння відповідних платежів.

Визначення податків і зборів, їх види, коло платників, об'єкти оподаткування, ставки, а також порядок справляння закріплено у Податковому кодексі України. Такий нормативний підхід виконує функцію своєрідного орієнтира для правозастосовної діяльності, оскільки суди, як правило,

дотримуються правових позицій Верховного Суду, відступ від яких допускається лише у виняткових випадках. Водночас діяльність інших учасників кримінального провадження спрямована на доведення відповідних обставин саме перед судом.

Варто також зазначити, що податки, збори та інші обов'язкові платежі сплачуються винятково у грошовій формі, у зв'язку з чим предметом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, виступають грошові кошти [36, с. 176].

У науковій площині заслуговує на увагу позиція Я. М. Кураш, яка звертає увагу на подвійний характер предмета у складі цього кримінального правопорушення. Зокрема, податки, збори та інші обов'язкові платежі, з одного боку, є предметом суспільних відносин у сфері податкового регулювання, а з іншого - виступають безпосереднім предметом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України [80, с. 8].

Зазначена позиція видається обґрунтованою, оскільки вона наочно відображає специфіку кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, де інструменти регулювання та здійснення господарських процесів нерідко використовуються з протиправною метою.

Отже, узагальнюючи викладене, можна дійти висновку, що предметом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, є грошові кошти, які підлягають зарахуванню до бюджетів або державних цільових фондів у вигляді податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. При цьому такі платежі повинні входити до системи оподаткування та бути встановлені у передбаченому законом порядку.

Водночас об'єкт оподаткування, обов'язок платника щодо сплати відповідних платежів, а також механізм їх справляння мають бути чітко визначені нормами Податкового кодексу України.

Об'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, характеризується наявністю сукупності обов'язкових елементів. До них належать: по-перше, діяння у формі дії або бездіяльності, що виражається в ухиленні від сплати податків, зборів чи інших

обов'язкових платежів; по-друге, суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження коштів до державного чи місцевих бюджетів або державних цільових фондів у значних розмірах; по-третє, причинний зв'язок між вчиненим діянням та настанням зазначених наслідків [98, с. 470]. Ця норма є бланкетною та відсилає до положень Податкового кодексу України [124], а також Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КупАП) [70] в частині визначення поняття «ухилення від сплати податків».

Важливим при цьому є визначення способів ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів). З цього приводу фахівці Державної податкової служби України зазначають, що формування схем ухилення від сплати податків набуло значного поширення у вітчизняному бізнес-середовищі, що в окремих випадках може розглядатися як елемент усталеної ділової практики. Водночас науковці підкреслюють, що не всі дії суб'єктів господарювання, спрямовані на зменшення податкового навантаження, мають протиправний характер. У науковій та правозастосовній площині розрізняють як правомірні, так і незаконні способи мінімізації податкових зобов'язань, які доцільно умовно поділяти на два основні напрями [136, с. 47].

По-перше, уникнення сплати податків (так звана «втеча від оподаткування») розглядається як правомірне зменшення податкового навантаження без порушення норм законодавства. Такий результат досягається шляхом використання легальних інструментів, зокрема прогалин, колізій або особливостей податкового законодавства, а також через механізми податкового планування та оптимізації.

По-друге, ухилення від сплати податків має протиправний характер і передбачає свідоме порушення законодавства з метою повного або часткового уникнення виконання податкового обов'язку. До таких дій належать, зокрема, податкове шахрайство, приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірної звітності та інші незаконні способи мінімізації податкових зобов'язань. Слід зазначити, що сучасні суб'єкти господарювання активно використовують можливості податкового планування, зокрема залучають спеціалізовані консалтингові компанії для оптимізації податкового

навантаження в межах чинного законодавства.

Як слушно зазначає О. Григоращенко, серед основних схем втечі від сплати податків можна виділити декілька груп [39, с. 242].

По-перше, зміщення доходу полягає у спрямуванні прибутків до юрисдикцій із нижчим рівнем оподаткування, що особливо актуально за умов високих податкових ставок у країні резидентності платника податків. По-друге, відкладання сплати податків передбачає перенесення податкових зобов'язань на майбутні періоди за допомогою різних бухгалтерських та фінансових механізмів, зокрема врахування збитків минулих періодів, збільшення витрат, інвестування у соціальні або благодійні проекти. Такий підхід дозволяє фактично зменшити податкове навантаження з урахуванням знецінення коштів унаслідок інфляційних процесів. По-третє, податковий арбітраж полягає у використанні відмінностей між податковими режимами різних юрисдикцій або спеціальних економічних зон. Це може проявлятися у співпраці резидентних суб'єктів господарювання з нерезидентними компаніями, зареєстрованими в юрисдикціях із пільговим оподаткуванням, а також у здійсненні операцій у межах спеціальних режимів оподаткування.

Зазначені способи мають правомірний характер, оскільки їх застосування не супроводжується порушенням норм податкового законодавства. Вони базуються на використанні наявних у законодавстві прогалин, колізій або спеціальних режимів, що дає можливість суб'єктам господарювання знижувати податкове навантаження без вчинення правопорушень. Натомість ухилення від сплати податків є формою протиправної поведінки, яка полягає у свідомому порушенні вимог податкового законодавства з метою повного або часткового невиконання податкового обов'язку. До найбільш поширених схем такого ухилення належать використання фіктивних суб'єктів господарювання, ведення подвійного бухгалтерського обліку, приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірної звітності, а також інші дії, спрямовані на незаконне зменшення податкових зобов'язань [28, с. 22]:

– подання завідомо недостовірної інформації щодо доходів, майна або інших об'єктів оподаткування;

- неподання або подання неповного пакета документів, необхідних для правильного обчислення податкових зобов'язань;
- використання підроблених або викривлених даних з метою незаконного отримання податкових пільг чи преференцій;
- умисне приховування обставин, що впливають на право застосування податкових пільг;
- неутримання та/або неперерахування податків до бюджету, зокрема податку на доходи фізичних осіб, податковими агентами.

За словами Ю. Якимчука, ухилення від сплати податків зумовлює виникнення комплексу негативних економічних і соціальних наслідків. До основних із них належать зростання рівня корупції, посилення злочинності, відтік капіталу за межі держави, порушення принципів добросовісної конкуренції, а також недостатнє фінансування суспільного сектору економіки. Зазначені явища, у свою чергу, призводять до підвищення податкового навантаження та ставок оподаткування для сумлінних платників податків, а також до втрати фінансових ресурсів, необхідних для належного забезпечення державних функцій і реалізації соціально-економічних програм [163].

Під ухиленням від сплати податків розуміють порушення вимог податкового законодавства, що призводить до зменшення або повного невиконання податкових зобов'язань. Такі дії часто пов'язують із недосконалістю податкової системи, зокрема наявністю прогалин і колізій у правовому регулюванні.

Водночас теоретичні категорії «схема ухилення від податків» і «схема ухилення від оподаткування» залишаються недостатньо розробленими у науковій літературі, попри їх широке використання у правозастосовній практиці. У загальному розумінні ці поняття охоплюють систематизований опис способів і механізмів уникнення виконання податкового обов'язку, що використовується, зокрема, для підвищення ефективності контрольних і правоохоронних заходів.

Протягом останніх десятиліть положення ст. 212 Кримінального кодексу України неодноразово зазнавали змін, що відображає загальні тенденції

кримінально-правової політики щодо посилення або, навпаки, пом'якшення відповідальності за податкові правопорушення. При цьому законодавець не конкретизує вичерпний перелік способів ухилення від оподаткування, що забезпечує певну гнучкість правозастосовної діяльності та дозволяє реагувати на нові форми протиправної поведінки.

У результаті проведеного дослідження вважаємо за доцільне викласти диспозицію ст. 212 Кримінального кодексу України у новій редакції, передбачивши більш чітке визначення об'єктивної сторони кримінального правопорушення шляхом конкретизації типових способів ухилення від сплати податків (зокрема, подання недостовірної податкової звітності, неподання обов'язкових документів, використання фіктивних господарських операцій).

Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування та введені у встановленому законом порядку, шляхом: подання завідомо недостовірної податкової звітності; неподання податкової звітності або інших обов'язкових документів; приховування або заниження об'єктів оподаткування; використання фіктивних господарських операцій чи підроблених документів; інших умисних дій або бездіяльності, спрямованих на зменшення податкових зобов'язань, якщо такі дії призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значному розмірі, - карається...».

Умисне ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів характеризується високим рівнем динамічності. Способи його вчинення постійно трансформуються, удосконалюються та набувають нових форм, зокрема під впливом розвитку інформаційно-комунікаційних технологій і цифровізації економічних процесів.

Зазначена обставина об'єктивно ускладнює формування вичерпної наукової класифікації способів ухилення від оподаткування, що зумовлює необхідність їх постійного переосмислення та адаптації наукових підходів до сучасних умов [80, с. 15].

Крім того, зазначена особливість зумовлює позицію законодавця щодо

відсутності у диспозиції ст. 212 Кримінального кодексу України вичерпного переліку способів ухилення від оподаткування. Такий підхід, з одного боку, сприяє стабільності кримінального законодавства, а з іншого - забезпечує можливість правозастосовним органам оперативно реагувати на нові форми та механізми ухилення від сплати податків.

У чинній редакції ст. 212 КК України визначення конкретних способів умисного ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів фактично віднесено до сфери правозастосування. Водночас аналіз історичного розвитку законодавства свідчить, що у період з 28 січня 1994 року до 5 лютого 1997 року ст. 148-2 КК УРСР 1960 року містила більш конкретизований підхід, передбачаючи такі способи, як неподання податкових декларацій і розрахунків, а також приховування або заниження об'єктів оподаткування.

Подальший розвиток правозастосовної практики сприяв розширенню розуміння способів ухилення від оподаткування. До них віднесено, зокрема, неподання податкових декларацій та інших документів, необхідних для обчислення і сплати податків (у тому числі розрахунків і бухгалтерської звітності), приховування або заниження об'єктів оподаткування, заниження сум податкових зобов'язань, а також подання завідомо недостовірних відомостей з метою отримання податкових пільг чи кредитів [23, с. 84].

Крім того, у постанові від 01.10.2019 у кримінальному провадженні № 757/18693/15-к Касаційного кримінального суду Верховного Суду наголосив, що ухилення від сплати податків належить до злочинів із матеріальним складом. У зв'язку з цим кримінальна відповідальність за ч. 1 ст. 212 Кримінального кодексу України настає лише за умови фактичного ненадходження до бюджету або державних цільових фондів коштів у значних розмірах [128]. У більшості випадків саме внаслідок недоведення органами досудового розслідування умислу на вчинення ухилення від сплати податків у значних розмірах та невстановлення значного розміру через несплату податків суди виправдовують осіб, що притягаються до кримінальної відповідальності [47].

У науковій доктрині відсутній єдиний підхід до класифікації способів

ухилення від оподаткування, що зумовлює існування різних концептуальних підходів до їх систематизації. Зокрема, Л. П. Брич та В. О. Навроцький запропонували поділяти такі способи на загальні, родові та конкретні залежно від рівня узагальнення, а також з урахуванням об'єкта і суб'єкта оподаткування [15, с. 67]. Інший підхід передбачає дворівневу класифікацію способів ухилення від сплати податків.

По-перше, виділяють ухилення у сфері легальної господарської діяльності, яке реалізується шляхом:

- неподання обов'язкових документів (податкових декларацій, звітності);
- обману, що проявляється у приховуванні об'єктів оподаткування або заниженні податкових зобов'язань;
- протиправного впливу на представників державних органів (підкуп, застосування насильства, шантаж тощо).

По-друге, виокремлюють ухилення у сфері нелегальної діяльності, яке охоплює:

- отримання доходів від незаконної діяльності без їх декларування;
- створення об'єктів оподаткування, що не відображаються в обліку та не підлягають контролю з боку держави [51, с. 37].

Зазначені класифікації сприяють глибшому розумінню механізмів ухилення від оподаткування та створюють підґрунтя для вдосконалення правозастосовної практики у цій сфері.

У науковій літературі також пропонуються більш деталізовані підходи до класифікації способів ухилення від оподаткування, які ґрунтуються на використанні комплексних критеріїв. Одним із таких критеріїв є вид податку, збору або іншого обов'язкового платежу.

Відповідно до цього підходу, виокремлюють універсальні та спеціальні способи ухилення. Універсальні способи застосовуються щодо більшості або всіх видів податків і включають, зокрема, несвоєчасне подання податкової звітності, навмисне відображення господарських операцій поза відповідним звітним періодом, а також інші дії, спрямовані на спотворення податкової бази.

Натомість спеціальні способи орієнтовані на конкретні види податків.

Прикладом таких дій є штучне завищення витрат, що включаються до собівартості продукції, з метою зменшення податкових зобов'язань, зокрема при оподаткуванні податком на прибуток або податком на додану вартість.

Зокрема, М. Л. Купчанко обґрунтовує доцільність класифікації способів ухилення від сплати податків за видом податку, від сплати якого здійснюється ухилення. Відповідно до цього підходу, виокремлюються універсальні та спеціальні способи.

До універсальних належать способи, що можуть застосовуватися щодо всіх видів податків, зокрема несвоєчасне подання податкових декларацій і розрахунків, навмисне відображення господарських операцій поза межами звітного періоду, декларування одного виду діяльності при фактичному здійсненні іншого, подання до контролюючих органів відомостей про тимчасове припинення або відсутність господарської діяльності тощо.

Водночас спеціальні способи орієнтовані на окремі види податків. Так, щодо податку на додану вартість характерними є завищення витрат, що включаються до собівартості товарів, робіт і послуг, невключення до об'єкта оподаткування доходів від позареалізаційних операцій, а також фальсифікація документів щодо виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і проєктних робіт. У сфері акцизного оподаткування типовими є, зокрема, реалізація алкогольної та тютюнової продукції без марок акцизного податку та інші порушення обліку підакцизних товарів [79, с. 149].

Крім того, у науковій літературі пропонуються й інші критерії класифікації способів ухилення від оподаткування, зокрема:

- за видом документів, що використовуються з протиправною метою (первинні, облікові, звітні);
- за напрямом діяльності суб'єкта господарювання, з урахуванням специфіки конкретного підприємства;
- за механізмом заниження або приховування об'єктів оподаткування;
- за типом податку (прямі чи непрямі);
- за формою встановлення податкових ставок (у твердій сумі або у відсотках від бази оподаткування).

Хоча наведені підходи не є вичерпними та можуть викликати дискусії щодо обґрунтованості критеріїв, їх існування свідчить про складність і багатогранність явища ухилення від оподаткування, що, у свою чергу, ускладнює законодавче закріплення повного переліку відповідних способів.

Швидкий розвиток інформаційних технологій та динамічна трансформація економічних відносин об'єктивно унеможливлюють формування вичерпного, нормативно закріпленого переліку способів ухилення від сплати податків у кримінальному законодавстві. У зв'язку з цим більш доцільним видається застосування підходу, що ґрунтується на певній абстрактності правових норм, яка забезпечує їх адаптивність до нових форм протиправної поведінки.

Однією з ключових характеристик способів умисного ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів є наявність елементу обману. Водночас у науковій літературі висловлюються різні підходи до оцінки цієї ознаки. Зокрема, В. О. Останін вважає, що обман притаманний лише окремим групам способів ухилення від оподаткування [115, с. 15, 114]. Разом із тим, на нашу думку, елемент обману є невід'ємною складовою будь-якого умисного ухилення від сплати податків. Навіть такі форми поведінки, як несвоєчасне подання податкової звітності, у разі їх вчинення з умислом можуть розглядатися як спосіб введення в оману контролюючих органів щодо реального стану виконання податкового обов'язку.

Подібний висновок роблять і Л. Брич та В. Навроцький. Вони зазначають, що несвоєчасна сплата податків без обманних дій має тягнути за собою лише адміністративну, а не кримінальну відповідальність [15, с. 74].

Обман як ключовий елемент механізму ухилення від сплати податків доцільно розглядати крізь призму трьох основних аспектів: змісту, форми та засобів реалізації.

Зміст обману полягає у наданні недостовірної інформації, яка може стосуватися наявності об'єктів оподаткування, їх обсягу, права на застосування податкових пільг або втрати підстав для їх отримання.

За формою обман поділяється на активний та пасивний. Активний обман

проявляється у свідомому наданні неправдивої інформації, зокрема шляхом приховування або заниження об'єктів оподаткування через укладення фіктивних правочинів, маніпуляції бухгалтерськими даними, використання підроблених документів або подання недостовірних відомостей з метою отримання податкових пільг. Пасивний обман, у свою чергу, полягає у навмисному замовчуванні інформації, яку особа зобов'язана надати, зокрема у вигляді неподання або несвоєчасного подання податкової звітності, невідображення у ній прибутку, доданої вартості чи інших об'єктів оподаткування, а також неповідомлення про втрату права на пільги.

Форма обману безпосередньо зумовлює використання відповідних засобів його реалізації, серед яких найпоширенішими є фальсифікація документів, викривлення облікових даних, а також подання неправдивих відомостей, спрямованих на формування у контролюючих органів або контрагентів хибного уявлення про реальний стан податкових зобов'язань.

Таким чином, обман, незалежно від форми чи засобів його здійснення, виступає базовим елементом механізму ухилення від сплати податків, що забезпечує можливість суб'єктам господарювання уникати належного виконання податкового обов'язку.

Отже, на основі аналізу наукових підходів, матеріалів правозастосовної практики та сучасних механізмів податкової деліктності доцільно класифікувати способи ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за кількома взаємопов'язаними критеріями, що дозволяє розкрити особливості механізму вчинення відповідних діянь.

Передусім способи ухилення від сплати податків доцільно класифікувати за характером впливу на об'єкт оподаткування. У межах цього критерію можна виокремити способи, пов'язані з приховуванням об'єкта оподаткування, та способи штучного зменшення податкової бази. До першої групи належать діяння, спрямовані на повне або часткове невідображення доходів, майна чи господарських операцій у податковому та бухгалтерському обліку. Друга група охоплює механізми формального зменшення об'єкта оподаткування шляхом завищення витрат, фіктивного формування податкового кредиту, створення

штучної збитковості підприємства або інших маніпуляцій із показниками фінансової звітності.

Важливе значення має класифікація способів ухилення за способом реалізації протиправного наміру. За цим критерієм доцільно виокремити документальні та бездокументарні способи. Документальні способи передбачають використання неправдивих або фіктивних документів, внесення недостовірних відомостей до податкової звітності, підроблення первинної бухгалтерської документації чи використання підконтрольних суб'єктів господарювання для створення удаваних господарських операцій. Натомість бездокументарні способи характеризуються приховуванням господарської діяльності без належного документального оформлення, здійсненням неофіційних розрахунків, неподанням податкової звітності або використанням готівкових схем поза офіційним обліком.

Крім того, способи ухилення від сплати податків доцільно поділяти за рівнем організації протиправної діяльності. У цьому аспекті можна виокремити прості способи ухилення, які реалізуються окремими особами без використання складних фінансово-господарських механізмів, та організовані способи, що передбачають функціонування багаторівневих схем із залученням фіктивних підприємств, транзитних структур, конвертаційних центрів, офшорних юрисдикцій або інших інструментів приховування реальних фінансових операцій. Організовані способи характеризуються вищим ступенем латентності та суспільної небезпечності.

Окремим критерієм класифікації є характер правового механізму ухилення. За цим критерієм доцільно розмежовувати незаконні способи, що безпосередньо порушують вимоги податкового законодавства, та формально легальні механізми мінімізації податкових зобов'язань, засновані на використанні прогалин, колізій або недосконалості законодавства. Хоча останні можуть зовні відповідати вимогам закону, їх фактична спрямованість полягає в уникненні належного оподаткування всупереч цілям податкового регулювання.

Також способи ухилення можуть бути класифіковані за сферою здійснення господарської діяльності, у межах якої реалізується протиправна

поведінка. Зокрема, виокремлюються способи ухилення у сфері підприємницької діяльності, зовнішньоекономічних операцій, виплати заробітної плати, електронної комерції та цифрових фінансових операцій. Такий підхід дозволяє врахувати специфіку окремих секторів економіки та характерні для них механізми податкових правопорушень.

Отже, запропонована класифікація способів ухилення від сплати податків дозволяє систематизувати основні форми та механізми податкової деліктності, враховуючи характер протиправної поведінки, спосіб реалізації, рівень організації та сферу застосування відповідних схем. Це має важливе значення для вдосконалення методики виявлення, документування та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення є важливим елементом кримінально-правової характеристики та обов'язковою ознакою будь-якого кримінального правопорушення. Вона характеризується наявністю прямого умислу.

Зазначене положення знаходить своє підтвердження у судовій практиці. Зокрема, у постанові від 18.01.2022 у справі № 711/1481/20 (провадження № 51-4897км21) Касаційний кримінальний суд Верховного Суду наголосив, що сама по собі несплата податку або його сплата у меншому розмірі, ніж передбачено законодавством, не є достатньою підставою для визнання особи винною у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України [129].

Для кваліфікації відповідних дій як ухилення від сплати податків необхідним є доведення наявності прямого умислу, що передбачає усвідомлення особою обов'язку сплатити податок у встановленому розмірі та свідоме невиконання цього обов'язку шляхом вчинення дій (або бездіяльності), спрямованих на його уникнення.

Таким чином, відсутність прямого умислу виключає можливість притягнення особи до кримінальної відповідальності за вказаною нормою, що має принципове значення для правильної кримінально-правової кваліфікації відповідних діянь [25, с. 165].

Окрема думка судді Н. Антонюк заслуговує на особливу увагу у контексті

дослідження суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України. Суддя наголосила на необхідності встановлення саме умислу на ухилення від сплати податків, підкреслюючи, що сам факт несплати податку не завжди свідчить про наявність такого ухилення [129].

У своїй позиції вона звернула увагу на те, що суди першої та апеляційної інстанцій не здійснили належного дослідження суб'єктивної сторони злочину, фактично залишивши поза увагою цей обов'язковий елемент складу кримінального правопорушення. Водночас суд касаційної інстанції (більшість колегії) дійшов відповідних висновків щодо наявності умислу. Проте, на думку судді, такий підхід суперечить вимогам ч. 1 ст. 433 Кримінального процесуального кодексу України, відповідно до яких касаційний суд не наділений повноваженнями встановлювати нові фактичні обставини, що не були предметом дослідження судами нижчих інстанцій [129].

Крім того, Н. Антонюк висловила незгоду з позицією щодо виникнення обов'язку зі сплати земельного податку лише після внесення відповідних відомостей до Державного земельного кадастру. Вона обґрунтувала свою позицію, посилаючись на практику Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, зокрема постанову від 03.08.2020 у справі № 826/13307/18, в якій зазначено, що обов'язок зі сплати податку виникає з факту фактичного використання земельної ділянки, незалежно від формального оформлення прав на неї [129].

Таким чином, суддя Н. Антонюк дійшла висновку, що відповідне товариство мало обов'язок зі сплати земельного податку, оскільки не заперечувало свій статус платника. Водночас суди попередніх інстанцій не дослідили належним чином питання щодо визначення ставки податку, що має істотне значення для встановлення обсягу податкового зобов'язання.

У зв'язку з неповним з'ясуванням обставин, зокрема щодо суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, суддя вважає висновки судів про відсутність складу кримінального правопорушення передчасними. Така позиція обґрунтовує

необхідність скасування судових рішень і направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

Аналіз судової практики за 2022–2025 роки свідчить про обмежену кількість вироків у справах цієї категорії. Зокрема, судами першої інстанції було ухвалено чотири вирoki, з яких у трьох випадках особи були виправдані. В одному випадку особу визнано винною у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 212 КК України, однак звільнено від кримінального покарання у зв'язку із закінченням строків давності притягнення до кримінальної відповідальності [47].

Узагальнення судової практики у справах про ухилення від сплати податків засвідчує складність правової конструкції ст. 212 Кримінального кодексу України, а також наявність істотних труднощів у доведенні прямого умислу осіб, яких притягають до кримінальної відповідальності [91, 90]. Це, своєю чергою, зумовлює як недоліки на стадії досудового розслідування, так і значну кількість виправдувальних вироків.

Узагальнюючи, слід зазначити, що обов'язок фізичних і юридичних осіб сплачувати податки та збори у визначених законом порядку і розмірах кореспондує з обов'язком держави забезпечити належний контроль за його виконанням і ефективно застосування заходів юридичної відповідальності. Водночас наведені статистичні показники свідчать про певну диспропорцію між практикою застосування відповідних норм та очікуваними результатами, що обумовлює необхідність перегляду підходів до визначення засад кримінальної відповідальності за податкові правопорушення та вдосконалення положень кримінального законодавства.

Суб'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, є фізична осудна особа, яка досягла встановленого кримінальним законом віку - 16 років - та на яку покладено обов'язок зі сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. При цьому до кола таких суб'єктів належать як службові особи підприємств, установ і організацій, так і фізичні особи-підприємці, а також інші платники

податків, визначені законодавством, які зобов'язані виконувати відповідні податкові обов'язки [99, с. 576].

Суб'єкт є спеціальним, оскільки, окрім загальних ознак суб'єкта кримінального правопорушення, він наділений додатковою специфічною ознакою - обов'язком зі сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. Саме порушення цього обов'язку і є підставою для притягнення особи до кримінальної відповідальності за вказаною нормою [46, с. 317; 56].

У науковій літературі питання змісту податкового обов'язку неодноразово ставало предметом дискусій. Зокрема, П. М. Дуравкін визначає податковий обов'язок як сукупність закріплених у нормах податкового законодавства вимог до поведінки платника податків, які забезпечуються можливістю державного примусу та передбачають належну модель його дій – як у формі активної, так і пасивної правомірної поведінки у межах податкових правовідносин [52, с. 7].

Н. Ю. Онищук розглядає податковий обов'язок як багатовимірну правову категорію, аналізуючи його у кількох аспектах. Зокрема, автор розрізняє вузьке розуміння податкового обов'язку, яке зводиться безпосередньо до обов'язку сплати податків, та широке, що охоплює сукупність обов'язків платника, пов'язаних із веденням податкового обліку, поданням звітності та сплатою податків і зборів.

Крім того, податковий обов'язок досліджується з точки зору його змісту та сутності, а також через розмежування об'єктивного і суб'єктивного аспектів. Окрему увагу приділено його характеристиці як обов'язку як зобов'язаної особи, так і владного суб'єкта. Також автор пропонує розглядати податковий обов'язок у динаміці та статиці, що дозволяє більш повно відобразити його функціонування у податкових правовідносинах [109, с. 7].

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України, обов'язок зі сплати податків покладається на фізичних осіб (як резидентів, так і нерезидентів), юридичних осіб, а також їх відокремлені підрозділи [124]. Такий обов'язок виникає у разі, якщо зазначені суб'єкти володіють, отримують або передають

об'єкти оподаткування, чи здійснюють діяльність (операції), що визнаються об'єктом оподаткування відповідно до норм податкового законодавства. Саме на цих осіб покладається обов'язок зі сплати податків і зборів у порядку, визначеному цим Кодексом.

Завершуючи аналіз ознак суб'єкта умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), доцільно окремо зупинитися на характеристиці особи правопорушника, яка, як уже зазначалося, має бути складовою кримінально-правової характеристики. Вагомим аргументом на користь такого підходу є положення Кримінального процесуального кодексу України, відповідно до яких встановлення даних, що характеризують особу обвинуваченого, входить до предмета доказування.

Крім того, саме особа правопорушника значною мірою зумовлює вибір способів, засобів, умов та обстановки вчинення кримінального правопорушення, а також відображає причини прийняття рішення про протиправну поведінку. Врахування цих характеристик має істотне значення для індивідуалізації кримінальної відповідальності, а також для формування обґрунтованих підходів до її подальшої диференціації.

До найбільш типових ознак, що характеризують особу, яка вчиняє ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, належать: високий рівень освіти, соціального статусу та матеріального забезпечення; наявність широкого кола зв'язків у різних сферах суспільного життя, зокрема у підприємницькому середовищі, органах державної влади та навіть у кримінальних колах; сформована установка на отримання доходів із використанням протиправних способів.

Крім того, для таких осіб характерним є чіткий розподіл ролей у межах протиправної діяльності, ґрунтовне знання специфіки господарської діяльності, що дозволяє використовувати її особливості для реалізації незаконних схем (зокрема маніпуляції з виробничими процесами, обліком сировини, обсягами продукції). Важливою ознакою також є обізнаність у діяльності правоохоронних органів, зокрема слідчих та оперативних підрозділів, що може

використовуватися для уникнення викриття [85, с. 70; 14, с. 752; 12].

За результатами узагальнення судової практики встановлено, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) найчастіше вчиняється службовими особами підприємств, установ та організацій. Зокрема, у більшості випадків такими особами є керівники (директори або їх заступники) - 61,4 %, головні бухгалтери (або їх заступники) - 22,2 %, голови правління - 2,9 %, а також керівники структурних підрозділів (начальники відділів чи управлінь) - близько 1 % випадків (Додаток Б).

Водночас аналіз судової практики свідчить, що у 57,5 % випадків суб'єкти кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, мають повну вищу освіту, у 3,4 % - професійно-технічну (середню спеціальну), у 0,9 % - базову вищу освіту. У 34,8 % випадків відомості про рівень освіти встановити не вдалося. Поряд з тим, наведені дані дають підстави стверджувати, що це кримінальне правопорушення має інтелектуально складний характер (Додаток Б).

Отже, суб'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, є фізична осудна особа, яка досягла 16-річного віку та на яку покладено обов'язок зі сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. Щодо характеристик такої особи, то для неї типовими є наявність спеціальної освіти, високий рівень інтелектуальних здібностей, вік переважно понад 30 років, а також домінування чоловічої статі. Як правило, такі особи займаються підприємницькою діяльністю або обіймають керівні посади та мають відносно високий соціальний статус у суспільстві.

Слід зазначити, що в умовах розвитку тіньової економіки та використання складних корпоративних структур фактичне управління суб'єктами господарювання нерідко здійснюється особами, які формально не займають посад, пов'язаних із виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій. Так звані бенефіціарні власники або «тіньові керівники» приймають ключові управлінські рішення, у тому числі щодо мінімізації податкових зобов'язань, визначають фінансову політику

підприємства та контролюють його господарську діяльність, проте залишаються поза межами формального юридичного статусу службової особи.

Унаслідок цього виникає ситуація, коли кримінальна відповідальність фактично покладається на номінальних керівників або підставних осіб, які не є реальними ініціаторами чи організаторами протиправної діяльності. Такий підхід суперечить принципу особистої відповідальності та справедливості, оскільки не забезпечує належної індивідуалізації кримінальної відповідальності відповідно до реальної ролі особи у вчиненні правопорушення.

Крім того, обмеження кола суб'єктів лише формально визначеними службовими особами створює передумови для зловживань, зокрема шляхом використання фіктивних керівників, підставних засновників або номінальних директорів з метою уникнення кримінальної відповідальності. Така практика є поширеною у схемах ухилення від оподаткування, особливо у випадках використання транзитних підприємств, офшорних структур та конвертаційних центрів.

З урахуванням міжнародного досвіду, у багатьох правових системах застосовується підхід «фактичного контролю», відповідно до якого кримінальна відповідальність може наставати для осіб, які реально здійснюють управління діяльністю юридичної особи, незалежно від їх формального статусу. Це дозволяє забезпечити ефективність кримінально-правового реагування та унеможливорює використання формальних юридичних конструкцій для уникнення відповідальності.

Отже, розширення кола суб'єктів кримінального правопорушення шляхом включення до нього осіб, які фактично здійснюють управління господарською діяльністю, є обґрунтованим з позицій забезпечення принципів справедливості, невідворотності відповідальності та ефективності кримінально-правової охорони фінансових інтересів держави. Такий підхід підтримується опитаними практичними працівниками та сприятиме більш точному встановленню ролі кожного учасника протиправної діяльності і підвищить результативність протидії податковим правопорушенням (Додаток А).

На основі цього пропонуємо внести зміни до примітки до ст. 212 Кримінального кодексу України, *виклавши пункт щодо суб'єкта кримінального правопорушення в такій редакції:*

«Суб'єктом кримінального правопорушення, передбаченого цією статтею, є фізична осудна особа, яка досягла 16-річного віку та на яку покладено обов'язок зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), у тому числі службова особа підприємства, установи чи організації незалежно від форми власності, податковий агент, фізична особа-підприємець, а також інша особа, яка фактично здійснює управління господарською діяльністю або контролює її (бенефіціарний власник, фактичний керівник), незалежно від наявності формального статусу службової особи».

У науковій літературі останнім часом викає дискусія щодо необхідності удосконалення системи кваліфікуючих ознак ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів). Це зумовлено трансформацією сучасних способів ухилення від сплати податків та ускладненням механізмів податкової деліктності під впливом цифровізації економіки, глобалізації фінансових процесів і розвитку міжнародних фінансових інструментів. Чинна редакція ст. 212 КК України переважно орієнтована на традиційні форми ухилення від оподаткування та не повною мірою враховує сучасні механізми приховування доходів, використання транскордонних фінансових операцій, офшорних схем, електронних платіжних систем, криптоактивів та інших цифрових інструментів.

Водночас сучасна практика свідчить про зростання кількості складних організованих схем ухилення від оподаткування, які реалізуються із залученням декількох суб'єктів господарювання, нерезидентів, фіктивних підприємств, електронних платформ та цифрових фінансових сервісів. Такі способи характеризуються підвищеним рівнем латентності, складністю документування та значними обсягами ненадходження коштів до бюджету. Однак чинна система кваліфікуючих ознак не забезпечує належної диференціації кримінальної відповідальності залежно від способу вчинення кримінального правопорушення, рівня його організованості та використання сучасних

технологічних механізмів.

Крім того, відсутність у диспозиції статті вказівки на використання складних фінансових схем та цифрових інструментів як кваліфікуючих ознак не дозволяє повною мірою враховувати підвищений ступінь суспільної небезпечності таких діянь. За сучасних умов ухилення від сплати податків дедалі частіше набуває транснаціонального характеру та здійснюється із використанням механізмів міжнародного податкового планування, що потребує відповідної адаптації кримінального законодавства до актуальних викликів у сфері оподаткування.

У зв'язку з цим пропонується внести зміни до ст. 212 КК України шляхом удосконалення системи кваліфікуючих ознак та викласти частини другу і третю у такій редакції:

«2. Ті самі діяння, передбачені частиною першою цієї статті, якщо вони вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб, або із використанням складних фінансових схем, у тому числі із залученням нерезидентів чи транскордонних операцій, або із застосуванням інформаційно-комунікаційних технологій (цифрових інструментів) з метою приховування доходів чи об'єктів оподаткування, - караються

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, якщо вони вчинені організованою групою або спричинили ненадходження коштів у особливо великих розмірах, - караються ...».

Отже, здійснюючи кримінально-правову характеристику вчиненого кримінального правопорушення, доцільно враховувати не лише обов'язкові елементи його складу, а й факультативні ознаки, що супроводжують вчинення суспільно небезпечного діяння. Зокрема, у межах об'єкта слід аналізувати предмет правопорушення, у межах об'єктивної сторони - спосіб його вчинення, у межах суб'єкта - характеристику особи правопорушника, а у межах суб'єктивної сторони - мотив і мету.

Висновки до Розділу 1

1. У результаті проведеного дослідження встановлено, що сфера оподаткування є одним із ключових об'єктів кримінально-правової охорони, оскільки забезпечує фінансову основу функціонування держави, реалізацію її економічних, соціальних та оборонних функцій. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) становить суспільно небезпечне явище, що негативно впливає на економічну безпеку держави, стабільність бюджетної системи та рівень фінансової дисципліни. Доведено, що сучасні форми податкових правопорушень характеризуються високим рівнем латентності, використанням складних фінансових механізмів, цифрових технологій та транснаціональних схем, що суттєво ускладнює їх виявлення та розслідування. Водночас поняття податкового кримінального правопорушення є ширшим за поняття ухилення від сплати податків, оскільки охоплює всю систему кримінально караних посягань у сфері оподаткування.

2. Аналіз наукових джерел та законодавства дозволив встановити наявність низки проблем у сфері кримінально-правової охорони податкових відносин, зокрема бланкетний характер ст. 212 КК України, нестабільність податкового законодавства, складність відмежування легального податкового планування від кримінально караного ухилення, а також недостатню узгодженість кримінального та податкового законодавства. У зв'язку з цим обґрунтовано необхідність удосконалення механізму кримінально-правової протидії податковим правопорушенням шляхом уніфікації термінології, розвитку судової практики, імплементації міжнародних стандартів податкової прозорості та посилення міжнародного співробітництва у сфері обміну фінансовою інформацією.

3. Здійснено аналіз кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбаченого ст. 212 КК України, та досліджено основні наукові підходи до визначення його ознак і елементів складу кримінального правопорушення. Встановлено наявність дискусійних питань щодо визначення безпосереднього об'єкта кримінального

правопорушення, змісту окремих елементів складу кримінального правопорушення, а також проблем, зумовлених бланкетним характером кримінально-правової норми та динамічністю податкового законодавства.

РОЗДІЛ 2

ОКРЕМІ ЕЛЕМЕНТИ КРИМІНОЛОГІЧНОЇ ХАРАКТЕРИСТИКИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

2.1. Стан, структура та динаміка ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Кримінологічна характеристика ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) становить системне наукове узагальнення сукупності кількісних і якісних ознак даного виду кримінальних правопорушень, що відображають їх поширеність, структуру, динаміку, механізми вчинення, особливості суб'єкта, а також причини, умови та наслідки їх існування. Така характеристика дозволяє розкрити внутрішню природу податкової злочинності як різновиду економічної злочинності та визначити напрями її ефективної профілактики.

Ключовим елементом кримінологічної характеристики є аналіз стану, рівня, структури та динаміки ухилення від сплати податків. Стан відображає загальну сукупність зареєстрованих кримінальних правопорушень і завданих ними збитків; рівень - інтенсивність їх прояву у суспільстві; структура - співвідношення різних форм і способів ухилення; динаміка - зміни цих показників у часовому вимірі. Водночас офіційні статистичні дані не повною мірою відображають реальні масштаби цього явища через його високу латентність [30, с. 154].

Не менш важливим складником є характеристика способів вчинення зазначених правопорушень, що відображають механізм кримінально протиправної діяльності. У сучасних умовах такі способи характеризуються високим рівнем складності, використанням фінансових і правових конструкцій, а також активним залученням цифрових технологій. Найбільш поширеними є приховування об'єктів оподаткування, заниження податкової бази,

використання фіктивних суб'єктів господарювання, незаконне формування податкового кредиту та застосування транскордонних схем [40, с. 50; 41, с. 110].

Важливим елементом кримінологічної характеристики виступає особа правопорушника. Для ухилення від сплати податків типовим є інтелектуалізований характер злочинної діяльності, що обумовлює специфіку суб'єкта. Як правило, це особи, які мають відповідні професійні знання та доступ до фінансових ресурсів: керівники підприємств, бухгалтери, фінансові менеджери, а також учасники організованих груп. Їхня діяльність часто характеризується попереднім плануванням, використанням спеціальних знань і розподілом ролей.

Суттєве значення має аналіз причин і умов, що зумовлюють існування цього виду злочинності. До основних детермінант належать економічні, правові, організаційні та соціальні чинники, серед яких особливе місце посідають високий рівень тінізації економіки, складність податкового законодавства, недоліки адміністрування податків та наявність корупційних ризиків. Сукупна дія цих факторів формує сприятливе середовище для вчинення податкових правопорушень.

Окремим елементом кримінологічної характеристики є латентність, яка у сфері ухилення від сплати податків досягає значного рівня. Це зумовлено складністю виявлення таких правопорушень, їх маскуванням під легальну господарську діяльність, а також обмеженими можливостями контролюючих органів.

Завершальним компонентом виступають наслідки ухилення від сплати податків, які мають комплексний характер. Вони проявляються у значних фінансових втратах бюджету, порушенні принципів справедливості оподаткування, деформації конкурентного середовища та зростанні криміногенних ризиків. В умовах воєнного стану такі наслідки набувають особливої ваги, оскільки безпосередньо впливають на забезпечення фінансових потреб держави [42, с. 81].

У цьому підрозділі ми звернемо увагу на кількісних та якісних

показниках ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів). Це кримінологічні характеристики, що визначають її масштаб, структуру та динаміку. Кількісні включають стан, рівень (коефіцієнт) та темпи зростання (динаміку), а якісні - структуру (види кримінальних правопорушень), характер (тяжкість) та географію. Ці дані використовуються для оцінки криміногенної ситуації та розробки заходів запобігання ухиленню від сплати податків (обов'язкових платежів).

Стан злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) відображає сукупність зареєстрованих кримінальних правопорушень відповідної категорії за певний період, а також обсяги матеріальних збитків, завданих державі внаслідок їх вчинення [119, с. 76]. Даний показник є базовим для кримінологічного аналізу, оскільки дозволяє оцінити масштаби поширення податкової злочинності та її значення у структурі економічної злочинності загалом.

Стан злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) в Україні за 2020–2025 рр.

Рік	Кількість зареєстрованих кримінальних правопорушень	Встановлені збитки (млн грн)	Кількість повідомлень про підозру	Кількість направлених до суду обвинувальних актів
2020	1 227	2 900	320	210
2021	1 143	3 100	295	198
2022	944	2 400	210	150
2023	1 012	3 600	260	175
2024*	1 085	4 100	290	190
2025	1347	5313	143	98

Складено на основі даних Офісу Генерального прокурора (форма №1 «Єдиний звіт про кримінальні правопорушення»).

Аналіз наведених у таблиці показників дає підстави констатувати, що стан злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) в Україні упродовж 2020–2025 років характеризується відносною кількісною стабільністю при одночасній якісній трансформації відповідних кримінальних правопорушень.

Передусім слід звернути увагу на динаміку кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень, яка демонструє зниження у 2022 році з подальшим поступовим зростанням у 2023–2025 роках. Таке коливання не може розглядатися виключно як результат змін у рівні злочинності, оскільки воно значною мірою зумовлене зовнішніми чинниками. Зокрема, різке зменшення показників у 2022 році обумовлене введенням воєнного стану, переорієнтацією правоохоронної системи на документування воєнних злочинів, обмеженням контрольних функцій у сфері оподаткування, а також загальним спадом економічної активності.

Водночас зростання кількості зареєстрованих правопорушень у 2023–2025 роках свідчить про поступове відновлення функцій державного контролю у податковій сфері, активізацію діяльності Бюро економічної безпеки України, а також адаптацію суб'єктів господарювання до нових економічних умов. Однак зазначене зростання не обов'язково відображає збільшення реального рівня податкової злочинності, а може бути наслідком підвищення ефективності її виявлення (Додаток Б).

Особливої уваги заслуговує показник встановлених збитків, який демонструє чітку тенденцію до зростання. Це свідчить про ускладнення механізмів ухилення від сплати податків, використання більш масштабних фінансових схем та залучення значних обсягів ресурсів до протиправної діяльності. Таким чином, незважаючи на відносно стабільну кількість кримінальних правопорушень, їх економічна небезпечність істотно зростає.

Аналіз показників процесуальної активності (кількість повідомлень про підозру та направлених до суду обвинувальних актів) свідчить про певну диспропорцію між кількістю зареєстрованих кримінальних правопорушень та їх фактичним доведенням до стадії судового розгляду. Це може бути зумовлено складністю доказування у справах даної категорії, тривалістю фінансово-економічних експертиз, а також специфікою кримінального процесу у сфері економічних правопорушень.

Крім того, при оцінці стану злочинності у даній сфері необхідно

враховувати її високий рівень латентності. Значна частина фактів ухилення від сплати податків не потрапляє до офіційної статистики у зв'язку з використанням складних схем мінімізації податкових зобов'язань, які часто перебувають на межі законності або маскуються під легальну господарську діяльність. У зв'язку з цим реальний стан податкової злочинності є значно ширшим за офіційно зафіксований.

В умовах воєнного стану проблема ухилення від сплати податків набуває особливої актуальності, оскільки безпосередньо впливає на фінансову спроможність держави забезпечувати оборонні та соціальні потреби. Це підвищує суспільну небезпечність відповідних правопорушень та обумовлює необхідність посилення кримінально-правових і кримінологічних заходів їх запобігання.

Отже, стан злочинності у сфері ухилення від сплати податків упродовж 2020–2025 років характеризується відносною стабільністю кількісних показників при одночасному зростанні економічних наслідків та ускладненні механізмів вчинення правопорушень. Вплив воєнного стану, реформування правоохоронної системи та високий рівень латентності обумовлюють необхідність комплексного підходу до оцінки цього явища, що має враховувати як офіційні статистичні дані, так і приховані форми податкової злочинності.

Динаміка злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) відображає зміну кількісних показників цього виду кримінальних правопорушень у часовому вимірі та дозволяє виявити основні тенденції їх розвитку, а також залежність від соціально-економічних і правових факторів.



Складено на основі даних Офісу Генерального прокурора (форма №1 «Єдиний звіт про кримінальні правопорушення»).

Аналіз даних, наведених у таблиці, свідчить про наявність нестабільної динаміки кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків в Україні протягом 2020–2025 років, що зумовлено впливом як інституційних, так і соціально-економічних чинників (Додаток Б).

Так, у 2020 році зафіксовано відносно стабільний рівень кримінальних проваджень (близько 1019), що відповідає періоду функціонування податкової міліції як основного органу досудового розслідування у цій сфері. Водночас уже в цей період спостерігалася тенденція до зниження кількісних показників.

У 2021 році динаміка зазнала суттєвих змін у зв'язку з ліквідацією податкової міліції та створенням Бюро економічної безпеки України. Інституційна трансформація спричинила тимчасове зниження рівня реєстрації кримінальних проваджень, що не відображало реального стану злочинності у сфері оподаткування [64; 65, с. 59].

У 2022 році, з початком повномасштабної збройної агресії, спостерігається подальше скорочення кількості кримінальних проваджень. Це пояснюється переорієнтацією державних інституцій на забезпечення обороноздатності та функціонування економіки в умовах воєнного стану.

Натомість у 2023 році фіксується відновлення активності правоохоронних органів у сфері протидії економічним правопорушенням, що підтверджується

збільшенням загальної кількості кримінальних проваджень (понад 4500). У 2024 році ця тенденція посилюється: кількість проваджень зростає до понад 6800, що свідчить про активізацію діяльності Бюро економічної безпеки України.

Водночас дані за 2025 рік демонструють суттєвий розрив між кількістю виявлених фактів правопорушень і реально зареєстрованими кримінальними провадженнями (Додаток Б). Це вказує на збереження високого рівня латентності ухилення від сплати податків та вибіркковість кримінально-правового реагування.

Поряд з тим, динаміка злочинності у сфері ухилення від сплати податків характеризується суттєвою залежністю від зовнішніх чинників, серед яких:

1. зміни податкового законодавства;
2. реформування правоохоронних органів;
3. інтенсивність податкового контролю;
4. загальний стан економіки;
5. воєнно-політичні умови.

Важливо також враховувати, що динаміка офіційно зареєстрованих правопорушень не відображає реальної динаміки податкової злочинності через її високий рівень латентності. Частина таких правопорушень залишається невиявленою або не реєструється у встановленому законом порядку [120, с. 12].

Таким чином, динаміка кримінальних правопорушень у сфері оподаткування протягом 2020-2025 років характеризується нестабільністю та залежністю від інституційних реформ і зовнішніх факторів, зокрема воєнного стану. Формальне зниження кількості кримінальних проваджень у окремі періоди не свідчить про реальне зменшення масштабів ухилення від сплати податків. Натомість аналіз тенденцій дозволяє зробити висновок про системний характер цього явища, його високу латентність та необхідність удосконалення механізмів кримінально-правової запобігання цьому виду злочинності.

Рівень злочинності визначається за допомогою системи кількісних показників, які відображають інтенсивність поширення кримінальних правопорушень у суспільстві. Основним із них є коефіцієнт злочинності, що

обчислюється як відношення кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень до чисельності населення (як правило, на 100 тисяч осіб) за певний період часу.

Крім того, рівень злочинності може визначатися через такі показники:

- 1) абсолютна кількість зареєстрованих кримінальних правопорушень за відповідний період;
- 2) коефіцієнт злочинності серед економічно активного населення або окремих соціальних груп;
- 3) показники кримінальної активності суб'єктів господарювання (зокрема, співвідношення кількості правопорушень до кількості платників податків);
- 4) питома вага окремого виду кримінальних правопорушень у загальній структурі злочинності;
- 5) рівень виявлених правопорушень (що залежить від ефективності діяльності правоохоронних органів).

У сфері ухилення від сплати податків доцільно також використовувати спеціальні показники, зокрема співвідношення кількості кримінальних проваджень до загальної кількості суб'єктів господарювання, обсягів задекларованих доходів або сум податкових надходжень [67, с. 1]. Так, рівень злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) відображає інтенсивність прояву даного виду кримінальних правопорушень у суспільстві та визначається співвідношенням кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень до чисельності населення або кількості суб'єктів господарювання за певний період часу.

Аналіз рівня злочинності у цій сфері свідчить про його відносно помірні кількісні показники у порівнянні з іншими видами кримінальних правопорушень. Водночас така оцінка є умовною, оскільки офіційно зареєстрований рівень не відображає реальних масштабів податкової злочинності через її високий ступінь латентності. Фактичний рівень ухилення від сплати податків значно перевищує статистично зафіксований, що зумовлено складністю виявлення відповідних правопорушень та їх маскуванням під

легальну господарську діяльність.

Як зазначають науковці, особливістю рівня податкової злочинності є його залежність не лише від криміногенної ситуації, а й від ефективності діяльності контролюючих та правоохоронних органів, змін у податковому законодавстві, а також економічних процесів у державі. Зокрема, періоди економічної нестабільності, фінансових криз або воєнного стану можуть супроводжуватися зростанням реального рівня ухилення від оподаткування при одночасному зниженні показників офіційної реєстрації таких правопорушень [43].

Крім того, рівень злочинності у цій сфері має виражену галузеву специфіку, оскільки найбільш уразливими до податкових правопорушень є сфери з високим рівнем грошового обігу, складними фінансовими операціями та можливістю використання посередницьких структур. Це зумовлює нерівномірний розподіл відповідних правопорушень у різних секторах економіки.

Рівень злочинності у сфері ухилення від сплати податків в Україні

Рік	Кількість кримінальних правопорушень (ст. 212 КК України)	Населення (млн)	Коефіцієнт на 100 тис. населення
2021	1 143	41,5	2,75
2022	944	37,6	2,51
2023	1 012	36,8	2,75
2024	1 085	36,5	2,97
2025	1347	36,5	2,99

Аналіз наведених даних свідчить, що рівень злочинності у сфері ухилення від сплати податків характеризується відносною стабільністю протягом досліджуваного періоду з тенденцією до зниження у 2022 році та подальшого поступового зростання у 2023-2024 роках. Зокрема, коефіцієнт злочинності коливається в межах від 2,5 до 3,0 кримінальних правопорушень на 100 тис. населення.

Зниження показників у 2022 році обумовлене, насамперед, впливом воєнного стану, зміною пріоритетів правоохоронної діяльності та трансформацією економічних процесів. Водночас подальше зростання у 2023-

2024 роках свідчить про поступове відновлення контролю у сфері податкових правовідносин.

Поряд з тим, наведені показники не відображають реальних масштабів податкової злочинності, що зумовлено її високим рівнем латентності. Фактичний рівень таких правопорушень є значно вищим, ніж це зафіксовано в офіційній статистиці.

Отже, рівень злочинності у сфері ухилення від сплати податків в Україні характеризується відносно низькими офіційними показниками при їх стабільності у часовому вимірі. Водночас наявність значної латентності, а також вплив зовнішніх факторів (зокрема воєнного стану) обумовлюють необхідність критичного підходу до оцінки статистичних даних та використання комплексних методів кримінологічного аналізу.

Структура злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) відображає внутрішню побудову цього виду кримінальних правопорушень, що визначається співвідношенням їх окремих різновидів залежно від способів вчинення, предмета посягання, суб'єктного складу, розміру заподіяної шкоди та інших кримінологічно значущих ознак. Дослідження структури дозволяє виявити найбільш поширені моделі злочинної поведінки та визначити пріоритетні напрями запобігання цим кримінальним правопорушенням.

Одним із основних критеріїв структурного аналізу є спосіб вчинення кримінального правопорушення, що відображає механізм ухилення від оподаткування. За цим критерієм можна виділити такі основні групи:

1. Приховування об'єктів оподаткування, що полягає у невідображенні в обліку певних доходів, активів або господарських операцій.
2. Заниження податкової бази, яке реалізується шляхом маніпулювання витратами, доходами або іншими показниками фінансової звітності.
3. Використання фіктивних суб'єктів господарювання, що забезпечує формування штучного податкового кредиту або незаконне зменшення податкових зобов'язань.

4. Застосування транзитно-конвертаційних схем, пов'язаних із переведенням безготівкових коштів у готівку та їх подальшим використанням поза офіційним обліком.

5. Транснаціональні схеми ухилення, включаючи використання офшорних юрисдикцій, трансфертного ціноутворення та інших інструментів міжнародного податкового планування.

Важливим елементом структури є також предмет посягання, який дозволяє класифікувати правопорушення залежно від виду податку або обов'язкового платежу. Найбільш поширеними є правопорушення, пов'язані з:

- податком на додану вартість;
- податком на прибуток підприємств;
- податком на доходи фізичних осіб;
- єдиним соціальним внеском.

Значне місце у структурі займають правопорушення, пов'язані з незаконним формуванням податкового кредиту з ПДВ, що обумовлено складністю адміністрування цього податку та можливістю використання багаторівневих схем.

За суб'єктним складом структура податкової злочинності характеризується переважанням службових осіб підприємств, які мають доступ до фінансово-господарської діяльності. Водночас зростає частка організованих груп, що спеціалізуються на створенні та використанні фіктивних підприємств або реалізації складних фінансових схем.

Окремим критерієм є розмір заподіяної шкоди, що дозволяє виокремити правопорушення значного, великого та особливо великого розміру. При цьому у сучасних умовах спостерігається тенденція до збільшення частки правопорушень із значними сумами збитків.

Крім того, структура злочинності у цій сфері характеризується зростанням частки правопорушень, вчинених із використанням цифрових технологій, електронних платіжних систем та складних фінансових інструментів, що свідчить про її технологічну трансформацію.

Отже, структура злочинності у сфері ухилення від сплати податків є

складною та багаторівневою, що відображає різноманітність способів вчинення, предметів посягання та суб'єктів злочинної діяльності. Її аналіз свідчить про домінування складних фінансово-господарських схем, зростання ролі організованих форм злочинності та технологізацію протиправної діяльності. Це обумовлює необхідність диференційованого підходу до протидії таким правопорушенням з урахуванням їх структурних особливостей.

**Структура злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів)
за основними критеріями**

Критерій класифікації	Вид (група) правопорушень	Коротка характеристика	Орієнтовна частка (%)
За способом вчинення	Приховування об'єктів оподаткування	Невідображення доходів, активів, операцій	20–25
	Заниження податкової бази	Маніпуляції з витратами та доходами	20–30
	Використання фіктивних підприємств	Формування незаконного податкового кредиту	25–35
	Конвертаційні центри	Переведення коштів у готівку	10–15
	Транснаціональні схеми	Офшори, трансфертне ціноутворення	5–10
За предметом посягання	ПДВ	Незаконний податковий кредит	40–50
	Податок на прибуток	Заниження фінансового результату	20–30
	ПДФО та ЄСВ	Приховування виплат	10–20
За суб'єктом	Службові особи підприємств	Керівники, бухгалтери	60–70
	Фізичні особи-підприємці	Малий та середній бізнес	15–25
	Організовані групи	Фіктивні схеми, “конверти”	10–20
За розміром шкоди	Значний розмір	Мінімальні пороги криміналізації	30–40
	Великий розмір	Системні схеми	30–35
	Особливо великий	Масштабні схеми	25–35
За способом реалізації	Традиційні схеми	Без використання цифрових інструментів	40–50
	Цифрові схеми	Через онлайн-платформи, електронні системи	50–60

Наведена структура свідчить про домінування складних фінансово-господарських схем, зокрема використання фіктивних підприємств та

незаконного формування податкового кредиту з ПДВ. Значну частку становлять правопорушення, вчинені службовими особами підприємств, що обумовлено їх доступом до фінансових ресурсів та спеціальними знаннями. Водночас спостерігається тенденція до зростання ролі цифрових механізмів у вчиненні податкових правопорушень.

З урахуванням сучасних тенденцій розвитку податкової злочинності, цифровізації економіки, ускладнення фінансово-господарських відносин та транснаціоналізації фінансових процесів запропоновано комплексну кримінологічну класифікацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що базується на сукупності взаємопов'язаних критеріїв. Такий підхід дозволяє більш повно розкрити механізми сучасної податкової злочинності, визначити особливості її прояву та врахувати новітні способи реалізації кримінально протиправної діяльності у сфері оподаткування.

Передусім ухилення від сплати податків доцільно класифікувати за характером механізму вчинення. За цим критерієм виокремлено прямі (декларативні), опосередковані (схемні) та комбіновані способи ухилення. Прямі способи пов'язані з безпосереднім невиконанням податкового обов'язку шляхом неподання податкової звітності, приховування доходів, невідображення окремих господарських операцій або умисного неподання документів до контролюючих органів. Опосередковані способи характеризуються використанням складних фінансово-господарських конструкцій, спрямованих на штучне зменшення податкових зобов'язань, зокрема через використання фіктивних підприємств, транзитних структур, механізмів незаконного формування податкового кредиту або інших схем мінімізації оподаткування. Комбіновані способи поєднують елементи прямих і схемних механізмів та характеризуються підвищеним рівнем складності й латентності.

Важливого кримінологічного значення набуває класифікація за рівнем організації кримінально протиправної діяльності. У межах цього критерію виокремлено індивідуальні, групові та організовані форми ухилення від сплати податків. Індивідуальні правопорушення вчиняються однією особою без використання складних організаційних механізмів. Групові форми

характеризуються участю кількох осіб, між якими здійснюється розподіл функцій, пов'язаних із документальним оформленням, фінансовим супроводом або забезпеченням функціонування протиправної схеми. Організовані форми податкової злочинності мають найбільш високий ступінь суспільної небезпечності та пов'язані зі стійкими об'єднаннями осіб, які систематично здійснюють кримінально протиправну діяльність із використанням складних фінансових механізмів та розгалуженої структури взаємодії.

За територіальним охопленням запропоновано виокремлювати локальні, транскордонні та транснаціональні форми ухилення від сплати податків. Локальні форми реалізуються в межах однієї держави та не передбачають використання іноземних фінансових механізмів. Транскордонні форми пов'язані з переміщенням фінансових потоків через державний кордон, використанням нерезидентів або проведенням зовнішньоекономічних операцій. Транснаціональні форми характеризуються використанням офшорних юрисдикцій, міжнародних фінансових інструментів, механізмів трансфертного ціноутворення та інших складних схем міжнародного податкового планування, що суттєво ускладнює їх виявлення та документування.

Окреме значення має класифікація за ступенем латентності. За цим критерієм виокремлено низьколатентні, середньолатентні та високолатентні форми ухилення від оподаткування. Низьколатентні правопорушення характеризуються очевидністю порушень та відносною простотою їх виявлення, наприклад у випадках грубого порушення правил податкового обліку чи неподання звітності. Середньолатентні форми потребують проведення спеціальних перевірок та аналітичної роботи контролюючих органів. Високолатентні форми маскуються під легальну господарську діяльність, реалізуються через складні фінансові або цифрові механізми та характеризуються високим рівнем прихованості.

Сучасні тенденції розвитку цифрової економіки обумовлюють необхідність класифікації ухилення від сплати податків за критерієм використання технологій. У межах цього підходу виокремлено традиційні, цифровізовані та гібридні форми податкової деліктності. Традиційні форми

здійснюються без активного використання сучасних цифрових технологій. Цифровізовані форми передбачають використання електронних платіжних систем, криптоактивів, онлайн-платформ, цифрових фінансових сервісів та інших інформаційно-комунікаційних технологій для приховування доходів або об'єктів оподаткування. Гібридні форми поєднують традиційні фінансові механізми з цифровими інструментами, що істотно ускладнює процес виявлення відповідних правопорушень.

Крім того, ухилення від сплати податків доцільно класифікувати за предметом посягання. У межах цього критерію виокремлено правопорушення, пов'язані з ухиленням від сплати податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Найбільш поширеними залишаються правопорушення у сфері адміністрування ПДВ, пов'язані з незаконним формуванням податкового кредиту, використанням «скруток» та фіктивних господарських операцій.

Окреме кримінологічне значення має класифікація за типом суб'єкта кримінального правопорушення. За цим критерієм виокремлено професійно-економічний, підприємницький та кримінально-організований типи правопорушників. Професійно-економічний тип охоплює бухгалтерів, фінансистів, аудиторів та інших осіб, які використовують спеціальні знання у сфері фінансів та оподаткування для реалізації схем ухилення. Підприємницький тип представлений власниками або керівниками суб'єктів господарювання, які вчиняють відповідні діяння з метою мінімізації податкового навантаження. Кримінально-організований тип характеризується участю осіб у функціонуванні стійких схемних структур, зокрема так званих «конвертаційних центрів», діяльність яких спрямована на системне забезпечення незаконної мінімізації податкових зобов'язань.

Таким чином, запропонована кримінологічна класифікація дозволяє систематизувати сучасні форми ухилення від сплати податків, враховуючи їх механізм, рівень організації, територіальне охоплення, технологічні особливості та характеристики суб'єкта кримінально протиправної діяльності, що має важливе значення для вдосконалення системи запобігання, виявлення та

протидії податковій злочинності.

Географія злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) відображає територіальний розподіл відповідних кримінальних правопорушень та дозволяє виявити регіональні особливості їх поширення, що обумовлені рівнем економічного розвитку, галузевою структурою господарства, інтенсивністю підприємницької діяльності, а також ефективністю діяльності контролюючих і правоохоронних органів.

Територіальний розподіл кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків в Україні (узагальнено)

Регіон	Рівень економічної активності	Кількість правопорушень (умовно)	Основні особливості
м. Київ	Дуже високий	Високий	Концентрація великого бізнесу, фінансові центри, складні схеми
Київська обл.	Високий	Високий	Близькість до столиці, логістика, виробництво
Дніпропетровська обл.	Високий	Високий	Промисловість, металургія, великі підприємства
Одеська обл.	Високий	Високий	Зовнішньоекономічна діяльність, порти, імпорт/експорт
Львівська обл.	Середній–високий	Середній–високий	Прикордонна торгівля, релокація бізнесу
Харківська обл.	Високий (до війни)	Знижений (під час війни)	Вплив бойових дій
Центральні регіони	Середній	Середній	Аграрний сектор, середній бізнес
Західні регіони	Середній	Зростаючий	Релокація підприємств
Південні та східні (зона бойових дій)	Низький (формально)	Низький	Висока латентність, обмежений контроль

Аналіз територіального розподілу податкової злочинності свідчить про її нерівномірний характер. Найбільша концентрація кримінальних правопорушень спостерігається у регіонах із високим рівнем економічної активності, значною кількістю суб'єктів господарювання та розвиненою фінансово-господарською інфраструктурою. До таких, зокрема, належать місто Київ, Київська, Дніпропетровська, Одеська, Харківська та Львівська області. Це

обумовлено як об'єктивно більшими можливостями для здійснення господарської діяльності, так і більшою кількістю потенційних об'єктів податкового контролю.

Водночас у регіонах із менш розвиненою економікою офіційно зафіксовані показники податкової злочинності є нижчими, що не завжди свідчить про реальну відсутність правопорушень, а часто є наслідком меншої інтенсивності фінансових потоків або недостатнього рівня їх виявлення. Таким чином, географія податкової злочинності значною мірою корелює не лише з економічною активністю, а й з ефективністю контрольних механізмів.

Окремої уваги потребує вплив воєнного стану на територіальну структуру податкової злочинності. У регіонах, що зазнали активних бойових дій або тимчасової окупації, спостерігається зниження офіційно зареєстрованих правопорушень, що пояснюється обмеженими можливостями здійснення контролю та фіксації злочинів. Водночас у відносно безпечних регіонах, куди перемістилася значна частина бізнесу, відбувається концентрація економічної активності, що відповідно впливає і на зростання кількості виявлених податкових правопорушень.

Крім того, сучасна географія ухилення від сплати податків характеризується тенденцією до віртуалізації та транснаціоналізації, коли територіальна прив'язка правопорушення стає умовною. Використання електронних платіжних систем, дистанційних фінансових операцій, криптовалют та офшорних юрисдикцій дозволяє здійснювати протиправну діяльність незалежно від фізичного місця перебування суб'єктів, що суттєво ускладнює її виявлення та документування.

Отже, географія злочинності у сфері ухилення від сплати податків характеризується нерівномірністю територіального розподілу, концентрацією у економічно розвинених регіонах та залежністю від рівня економічної активності і ефективності контролюючих органів. В умовах воєнного стану та цифровізації економіки спостерігається зміщення акценту від традиційної територіальної локалізації до віртуалізованих і транснаціональних форм кримінально протиправної діяльності, що потребує удосконалення підходів до

її кримінологічного аналізу.

Далі охарактеризуємо ціну. Ціна злочинності у сфері ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) є узагальнюючим кримінологічним показником, що відображає сукупність негативних наслідків, яких зазнає держава, суспільство та економіка внаслідок вчинення відповідних кримінальних правопорушень. Вона включає як прямі матеріальні втрати, так і непрямі соціально-економічні, інституційні та криміногенні наслідки.

Передусім, до складу ціни злочинності належать прямі економічні збитки, які проявляються у недоотриманні бюджетом податкових надходжень. Саме цей компонент є найбільш вимірюваним і фіксується у статистичних даних правоохоронних органів. Водночас реальні втрати значно перевищують офіційно встановлені суми, що зумовлено високим рівнем латентності податкової злочинності.

Другим важливим елементом є непрямі економічні втрати, які включають викривлення конкурентного середовища, зниження інвестиційної привабливості економіки, зростання тіньового сектору та зменшення ефективності бюджетної політики. Унаслідок цього формується ситуація, за якої добросовісні платники податків опиняються у менш вигідному становищі порівняно з тими, хто ухиляється від оподаткування.

Суттєвим компонентом ціни злочинності є також соціальні наслідки, що проявляються у зниженні рівня соціальної справедливості, формуванні толерантного ставлення до правопорушень у сфері оподаткування та підриві податкової дисципліни. Це негативно впливає на рівень довіри до держави та її інституцій.

Окремо слід виділити інституційні витрати, пов'язані з необхідністю утримання та функціонування системи органів податкового контролю, правоохоронних органів та судової системи, які здійснюють виявлення, розслідування та розгляд відповідних правопорушень.

Структура ціни злочинності у сфері ухилення від сплати податків

Складова ціни злочинності	Зміст	Основні прояви
Прямі економічні втрати	Недоотримання бюджетних надходжень	Несплата податків, заниження бази оподаткування
Непрямі економічні втрати	Порушення економічних процесів	Тінізація економіки, викривлення конкуренції
Соціальні наслідки	Вплив на суспільство	Зниження податкової культури, недовіра до держави
Інституційні витрати	Витрати на запобігання	Утримання правоохоронних і контролюючих органів
Криміногенні наслідки	Вплив на злочинність	Розвиток організованої злочинності, легалізація доходів
Воєнно-економічні втрати	Вплив на державу в умовах війни	Недофінансування оборони, соціальних програм

У сучасних умовах особливого значення набуває криміногенна складова ціни злочинності, оскільки ухилення від сплати податків часто виступає складовою діяльності організованих злочинних груп, сприяє легалізації доходів, одержаних кримінально протиправним шляхом, та фінансуванню інших видів кримінальної діяльності [33; 161, с. 59].

В умовах воєнного стану ціна податкової злочинності істотно зростає, оскільки недоотримані бюджетні надходження безпосередньо впливають на можливості держави забезпечувати обороноздатність, соціальний захист населення та відновлення економіки.

За узагальненими даними Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України, судової статистики можна виділити такі орієнтовні показники:

Встановлені збитки у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків в Україні (2020–2025 рр.)

Рік	Сума збитків (орієнтовно, млрд грн)
2020	2,8–3,0
2021	3,0–3,5
2022	2,0–2,5
2023	3,5–4,0
2024	4,0–4,5
2025*	4,5–5,0

Варто зазначити, що офіційно встановлені збитки у кримінальних провадженнях за фактами ухилення від сплати податків становлять у середньому 2–4 млрд грн щорічно. Водночас реальні втрати державного бюджету є значно більшими та, за оцінками експертів, можуть сягати десятків мільярдів гривень на рік, що обумовлено високим рівнем латентності податкової злочинності.

Отже, ціна злочинності у сфері ухилення від сплати податків має комплексний характер і включає як прямі фінансові втрати бюджету, так і широке коло непрямих соціально-економічних та інституційних наслідків. Її реальний масштаб значно перевищує офіційно зафіксовані показники, що обумовлено високим рівнем латентності цього виду злочинності та його системним впливом на економіку і суспільство. Це зумовлює необхідність посилення кримінально-правових і кримінологічних заходів протидії з урахуванням сучасних викликів.

Латентність ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) становить одну з базових кримінологічних характеристик цього виду злочинності та відображає розбіжність між фактичним обсягом вчинених правопорушень і їх офіційною реєстрацією. У науковій літературі латентність розглядається як об'єктивно зумовлена властивість злочинності, що виникає внаслідок недовиявлення, nereєстрації або приховування кримінальних правопорушень.

Для податкової злочинності характерний високий рівень латентності, що зумовлено її інтелектуалізованим характером, складністю механізмів вчинення, а також можливістю маскування протиправної діяльності під легальні фінансово-господарські операції. На відміну від загальнокримінальних правопорушень, у сфері оподаткування відсутній очевидний потерпілий, що знижує ймовірність виявлення відповідних діянь та їх подальшої кримінально-правової оцінки.

За оцінками експертів, рівень виявлення кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, становить лише незначну частку

від їх фактичної кількості. Зокрема, з урахуванням показників тіньової економіки, яка в Україні оцінюється на рівні 30-40% валового внутрішнього продукту, можна дійти висновку, що реальні масштаби податкової злочинності істотно перевищують офіційно зафіксовані. У наукових дослідженнях обґрунтовується позиція, відповідно до якої латентність у цій сфері може досягати 80-90%, що свідчить про системний характер прихованості відповідних правопорушень.

Високий рівень латентності обумовлений сукупністю взаємопов'язаних факторів, серед яких визначальними є: складність фінансово-господарських схем, використання легальних інструментів податкового планування, цифровізація економічних процесів, обмежені можливості податкового контролю, а також наявність корупційних ризиків. Значну роль відіграє і низький рівень податкової культури, що формує толерантне ставлення до ухилення від оподаткування як до соціально прийнятної практики.

Методологічно оцінка латентності податкової злочинності здійснюється за допомогою непрямих підходів, зокрема шляхом порівняння офіційних статистичних даних із макроекономічними показниками, аналізу розривів між потенційними та фактичними податковими надходженнями, використання експертних оцінок, а також дослідження непрямих індикаторів, таких як обсяги готівкового обігу чи показники тіньової економіки.

Таким чином, аналіз кількісних і якісних показників ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) дає підстави констатувати, що цей вид злочинності характеризується відносною стабільністю офіційно зареєстрованих показників при одночасній складній внутрішній трансформації. Кількісні показники, зокрема стан, рівень і динаміка, свідчать про невисоку питому вагу відповідних кримінальних правопорушень у загальній структурі злочинності, що, однак, не відображає їх реальних масштабів у зв'язку з високим рівнем латентності. Виявлені коливання динаміки зумовлені переважно зовнішніми чинниками, такими як зміни у правозастосовній практиці, трансформації системи правоохоронних органів та вплив воєнного стану. Водночас якісні показники свідчать про ускладнення механізмів вчинення податкових

правопорушень, їх інтелектуалізацію, цифровізацію та транснаціоналізацію. У структурі злочинності домінують складні фінансово-господарські схеми, пов'язані з використанням фіктивних суб'єктів господарювання, маніпулюванням податковими зобов'язаннями та застосуванням сучасних фінансових інструментів.

Особливу увагу привертає зростання обсягів завданих збитків при відносно стабільній кількості правопорушень, що свідчить про підвищення їх суспільної небезпечності та економічної значущості. Крім того, територіальна нерівномірність, висока латентність і зв'язок із організованими формами злочинності підтверджують системний характер цього явища.

Отже, ухилення від сплати податків слід розглядати не лише як окремий вид економічної злочинності, а як складне багатовимірне соціально-економічне явище, що потребує здійснення кримінологічного аналізу та вдосконалення механізмів запобігання з урахуванням сучасних викликів, зокрема цифровізації економіки та умов воєнного стану.

2.2. Кримінологічна характеристика осіб, які ухиляються від сплати податків (обов'язкових платежів)

Проблематика особи злочинця належить до фундаментальних напрямів кримінологічних досліджень, оскільки пізнання закономірностей кримінально протиправної поведінки передбачає з'ясування не лише зовнішніх умов її формування, а й властивостей особи, яка обирає відповідну модель поведінки. Витоки наукового інтересу до людини простежуються ще в античній філософії. Платон пов'язував справедливу та несправедливу поведінку зі станом душі, її внутрішньою організацією та вихованням, а Арістотель досліджував добровільність учинків, вибір, мотиви й відповідальність.

Зміна наукових підходів поступово розширювала саме розуміння причин поведінки: від переважно моральної оцінки вчинку до пошуку комплексу чинників, які впливають на формування відповідної поведінкової установки.

У другій половині XIX ст. Чезаре Ломброзо започаткував систематичне дослідження індивідуальних характеристик осіб, які вчиняють злочини, висунувши концепцію «природженого злочинця». Попри подальшу критику біологічного детермінізму, історичне значення цього підходу полягає у виокремленні особи злочинця як самостійного об'єкта дослідження. Е. Феррі розширив пояснення за рахунок біологічних, фізичних і соціальних факторів, а Р. Гарофало акцентував морально-психологічні характеристики. Надалі Г. Тард пов'язував злочинну поведінку із соціальним наслідуванням, Е. Дюркгайм – із соціальною структурою та функціонуванням норм, Р. К. Мертон – із соціальною аномією, а Е. Сазерленд – із соціальним навчанням.

С. А. Шалгунова зазначає, що новий поштовх дослідження особи злочинця отримали наприкінці XIX ст., хоча науковці та інші дослідники, зокрема юристи та психіатри, звертали увагу лише на окремі кримінологічні та кримінально-правові ознаки особи злочинця. Проте історичний розвиток кримінологічної думки засвідчив поступовий перехід від пояснення неправомірної поведінки окремими властивостями людини до комплексного врахування її соціального середовища, мотивації та психологічних характеристик. Важливо, що соціальні умови не розглядалися як фактор, який автоматично породжує злочинність: їх вплив опосередковується особистістю. Тобто, вже в історичному розвитку вчення про особу злочинця сформувалася потреба враховувати взаємодію внутрішніх властивостей і зовнішніх умов [162, с. 339-341].

Сучасна кримінологічна наука відійшла від пошуку універсальної «злочинної риси», яка сама по собі визначала б протиправну поведінку. Дослідження особи, яка вчиняє злочини, показують, що немає однієї або декількох ізольованих властивостей, які б однозначно відмежовували злочинців від осіб, що дотримуються соціальних норм.

Визначальним є якісно своєрідне поєднання особистісних особливостей та співвідношення окремих їх компонентів. Кримінологічна характеристика повинна орієнтуватися на системне поєднання властивостей, а не на пошук окремого універсального показника криміногенності.

Зазначена позиція, на наш погляд, виключає можливість спрощеного поділу людей на «криміногенних» і «некриміногенних» виключно за наявністю окремих рис характеру. Одна й та сама властивість може виявлятися у представників різних соціальних груп та сама по собі не свідчити про схильність до кримінальної поведінки. Кримінологічне значення вона набуває лише тоді, коли включається у певну систему взаємозв'язків з іншими особистісними характеристиками, соціальними умовами та конкретною ситуацією.

Важливо враховувати, що людина, яка вчинила злочин, зберігає соціальні зв'язки, виконує певні соціальні ролі та продовжує взаємодіяти з іншими членами суспільства. Тому кримінологічне дослідження повинне встановлювати не тільки негативні властивості, а й загальну систему соціальних зв'язків, життєвий досвід, характер соціалізації та інші характеристики. Саме в такому поєднанні можливо виявити ті особливості, які мають значення для пояснення та попередження злочинної поведінки [157, с. 134–135].

Особа злочинця розглядається як система ознак, властивостей та інших показників, сукупність яких характеризує людину, яка вчинила злочин. При цьому кримінологічний інтерес становлять не випадкові або другорядні характеристики, а ті ознаки, які дозволяють встановити закономірні зв'язки між властивостями особи, її поведінкою та умовами, за яких відбувається злочин [6, с. 135].

У літературі традиційно пропонується виокремлювати соціально-демографічні, кримінально-правові та морально-психологічні характеристики, сукупний аналіз яких дає змогу сформувати цілісне уявлення про особу, яка вчинила кримінальне правопорушення [4, с. 60; 9, с. 235-237; 77, с. 180].

Виокремлення зазначених груп ознак дає змогу впорядкувати значний масив інформації про особу та визначити різні рівні її кримінологічної характеристики.

Структуру особи злочинця слід розглядати як упорядковану сукупність взаємопов'язаних характеристик, що розкривають її соціальне становище,

особливості життєдіяльності, систему цінностей, інтересів і потреб, психологічні властивості та специфіку поведінки. Водночас важливим є не лише встановлення відповідних ознак, а й визначення їх кримінологічного значення, тобто того, яким чином вони можуть бути пов'язані з виникненням мотиву, прийняттям рішення та подальшою реалізацією кримінально протиправної поведінки. Такий підхід дозволяє розкрити внутрішню організацію особистості та визначити роль окремих її складових у механізмі кримінального правопорушення [43].

Більш розгорнуту структуру запропонував А. П. Закалюк. Вона має відображати детермінуючу роль кожного елемента та його значення як можливого об'єкта запобіжного впливу. До структури віднесено дев'ять блоків, серед яких ознаки формування і соціалізації, соціального статусу та ролей, спрямованості особистості, демографічні ознаки, психофізіологічні особливості, показники фізичного і психічного здоров'я, індивідуально-психологічні риси та ознаки, пов'язані з учиненням злочину [60, с. 257-258].

Підхід А. П. Закалюка дозволяє перейти від простого переліку характеристик до системи, елементи якої мають різне функціональне значення для пояснення злочинної поведінки та профілактики. На нашу думку, перевага такого розгорнутого підходу полягає передусім у можливості встановити різну «вагу» окремих елементів залежно від конкретної ситуації.

Не всі характеристики однаковою мірою впливають на поведінку, а деякі з них можуть набувати кримінологічного значення лише за наявності інших передумов. Наприклад, соціальний статус сам по собі не визначає поведінки, але його поєднання з певною системою цінностей, потреб і мотивацій може створювати специфічні умови для реалізації злочинного наміру. Ураховуючи зазначене, кримінологічну характеристику доцільно розглядати як інструмент переходу від констатації факту злочинної поведінки до її пояснення. Саме на цьому етапі виникає можливість визначити, які властивості особи є відносно стійкими, які сформувалися під впливом певних соціальних обставин, а які проявилися безпосередньо в ситуації вчинення злочину. Такий розподіл має

значення і для прогнозування, адже різні за природою характеристики потребують різних способів запобіжного впливу.

Звідси випливає необхідність поєднання аналізу особи з дослідженням ситуації, у якій вона діяла. Такий підхід дозволяє уникнути двох крайнощів: з одного боку, пояснення злочину виключно властивостями самої особи, а з іншого – ігнорування її індивідуальної ролі під впливом загальних соціальних умов.

Кримінологічна характеристика повинна розглядатися у взаємозв'язку із процесом формування та реалізації злочинної поведінки. Особистісні властивості самі по собі ще не означають неминучості вчинення злочину, оскільки їх конкретний поведінковий прояв залежить від поєднання з мотиваційними процесами та ситуаційними чинниками. При цьому особливого значення набуває дослідження механізму злочинної поведінки, який дозволяє простежити послідовність переходу від внутрішніх властивостей особи до конкретного поведінкового акту.

Механізм злочинної поведінки – процес, у межах якого взаємодіють особистісні властивості, мотивація, конкретна обстановка, прийняття рішення про вчинення злочину та безпосередній акт поведінки. При цьому зазначені елементи не є ізольованими: кожен із них може впливати на інші та змінювати їх прояв у конкретній ситуації. Особливе місце посідає мотивація, оскільки саме через неї внутрішні потреби, ціннісні орієнтації, особистісні властивості та емоційні переживання набувають форми конкретного спонукання до поведінки. Відповідно, для кримінологічного пояснення злочину важливо встановлювати не тільки наявність певних негативних характеристик особи, а й механізм їх взаємодії з конкретною ситуацією та мотиваційною сферою. Це дозволяє точніше визначити ті ланки механізму, на які може бути спрямований запобіжний вплив [8, с. 114–115].

Якщо злочинна поведінка є результатом взаємодії багатьох чинників, то особа не може бути визначена виключно через негативні характеристики. Навпаки, кримінологічний аналіз повинен встановлювати співвідношення між різними сторонами особистості, включаючи ті, що можуть стримувати або

нейтралізувати криміногенний вплив. Такий підхід дає змогу розглядати особу не як незмінний носій криміногенних властивостей, а як динамічну систему, здатну до зміни під впливом подальшої соціалізації та цілеспрямованого запобіжного впливу.

Тому доцільно відмовитися від спрощеного уявлення про причинність злочинної поведінки як безпосередній результат наявності окремих негативних характеристик. Одна й та сама риса може мати різне значення залежно від її поєднання з іншими властивостями та зовнішніми обставинами [5, с. 203].

Важливим продовженням структурного аналізу особи злочинця є її класифікація та типологізація. Їх значення полягає у можливості перейти від дослідження окремих характеристик до встановлення закономірних груп та типів осіб. Класифікація передбачає групування осіб за певними формалізованими ознаками, що дає змогу визначити ступінь поширеності відповідної характеристики серед досліджуваного контингенту. Такий поділ може здійснюватися за демографічними, соціально-рольовими, кримінологічними, кримінально-правовими, морально-психологічними та іншими ознаками.

Типологізація, своєю чергою, має більш складний характер, оскільки передбачає синтез різних ознак та встановлення на цій основі певного типу особи. Якщо класифікація фактично розподіляє сукупність осіб за окремими характеристиками, то типологія дозволяє сформувати цілісне уявлення про якісно своєрідні моделі особистості. У кримінологічному аспекті це особливо важливо, оскільки різний ступінь стійкості антисоціальної спрямованості може зумовлювати різний характер поведінки та, відповідно, потребувати диференційованого запобіжного впливу. Зокрема, виділення випадкового, ситуаційного та інших типів злочинців дозволяє враховувати не тільки сам факт учинення злочину, а й глибину та стійкість криміногенної спрямованості особи. Типологічний підхід створює можливість більш обґрунтовано співвідносити характеристики особи з механізмом її поведінки та перспективами запобіжного впливу [44, с. 19–20].

Відтак, типологізація має важливе значення для індивідуалізації кримінологічного впливу. Якщо різні особи можуть вчинити зовні подібні правопорушення, але мати різний ступінь сформованості криміногенної спрямованості, то однакові запобіжні заходи можуть давати різний результат.

Практичне значення такого підходу проявляється насамперед у сфері індивідуального запобігання. Його сутність полягає у виявленні осіб, поведінка яких свідчить про можливість учинення нових кримінальних правопорушень, та застосуванні щодо них відповідних заходів запобіжного впливу. При цьому ефективна профілактика не може зводитися виключно до контролю за особою.

Вона має передбачати також створення таких умов, які зменшують можливість реалізації криміногенних установок, а за необхідності – надання особі відповідної допомоги. Тобто, індивідуальне запобігання передбачає поєднання виявлення криміногенних властивостей із впливом на умови, у яких вони можуть реалізуватися. Це ще раз підтверджує, що кримінологічне значення особи злочинця розкривається лише у взаємозв'язку з конкретним соціальним середовищем і життєвою ситуацією [29, с. 76–77].

Кінцевою метою вивчення особи злочинця має бути не її формальне віднесення до певної категорії, а визначення конкретних можливостей запобіжного впливу. Для цього необхідно встановити, які характеристики особи є найбільш стійкими, які можуть бути змінені, а які чинники середовища сприяють або, навпаки, перешкоджають реалізації криміногенної установки. Важливим також є врахування позитивних соціальних зв'язків та інших ресурсів, які можуть сприяти відмові від подальшої злочинної поведінки. Водночас запобіжний вплив має враховувати індивідуальну здатність особи до переосмислення власних установок і коригування поведінки. Це передбачає не лише усунення несприятливих умов, а й активізацію тих соціальних ресурсів, які забезпечують закріплення правомірних моделей поведінки. Крім того, необхідно оцінювати готовність людини до позитивних змін, оскільки однакові зовнішні обставини можуть по-різному впливати на її подальші рішення. У цьому зв'язку індивідуалізація запобіжного впливу має ґрунтуватися на

комплексній оцінці особи, що дає змогу визначити найбільш доцільні засоби корекції її поведінки та мінімізувати вплив криміногенних обставин.

Таким чином, особа злочинця у сучасному кримінологічному розумінні має розглядатися як динамічна система взаємопов'язаних властивостей, яка формується у процесі соціалізації, проявляється через систему соціальних відносин, потреб, цінностей, мотивацій та установок і реалізується у конкретній життєвій ситуації. Її дослідження має здійснюватися на декількох взаємопов'язаних рівнях: структурному – для встановлення основних характеристик; динамічному – для з'ясування процесу їх формування та зміни; ситуаційному – для визначення умов їх реалізації у конкретному акті поведінки. Важливим наслідком такого розуміння є можливість своєчасного виявлення змін у структурі особистості та соціальному оточенні, які можуть посилювати або послаблювати криміногенну спрямованість.

Поєднання зазначених підходів дає змогу розглядати злочинну поведінку як результат взаємодії особистісних властивостей, соціального досвіду та конкретних обставин, у яких опиняється особа. Це дозволяє уникнути однобічного пояснення причин вчинення злочину, за якого перевага надається лише одному з цих чинників, і водночас зберегти значення особистого вибору та індивідуальної активності. У результаті кримінологічне вивчення особи злочинця набуває не лише описового, а й пояснювального та прогностичного характеру, створюючи основу для диференційованого запобігання злочинній поведінці.

Кримінологічна характеристика осіб, які ухиляються від сплати податків (обов'язкових платежів), становить важливий елемент дослідження кримінальних правопорушень. Вона дає змогу проаналізувати соціально-демографічні, психологічні та поведінкові риси правопорушників, а також слугує підґрунтям для розробки ефективних превентивних заходів, спрямованих на запобігання таким діям.

Згідно з положеннями Кримінального кодексу України, відповідальність за ухилення від сплати податків передбачена статтею 212, яка охоплює умисні дії, спрямовані на ненадходження коштів до бюджету у значних розмірах [76].

Водночас кримінологічний аналіз свідчить, що такі правопорушення мають специфічний суб'єктний склад.

Типовими суб'єктами податкових правопорушень є керівники підприємств і організацій, головні бухгалтери або інші посадові особи, відповідальні за фінансову звітність, фізичні особи-підприємці, особи, що здійснюють тіньову підприємницьку діяльність.

У результаті вивчення матеріалів кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) проаналізовано основні кримінологічні ознаки особи правопорушника, яка вчиняє відповідні кримінальні правопорушення. Проведений аналіз дозволив встановити характерні соціально-демографічні, професійні, психологічні та поведінкові особливості осіб, причетних до податкової деліктності, а також визначити найбільш поширені моделі їх кримінально протиправної діяльності (Додаток Б).

Аналіз соціально-демографічних ознак осіб, які ухиляються від сплати податків, дозволяє сформулювати узагальнений портрет правопорушника та визначити чинники, що сприяють вчиненню таких діянь. На відміну від загальнокримінальних правопорушень, податкові делікти характеризуються специфічним суб'єктним складом і високим рівнем латентності.

Передусім, для цієї категорії правопорушників характерним є працездатний вік, як правило від 25 до 55 років. Саме у цьому віковому діапазоні особи активно залучені до господарської діяльності, мають необхідний досвід і доступ до фінансових ресурсів (Додаток Б).

Щодо освітнього рівня, переважають особи з вищою освітою, часто економічною, фінансовою або юридичною. Це обумовлено тим, що ухилення від сплати податків потребує спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, податкового законодавства та фінансового планування. Високий рівень професійної підготовки дозволяє таким особам використовувати складні схеми мінімізації податкових зобов'язань.

Важливою ознакою є професійний статус правопорушників. Найчастіше це керівники підприємств, фінансові директори та головні бухгалтери, фізичні особи-підприємці або особи, що фактично контролюють господарську

діяльність. Такі особи мають прямий доступ до фінансових потоків і можливість впливати на формування податкової звітності.

З точки зору соціального становища, більшість правопорушників належать до середнього або вище середнього соціального прошарку. Вони мають стабільні доходи, активи та соціальні зв'язки, що відрізняє їх від осіб, які вчиняють традиційні корисливі кримінальні правопорушення.

Щодо гендерної характеристики, переважають чоловіки, однак у сфері бухгалтерського обліку та фінансового менеджменту досить часто фігурують і жінки, особливо як співучасники або виконавці технічних аспектів правопорушення.

Важливим елементом є також досвід підприємницької або управлінської діяльності. Більшість правопорушників мають значний стаж роботи у фінансово-господарській сфері, що дозволяє їм орієнтуватися у механізмах державного контролю та уникати виявлення. Крім того, слід враховувати територіальний фактор: такі правопорушення частіше вчиняються у великих містах та економічно активних регіонах, де зосереджені значні фінансові ресурси та розвинена підприємницька діяльність.

Отже, соціально-демографічний портрет особи, яка ухиляється від сплати податків, характеризується високим рівнем освіти, професійною обізнаністю, належністю до економічно активного населення та наявністю доступу до фінансових ресурсів, що в сукупності створює передумови для вчинення таких правопорушень.

Розподіл соціально-демографічних характеристик осіб, які ухиляються від сплати податків (узагальнені дані)

Критерій	Характеристика	Частка (%)
Вік	25–55 років	80
Освіта	Вища освіта	90
Професійний статус	Керівники, ФОП, бухгалтери	75
Соціальний стан	Середній та вище середнього	85
Гендер	Переважно чоловіки	70
Досвід роботи	5+ років у фінансовій сфері	80
Сфера діяльності	Бізнес, підприємництво	85
Територіальна ознака	Великі міста	90
Доступ до ресурсів	Прямий доступ до фінансів і звітності	80
Рівень обізнаності	Високий рівень знання податкового права	85

Наведені у таблиці дані свідчать про наявність чітко окресленого соціально-демографічного профілю осіб, які ухиляються від сплати податків. Зокрема, домінування вікової групи 25–55 років (близько 80%) пояснюється тим, що саме у цьому періоді особи є найбільш економічно активними та залученими до підприємницької діяльності.

Високий рівень освіти (до 90%) вказує на те, що такі правопорушення потребують спеціальних знань у сфері фінансів, обліку та податкового законодавства. Це підтверджує інтелектуальний характер податкових правопорушень і відрізняє їх від більшості загальнокримінальних діянь.

Значна частка осіб, які займають керівні посади або здійснюють підприємницьку діяльність (близько 75%), обумовлена їх безпосереднім доступом до фінансових ресурсів і можливістю впливати на формування податкової звітності. Водночас належність більшості правопорушників до середнього та вище середнього соціального прошарку (приблизно 85%) свідчить про корисливу мотивацію, спрямовану не на виживання, а на максимізацію прибутку.

Гендерний розподіл демонструє переважання чоловіків (близько 70%), що може бути пов'язано з більшою представленістю чоловіків у сфері управління бізнесом, хоча участь жінок, особливо у фінансово-бухгалтерській

діяльності, також є значною.

Високий рівень професійного досвіду (близько 80%) та обізнаності у сфері податкового законодавства (понад 85%) свідчить про усвідомлений характер протиправної поведінки та здатність використовувати складні схеми ухилення від оподаткування.

Крім того, концентрація таких правопорушень у великих містах (до 90%) зумовлена високою економічною активністю, значними фінансовими потоками та розвинутою підприємницькою інфраструктурою.

Таким чином, узагальнені дані підтверджують, що особи, які ухиляються від сплати податків, характеризуються високим рівнем соціальної інтеграції, професійної підготовки та економічної активності, що обумовлює складність виявлення та запобігання таким правопорушенням.

Морально-психологічні характеристики осіб, які ухиляються від сплати податків, відіграють важливу роль у розумінні причин та механізмів вчинення таких правопорушень. Вони дозволяють глибше проаналізувати внутрішні мотиви поведінки правопорушників і визначити особливості їх правосвідомості.

Передусім для цієї категорії осіб характерною є раціонально-корислива мотивація, що полягає у прагненні до максимізації прибутку шляхом мінімізації податкових зобов'язань. При цьому ухилення від сплати податків часто сприймається не як суспільно небезпечне діяння, а як «економічно доцільне рішення» або елемент ведення підприємницької діяльності.

Важливою ознакою є деформація правової свідомості, яка проявляється у вибіркового ставленні до правових норм. Такі особи можуть формально визнавати необхідність дотримання законодавства, однак фактично ігнорують його у випадках, коли це суперечить їх економічним інтересам.

Характерною рисою є також занижений рівень правової культури, що поєднується з недовірою до державних інститутів, зокрема податкових органів. Часто правопорушники виправдовують свої дії недосконалістю податкової системи, високим податковим навантаженням або неефективним використанням бюджетних коштів.

Суттєве значення має схильність до раціоналізації протиправної поведінки. Особи, які ухиляються від сплати податків, схильні виправдовувати свої дії, перекладаючи відповідальність на зовнішні обставини, такі як економічна нестабільність, воєнний стан чи складність ведення підприємницької діяльності.

Крім того, для таких правопорушників характерні високий рівень самоконтролю та обережності, що дозволяє приховувати протиправну діяльність, схильність до ризику, але у межах контрольованих ситуацій, прагматичність та орієнтація на результат та здатність до планування та використання складних схем. Водночас важливо відзначити, що значна частина таких осіб не має стійкої криміногенної установки, а їх протиправна поведінка є ситуативною та зумовленою економічними чинниками.

Отже, морально-психологічний портрет осіб, які ухиляються від сплати податків, характеризується поєднанням раціонально-корисливої мотивації, деформованої правової свідомості та схильності до виправдання протиправної поведінки, що потребує врахування при розробці заходів профілактики та вдосконалення правового регулювання.

Морально-психологічна характеристика осіб, які ухиляються від сплати податків

Критерій	Характеристика	Частка (%)
Мотивація	Корислива, спрямована на отримання економічної вигоди	91
Правова свідомість	Частково деформована, вибіркове ставлення до норм права	84
Ставлення до закону	Схильність до ігнорування заради вигоди	79
Раціоналізація поведінки	Виправдання дій через недоліки системи	86
Рівень ризику	Помірний, контрольований	74
Поведінкові риси	Обережність, планування, прихованість	82
Соціальні установки	Недовіра до державних інститутів	78
Рівень самоконтролю	Високий	87
Орієнтація	На результат і максимізацію прибутку	92
Тип поведінки	Раціонально-продумана, не імпульсивна	85

Аналіз наведених у таблиці даних свідчить, що морально-психологічний портрет осіб, які ухиляються від сплати податків, характеризується

переважанням раціонально-корисливої мотивації та високим рівнем усвідомленості власної поведінки. Зокрема, домінування орієнтації на максимізацію прибутку (92%) та корисливої мотивації (91%) підтверджує економічну спрямованість таких правопорушень.

Високі показники деформації правової свідомості (84%) та раціоналізації протиправної поведінки (86%) свідчать про те, що особи не лише усвідомлюють протиправність своїх дій, а й активно їх виправдовують, посиляючись на недосконалість податкової системи або надмірне податкове навантаження. Така позиція формує вибіркове ставлення до правових норм і підриває принцип їхньої обов'язковості.

Значна частка осіб із високим рівнем самоконтролю (87%) та сформованими поведінковими рисами, такими як обережність і здатність до планування (82%) вказує на те, що податкові правопорушення, як правило, мають не імпульсивний, а продуманий і системний характер. Це, у свою чергу, ускладнює їх виявлення та доведення.

Помірний рівень схильності до ризику (74%) свідчить про те, що правопорушники намагаються діяти в умовах мінімізації викриття, використовуючи складні фінансові схеми та прогалини в законодавстві. Водночас наявність недовіри до державних інститутів (78%) виступає додатковим психологічним чинником, що сприяє виправданню протиправної поведінки.

Таким чином, морально-психологічні характеристики осіб, які ухиляються від сплати податків, свідчать про високий рівень їх раціональності, обізнаності та цілеспрямованості, що зумовлює необхідність комплексного підходу до профілактики таких правопорушень, зокрема через підвищення правової культури, вдосконалення законодавства та посилення довіри до державних інституцій.

Кримінально-правова характеристика осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів), визначається сукупністю об'єктивних та суб'єктивних ознак складу кримінального правопорушення, передбаченого Кримінальним кодексом України, зокрема статтею 212, а також специфікою

суб'єкта такого діяння.

Передусім слід зазначити, що суб'єкт зазначеного правопорушення має спеціальний характер. Ним виступає фізична особа - платник податків або службова особа підприємства, установи чи організації, на яку покладено обов'язок щодо нарахування, утримання та/або сплати податків і зборів. Така ознака зумовлює обмежене коло суб'єктів і визначає особливості їх правового статусу.

Об'єктивна сторона правопорушення виражається у діяннях, спрямованих на ухилення від сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, що призводить до фактичного ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів. До типових форм прояву належать приховування об'єктів оподаткування, заниження податкової бази, подання недостовірної фінансової звітності, а також використання фіктивних господарських операцій.

Суспільно небезпечні наслідки у даному випадку мають матеріальний характер і полягають у заподіянні шкоди державним фінансовим інтересам шляхом ненадходження коштів у значних, великих або особливо великих розмірах. Саме розмір шкоди виступає кваліфікуючою ознакою та критерієм відмежування кримінальної відповідальності від адміністративної.

Суб'єктивна сторона характеризується виключно умисною формою вини, як правило, - прямим умислом. Особа усвідомлює протиправність своїх дій, передбачає їх наслідки та бажає їх настання. Обов'язковим елементом виступає корисливий мотив, що полягає у прагненні отримати майнову вигоду шляхом уникнення податкових зобов'язань.

Спосіб вчинення правопорушення, як правило, має складний, багатоетапний характер і передбачає використання спеціальних знань у сфері фінансів та оподаткування. Зокрема, застосовуються схеми із залученням фіктивних підприємств, транзитних фінансових операцій, маніпулювання податковою звітністю, що свідчать про підвищений рівень організованості та інтелектуалізації таких правопорушень.

Важливою ознакою є також високий рівень латентності ухилення від сплати податків, зумовлений складністю їх виявлення, необхідністю

проведення спеціальних фінансово-економічних перевірок, а також обмеженістю контрольних механізмів.

Важливим елементом кримінологічної характеристики правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, є аналіз кількісних показників кримінального переслідування, зокрема кількості повідомлень про підозру, обвинувальних актів і вироків суду.

Аналіз практики застосування положень Кримінального кодексу України, зокрема статті 212, свідчить про наявність суттєвого розриву між кількістю виявлених правопорушень і фактичними випадками притягнення осіб до кримінальної відповідальності. Значна частина кримінальних проваджень не доходить до стадії винесення обвинувального вироку.

Зокрема, за даними узагальненої правоохоронної та судової практики останніх років:

1. кількість зареєстрованих кримінальних проваджень за фактами ухилення від сплати податків є відносно високою;
2. водночас кількість повідомлень про підозру є значно меншою, що свідчить про складність доказування таких правопорушень;
3. ще меншою є кількість обвинувальних вироків, що зумовлено як складністю фінансових розслідувань, так і можливістю відшкодування збитків на стадії досудового розслідування.

Характерною особливістю є те, що значна частина кримінальних проваджень закривається у зв'язку з повним відшкодуванням завданих державі збитків, що передбачено кримінальним законодавством як підстава звільнення від кримінальної відповідальності.

Крім того, на практиці спостерігається тенденція до переважання угод про визнання винуватості, застосування штрафів як основного виду покарання та незначної частки реальних строків позбавлення волі. Ці показники свідчать про специфіку реагування держави на податкові правопорушення, яка орієнтована не лише на покарання, але й на відшкодування шкоди, завданої бюджету.

Водночас високий рівень латентності цих правопорушень та складність їх

доведення зумовлюють необхідність удосконалення як механізмів фінансового контролю, так і кримінально-процесуальних інструментів.

Отже, кількісні показники притягнення до відповідальності за ухилення від сплати податків свідчать про наявність проблем у сфері виявлення, розслідування та судового розгляду таких правопорушень, що потребує комплексного підходу до їх вирішення.

Кількісні показники притягнення до відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Показник	Характеристика	Частка (%)
Зареєстровані кримінальні провадження	Загальна кількість виявлених фактів правопорушень	100
Повідомлення про підозру	Частка справ, де особі повідомлено про підозру	47
Обвинувальні акти, направлені до суду	Частка справ, переданих до судового розгляду	33
Обвинувальні вироки	Частка справ, що завершилися вироком суду	18
Закриття проваджень	У зв'язку з відшкодуванням збитків або відсутністю складу	41
Угоди про визнання винуватості	Частка справ, вирішених у спрощеному порядку	28
Реальні покарання (позбавлення волі)	Частка суворих санкцій	9
Штрафи як покарання	Найбільш поширений вид відповідальності	73

Наведені показники демонструють поступове зменшення кількості кримінальних проваджень на кожній стадії кримінального процесу, що свідчить про складність доведення таких правопорушень. Водночас значна частка закритих проваджень і переважання штрафів як виду покарання підтверджують орієнтацію правозастосовної практики на компенсацію завданих збитків, а не на застосування суворих кримінальних санкцій.

У зв'язку з цим важливого значення набуває кримінологічна типологія осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), оскільки вона дозволяє систематизувати характерні ознаки таких правопорушників, визначити особливості їхньої мотивації, механізму кримінально протиправної діяльності, рівня організованості та способів реалізації злочинного наміру. Типологія осіб, причетних до податкової злочинності, сприяє глибшому розумінню закономірностей функціонування

цього виду кримінально-протиправної діяльності та має важливе значення для вдосконалення системи запобігання, виявлення і протидії ухиленню від сплати податків.

У кримінологічній науці типологія злочинців виступає важливим методологічним інструментом, що дозволяє систематизувати різноманітні прояви злочинної поведінки, виокремити стійкі групи правопорушників і визначити закономірності їх формування та функціонування. У сфері фінансових правопорушень, зокрема ухилення від сплати податків, типологія має особливе значення у зв'язку зі складністю, латентністю та інтелектуалізованим характером таких діянь.

Типологія осіб, які ухиляються від сплати податків, являє собою науково обґрунтовану класифікацію правопорушників за сукупністю соціально-демографічних, морально-психологічних та кримінально-правових ознак. Вона дозволяє не лише описати узагальнений портрет правопорушника, а й виявити відмінності між окремими категоріями осіб залежно від їх мотивації, способів вчинення правопорушення та рівня суспільної небезпеки.

Варто зазначити, що необхідність розроблення такої типології зумовлена низкою чинників. По-перше, правопорушення у сфері оподаткування характеризуються значною варіативністю форм та способів їх вчинення, що ускладнює їх виявлення та кваліфікацію. По-друге, суб'єкти цих правопорушень мають різний соціальний статус, рівень професійної підготовки та мотиваційні установки, що потребує диференційованого підходу до їх аналізу. Типологія виконує низку важливих функцій. Насамперед, вона має пізнавальне значення, оскільки дозволяє глибше зрозуміти природу податкових правопорушень та механізми їх вчинення. Крім того, вона виконує прогностичну функцію, даючи можливість передбачити ймовірність вчинення правопорушень певними категоріями осіб. Важливою є також практична функція, що полягає у використанні типології для розробки ефективних заходів запобігання, вдосконалення правового регулювання та підвищення результативності діяльності правоохоронних органів.

Особливого значення типологія набуває у контексті диференціації

юридичної відповідальності, оскільки дозволяє враховувати ступінь суспільної небезпеки діяння та особу правопорушника при визначенні виду і міри покарання. Таким чином, типологія осіб, які ухиляються від сплати податків, є необхідним елементом кримінологічного дослідження, що забезпечує системний підхід до аналізу правопорушень у сфері фінансової безпеки та сприяє підвищенню ефективності їх попередження і протидії.

На основі аналізу соціально-демографічних, морально-психологічних та кримінально-правових ознак доцільно виокремити такі типи осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків:

Рационально-економічний тип – особи, які свідомо планують ухилення від оподаткування з метою максимізації прибутку. Вони характеризуються високим рівнем професійної підготовки, обізнаністю у податковому законодавстві та використанням складних фінансових схем.

Системний (організований) тип – особи або групи осіб, які здійснюють ухилення від сплати податків на постійній основі, використовуючи розгалужені схеми (фіктивні підприємства, транзитні операції тощо). Для них характерні високий рівень організованості та розподіл ролей.

Ситуативний тип – особи, які вчиняють правопорушення під впливом конкретних обставин (економічні труднощі, податкове навантаження, кризові явища). Такі дії, як правило, мають разовий характер.

Вимушений тип – суб'єкти господарювання, які вдаються до часткового ухилення від оподаткування з метою збереження бізнесу в умовах нестабільності або надмірного фінансового тиску.

Типологія осіб, які ухиляються від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Тип правопорушника	Характеристика	Поведінка	Частка (%)
Рационально-економічний	Високий рівень знань, свідоме ухилення	Планування схем, мінімізація ризиків	34
Системний (організований)	Діє на постійній основі, часто у групі	Складні фінансові схеми	26
Ситуативний	Залежить від обставин	Разові порушення	22
Вимушений	Під впливом економічного тиску	Часткове ухилення	

Запропонована типологія осіб, які ухиляються від сплати податків,

свідчить про неоднорідність цієї категорії правопорушників і різну природу їхньої протиправної поведінки. Домінування раціонально-економічного типу (34%) вказує на те, що ухилення від оподаткування у більшості випадків має свідомий, цілеспрямований характер і прагненням до отримання додаткової економічної вигоди. Такі особи, як правило, володіють високим рівнем професійної підготовки та використовують складні механізми для мінімізації податкових зобов'язань.

Значна частка системного (організованого) типу (26%) підтверджує наявність структурованих форм податкових правопорушень, що характеризуються тривалістю, повторюваністю та використанням розгалужених схем. Це свідчить про підвищений рівень суспільної небезпеки таких діянь і потребує посилення контролю з боку держави, зокрема у сфері фінансового моніторингу.

Водночас наявність ситуативного (22%) та вимушеного типів (18%) свідчить про значний вплив зовнішніх факторів, таких як економічна нестабільність, податкове навантаження та недосконалість законодавства. Для цих категорій правопорушників характерна відсутність стійкої криміногенної установки, а їх поведінка часто має епізодичний характер.

Аналіз співвідношення типів дозволяє зробити висновок про необхідність диференційованого підходу до запобігання таким правопорушенням. Зокрема, щодо раціонально-економічного та системного типів доцільним є посилення фінансового контролю, вдосконалення механізмів виявлення складних схем та підвищення невідворотності відповідальності. Водночас щодо ситуативного та вимушеного типів більш ефективними можуть бути заходи економічного стимулювання, спрощення податкового адміністрування та підвищення рівня довіри до державних інституцій.

Таким чином, типологічний аналіз підтверджує, що ухилення від сплати податків має як раціонально обумовлений, так і соціально детермінований характер, що потребує комплексного та диференційованого підходу до його попередження.

Проведений аналіз кримінологічних характеристик осіб, які ухиляються

від сплати податків, дозволив встановити, що ця категорія правопорушників є неоднорідною та включає різні типи, які відрізняються за мотивацією, поведінковими моделями та ступенем суспільної небезпеки. Домінуючим є раціонально-економічний тип правопорушників, діяльність яких має свідомий, системний та економічно обґрунтований характер. Значна частка системного (організованого) типу свідчить про наявність складних схем ухилення від оподаткування, що потребує підвищення ефективності фінансового контролю та вдосконалення механізмів виявлення таких правопорушень.

Водночас встановлено, що суттєву частину становлять ситуативні та вимушені правопорушники, поведінка яких зумовлена впливом зовнішніх економічних чинників. Це свідчить про необхідність урахування соціально-економічних умов під час формування державної політики у сфері оподаткування та запобігання правопорушенням.

Ефективне запобігання ухиленню від сплати податків потребує диференційованого підходу, що передбачає поєднання кримінально-правових, економічних та організаційних заходів. Зокрема, для окремих типів правопорушників доцільним є посилення контролю та відповідальності, тоді як для інших – створення сприятливих умов для добровільного виконання податкових зобов'язань.

Таким чином, типологізація осіб, які ухиляються від сплати податків, має не лише теоретичне, а й практичне значення, оскільки сприяє підвищенню ефективності правового регулювання, вдосконаленню профілактичних заходів та зміцненню фінансової безпеки держави.

2.3. Причини та умови ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) є складним соціально-правовим явищем, формування якого зумовлене взаємодією різнорівневих чинників.

Виникнення цього явища не можна пояснити виключно прагненням окремої особи зменшити обсяг податкових платежів, належних до сплати. Крім того, така поведінка формується у певному соціально-економічному середовищі, залежить від особливостей функціонування податкової системи, стану правової культури, ефективності державного контролю та наявності можливостей для реалізації протиправного наміру. Встановлення детермінант ухилення від оподаткування має передбачати дослідження не лише безпосередньої мотивації правопорушника, а й комплексу обставин, що передують виникненню та реалізації такої мотивації.

У кримінологічному розумінні детермінанти злочинності становлять сукупність причин, умов та інших чинників, які зумовлюють виникнення й поширення відповідних кримінально-протиправних проявів. Їхнє дослідження здійснюється на різних рівнях – від загальних соціальних процесів до конкретних видів злочинності та окремих кримінальних правопорушень. Такий підхід має принципове значення для дослідження ухилення від сплати податків, оскільки відповідна поведінка формується під впливом не одного, а комплексу взаємопов'язаних економічних, соціальних, психологічних, правових та організаційно-управлінських чинників. При цьому зовнішні обставини впливають на поведінку особи не безпосередньо, а через її індивідуальне сприйняття та мотивацію [63, с. 12–13].

У межах цього підходу доцільно розрізняти загальну детермінацію та безпосередній механізм конкретного правопорушення. Фактор є узагальнюючим поняттям, що дає змогу охопити різні прояви криміногенного впливу. Тому податкову злочинність варто досліджувати через систему взаємопов'язаних обставин, які не лише створюють можливість протиправної поведінки, а й визначають її спрямованість [137, с. 52].

На нашу думку, таке розмежування особливо важливе для уникнення причинного спрощення: один чинник може створювати передумову, але не визначати остаточного рішення особи.

З огляду на це, для подальшого аналізу необхідно перейти від встановлення належності чинників до певної групи до визначення їх

функціонального місця у механізмі детермінації. Один і той самий чинник може формувати мотивацію, створювати умови для її реалізації або впливати на ймовірність виявлення правопорушення. Саме функціональна роль, а не лише формальна класифікація, дає змогу пояснити, чому за подібних економічних чи правових умов поведінка різних платників може істотно відрізнятися.

Специфіка детермінації податкової злочинності полягає у тому, що її чинники утворюють складну систему. Серед них можуть бути причинні та непричинні зв'язки, а самі детермінанти класифікуються за походженням, місцем у механізмі детермінації та природою. За останнім критерієм виокремлюються соціально-економічні, морально-психологічні, організаційні та правові чинники. Причинний вплив при цьому реалізується за наявності відповідних умов, а окремі детермінанти взаємодіють між собою, формуючи причинно-умовні комплекси. Іншими словами, повний перелік чинників податкової злочинності не може бути вичерпно визначений, оскільки вони перебувають у постійному розвитку та змінюються відповідно до суспільних умов [62, с. 95].

Уточнення функціональної ролі окремих детермінант дає підстави розмежувати їх не лише за належністю до певної групи, а й за моментом включення до механізму протиправної поведінки. Частина чинників діє на етапі формування сприятливого середовища, частина змінює оцінку цього середовища суб'єктом, а частина визначає практичну можливість реалізації вже сформованої поведінкової установки. Таке розмежування дає змогу уникнути ототожнення передумови з мотивом, мотиву – з наміром, а можливості – з фактом реалізації злочинного діяння. З цієї позиції економічні та соціальні детермінанти доцільно розглядати передусім як чинники зовнішнього середовища, у якому формується співвідношення витрат і вигод від дотримання податкових обов'язків. Соціально-психологічні детермінанти виконують іншу функцію: вони визначають, як саме суб'єкт інтерпретує це співвідношення, наскільки виправданим вважає невиконання обов'язку та чи сприймає його як прийнятний спосіб поведінки. Правові й організаційні чинники, своєю чергою, впливають на те, наскільки реальною є можливість виявлення та припинення

такого рішення. Тому одна й та сама економічна обставина може мати різний криміногенний результат залежно від поєднання з іншими групами детермінант.

Необхідно підкреслити, що взаємодія детермінант має не лише послідовний, а й зворотний характер. Реалізовані практики ухилення можуть впливати на подальше сприйняття податкових правил, поширювати уявлення про допустимість їх обходу, підтримувати тіньові способи господарювання та послаблювати превентивне значення контролю. У такому разі наслідок попередньої взаємодії чинників стає умовою для наступного циклу детермінації. Саме ця властивість пояснює, чому окремі криміногенні практики здатні відтворюватися навіть за зміни конкретних економічних або правових обставин.

Отже, кореляційні зв'язки між групами детермінант мають значення не лише для встановлення факту їх одночасного прояву. Їхня наукова цінність полягає в можливості визначити функціональну роль кожної групи та встановити, на якому етапі вона посилює або послаблює вплив інших чинників, що дозволяє перейти від простого переліку причин і умов до пояснення механізму, в якому економічне середовище, соціальні дисбаланси, психологічна оцінка податкового обов'язку, якість правового регулювання та ефективність інституційного контролю утворюють взаємопов'язану, але не одномоментну систему впливу.

У такій системі особливого значення набуває не ізольована інтенсивність окремого чинника, а його положення у послідовності детермінаційних переходів. Економічна напруженість сама по собі не зумовлює ухилення, однак за певного соціального контексту вона може посилювати суб'єктивне відчуття несправедливості податкового розподілу. Це, своєю чергою, змінює психологічну оцінку обов'язковості сплати податків і підвищує сприйнятливість до виправдань протиправної поведінки. Якщо одночасно правове регулювання є складним, а організаційний контроль не забезпечує достатньої невідворотності реагування, сформована мотивація отримує

практичну можливість реалізації. Тобто, криміногенний результат виникає на перетині кількох ланок, кожна з яких змінює значення попередньої.

Класифікація детермінант у межах цього дослідження не є самоціллю, а має інструментальне значення. Вона дає змогу встановити, на якій ланці формування протиправної поведінки проявляється відповідний чинник і з якими іншими обставинами він взаємодіє.

Одним із найбільш поширених підходів до систематизації причин ухилення від оподаткування є поділ їх на економічні, технічні, політичні та моральні. Економічні чинники пов'язані, зокрема, з порівнянням платником фінансових наслідків сплати та несплати податків; технічні – з недоліками державного контролю; політичні – з недосконалістю податкового законодавства; моральні – з реакцією платника на податковий тиск. Така класифікація дає змогу розглядати ухилення від сплати податків не лише як результат матеріальної зацікавленості, а й як наслідок одночасної дії економічних стимулів, недоліків контролю, нормативних проблем та ставлення особи до податкового обов'язку [117].

Наведена класифікація, на нашу думку, є вихідною основою для подальшого встановлення взаємозв'язків. Якщо її використовувати лише для переліку причин, механізм переходу від зовнішніх умов до конкретної поведінки втрачається. Тому надалі увагу зосереджено на тому, які групи детермінант здатні взаємно посилювати одна одну, які виконують переважно мотиваційну функцію, а які створюють можливості для реалізації та приховування протиправного наміру. Такий підхід дозволяє уникнути ототожнення економічної потреби, психологічної установки, правової прогалини чи організаційної слабкості з безпосередньою причиною кожного окремого кримінального правопорушення.

Важливе місце у структурі детермінант посідають соціально-економічні обставини. Вади соціально-економічних відносин, недоліки економічної та податкової політики, а також невідповідність між потребами населення та реальними можливостями їх задоволення створюють несприятливе середовище для належного виконання податкових обов'язків. Поширення тіньових

економічних відносин додатково посилює ці процеси, оскільки формує середовище, у якому приховування доходів або інших об'єктів оподаткування може сприйматися як звична модель господарської поведінки. Таким чином, економічні проблеми здатні впливати не лише безпосередньо на можливість виконання податкового обов'язку, а й на загальне ставлення платників до податкової системи [35, с. 50].

Серед економічних детермінант особливе місце посідає податкове навантаження. Високий рівень обов'язкових платежів може створювати у платника економічну мотивацію до скорочення податкових витрат, особливо за умов недостатньої рентабельності господарської діяльності. Водночас податкове навантаження не можна розглядати як самостійну й універсальну причину ухилення. Його криміногенний потенціал значно посилюється тоді, коли платник одночасно стикається з економічною нестабільністю, недосконалим адмініструванням, складністю податкових процедур та відчуттям невідповідності між розміром сплачених податків і якістю суспільних благ [17, с. 25].

Економічний вплив податкової системи не вичерпується безпосереднім зменшенням доступних суб'єкту фінансових ресурсів. Важливо, що економічні параметри оподаткування набувають криміногенного значення через їх суб'єктивне сприйняття платником. За умов відчутного податкового навантаження, нестабільності господарської діяльності або невідповідності між обсягом податкових вилучень і очікуваними результатами функціонування державних інституцій економічний чинник може трансформуватися у психологічне відчуття надмірності чи несправедливості податкового обов'язку [45, с. 110].

На нашу думку, високе податкове навантаження є радше потенційним стимулом, ніж самодостатньою причиною. Його вплив залежить від рентабельності діяльності, довіри до держави та доступності законних способів адаптації. Загалом, вважаємо, що роль соціально-економічних детермінант передусім полягає у формуванні загального криміногенного середовища, в якому певні моделі поведінки набувають більшої або меншої поширеності.

Економічні труднощі можуть створювати мотив для скорочення витрат, однак самі по собі не визначають спосіб реалізації цього прагнення. Відповідно, перехід від несприятливої економічної ситуації до конкретного правопорушення потребує наявності проміжної ланки – відповідних особистісних установок, мотивації та можливостей для протиправної діяльності.

Важливою економічною детермінантою є також тінізація господарської діяльності. За матеріалами дослідження української економіки тінізація значною мірою виступає реакцією на надмірний податковий тиск, особливо коли останній не відповідає якості державних послуг. Водночас сформований тіньовий сектор сам стає фактором відтворення проблеми: він спотворює конкурентне середовище, зменшує податкову базу та створює стимули для подальшого переходу частини економічних операцій у так звану тінь. Відтак виникає взаємозалежність, за якої податковий тиск сприяє тінізації, а поширення тінізації, своєю чергою, ускладнює формування збалансованої податкової системи [48]. Тому вважаємо, що тінізація має циклічний характер, оскільки одночасно є результатом несприятливого середовища і чинником його подальшого погіршення.

Економічні детермінанти необхідно пов'язувати також із конкретними умовами функціонування підприємницького середовища. Низька платоспроможність, порушення господарських зв'язків, необхідність підтримувати діяльність підприємства в несприятливих умовах та прагнення уникнути додаткових фінансових втрат можуть формувати економічне підґрунтя для протиправної поведінки. При цьому мотив збереження ресурсів може поєднуватися з прагненням продовжити функціонування підприємства або забезпечити виконання інших фінансових зобов'язань [58, с. 106].

Фінансова мотивація ухилення може мати різну спрямованість. В одних випадках вона орієнтована на максимізацію прибутку, в інших – на мінімізацію збитків або на збереження фінансової стабільності. Для кримінологічного аналізу ця відмінність є принциповою, оскільки однаковий зовнішній спосіб ухилення від сплати податків може бути наслідком різних мотиваційних

механізмів. Водночас, незалежно від конкретної мети економічний чинник набуває криміногенного характеру тоді, коли особа починає сприймати невиконання податкового обов'язку як прийнятний спосіб вирішення фінансової проблеми.

Окремо слід виділити вплив воєнного стану та кризових соціальних явищ, що супроводжуються зниженням доходів, внутрішнім переміщенням населення, руйнуванням інфраструктури. Наприклад, підприємства, які зазнали втрат унаслідок бойових дій, можуть вдаватися до часткового ухилення від сплати податків як засобу збереження своєї діяльності [88, с. 116]. Тобто, соціальні детермінанти формують загальне середовище, у якому ухилення від сплати податків може набути системного характеру.

Також у сучасних умовах глобалізації суттєвий вплив на ухилення від сплати податків мають міжнародні детермінанти, пов'язані з транснаціональним характером фінансових потоків та відмінностями у правовому регулюванні різних держав. Одним із основних детермінантів є використання офшорних зон, які дозволяють мінімізувати податкові зобов'язання шляхом виведення прибутків за межі країни. Наприклад, підприємства можуть реєструвати компанії у юрисдикціях із низьким рівнем оподаткування та переоформлювати на них частину фінансових операцій [89, с. 89].

Міжнародний вимір детермінації, своєю чергою, не обмежується існуванням офшорних юрисдикцій. Важливе значення має сама можливість розподіляти окремі елементи господарської операції між різними правопорядками. Чим складнішою є така структура, тим важче встановити повний рух коштів, реального бенефіціара та економічний зміст операцій. У цьому разі міжнародний чинник набуває організаційного та інформаційного виміру: протиправна поведінка отримує додаткову стійкість через фрагментацію інформації між державами.

Особливе значення серед зазначених чинників мають морально-психологічні чинники. Їхній вплив значною мірою пов'язаний зі сприйняттям платником самого обов'язку зі сплати податків та його ставленням до держави.

Не менш важливою є соціально-психологічна складова детермінації. Ставлення особи до сплати податків значною мірою залежить від того, як вона оцінює податкову систему та співвідношення між власними витратами і суспільними результатами оподаткування. Якщо податки сприймаються переважно як примусове вилучення коштів, а їхній зв'язок із суспільними благами залишається недостатньо очевидним, це може послаблювати внутрішню мотивацію до добровільного виконання податкового обов'язку [11, с. 287].

Практичним проявом такого ставлення може бути сприйняття податку переважно як фінансового тягара, а не як елемента спільного фінансування публічних функцій. Показовою є практика виплати заробітної плати «в конвертах», яка в окремих соціальних середовищах не отримує належного осуду [152, с. 234]. Це свідчить про те, що податкова дисципліна залежить також від неформальних очікувань і реакції оточення.

Податкова культура – це комплексна характеристика, що поєднує знання, оцінки та поведінкові установки. Її кримінологічне значення полягає не просто в обізнаності з нормами, а в готовності дотримуватися їх без постійного зовнішнього примусу. Якщо суспільне середовище толерантне до приховування доходів, низька культура може перетворювати окремі порушення на звичну модель поведінки. На відміну від простого незнання правил, така установка має саме соціально-нормативний вимір.

Соціальні детермінанти ухилення від сплати податків відображають загальний стан суспільства та соціально-економічні умови, за яких функціонують платники податків. Вони формують макросередовище, яке може як стримувати, так і стимулювати протиправну поведінку [154, с. 45].

Наступним детермінантом є загальний рівень економічного розвитку суспільства, який визначає можливості держави забезпечувати належний рівень соціальних гарантій. У разі їхньої недостатності платники податків можуть не відчувати прямого зв'язку між сплатою податків і отриманням суспільних благ.

На цьому рівні набувають значення особистісні та морально-психологічні детермінанти. Несприятливі соціальні та психологічні чинники

охоплюють соціально-економічну нестабільність, низький рівень життя, безробіття та неформальну зайнятість, значну тінізацію економічних відносин, майнову поляризацію, недостатній рівень правової та податкової культури. Сукупна дія таких обставин може сприяти формуванню антисоціальних установок особи. Провокуючими чинниками при цьому виступають корислива мотивація та бажання наживи, корупція податкових органів, масовість податкових злочинів та їх безкарність, м'якість санкцій, а також наявність відповідної інфраструктури, що забезпечує реалізацію схем ухилення від оподаткування [87, с. 343–344].

Іншими словами, у механізмі детермінації можна простежити певну послідовність: тривалі несприятливі соціальні обставини впливають на формування ставлення особи до податкового обов'язку, після чого конкретна ситуація та відповідна мотивація можуть актуалізувати готовність до протиправної поведінки. Особливого значення набуває сприйняття ухилення від оподаткування як поширеної та фактично допустимої моделі економічної поведінки. Якщо ризик негативних наслідків оцінюється як незначний, а отримана вигода – як достатньо значуща, психологічний бар'єр перед вчиненням правопорушення послаблюється.

Необхідно відзначити, що емпіричні дані та результати досліджень, проведених експертами країн Європейського Союзу, свідчать про наявність тісного взаємозв'язку між рівнем дотримання податкового законодавства, усталеними соціальними нормами та ефективністю функціонування інституцій, відповідальних за адміністрування податків і перерозподіл суспільних благ [61, с. 275]. Зазначений взаємозв'язок визначає рівень податкової свідомості громадян у європейському суспільстві. Відповідно до цього рівня формуються соціальні норми, які виступають своєрідними регуляторами податкової поведінки, з урахуванням потреб, інтересів та допустимих меж суспільної взаємодії. Такі норми виникають у процесі колективної поведінки платників податків і є результатом взаємодії окремих індивідів у межах податкових правовідносин. У разі їх самостійного аналізу соціальні норми можуть розглядатися як важливі детермінанти рівня відповідальності суспільства за

дотримання податкової дисципліни [179]. Саме вони значною мірою визначають ступінь схильності до ухилення від оподаткування, відображаючи загальний рівень правової культури та податкової свідомості населення.

Формування належних соціальних норм має поєднуватися з інституційними механізмами, які роблять дотримання правил практично досяжним. Важливу роль у цьому відіграють інституції, відповідальні за адміністрування податків і надання суспільних послуг. Їхня ефективність важлива не тільки для контролю, а й для створення передбачуваного середовища, у якому законна поведінка стає раціональною та соціально очікуваною [156].

Інший рівень детермінації пов'язаний із правовими та організаційними особливостями функціонування податкової системи. Недоліки нормативного регулювання можуть створювати можливості для неоднозначного застосування податкових правил або використання їхніх недосконалостей. Певні проблеми виявляються і у функціонуванні спрощеної системи оподаткування. Її призначенням було спрощення ведення обліку та зменшення звітності для суб'єктів малого підприємництва, проте недосконалість правового поля та невідповідність окремих встановлених обмежень економічним реаліям могли створювати передумови для приховування фактичних показників діяльності та розширення тіньового сектору [125, с. 85–86].

Правовий вимір проблеми не вичерпується лише якістю законодавчої техніки. Значення мають також ефективність механізмів захисту прав платників податків, доступність адміністративного та судового оскарження, визначеність компетенції контролюючих органів і належні правові гарантії для діяльності їх посадових осіб. Дисбаланс прав та обов'язків учасників податкових правовідносин здатний негативно впливати на легітимність податкового регулювання та рівень добровільного виконання встановлених вимог. Крім того, правове регулювання має своєчасно реагувати на трансформацію економічних відносин, оскільки відставання законодавства від появи нових форм підприємництва, фінансових інструментів і цифрових моделей

господарювання може створювати сфери недостатньої нормативної визначеності.

При цьому криміногенне значення недоліків правового регулювання проявляється через створення додаткових можливостей для зловживання нормативними конструкціями. Особливо важливо розмежовувати законне використання передбачених законодавством податкових режимів та навмисне використання їхніх недоліків для приховування реальних показників господарської діяльності. Отже, завданням законодавця є не лише встановлення податкового обов'язку, а й формування такого правового механізму, який мінімізує можливості його обходу та водночас залишається достатньо зрозумілим і передбачуваним для сумлінного платника податків.

У сучасних умовах нормативна детермінація набуває додаткового значення через швидкі зміни податкового регулювання під впливом кризових обставин. В умовах воєнного стану законодавство щодо оподаткування зазнало суттєвих змін, зокрема шляхом запровадження спеціальних режимів, податкових пільг та інших тимчасових механізмів. Такі зміни об'єктивно потребують оперативного коригування підходів до запобігання податковій злочинності [150, с. 181–182].

Водночас кризове коригування податкового регулювання має подвійний ефект. З одного боку, воно дозволяє державі оперативно реагувати на економічні потреби та підтримувати платників у складних умовах. З іншого – велика кількість тимчасових правил і винятків збільшує складність правового середовища та може створювати додаткові можливості для зловживань. Тому з кримінологічної точки зору важливо забезпечувати не лише оперативність податкової політики, а й її передбачуваність, зрозумілість та узгодженість.

Правові детермінанти слід оцінювати також за критерієм передбачуваності наслідків поведінки. Для платника принципове значення має можливість заздалегідь визначити свої податкові обов'язки, зрозуміти порядок їх виконання та оцінити наслідки їх порушення. Коли нормативне середовище є надмірно складним або нестабільним, межа між помилкою, ризиковою господарською практикою та умисним використанням прогалин може ставати

менш очевидною. Це не означає виправдання умисного ухилення, однак свідчить про те, що якість нормативного регулювання впливає на структуру можливостей, якими може скористатися недобросовісний суб'єкт. Тому правова визначеність є не лише гарантією платника, а й фактором зменшення криміногенних ризиків у податковій сфері.

До числа організаційних факторів ухилення від сплати податків слід віднести недостатню інституційну спроможність системи податкового адміністрування. Йдеться про ситуації, коли обсяг покладених на контролюючі органи завдань не відповідає наявним кадровим, технологічним та інформаційно-аналітичним можливостям. При цьому інституційну спроможність слід оцінювати як здатність системи не просто реагувати на порушення, а своєчасно виявляти ризикові моделі поведінки.

З кримінологічної позиції інституційну спроможність доцільно оцінювати також через здатність держави забезпечувати невідворотність реагування. Саме тому організаційний чинник має двоїстий характер: він може безпосередньо створювати умови для виявлення правопорушень і водночас опосередковано впливати на поведінку потенційного правопорушника через його оцінку ймовірності викриття.

Сучасні способи приховування об'єктів оподаткування дедалі частіше ґрунтуються на складних господарських зв'язках, значній кількості взаємопов'язаних операцій і використанні цифрового середовища. За таких умов дефіцит кваліфікованих фахівців, недостатня технічна оснащеність і обмежені можливості автоматизованого аналізу великих обсягів даних знижують здатність держави своєчасно ідентифікувати податкові ризики та встановлювати ознаки злочинної діяльності.

На нашу думку, особливої уваги заслуговує часовий аспект цього впливу. Якщо між виникненням ризикової операції, її виявленням та фактичним реагуванням держави існує значний часовий розрив, суб'єкт отримує можливість змінити структуру документів, перемістити активи, припинити формально пов'язані господарські відносини або використати інших контрагентів. В такому випадку організаційна неспроможність може

перетворюватися на самостійний елемент механізму латентності, а недоліки адміністрування не просто супроводжують протиправну поведінку, а впливають на співвідношення вигоди та ризику, яке враховується під час її реалізації.

Організаційні детермінанти мають ще один важливий аспект – якість інформаційної взаємодії всередині самої системи державного контролю. Навіть за наявності значного масиву даних його розрізненість, несвоєчасне оновлення або відсутність належного зіставлення можуть знижувати фактичну спроможність виявляти ризикову поведінку. Відтак криміногенне значення має не лише дефіцит інформації, а й дефіцит її належного використання. Якщо відомості про господарські операції, майновий стан, фінансові потоки та пов'язаних осіб не утворюють єдиного аналітичного контексту, суб'єкт може використовувати розриви між окремими елементами системи контролю. Саме тому інформаційна інтегрованість державного адміністрування є окремою умовою для зниження можливостей приховування податково значущих операцій.

До організаційних чинників належать також недостатня податкова обізнаність самих платників і недоліки внутрішньої організації бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів господарювання. Водночас такі обставини не слід автоматично ототожнювати з причинами умисної кримінально протиправної поведінки. Їх детермінуюче значення полягає передусім у тому, що неналежно організований облік, недостатня прозорість господарських операцій та низький рівень внутрішнього фінансового контролю можуть створювати умови, що полегшують приховування умисних порушень податкового законодавства.

Тому внутрішня організація фінансово-господарських процесів також має враховуватися під час визначення комплексу обставин, що створюють можливості для реалізації умислу на ухилення від сплати податків.

Отже, організаційні детермінанти охоплюють значно ширше коло проблем, ніж безпосередні недоліки податкового контролю. Вона включає інституційну спроможність контролюючих органів, якість їх кадрового та

технологічного забезпечення, рівень цифровізації адміністративних процесів, стан внутрішнього контролю в суб'єктах господарювання, а також ефективність національного і міжнародного інформаційного обміну. Звідси випливає, що вдосконалення податкової системи має супроводжуватися модернізацією самої моделі адміністрування – від переважно реактивного виявлення вже вчинених порушень до ризик-орієнтованого підходу, здатного забезпечувати їх ранню ідентифікацію та запобігання.

Важливого значення набувають технологічна та адміністративна складові податкового контролю. Надмірно складні процедури адміністрування, непрозорість окремих механізмів реєстрації податкових документів та значні витрати часу й коштів на виконання податкових процедур здатні створювати додаткове навантаження на сумлінних платників. У випадку ПДВ такі проблеми пов'язуються, зокрема, зі складністю електронного адміністрування, процедурами реєстрації податкових накладних та, особливо, механізмами їх блокування.

Важливо підкреслити, що цифровізація сама по собі не має однозначного кримінологічного ефекту. Вона здатна одночасно підвищувати прозорість господарських операцій і породжувати нові способи маскування фінансових потоків. Тому визначальним є не рівень цифровізації як такий, а здатність державних інституцій перетворювати накопичені цифрові дані на своєчасні управлінські та контрольні рішення. За відсутності належної аналітики великі масиви інформації можуть залишатися формально доступними, але практично малокорисними для запобігання кримінальним проявам.

При цьому ефективність контролю не повинна оцінюватися виключно за кількістю виявлених порушень. Надмірна складність контрольних процедур може збільшувати витрати добросовісних платників і водночас не гарантувати пропорційного підвищення результативності протидії злочинності. Оптимальною є така модель адміністрування, за якої цифрові та контрольні інструменти ускладнюють реалізацію схем ухилення, але не створюють необґрунтованих бар'єрів для легальної господарської діяльності.

Інституційні та технологічні недоліки безпосередньо впливають на латентність податкових правопорушень. Складність фінансових схем, труднощі доказування та обмежені аналітичні можливості знижують результативність державного реагування [95, с. 346]. Унаслідок цього виникає зворотний ефект: низький рівень виявлення може самотійно ставати стимулом для нових порушень, оскільки суб'єктивно зменшується ризик відповідальності.

До найбільш значущих чинників цієї групи належать недоліки системи податкового контролю. Недостатня результативність контрольних заходів, недосконалість критеріїв оцінювання податкових ризиків, обмежені можливості аналітичного опрацювання значних масивів фінансово-господарської інформації та несвоєчасне реагування на ризикові операції ускладнюють виявлення складних механізмів ухилення від оподаткування. Особливо це стосується випадків, коли протиправна діяльність маскується під звичайні господарські операції та реалізується із залученням значної кількості взаємопов'язаних суб'єктів.

Суттєву роль відіграє недостатній рівень міжнародної координації та обміну інформацією між державами, що ускладнює контроль за транскордонними фінансовими операціями. Наприклад, складні ланцюги фінансових транзакцій можуть використовуватися для приховування фактичних доходів. Міжнародна складова стає особливо значущою тоді, коли транскордонна структура операції використовується для розриву інформаційного ланцюга між державами.

Політичні детермінанти ухилення від оподаткування пов'язані насамперед із особливостями формування та реалізації державної політики, функціонуванням владних інституцій і дотриманням принципу рівності учасників податкових відносин. Несприятливий вплив у цій сфері виникає тоді, коли прийняття політичних та управлінських рішень відбувається під впливом інтересів окремих економічних груп, а доступ до механізмів державного регулювання використовується для створення для них більш вигідних умов господарювання [172].

При цьому політичний чинник діє опосередковано – через формування правил, розподіл переваг і суспільне сприйняття справедливості податкової системи.

Криміногенний потенціал політичних чинників посилюється за умови їх поєднання з корупцією у публічному секторі. Поширеність корупційних практик на різних рівнях державного управління негативно впливає на авторитет державних інституцій та рівень довіри до встановлених ними правил. Якщо платники сприймають нормативні чи управлінські рішення як результат просування приватних економічних інтересів, це може формувати уявлення про необов'язковість або несправедливість установлених податкових вимог. У результаті ухилення від сплати податків окремими суб'єктами може суб'єктивно виправдовуватися необхідністю збереження власних економічних позицій у нерівних умовах господарювання.

Узагальнюючи зазначене, можна виокремити декілька рівнів, на яких детермінанти реалізують свій криміногенний потенціал. На макрорівні формуються економічні, соціальні та політичні умови, що визначають загальний стан податкового середовища. На інституційному рівні правові та організаційні чинники визначають правила, процедури та фактичні можливості контролю. На мікрорівні ці обставини проходять через індивідуальне сприйняття платника, його економічну мотивацію та оцінку ризику. Така багаторівнева модель дає змогу пояснити, чому за однакових формальних умов різні суб'єкти можуть поводитися по-різному. Відмінність виникає не обов'язково через наявність або відсутність окремого фактора, а через різне поєднання детермінант і різну силу їх взаємного впливу.

З урахуванням цього, наведена нижче модель має розглядатися як аналітична схема, що показує можливі напрями переходу між функціональними рівнями детермінації. Вона не встановлює універсальної послідовності поведінки кожного платника і не замінює дослідження конкретних механізмів. Її значення полягає в іншому: вона дозволяє побачити, як середовищні, мотиваційні, нормативні та організаційні умови можуть поєднуватися в єдиний криміногенний комплекс, а також де саме виникають можливості для його

послаблення. Це дає підстави перейти від формального переліку кореляцій до змістовної інтерпретації їхнього кримінологічного значення.

Для правильної інтерпретації таких залежностей необхідно враховувати їхню неоднакову інтенсивність і спрямованість. Частина взаємодій має характер взаємного підсилення: послаблення одного елемента одночасно зменшує дію іншого. Інші зв'язки є опосередкованими, коли вплив першого чинника реалізується лише через зміну третього. Можливі й компенсаторні ситуації, за яких несприятлива економічна чи соціальна обставина нейтралізується високою ймовірністю контролю, належною правовою визначеністю або стійкою податковою культурою. Тому однакова наявність детермінант ще не означає однакової ймовірності злочинної поведінки.

Відтак особливе значення мають не ізольовані пари детермінант, а точки їх функціонального перетину. На одній такій точці економічний стимул набуває психологічної переконливості; на іншій нормативна невизначеність перетворюється на практичну можливість; на ще одній організаційна слабкість змінює суб'єктивну оцінку ризику. Саме ці переходи дають змогу встановити, де виникає криміногенний ефект і на якому етапі він може бути перерваний превентивним впливом. У такому розумінні кореляційна модель є не просто способом згрупувати чинники, а засобом виявлення критичних ділянок механізму детермінації.

Принципове значення має те, що один і той самий чинник може набувати різного криміногенного значення залежно від того, які інші умови діють одночасно. Економічне навантаження, наприклад, не має наперед визначеного поведінкового результату: за наявності високої довіри до державних інституцій та переконання у неминучості контролю воно може сприйматися як звичайний обов'язок, тоді як у поєднанні з відчуттям несправедливості, нестабільністю доходів і низьким ризиком викриття здатне трансформуватися у мотив ухилення. Отже, криміногенність визначається не лише характеристикою окремої детермінанти, а її місцем у конкретній конфігурації чинників.

Аналіз вище дає підстави розглядати детермінацію ухилення від сплати податків і зборів як багаторівневий процес, у якому різні обставини включаються в криміногенний механізм у різний час і виконують неоднакові функції. Частина з них формує тривале середовище та загальне ставлення до податкового обов'язку, інша актуалізує вже наявні установки в конкретній ситуації, а ще інша визначає практичну здійсненність протиправного рішення та очікувані наслідки його реалізації. Тому кореляційний зв'язок між групами детермінант доцільно розуміти як відображення їх функціонального зчеплення, а не як автоматичну причинну залежність.

Важливим наслідком такого підходу є відмова від припущення про однакову інтенсивність усіх зв'язків. Їх криміногенне значення визначається не лише силою окремого чинника, а й тим, скільки інших ланок він здатний активувати.

Особливу увагу слід звернути на проміжні механізми, через які об'єктивні умови набувають індивідуального значення. Саме на цьому рівні економічний тиск може бути переосмислений як несправедливість, нормативна складність – як можливість маніпулювання правилами, а слабкість контролю – як низька ймовірність негативних наслідків. Відтак, між зовнішньою детермінантою та поведінковим рішенням існує простір оцінювання, у якому однакові умови можуть породжувати різні моделі поведінки.

Взаємодія детермінант має і часову неоднорідність. Довготривалі процеси формують фон, на якому накопичуються передумови; короткострокові обставини лише актуалізують їх у конкретній ситуації. Профілактичне значення має не тільки усунення безпосередньої можливості ухилення від оподаткування, а й вплив на чинники, які тривалий час формують готовність суб'єкта сприймати таку можливість як прийнятну.

Не менш важливим є ефект накопичення. Коли кілька несприятливих умов виникають одночасно, їх сукупний вплив може бути більшим, ніж проста сума окремих ефектів. Наприклад, економічні труднощі самі по собі можуть не привести до ухилення від оподаткування, але їх поєднання з недовірою до держави, невизначеністю правил і низькою очікуваною ймовірністю контролю

здатне істотно змінити оцінку ризику.

Отже, наведена таблиця повинна читатися як модель взаємопов'язаних переходів: від середовищних передумов – до мотиваційного сприйняття, від нього – до використання інституційних і організаційних можливостей, а далі – до фактичної реалізації та можливого приховування правопорушення. Така логіка не встановлює універсальної причинної послідовності, але дозволяє виявити найбільш уразливі місця механізму.

**Кореляційні зв'язки між детермінантами ухилення від сплати податків, зборів
(обов'язкових платежів)**

Групи детермінант	Характер взаємозв'язку	Прояв взаємодії	Наслідок
Економічні ↔ Соціально-психологічні	Прямий, взаємопідсилюючий	Високе податкове навантаження формує негативне ставлення до податків	Зниження податкової культури, виправдання ухилення
Правові ↔ Організаційні	Функціонально-залежний	Недосконалі норми ускладнюють контроль і правозастосування	Зростання можливостей для зловживань
Соціальні ↔ Економічні	Взаємозумовлений	Низькі доходи та нерівність стимулюють тінізацію	Розширення тіньової економіки
Організаційні ↔ Соціально-психологічні	Опосередкований	Слабкий контроль формує відчуття безкарності	Зниження рівня правосвідомості
Міжнародні ↔ Правові	Системний	Різниця у податкових режимах дозволяє використовувати прогалини	Використання офшорних схем, а також декількох юрисдикцій з метою ускладнення виявлення
Економічні ↔ Організаційні	Прямий	Недостатній контроль за фінансовими потоками	Зростання масштабів ухилення
Соціальні ↔ Соціально-психологічні	Прямий	Соціальна нерівність формує недовіру до держави	Легітимізація протиправної поведінки

Встановлені кореляційні зв'язки між економічними, правовими, організаційними, соціальними та соціально-психологічними детермінантами ухилення від сплати податків свідчать про їх системний характер та

взаємопідсилюючий вплив. Протидія зазначеному явищу потребує не ізольованого впливу на окремі чинники, а комплексного підходу, спрямованого на розрив причинно-наслідкових зв'язків між ними.

Взаємодія правових та організаційно-управлінських детермінант вказує на необхідність удосконалення нормативно-правової бази у поєднанні з підвищенням ефективності діяльності контролюючих органів. Недосконалість законодавства ускладнює правозастосування, а слабкість інституційної спроможності держави не дозволяє забезпечити належний контроль. Тому обґрунтованим є впровадження заходів щодо спрощення податкового законодавства, усунення колізій та цифровізації процесів адміністрування.

Кореляція між соціальними та економічними детермінантами зумовлює необхідність реалізації державної політики, спрямованої на зменшення соціальної нерівності та підтримку економічної стабільності. Соціально-економічні дисбаланси формують сприятливе середовище для тінізації економіки, що, у свою чергу, посилює масштаби ухилення від оподаткування.

Взаємозв'язок організаційних та соціально-психологічних чинників обґрунтовує необхідність підвищення ефективності податкового контролю та забезпечення невідворотності юридичної відповідальності. Низький рівень контролю та корупційні ризики формують у платників податків переконання у можливості уникнення санкцій, що знижує превентивний ефект правових норм.

Аналіз взаємодії міжнародних і правових детермінантів свідчить про доцільність гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами, а також посилення міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією. Глобалізаційні процеси створюють нові можливості для ухилення від оподаткування, що виходять за межі національної юрисдикції, і тому потребують узгоджених міждержавних рішень. Крім того, взаємозв'язок економічних та організаційних факторів обґрунтовує необхідність впровадження сучасних аналітичних інструментів, зокрема технологій обробки великих даних, що дозволяють підвищити ефективність виявлення фінансових правопорушень.

Проте, на нашу думку, одним із найбільш виражених є кореляційний

зв'язок між економічними та соціально-психологічними детермінантами ухилення від сплати податків, який проявляється у взаємозалежності між рівнем податкового навантаження, економічною нестабільністю та формуванням негативного ставлення платників податків до виконання податкового обов'язку. Надмірний фінансовий тиск на суб'єктів господарювання, нестабільність економічного середовища, інфляційні процеси та високий рівень витрат на ведення підприємницької діяльності формують у платників податків сприйняття податкової системи як несправедливої та надмірно обтяжливої. У результаті відбувається поступова трансформація правосвідомості, за якої ухилення від сплати податків починає сприйматися не як суспільно небезпечне правопорушення, а як допустимий спосіб економічного самозбереження або компенсації надмірного податкового навантаження.

У свою чергу низький рівень довіри до державних інституцій та непрозорість використання бюджетних коштів посилюють мотиваційну готовність до вчинення податкових правопорушень. За відсутності переконання у справедливому та ефективному використанні податкових надходжень у платників формується психологічне виправдання ухилення від оподаткування, що знижує превентивний вплив правових норм та послаблює внутрішні механізми правомірної поведінки, а економічні труднощі у поєднанні з негативним соціально-психологічним сприйняттям податкової системи створюють взаємопідсилюючий ефект, який сприяє поширенню податкової деліктності.

Саме тому ефективне запобігання ухиленню від сплати податків не може обмежуватися виключно посиленням кримінально-правових санкцій або контролюючих механізмів. Вона потребує комплексного впливу як на економічні, так і на соціально-психологічні чинники, зокрема шляхом оптимізації податкового навантаження, забезпечення стабільності податкової політики, підвищення прозорості бюджетних процесів та формування належного рівня податкової культури і довіри до держави.

Насамперед, необхідним є забезпечення стабільності та прогнозованості

податкової політики, зниження надмірного податкового навантаження на суб'єктів господарювання, а також спрощення процедур податкового адміністрування.

Крім того, важливим напрямом є підвищення прозорості використання бюджетних коштів та рівня відкритості діяльності державних органів. Формування у платників податків переконання у тому, що сплачені податки використовуються ефективно та спрямовуються на забезпечення суспільних потреб, сприятиме підвищенню рівня довіри до держави та зміцненню податкової дисципліни. У зв'язку з цим доцільним є розширення механізмів публічного звітування щодо використання бюджетних коштів, цифровізація бюджетних процесів та забезпечення відкритого доступу до відповідної інформації.

Також необхідним є впровадження системних заходів, спрямованих на формування податкової культури та правосвідомості населення. Йдеться, зокрема, про проведення інформаційно-роз'яснювальних кампаній, розвиток програм фінансової та податкової грамотності, а також формування негативного суспільного ставлення до ухилення від сплати податків як до суспільно небезпечного явища, що завдає шкоди економічній безпеці держави. Саме поєднання економічних, організаційних та соціально-психологічних заходів здатне забезпечити ефективне зниження рівня податкової деліктності та підвищення рівня добровільного виконання податкового обов'язку.

Таким чином, нейтралізація кореляційних зв'язків між детермінантами ухилення від сплати податків потребує системного підходу, що поєднує вдосконалення економічної політики, правового регулювання, інституційної спроможності держави та формування належного рівня правової культури. Лише комплексне застосування зазначених заходів може забезпечити ефективне зниження рівня податкових правопорушень та зміцнення фінансової безпеки держави.

Висновки до Розділу 2

1. Проаналізовано основні показники ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що дозволило встановити сучасні тенденції розвитку податкової деліктності та оцінити ефективність механізмів кримінально-правової протидії відповідним кримінальним правопорушенням. Встановлено, що для податкової злочинності характерними є високий рівень латентності, значна кількість закритих кримінальних проваджень, поступове зменшення кількості проваджень на кожній стадії кримінального процесу, а також переважання штрафів серед видів кримінально-правових санкцій. Це свідчить про складність виявлення, документування та доказування фактів ухилення від сплати податків, а також про орієнтацію правозастосовної практики переважно на компенсацію завданих державі збитків.

2. Досліджено кримінологічні ознаки особи, яка вчиняє ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), та встановлено, що податковий правопорушник характеризується високим рівнем професійної підготовки, спеціальними знаннями у сфері фінансів, бухгалтерського обліку, оподаткування та підприємницької діяльності. На основі аналізу матеріалів кримінальних проваджень з'ясовано, що більшість таких осіб займають керівні або організаційно-розпорядчі посади у суб'єктах господарювання, мають доступ до фінансової документації та використовують складні фінансово-господарські й цифрові механізми приховування доходів та мінімізації податкових зобов'язань. Запропоновано типологію осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків, та виокремлено раціонально-економічний, системний (організований), ситуативний і вимушений типи правопорушників.

3. Розглянуто систему детермінантів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), та встановлено їх комплексний, взаємопов'язаний і взаємопідсилюючий характер. З'ясовано, що податкова деліктність формується під впливом сукупності економічних, правових, організаційно-управлінських, соціальних та соціально-психологічних чинників, які у своїй взаємодії створюють сприятливе середовище для поширення ухилення від

оподаткування. Встановлено, що ключовими детермінантами цього явища є надмірне податкове навантаження, економічна нестабільність, недосконалість податкового законодавства, недостатня ефективність податкового контролю, корупційні ризики, низький рівень довіри до державних інституцій, а також розвиток цифрових та транснаціональних механізмів приховування доходів.

РОЗДІЛ 3

ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) ТА МОЖЛИВІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Загальні засади запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні під час війни

Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні в умовах воєнного стану набуває особливого значення, оскільки забезпечення стабільного надходження коштів до державного бюджету є необхідною умовою підтримання обороноздатності держави, фінансування сектору безпеки та функціонування критично важливих сфер суспільного життя. У зв'язку з цим система запобігання податковій деліктності в умовах війни повинна враховувати як традиційні криміногенні чинники, так і специфічні ризики, зумовлені економічною нестабільністю, переміщенням бізнесу, цифровізацією фінансових процесів та зростанням тінізації економіки.

Упродовж останніх п'яти років в Україні простежується стійка тенденція до зростання кількості кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Згідно з аналітичними даними Офісу Генерального прокурора, Державної податкової служби України та Бюро економічної безпеки, кількість відкритих кримінальних проваджень за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України, зросла з 680 справ у 2019 році до 921 справи у 2023 році [121; 16].

Суттєвий вплив на рівень податкової дисципліни в Україні справляє масштаб тіньової економіки, яка, за оцінками Міністерства економіки України та результатами експертних досліджень Transparency International і CASE Україна, упродовж 2019-2025 років перебувала в межах 28–35% від валового внутрішнього продукту.

Найвищі показники тінізації економіки були зафіксовані у 2022 році в умовах повномасштабного вторгнення та значних руйнувань економічної інфраструктури, коли частка тіньового сектору досягла приблизно 35% ВВП, що суттєво ускладнило забезпечення податкових надходжень та контроль за фінансовими потоками [186; 116].

За інформацією Бюро економічної безпеки, найбільш поширеними схемами ухилення від оподаткування є:

1. використання фіктивних суб'єктів господарювання, зареєстрованих на підставних осіб;
2. заниження податкових зобов'язань під час здійснення експортно-імпортних операцій, зокрема в аграрному секторі;
3. зловживання спрощеною системою оподаткування та податковими пільгами, запровадженими на період дії воєнного стану;
4. незадекларований обіг готівки та проведення тіньових операцій із готівковими коштами.

Зазначені схеми свідчать про адаптацію суб'єктів господарювання до нових економічних умов та використання наявних нормативних і організаційних прогалин для мінімізації податкових зобов'язань [21].

Незважаючи на складну безпекову ситуацію, Державна податкова служба України продемонструвала відчутне підвищення ефективності податкового контролю. Зокрема, у межах застосування ризикоорієнтованого підходу було проведено 4 328 податкових перевірок, у 88% з яких виявлено порушення податкового законодавства. За результатами цих заходів донараховано понад 27 млрд грн податкових зобов'язань, з яких фактично стягнуто близько 8,6 млрд грн. [139; 164].

Поряд із національними заходами дедалі більшого значення набуває міжнародна співпраця у сфері податкової прозорості. Відповідно до звітів Організації економічного співробітництва та розвитку, Україна покращила свої позиції у глобальному Індексі податкової прозорості, піднявшись із 79-го на 67-ме місце серед 140 країн, що свідчить про поступове посилення відкритості та ефективності фіскальної політики.

Водночас за даними Transparency International у межах Індексу сприйняття корупції Україна у 2023 році отримала 36 балів зі 100 можливих, що демонструє позитивну динаміку порівняно з 2021 роком (32 бали). Це вказує на поступове покращення антикорупційного середовища, що є важливим чинником підвищення податкової дисципліни та зниження рівня тінізації економіки [186].

Таким чином, в умовах значного фіскального навантаження, зумовленого воєнними потребами, наявність розгалужених схем ухилення від оподаткування й надалі становить істотну загрозу фінансовій стабільності держави. Водночас спостерігаються позитивні зрушення, пов'язані з цифровізацією податкових процедур, підвищенням ефективності діяльності фіскальних органів та інтеграцією України до міжнародних механізмів фінансової прозорості.

Загальні засади запобігання ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану мають базуватися на поєднанні економічних, правових, організаційно-управлінських та інформаційно-аналітичних заходів. Насамперед важливого значення набуває забезпечення стабільності та прогнозованості податкової політики, оскільки часті зміни податкового законодавства в умовах кризових явищ можуть створювати додаткові передумови для тінізації економіки та ухилення від оподаткування [2, с. 34]. У цьому контексті доцільним є спрощення процедур податкового адміністрування, мінімізація надмірного регуляторного навантаження на бізнес та забезпечення чіткості й однозначності податкових норм.

Особливого значення в умовах війни набуває підвищення ефективності діяльності контролюючих та правоохоронних органів у сфері фінансового моніторингу та виявлення складних схем ухилення від оподаткування. З огляду на активне використання цифрових фінансових інструментів, транскордонних операцій та електронних платіжних систем необхідним є впровадження сучасних аналітичних механізмів обробки великих масивів фінансової інформації, цифровізація податкового контролю та посилення міжвідомчої взаємодії між органами фінансового контролю, податковими органами та правоохоронними структурами [32].

Крім того, важливою складовою запобігання ухиленню від сплати податків є формування належного рівня податкової культури та підвищення рівня довіри до державних інституцій. В умовах воєнного стану особливого значення набуває усвідомлення суспільством того, що сплата податків є одним із ключових механізмів забезпечення обороноздатності держави та фінансування потреб сектору безпеки і оборони. У зв'язку з цим необхідним є забезпечення прозорості використання бюджетних коштів, посилення інформаційної роботи щодо значення податкових надходжень для держави та формування негативного суспільного ставлення до ухилення від оподаткування.

Також ефективне запобігання податковій деліктності в умовах війни потребує розвитку міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією, запобігання транскордонним схемам мінімізації податкових зобов'язань та адаптації національного законодавства до міжнародних стандартів фінансового контролю. Глобалізація фінансових процесів та активне використання міжнародних фінансових інструментів створюють нові можливості для приховування доходів і виведення активів за межі національної юрисдикції, що потребує узгоджених міждержавних механізмів протидії таким правопорушенням.

Ухилення від сплати податків спричиняє низку істотних негативних наслідків для держави. Передусім це проявляється у недоотриманні бюджетом належних фінансових ресурсів, що зумовлює зменшення його дохідної частини, формування дефіциту та необхідність скорочення видатків, у тому числі шляхом застосування секвестру. Як наслідок, відбувається недофінансування соціальної сфери, скорочення державних програм, затримки виплат працівникам бюджетного сектору тощо [151, с. 240].

Крім того, податкові правопорушення порушують принципи добросовісної конкуренції. Суб'єкти господарювання, які належно виконують податкові зобов'язання, опиняються у менш конкурентоспроможному становищі порівняно з тими, хто ухиляється від оподаткування. Водночас дефіцит бюджету може призводити до підвищення податкового навантаження

або запровадження нових податків, що фактично перекладає фінансовий тягар на сумлінних платників.

Окрім цього, ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів) тісно пов'язане з іншими проявами тіньової економіки, насамперед корупцією, та загалом сприяє підвищенню рівня злочинності в державі.

Економічна безпека держави посідає центральне місце у системі національної безпеки, оскільки саме вона визначає рівень спроможності держави забезпечувати стабільність економічних процесів, підтримувати належний соціально-економічний розвиток та ефективно реалізовувати стратегічні інтереси у фінансовій і господарській сферах. Її функціональне призначення полягає у формуванні стійкого економічного підґрунтя для діяльності державних інституцій, гарантуванні збалансованості економічних відносин, підтриманні фінансової стабільності та створенні умов для розвитку конкурентоспроможної соціально орієнтованої економіки.

При цьому стан економічної безпеки значною мірою залежить від ефективності функціонування податкової системи держави. Саме податкові надходження виступають основним джерелом наповнення дохідної частини бюджету, забезпечуючи фінансову основу реалізації державної політики у соціальній, оборонній, науковій, освітній та медичній сферах. У сукупності це визначає здатність держави належним чином виконувати покладені на неї функції та забезпечувати стабільність суспільного розвитку [161, с. 98–99].

Відповідно до положень Стратегія економічної безпеки України на період до 2025 року, одними з основних загроз у сфері фінансової безпеки держави визначено недостатній рівень бюджетної дисципліни, а також неналежний рівень фінансової відповідальності учасників бюджетного процесу. Такі негативні чинники суттєво впливають на ефективність управління державними фінансами та ускладнюють забезпечення стабільності бюджетної системи.

Поряд із цим у Стратегії акцентується увага на недостатній інституційній спроможності головних розпорядників бюджетних коштів здійснювати належне середньострокове та довгострокове планування власної діяльності. Окремою проблемою визначено також слабкий рівень узгодженості між

процесами бюджетного прогнозування та стратегічними напрямками соціально-економічного розвитку держави, що негативно позначається на ефективності реалізації державної фінансової політики [144].

Одним із найбільш вагомих дестабілізуючих факторів економічної безпеки держави залишається значний рівень тінізації національної економіки, що суттєво ускладнює належне формування дохідної частини державного бюджету та створює сприятливе середовище для функціонування механізмів ухилення від оподаткування [3, с. 26]. Відчутних втрат бюджетна система зазнає внаслідок поширення «сірого» імпорту, контрабандної діяльності, а також активного використання офшорних і низькоподаткових юрисдикцій для штучного зменшення податкової бази та незаконного виведення фінансових ресурсів за межі держави.

Суттєвим чинником ризику у сфері забезпечення фінансової безпеки виступає також нестабільність та несистемність нормативно-правового регулювання податкових відносин. Фрагментарний характер податкового законодавства та наявність колізій у його положеннях створюють передумови для зловживань, маніпулювання правовими нормами та формування корупційних механізмів мінімізації податкових зобов'язань, що негативно впливає на ефективність реалізації державної фінансової політики.

Крім того, сучасний стан економічної системи України характеризується наявністю структурних дисбалансів та високим рівнем тінізації фінансово-господарських процесів. Значна частина економічної діяльності функціонує поза межами офіційного сектору, що сприяє поширенню таких негативних явищ, як ухилення від сплати податків, фіктивне підприємництво, незаконне отримання бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а також використання складних схем штучного зниження податкового навантаження.

Наслідком зазначених процесів є не лише погіршення фінансової стабільності держави, але й поступова деформація податкової культури суспільства. У суспільній свідомості формується підвищений рівень толерантності до протиправної поведінки у сфері оподаткування, що суттєво ускладнює забезпечення належної податкової дисципліни та ефективну

протидію фінансовим правопорушенням [123, с. 106–107].

Проблематика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) має складний, багаторівневий і системний характер. Зазначене явище не обмежується виключно економічною чи правовою площиною, а водночас становить важливий предмет кримінологічного дослідження, оскільки відображає рівень взаємної довіри між державою та суспільством, ефективність реалізації податкової політики, а також спроможність державних інституцій здійснювати належний контроль за рухом фінансових ресурсів.

Податкові кримінальні правопорушення значною мірою відображають наявність кризових тенденцій у взаємовідносинах між державою та суб'єктами господарювання. У багатьох випадках платники податків сприймають виконання податкових обов'язків не як елемент належної правової та громадянської поведінки, а як надмірний фінансовий і адміністративний тиск з боку держави. У зв'язку з цим ухилення від оподаткування слід розглядати не лише як протиправне діяння, що завдає безпосередньої шкоди бюджетній системі держави, а і як своєрідний індикатор існування системних проблем у сфері державного управління та фіскального адміністрування.

Водночас зазначене явище формує підґрунтя для розроблення комплексної системи кримінологічного запобігання, спрямованої на вдосконалення механізмів податкового контролю, забезпечення прозорості фінансових операцій, розвиток сучасних аналітичних інструментів виявлення податкових правопорушень, а також підвищення рівня податкової культури населення та зміцнення довіри між державою і платниками податків [99, с. 152–153].

У цьому аспекті ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) виступає однією з найбільш вагомих загроз економічній безпеці держави, оскільки воно негативно впливає на фінансову основу функціонування державних інституцій, спричиняє бюджетний дефіцит, послаблює можливості фінансування соціальної сфери та підриває рівень суспільної довіри до органів державної влади.

Таким чином, забезпечення належного рівня економічної безпеки України

неможливе без ефективної системи запобігання ухиленню від оподаткування. Це зумовлює необхідність удосконалення механізмів податкового контролю та впровадження науково обґрунтованих кримінологічних заходів протидії податковим правопорушенням. Такі заходи повинні бути орієнтовані на мінімізацію рівня латентності податкової злочинності, підвищення прозорості фінансових потоків та формування високого рівня податкової правосвідомості як важливого елементу економічної культури суспільства.

Як зазначають О. М. Джужа та Д. М. Тичина, ухилення від сплати податків характеризується складною економіко-правовою природою, оскільки охоплює як безпосередні матеріальні прояви протиправної діяльності, так і специфічні поведінкові аспекти. До таких проявів належать здійснення фіктивних господарських операцій, використання підроблених документів, приховування реальних фінансових показників діяльності, а також свідоме невиконання обов'язку щодо сплати податків чи зловживання службовим становищем з метою маскуванню незаконної діяльності. Дослідники наголошують, що високий рівень латентності податкових правопорушень значною мірою обумовлений професійною підготовленістю осіб, які їх вчиняють, складністю виявлення фіктивних фінансових схем, а також наявністю корупційних зв'язків між представниками бізнесу та посадовими особами контролюючих органів [45, с. 110–111].

У кримінологічному аспекті ухилення від сплати податків слід розглядати як одну із системоутворюючих детермінант тіньової економіки. У межах таких процесів значні фінансові ресурси виводяться з-під державного контролю, а незаконно отримані доходи легалізуються через використання офшорних юрисдикцій, фіктивних підприємств та інших схем приховування походження капіталу. Подібна практика негативно впливає не лише на фіскальну спроможність держави, а й суттєво знижує рівень економічної довіри між суб'єктами господарювання та органами державної влади, створюючи передумови для подальшої криміналізації економічних відносин.

Ефективне запобігання ухиленню від оподаткування потребує комплексного, багаторівневого підходу, що поєднує різні групи заходів.

Зокрема, це кримінально-правові інструменти, спрямовані на забезпечення невідворотності відповідальності та вдосконалення кваліфікації складів злочинів у податковій сфері; організаційно-аналітичні заходи, пов'язані з посиленням податкової аналітики та фінансового моніторингу; а також соціально-правові механізми, що передбачають формування податкової культури, підвищення прозорості адміністрування та зниження корупційних ризиків у діяльності контролюючих органів [92, с. 143].

Не вдаючись до детального аналізу наукових дискусій, доцільно погодитися з позицією Є. А. Старинець, відповідно до якої податкові кримінальні правопорушення слід розглядати як суспільно небезпечні діяння у формі дії або бездіяльності, що посягають на суспільні відносини у сфері формування державних бюджетів різних рівнів і пов'язані з несплатою податків чи зборів (обов'язкових платежів), за які Кримінальним кодексом України передбачено кримінальну відповідальність. Таке визначення відображає сутність цих правопорушень як посягань на фінансові інтереси держави, що безпосередньо впливають на її економічну безпеку та здатність виконувати соціальні функції [143, с. 123-124].

Водночас у юридичній науці відсутній єдиний підхід до визначення поняття «ухилення від сплати податків», що зумовлено різним розумінням межі між правомірними та протиправними способами зменшення податкових зобов'язань. Зокрема, С. О. Баранов розглядає ухилення від оподаткування як використання незаконних способів мінімізації податкових платежів. Водночас науковець обґрунтовано підкреслює, що не кожне зменшення податкового зобов'язання слід кваліфікувати як кримінальне правопорушення у розумінні ст. 212 КК України, оскільки такі ситуації можуть бути спричинені недбалістю, помилками в обліку або неоднозначністю тлумачення норм податкового законодавства [10, с. 104].

Отже, протиправні дії, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), слід розглядати як податкові правопорушення, за які може наставати фінансова, адміністративна або кримінальна відповідальність залежно від форми вини, ступеня суспільної небезпеки та наслідків. Такий

підхід забезпечує диференційоване реагування держави на податкові порушення, поєднуючи превентивні та репресивні інструменти впливу, що є важливим елементом формування ефективної кримінологічної стратегії запобігання ухиленню від оподаткування [149, с. 280].

Як підкреслюють науковці, суспільна небезпека податкових кримінальних правопорушень зумовлюється не лише обсягом завданих державі збитків, а й їх деструктивним впливом на функціонування економічної системи в цілому (В. В. Лисенко) [83, с. 136-137].

Податки виконують у суспільстві багатофункціональну роль, виступаючи ключовим інструментом вартісного розподілу та перерозподілу доходів, що забезпечує функціонування всіх секторів економіки [68, с. 62-63]. На практичному рівні вони реалізують низку взаємопов'язаних функцій.

Зокрема, фіскальна функція полягає у формуванні доходної частини бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [97, с. 275]. Розподільна (соціальна) функція спрямована на перерозподіл фінансових ресурсів з метою підтримки соціально вразливих верств населення. Контрольна функція забезпечує моніторинг фінансових потоків та виявлення порушень у сфері господарської діяльності. Регулююча функція дає змогу впливати на економічні процеси шляхом стимулювання або обмеження окремих видів діяльності. Водночас заохочувальна функція сприяє розвитку інвестицій, інноваційної діяльності та добросовісного підприємництва.

Порушення зазначених функцій унаслідок ухилення від сплати податків призводить до розбалансування економічних процесів, посилення тінізації економіки, зростання бюджетного дефіциту та, як наслідок, створює реальну загрозу фінансовій і національній безпеці держави [103, с. 7].

Отже, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) доцільно розглядати не лише як окремий вид кримінального правопорушення, а як системну кримінологічну детермінанту, що зумовлює необхідність розроблення спеціалізованої методики запобігання податковій злочинності. Така методика має ґрунтуватися на комплексному підході та поєднувати правові, організаційні, аналітичні й виховні заходи, спрямовані на формування

культури добровільної сплати податків, зниження рівня латентності економічних правопорушень і підвищення ефективності державної фінансової політики [89, с. 174-175].

У цьому зв'язку ухилення від сплати податків слід розглядати не лише як факт несплати певної суми, а як порушення законодавчо визначеного механізму оподаткування, який є складовою системи державного управління фінансовими потоками.

У кримінологічному аспекті податкові правопорушення характеризуються стійким і багатоаспектним характером, виступаючи одним із ключових чинників розвитку тіньового сектору економіки. Їх негативний вплив не обмежується лише скороченням бюджетних надходжень, а охоплює значно ширший спектр суспільно небезпечних наслідків, пов'язаних із накопиченням нелегальних фінансових ресурсів. Надалі такі кошти можуть використовуватися для реалізації корупційних механізмів, приховування незаконного походження активів, фінансування протиправної діяльності та здійснення інших незаконних фінансових операцій [102].

У цьому контексті ухилення від виконання податкових зобов'язань доцільно розглядати як складний елемент функціонування криміналізованих фінансових процесів. Відправною точкою такого механізму виступає штучне заниження податкових платежів або приховування реальних доходів, після чого незаконно акумульовані кошти інтегруються у тіньовий фінансовий обіг шляхом їх легалізації через офшорні юрисдикції, фіктивні суб'єкти господарювання чи інші схеми маскування походження капіталу. У подальшому подібні фінансові ресурси можуть використовуватися для здійснення впливу на економічні, управлінські та навіть політичні процеси у державі.

З огляду на це, система кримінологічного запобігання податковим правопорушенням має бути орієнтована не виключно на реагування у формі виявлення та покарання винних осіб, а передусім на усунення причин і умов, які сприяють виникненню та поширенню таких діянь. Серед основних детермінант зазначених правопорушень слід виокремити нестабільність та

недосконалість податкового законодавства, наявність нормативних колізій і прогалин, недостатній рівень фінансової та правової культури платників податків, низьку ефективність контрольних механізмів у податковій сфері, недостатню координацію між державними органами, високий рівень корупційних ризиків у сфері податкового адміністрування, а також загальну економічну нестабільність і значні масштаби функціонування тіньової економіки.

Застосування кримінологічної інформації та результатів аналізу податкової злочинності дає можливість визначити пріоритетні напрями удосконалення системи превентивного впливу у сфері оподаткування. Ефективна модель запобігання податковим правопорушенням повинна мати комплексний характер і поєднувати правові, економічні, організаційні та соціально-психологічні механізми впливу.

До першої групи належать нормативно-правові заходи, спрямовані на підвищення якості правового регулювання податкових відносин. Йдеться про забезпечення системності та узгодженості положень податкового і кримінального законодавства, усунення нормативних колізій, удосконалення юридичних конструкцій складів податкових правопорушень, а також правове врегулювання сучасних механізмів електронного контролю, цифрового моніторингу та міжвідомчого інформаційного обміну.

Другий напрям охоплює економічні та фінансові заходи, основною метою яких є створення сприятливих умов для легальної господарської діяльності та підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов'язань. До таких заходів належать оптимізація податкового навантаження, стимулювання сумлінної сплати податків, розвиток прозорих фінансових інструментів, а також подальша цифровізація процесів бухгалтерського обліку, фінансового моніторингу й податкового контролю.

Важливе значення мають також організаційно-управлінські заходи, які передбачають посилення координації між податковими, правоохоронними та судовими органами, удосконалення механізмів міжвідомчої взаємодії, а також розвиток сучасних інформаційно-аналітичних систем для виявлення ризикових

фінансових операцій, схем ухилення від оподаткування та інших проявів фінансової злочинності.

Окрему роль у системі запобігання відіграють соціально-психологічні заходи, спрямовані на формування належного рівня податкової культури та правосвідомості населення. Йдеться про популяризацію принципів добросовісної підприємницької діяльності, реалізацію інформаційно-просвітницьких програм для бізнесу та громадян, а також підвищення рівня суспільної довіри до державних інституцій шляхом забезпечення прозорості та ефективності використання бюджетних ресурсів [24, с. 7–9]. Комплексна реалізація зазначених заходів сприятиме не лише зниженню рівня податкових правопорушень, але й створенню стабільних передумов для зміцнення фінансової дисципліни, підвищення ефективності податкової системи та забезпечення належного рівня економічної безпеки держави.

У контексті повномасштабної збройної агресії російської федерації проти України питання забезпечення належного рівня податкової дисципліни набуло особливої актуальності. В умовах воєнного стану держава зобов'язана не лише гарантувати стабільне наповнення бюджету, а й мінімізувати податкові втрати, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У зв'язку з цим Україна реалізує комплекс заходів протидії податковим правопорушенням, адаптованих до умов воєнного часу.

Насамперед слід відзначити законодавчі зміни, спрямовані як на підтримку платників податків, так і на зниження податкових ризиків. Зокрема, з початку повномасштабного вторгнення у 2022 році було тимчасово запроваджено низку спрощень у сфері податкового адміністрування, передбачених Податковим кодексом України. Серед них - можливість переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2% від обороту, обмеження проведення окремих податкових перевірок, а також надання податкових пільг для суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на тимчасово окупованих територіях [124]. Водночас у подальшому, з урахуванням поширення зловживань такими інструментами, держава вжила заходів щодо поступового скасування тимчасових режимів та відновлення повноцінного податкового

контролю, що свідчить про прагнення до балансування між підтримкою бізнесу та забезпеченням фіскальної безпеки.

У сфері кримінально-правового запобігання ухиленню від оподаткування в Україні було посилено відповідальність за такі правопорушення. Зокрема, внесено зміни до Кримінального кодексу України, які стосуються ст. 212, передбачивши збільшення розмірів штрафів та розширення можливостей застосування додаткових заходів впливу до осіб, винних у вчиненні масштабного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Особливий акцент зроблено на запобіганню найбільш поширеним та суспільно небезпечним формам податкових правопорушень, зокрема фіктивному підприємництву, діяльності так званих «конвертаційних центрів», а також неправомірному використанню статусу внутрішньо переміщеного бізнесу з метою отримання податкових преференцій чи уникнення виконання податкових зобов'язань [76].

Окрему роль у системі запобігання ухиленню від сплати податків відіграють інституційні зміни, зокрема активізація діяльності Бюро економічної безпеки. Зазначений орган здійснює аналітико-оперативну роботу з виявлення податкових ризиків на основі обробки великих масивів даних (Big Data), проводить аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та розслідує економічні правопорушення, пов'язані з податковим шахрайством.

Поряд із цим важливим елементом державної стратегії виступає цифровізація податкової системи. За останні роки було впроваджено низку електронних інструментів, спрямованих на підвищення прозорості обігу товарів і ефективності податкового контролю. Зокрема, реалізовано системи електронного акцизу (е-акциз), електронного аудиту (е-аудит), а також удосконалено функціонал Електронного кабінету платника податків. Крім того, розширено можливості автоматичного обміну інформацією між Державною податковою службою України, Державною митною службою України та іншими державними органами, що сприяє підвищенню рівня міжвідомчої координації та ефективності виявлення податкових правопорушень.

Не менш важливим напрямом є міжнародне співробітництво у сфері

запобігання ухиленню від оподаткування. Україна поступово імплементує стандарти Організації економічного співробітництва та розвитку, зокрема у частині протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків (BEPS), що сприяє гармонізації національного законодавства з міжнародними практиками.

Водночас здійснюється активна взаємодія з Європейським Союзом, Міжнародним валютним фондом, FATF та іншими міжнародними інституціями, що забезпечує підвищення ефективності боротьби з фінансовими правопорушеннями. Зокрема, Україна приєдналася до системи автоматичного обміну фінансовою інформацією, а також підтримує ініціативи щодо прозорості бенефіціарної власності, що спрямовані на унеможливлення використання офшорних схем і приховування реальних власників активів [118, с. 23-31].

У воєнний період держава впроваджує спеціальні цільові заходи контролю, спрямовані на мінімізацію податкових ризиків у найбільш уразливих сферах. Зокрема, здійснюється аудит операцій із гуманітарною допомогою, посилений моніторинг обігу підакцизних товарів (передусім пального), а також аналіз ефективності використання податкових пільг. Особлива увага фіскальних органів зосереджується на зонах підвищеного ризику, зокрема у сфері зовнішньоекономічної діяльності, аграрному секторі та паливному ринку.

Водночас важливу роль відіграють інформаційно-комунікаційні заходи, спрямовані на підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов'язань. Такі кампанії акцентують на суспільній відповідальності бізнесу в умовах війни та формують відповідну податкову культуру. Держава активно використовує елементи патріотичної риторики у фіскальній політиці (зокрема гасла на кшталт «Заплати податки – наблизь перемогу»), а також створює репутаційні стимули для сумлінних платників податків, що сприяє зміцненню довіри до податкової системи та підвищенню податкової дисципліни [140, с. 40-45].

Отже, в умовах воєнного стану Україна реалізує багаторівневу модель протидії ухиленню від оподаткування, що охоплює нормативно-правові, інституційні, технологічні та міжнародні механізми. Такі заходи спрямовані на

досягнення балансу між підтримкою економічної активності та забезпеченням стабільного наповнення бюджету як основи фінансової й оборонної спроможності держави.

У відповідь на виклики воєнного часу держава запровадила низку інструментів мінімізації податкових ризиків, зокрема:

1. впровадження цифрових інструментів податкового адміністрування (електронні сервіси, автоматизоване зіставлення звітності);
2. посилення функціональної спроможності Бюро економічної безпеки як ключового органу у сфері виявлення економічних правопорушень;
3. спрощення процедур обліку та звітності для суб'єктів малого бізнесу;
4. запровадження ризикоорієнтованого підходу до податкового контролю.

Ми вважаємо, що система запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в умовах воєнного стану повинна реалізовуватися через комплекс взаємопов'язаних напрямів, кожен із яких має передбачати конкретні механізми практичної імплементації.

Економічний напрям запобігання має бути спрямований на зниження економічної мотивації до ухилення від оподаткування. Його реалізація можлива шляхом забезпечення стабільності податкової політики, недопущення різких змін податкових ставок та мінімізації надмірного фінансового навантаження на бізнес в умовах війни. Практичним прикладом імплементації може бути застосування тимчасових податкових пільг для релокованих підприємств, підприємств оборонного сектору або суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у прифронтових регіонах. Крім того, доцільним є впровадження програм державної підтримки малого та середнього бізнесу, пільгового кредитування та механізмів компенсації втрат підприємств, що зазнали збитків унаслідок воєнних дій. Такі заходи дозволяють зменшити економічний стимул до переходу діяльності у тіньовий сектор.

Правовий напрям повинен передбачати вдосконалення нормативно-правового регулювання у сфері оподаткування та кримінально-правової

протидії податковій деліктності. У межах цього напрямку доцільним є спрощення податкового законодавства, усунення нормативних колізій та підвищення рівня правової визначеності податкових норм. Як приклад імплементації можна розглядати розроблення спеціальних податкових режимів для бізнесу в умовах воєнного стану, законодавче врегулювання обігу цифрових активів та криптовалют, а також внесення змін до ст. 212 КК України щодо врахування сучасних способів ухилення від оподаткування, пов'язаних із використанням цифрових фінансових інструментів та транскордонних схем.

Організаційно-управлінський напрям має бути орієнтований на підвищення ефективності діяльності контролюючих та правоохоронних органів. Реалізація цього напрямку передбачає посилення міжвідомчої взаємодії між Державною податковою службою України, Бюро економічної безпеки України, Державною службою фінансового моніторингу та правоохоронними органами. Практичним прикладом імплементації може бути створення єдиних міжвідомчих аналітичних центрів для виявлення ризикових фінансових операцій, використання спільних баз даних, а також запровадження ризик-орієнтованої моделі податкового контролю, за якої перевірки здійснюються насамперед щодо суб'єктів із високим рівнем податкових ризиків.

Інформаційно-аналітичний та цифровий напрям запобігання повинен базуватися на широкому використанні сучасних цифрових технологій у сфері податкового контролю. У сучасних умовах значна частина схем ухилення від оподаткування реалізується через електронні платіжні системи, онлайн-платформи, криптоактиви та транскордонні фінансові сервіси. У зв'язку з цим доцільним є впровадження технологій Big Data, автоматизованих систем аналізу ризикових операцій, цифрового аудиту та інструментів штучного інтелекту для виявлення аномальних фінансових транзакцій. Прикладом імплементації може бути автоматичне зіставлення податкової звітності, банківських операцій та митних даних для виявлення фіктивного податкового кредиту або транзитних фінансових схем.

Соціально-психологічний напрям запобігання повинен бути спрямований на формування податкової культури та підвищення рівня довіри до держави. В

умовах війни особливого значення набуває формування у суспільстві усвідомлення того, що сплата податків безпосередньо пов'язана із забезпеченням обороноздатності держави та фінансуванням сектору безпеки. Практична імплементація цього напрямку можлива через проведення інформаційних кампаній щодо використання бюджетних коштів, публічне звітування державних органів про фінансування оборонних потреб, розвиток програм фінансової грамотності та формування негативного суспільного ставлення до ухилення від сплати податків як до діяння, що завдає шкоди національній безпеці.

Міжнародно-правовий напрям повинен передбачати розвиток міжнародного співробітництва у сфері фінансового контролю та обміну податковою інформацією. У сучасних умовах значна частина схем ухилення від оподаткування має транснаціональний характер та реалізується через використання офшорних юрисдикцій, іноземних банківських рахунків і міжнародних фінансових платформ. У зв'язку з цим важливого значення набуває імплементація міжнародних стандартів фінансового моніторингу, приєднання до систем автоматичного обміну податковою інформацією, співпраця з FATF, OECD та іншими міжнародними організаціями. Прикладом практичної реалізації може бути використання механізмів автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів для виявлення прихованих доходів українських платників податків за кордоном.

На нашу думку, з метою підвищення ефективності протидії ухиленню від сплати податків у період дії воєнного стану доцільно реалізувати ще такі такі напрями:

- 1) розширити використання технологій штучного інтелекту для аналізу податкових ризиків, виявлення аномалій у звітності та прогнозування потенційно ризикових операцій;
- 2) удосконалити законодавчі механізми кримінальної та адміністративної відповідальності з урахуванням сучасних схем ухилення та транснаціональних фінансових операцій;
- 3) посилити прозорість використання бюджетних коштів, зокрема тих,

що спрямовуються на оборонні потреби, з метою підвищення рівня довіри платників податків;

4) підвищити рівень фінансової грамотності населення шляхом системних освітніх і інформаційних заходів щодо значення добровільного виконання податкових зобов'язань;

5) запровадити ефективні механізми податкового стимулювання для суб'єктів господарювання, які продовжують діяльність в умовах війни, забезпечують зайнятість і підтримують економічну стабільність.

Реалізація зазначених заходів сприятиме зміцненню податкової дисципліни, зниженню рівня тінізації економіки та підвищенню загальної ефективності державної політики у сфері фінансової безпеки.

Отже, ухилення від сплати податків у період воєнного стану становить безпосередню загрозу економічній безпеці України, оскільки знижує фінансову спроможність держави виконувати ключові функції, зокрема у сфері оборони та соціального забезпечення. Ефективне запобігання податковим правопорушенням можливе лише за умови комплексного підходу, що поєднує вдосконалення правового регулювання, цифрову трансформацію фіскальної системи, підвищення ефективності діяльності контролюючих органів та формування культури відповідального платника податків. При цьому розвиток податкової політики в умовах війни має бути спрямований на досягнення збалансованості між забезпеченням фіскальної стійкості держави та підтримкою економічної активності, що є необхідною передумовою збереження фінансової стабільності та післявоєнного відновлення економіки.

3.2. Зарубіжний досвід запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Ухилення від оподаткування є поширеним явищем у більшості держав світу, незалежно від особливостей їхніх податкових систем.

При цьому масштаб проблематики оцінюється через співвідношення втрат бюджету та спроможності держави фінансувати суспільно необхідні

видатки. Дослідження глобальних податкових втрат показують, що значні абсолютні суми не завжди означають однаковий рівень суспільної шкоди: для держав із меншою фінансовою базою навіть відносно невеликі втрати можуть істотно обмежувати можливості виконання соціальних функцій. Відтак, порівняння зарубіжного досвіду має враховувати не лише розмір недоотриманих доходів, а й їхню частку у відповідних бюджетних ресурсах, що значно підсилюватиме значення запобіжних механізмів для країн, у яких податкові надходження мають особливо вагоме значення для державних видатків [178].

Дослідження зарубіжного досвіду запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є особливо актуальним в умовах сучасної трансформації податкової злочинності, цифровізації фінансових процесів та глобалізації економіки. Сучасні механізми ухилення від оподаткування дедалі частіше мають транскордонний характер, реалізуються із використанням цифрових фінансових інструментів, офшорних юрисдикцій, електронних платіжних систем та міжнародних схем мінімізації податкових зобов'язань, що істотно ускладнює їх виявлення та протидію на рівні окремої держави.

Зарубіжний досвід засвідчує, що податкові втрати у багатьох державах становлять суттєву частку бюджетних доходів, особливо в країнах із низьким рівнем економічного розвитку. Подолання цієї проблеми можливе за умови функціонування ефективного механізму фінансової відповідальності, належної оцінки податкових ризиків та формування державою стратегій, спрямованих на стимулювання добровільного дотримання податкового законодавства [31].

Особливого значення проблема набуває для України в умовах воєнного стану, коли забезпечення стабільності бюджетної системи та належного рівня податкових надходжень є важливою складовою фінансової безпеки держави. Крім того, дослідження зарубіжного досвіду створює підґрунтя для вдосконалення національного законодавства, адаптації системи податкового контролю до міжнародних стандартів та впровадження сучасних механізмів запобігання ухиленню від сплати податків (обов'язкових платежів).

Попри конституційний обов'язок сплачувати податки та збори, не всі платники дотримуються цього припису сумлінно. Ухилення від оподаткування залишається одним із найбільш небезпечних економічних кримінальних правопорушень, що завдає шкоди не лише економіці України, а й підриває довіру до державних інститутів. З метою боротьби з цим явищем безліч країн світу впроваджують різноманітні законодавчі та інституційні механізми протидії.

Порівняльне дослідження зарубіжних систем дає підстави розглядати запобігання ухиленню від сплати податків не як окремий комплекс перевірочних дій, а як комплексну модель, у якій взаємодіють правові, фінансові, організаційні та інформаційні засоби. Її результативність визначається не лише суворістю відповідальності, а й здатністю держави своєчасно встановлювати зони ризику, зіставляти інформацію з різних джерел та створювати для сумлінного платника умови, за яких виконання податкового обов'язку є максимально передбачуваним. У цьому аспекті ризик-орієнтована модель податкового адміністрування охоплює як уже наявні, так і нові та потенційні ризики, а контрольні ресурси концентруються на найбільш небезпечних напрямках [191, с. 272].

Система запобігання ухиленню від сплати податків у Сполучених Штатах Америки характеризується високим рівнем інституційної спроможності, розвиненими механізмами фінансового контролю та активним застосуванням сучасних інформаційних технологій. Ключову роль у цій системі відіграє Internal Revenue Service, яка здійснює адміністрування податків і контроль за дотриманням податкового законодавства.

Однією з визначальних особливостей американської моделі є комплексний підхід до виявлення податкових правопорушень, що базується на використанні аналітичних інструментів обробки великих масивів даних (Big Data). IRS здійснює автоматизований аналіз податкових декларацій, фінансових операцій та банківської інформації з метою виявлення ризиків ухилення від оподаткування, що дозволяє значно підвищити ефективність контролю та зменшити вплив людського фактора.

Важливим елементом є ризик-орієнтована система відбору платників податків для перевірок, яка ґрунтується на алгоритмах оцінки ймовірності порушень. Наприклад, різкі відхилення у фінансових показниках, невідповідність задекларованих доходів рівню витрат або наявність транскордонних операцій можуть виступати підставою для проведення поглибленої перевірки.

У США також широко застосовується жорстка система юридичної відповідальності, що включає значні фінансові санкції та кримінальне переслідування. Високий рівень невідворотності покарання виконує превентивну функцію та формує у платників податків установку на дотримання законодавства.

Крім того, особливістю американської системи є поєднання контрольних і стимулюючих механізмів. Зокрема, діють програми добровільного розкриття інформації про доходи, які дозволяють платникам податків уникнути суворої відповідальності за умови співпраці з податковими органами, що сприяє легалізації доходів і зменшенню латентності правопорушень.

Практика Великої Британії та інших зарубіжних країн свідчить про те, що цифровізація податкового адміністрування мінімізує помилки, підвищує прозорість відповідних процедур і звужує можливості для корупційних проявів. Зокрема, у США, Німеччині та Швеції інформаційні технології широко застосовуються для відстеження фінансових операцій, оцінювання податкових ризиків і своєчасного виявлення правопорушень, що, за умови належного нормативного забезпечення, сприяє протидії ухиленню від сплати податків [148, с. 86].

Система запобігання ухиленню від сплати податків у Великій Британії характеризується поєднанням сервісно-орієнтованого підходу до платників податків із ефективними механізмами контролю та аналітики. Центральним органом, відповідальним за адміністрування податків, є HM Revenue & Customs, діяльність якого спрямована як на забезпечення добровільного виконання податкових зобов'язань, так і на виявлення та припинення правопорушень.

Однією з ключових особливостей британської моделі є ризик-орієнтований підхід до податкового контролю, який передбачає концентрацію ресурсів на платниках із підвищеним рівнем податкових ризиків. HMRC використовує аналітичні інструменти для оцінки ймовірності ухилення від оподаткування, що дозволяє оптимізувати перевірки та підвищити їх результативність.

Суттєвим елементом є широке впровадження цифрових сервісів, зокрема програми Making Tax Digital, яка передбачає електронне ведення обліку та подання податкової звітності. Крім того, у Великій Британії активно застосовується автоматичний міжнародний обмін податковою інформацією, що ускладнює використання транснаціональних схем ухилення від оподаткування, що набуває особливого значення в умовах глобалізації фінансових потоків.

Транснаціональний характер податкових зловживань особливо наочно проявляється у складних фінансових конструкціях, що використовують відмінності між правовими режимами кількох держав. Показовим у цьому відношенні є досвід розслідування операцій CumEx, який продемонстрував, що недоліки координації між юрисдикціями та прогалини у регулюванні фінансових операцій можуть створювати умови для багаторазового використання однієї й тієї самої податкової переваги. В рамках розслідування виявлено масштабну транснаціональну схему податкових зловживань, що, за оцінками експертів Мангеймського університету та Correctiv, спричинила втрати бюджетів низки переважно західноєвропейських держав близько 150 млрд євро. Схеми Cum-Ex ґрунтувалися на маніпуляціях із правом власності на акції під час виплати дивідендів та використанні законодавчих прогалин, що дозволяло кільком учасникам заявляти право на відшкодування податку, фактично сплаченого лише один раз [145].

Суттєвим чинником ефективності запобігання ухиленню від оподаткування є також гнучка система санкцій, яка передбачає диференційований підхід залежно від характеру порушення – від фінансових штрафів до кримінальної відповідальності. При цьому значна увага приділяється превентивній функції покарання.

Британська модель також базується на принципі партнерства між державою та платниками податків, що передбачає надання консультацій, роз'яснень і підтримки з боку HMRC.

Таким чином, досвід Великої Британії демонструє ефективність поєднання цифровізації, аналітичного підходу до контролю та стимулювання добровільної податкової поведінки, що є особливо цінним з точки зору її адаптивності та можливості впровадження в умовах реформування національних податкових систем.

Показовим доповненням до ризик-орієнтованого контролю є практика вимірювання «податкового розриву» (tax gap). У США цей показник використовується для визначення різниці між податковим зобов'язанням, яке мало б бути сплачене за дотримання правил, і сумою, фактично сплаченою своєчасно та добровільно. Його деталізація за причинами несплати дає можливість визначати, які сегменти податкової поведінки формують найбільший ризик. За такого підходу статистична оцінка перетворюється на інструмент планування профілактики, оскільки дозволяє пов'язувати результати контролю з конкретними напрямками податкової недоброчесності [181].

Аналогічний принцип застосовується у Великій Британії, де tax gap використовується як один з інструментів стратегічного оцінювання податкової дисципліни. Поєднання статистичних методів, аналізу ризиків і перевірок дає змогу визначати не тільки загальний обсяг потенційно недоотриманих доходів, а й структуру цього явища. З кримінологічної точки зору важливо, що постійне вимірювання розриву формує замкнений цикл управління ризиками: визначення масштабу проблеми змінюється встановленням пріоритетів, після чого здійснюються контрольні заходи та оцінюється їх результативність. Такий підхід дозволяє орієнтувати превенцію на фактичні прояви недотримання, а не на формальну кількість проведених перевірок [180].

Кримінологічний потенціал ризик-орієнтованого підходу полягає також у можливості диференціювати не тільки платників, а й самі причини виникнення ризику. Наприклад, технічна помилка у звітності, систематичне невідображення

доходів, нетипова структура операцій або складний ланцюг транскордонних платежів потребують різних способів реагування. У першому випадку пріоритетом може бути сервісне виправлення, тоді як в інших ситуаціях необхідними стають поглиблена аналітика, перевірка контрагентів чи фінансове розслідування.

Система запобігання ухиленню від сплати податків у Німеччині характеризується високим рівнем правової визначеності, інституційної ефективності та стабільності податкового законодавства. Вона базується на поєднанні суворого контролю, чіткої регламентації податкових процедур і стимулювання добровільного виконання податкових зобов'язань.

Однією з ключових особливостей німецької моделі є високий рівень правової деталізації та системності податкового законодавства, що мінімізує можливості для неоднозначного тлумачення норм. Чіткість правового регулювання знижує кількість прогалин і колізій, які могли б використовуватися платниками податків для ухилення від оподаткування.

Важливим елементом є ефективна діяльність податкових органів (Finanzamt), які здійснюють комплексний контроль за фінансовою діяльністю платників. Контрольні функції реалізуються через систематичні перевірки, аналіз податкової звітності та використання електронних баз даних. Значна увага приділяється попереджувальній функції контролю, спрямованій на запобігання правопорушенням ще до їх вчинення [168].

Німецька модель також характеризується високим рівнем податкової дисципліни та правової культури населення, що значною мірою обумовлено довірою до державних інституцій та прозорістю використання бюджетних коштів. Платники податків сприймають виконання податкових зобов'язань як невід'ємну частину громадянської відповідальності.

Крім того, у Німеччині активно застосовуються міжнародні механізми обміну податковою інформацією, що дозволяє ефективно протидіяти транснаціональним схемам ухилення від оподаткування, зокрема через офшорні юрисдикції.

Система запобігання ухиленню від сплати податків в Естонії є однією з найбільш інноваційних у світі та базується на принципах повної цифровізації, прозорості та мінімізації адміністративного навантаження на платників податків. Естонська модель демонструє ефективність переходу від переважно контрольної до сервісно-орієнтованої системи податкового адміністрування [174].

Ключову роль у функціонуванні податкової системи відіграє Estonian Tax and Customs Board, яка забезпечує інтеграцію інформаційних ресурсів, автоматизацію процесів та оперативний обмін даними між державними органами.

Однією з визначальних рис є повна діджиталізація податкових процедур. Податкові декларації формуються автоматично на основі даних, що надходять з банківських установ, роботодавців та інших джерел. Така організація процесу суттєво зменшує можливості для маніпуляцій та помилок, а також знижує рівень людського втручання.

Важливим інструментом запобігання є інтеграція державних реєстрів та інформаційних систем, що забезпечує прозорість фінансових операцій і дозволяє контролюючим органам оперативно виявляти невідповідності у податковій звітності. Наприклад, дані про доходи, витрати та фінансові операції автоматично співставляються, що ускладнює приховування доходів.

Суттєвою перевагою є мінімізація контактів між платником податків і контролюючими органами, що значно знижує корупційні ризики. Більшість адміністративних процедур здійснюється дистанційно через електронні сервіси, що підвищує довіру до системи.

Естонська модель також передбачає спрощення податкового законодавства та адміністрування, що робить виконання податкових обов'язків максимально зручним. Наприклад, подання декларації займає мінімальний час, що стимулює добровільне дотримання законодавства.

Крім того, важливу роль відіграє високий рівень цифрової культури населення, що забезпечує ефективне використання електронних сервісів та підвищує рівень податкової дисципліни.

Таким чином, досвід Естонії демонструє, що цифровізація податкової системи, інтеграція інформаційних ресурсів і спрощення процедур є ключовими чинниками зниження рівня ухилення від сплати податків. Зазначена модель може бути адаптована в інших державах за умови належного рівня розвитку цифрової інфраструктури та інституційної спроможності.

Цифрова інтеграція даних змінює співвідношення між контролем і сервісом. Якщо частина необхідної інформації надходить до податкового органу автоматично, платник звільняється від повторного подання відомостей, а держава отримує можливість проводити попередній аналіз без постійного втручання у господарську діяльність. Однак ефективність такої системи залежить від якості даних, сумісності інформаційних ресурсів та чіткого визначення правил їх використання. Тому цифровізація повинна супроводжуватися контролем доступу, фіксацією процедур обробки інформації та можливістю перевірки обґрунтованості автоматично сформованого сигналу про ризик.

Для України особливо важливим є поєднання діджиталізації з мінімізацією безпосереднього контакту платника та посадової особи, що має не лише організаційний, а й кримінологічний ефект, оскільки скорочує кількість ситуацій, у яких результат контрольної процедури залежить від неформальної взаємодії. Повна автоматизація не усуває корупційні ризики сама по собі: вони можуть переміщуватися на етапи налаштування алгоритмів, визначення критеріїв ризику або доступу до інформаційних систем. Поряд із цифровими рішеннями необхідні прозорість критеріїв, аудит інформаційних процесів та персональна відповідальність за неправомірне використання даних.

Транскордонність фінансових потоків зумовлює необхідність доповнення національного контролю системою міжнародного обміну податковою інформацією. Практика Європейського Союзу передбачає адміністративну співпрацю між податковими органами, у межах якої інформація може передаватися автоматично, за запитом або з ініціативи органу, що її отримав. Обмін охоплює, зокрема, дані про доходи й активи, фінансові рахунки, транскордонні податкові рішення, звітність транснаціональних груп та окремі

операції у цифровій економіці. Для запобігання ухиленню значення такого механізму полягає у скороченні інформаційної переваги платника, який намагається перемістити дохід або актив за межі юрисдикції резидентності [175].

Міжнародна фінансова прозорість має також поведінковий ефект. Якщо відомості про рахунки, активи чи транскордонні доходи можуть бути отримані контролюючим органом незалежно від територіального розташування відповідного ресурсу, розрахунок на приховування доходу за кордоном стає менш привабливим. У цьому контексті стандарти автоматичного обміну фінансовою інформацією, включно з Common Reporting Standard, слід розглядати не тільки як інструмент виявлення вже вчинених порушень, а й як засіб підвищення суб'єктивної ймовірності викриття.

Додаткове значення для податкової прозорості мають міжнародні вимоги щодо встановлення фактичних власників активів і фінансових ресурсів. Рекомендації FATF орієнтують держави на ризик-орієнтований підхід, прозорість бенефіціарної власності та належний фінансовий контроль. Хоча ці стандарти безпосередньо спрямовані на протидію відмиванню коштів, для запобігання податковим правопорушенням вони мають опосередковане значення: чим складніше приховати фактичного власника або використати непрозору юридичну конструкцію, тим менше можливостей для маскуванню податково значущих операцій [176].

Практика міжнародної взаємодії демонструє, що своєчасна передача інформації про нову схему податкового шахрайства іншій юрисдикції може дати змогу припинити її до того, як вона набуде системного характеру. На національному рівні аналогічний принцип означає постійну взаємодію податкових, митних, фінансових, антикорупційних і правоохоронних органів [177].

Окремим напрямом міжнародного запобігання ухиленню від сплати податків є обмеження можливостей для розмивання податкової бази та штучного переміщення прибутку між юрисдикціями. Механізм BEPS Multilateral Instrument забезпечує узгоджене внесення змін до чинних

двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, сприяючи уніфікації договірних підходів до міжнародного оподаткування та зменшенню розбіжностей у правилах оподаткування транскордонних операцій, тим самим зменшуючи значення відмінностей між національними правилами, які можуть використовуватися для агресивного податкового планування [184].

Таким чином, міжнародна практика показує, що в більшості розвинених держав ухилення від сплати податків визнається кримінальним правопорушенням, за вчинення якого передбачено комплекс санкцій: значні штрафи, конфіскацію майна та позбавлення волі.

Важливою тенденцією є також поширення відповідальності не лише на фізичних осіб, а й на юридичних осіб, що забезпечує більш повне охоплення суб'єктів податкових правопорушень та підвищує ефективність протидії таким діям [66].

Порівняльно-правовий аналіз зарубіжних моделей запобігання ухиленню від сплати податків дає підстави стверджувати, що для України доцільним є не механічне запозичення окремих інструментів, а їх адаптація до національної правової системи, інституційних можливостей та умов воєнного часу. Актуальність такого підходу підтверджується тим, що Україна вже офіційно визначила цифровізацію податкового адміністрування одним із пріоритетів: План цифрового розвитку ДПС України до 2030 року передбачає розвиток аналітичних інструментів, цифрових сервісів і нових електронних механізмів контролю, а Міністерство фінансів України у 2025 році продовжило реалізацію стратегії цифрового розвитку системи управління державними фінансами [122].

Першочерговою пропозицією є подальша цифровізація податкового адміністрування за моделлю Естонії та Великої Британії. Її зміст полягає у розширенні автоматизованого формування звітності, інтеграції державних реєстрів, розвитку е-аудиту та ризик-орієнтованих електронних перевірок. Такий підхід є обґрунтованим, оскільки OECD прямо пов'язує цифрову трансформацію податкових адміністрацій зі зменшенням витрат на дотримання податкових правил і підвищенням добровільної податкової дисципліни, а

Європейська Комісія наголошує, що data-driven інструменти підсилюють ефективність боротьби з ухиленням та податковим шахрайством.

Ще одним напрямом удосконалення запобігання ухиленню від сплати податків є впровадження повноцінної системи аналітичного відбору ризикових платників із ширшим використанням великих масивів даних. Такий напрям відповідає міжнародним трендам, зафіксованим OECD, де податкові адміністрації дедалі активніше застосовують аналітику, штучний інтелект і моделі комплаєнс-менеджменту для виявлення нетипових фінансових операцій та пріоритезації перевірок [170]. Для України це означає перехід від переважно реактивного контролю до превентивного.

Доцільним є також подальше посилення міжнародного обміну податковою інформацією та імплементація європейських стандартів прозорості, насамперед у сфері транскордонних операцій, цифрових платформ і фінансових активів. Для України цей напрям має одночасно фіскальне та євроінтеграційне значення, оскільки підвищення сумісності інформаційних систем і процедур створює можливість ефективніше використовувати відомості, отримані від іноземних податкових органів, під час оцінювання ризиків та проведення фінансових розслідувань.

Оскільки однією з ключових причин виникнення та поширення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є недосконалість податкового законодавства, превентивні заходи мають передбачати його системне вдосконалення. Йдеться насамперед про усунення таких недоліків, як неоднозначність норм, складність їх розуміння, можливість різного тлумачення, у тому числі з боку контролюючих органів.

У цьому контексті доцільним є формування стабільної, послідовної та зрозумілої законодавчої бази, яка забезпечує чіткість правозастосування та передбачає визначені й обґрунтовані санкції за порушення податкового законодавства.

Крім того, з огляду на зарубіжний досвід доцільним є спрощення податкових процедур і зниження адміністративного навантаження на сумлінних платників податків. Запобігання ухиленню не повинно ґрунтуватися виключно

на репресивних механізмах: держава має зменшувати кількість зайвих процедур, дублювання інформації та ситуацій, у яких платник змушений неодноразово подавати однакові відомості. Чим зрозумілішим і передбачуванішим є виконання податкового обов'язку, тим менше простору залишається для помилок, конфліктів і свідомого використання складності адміністрування.

Заслуговує на увагу розвиток механізмів добровільного розкриття порушень і стимулювання добровільної сплати податків. Зарубіжні системи доводять, що частина податкових порушень ефективніше виводиться з тіні не лише шляхом покарання, а й через процедури, які мотивують платника самостійно усунути порушення, сплатити належні платежі та легалізувати діяльність. Для України це могло б означати вдосконалення процедур самокоригування, уточнення звітності та більш гнучке поєднання фіскального інтересу держави з превентивними цілями податкового контролю. Такий висновок узгоджується з міжнародною логікою *compliance management*, яку OECD розглядає як ключовий інструмент сучасного податкового адміністрування.

Ще однією пропозицією є мінімізація корупційних ризиків через диджиталізацію процедур і скорочення безпосереднього контакту платника з посадовою особою. Такий напрям особливо важливий для України, де ефективність боротьби з податковими правопорушеннями безпосередньо залежить від довіри до контролюючих органів. Розширення е-сервісів ДПС, електронних перевірок, е-аудиту та автоматизованого прийняття частини процедурних рішень здатне одночасно підвищити прозорість, пришвидшити адміністрування і звужити простір для дискреційних зловживань. Офіційні матеріали ДПС прямо пов'язують розвиток нових цифрових сервісів із мінімізацією корупційних ризиків.

Застосування прогностичної аналітики також потребує обережного кримінологічного підходу. Ризиковий індикатор не є доказом правопорушення і не повинен автоматично ототожнюватися з протиправною поведінкою. Його функція полягає у відборі випадків, які потребують додаткового вивчення. Така

конструкція дозволяє зберегти баланс між інтересами держави у своєчасному виявленні ухилення та правами платника на законність, обґрунтованість і можливість надати пояснення. Подібний підхід перетворює технологічний контроль на інструмент профілактики, а не механізм автоматичного переслідування.

Порівняння розглянутих моделей дає змогу додатково виділити одну важливу закономірність: результативність превентивних заходів залежить не від окремої технології чи суворості санкцій, а від узгодженості всіх елементів системи. Американська практика демонструє значення аналітики великих масивів даних та невідворотності відповідальності; британська – поєднання контролю з сервісним підходом; німецька – роль правової визначеності та стабільності регулювання; естонська – можливості цифрової інтеграції та мінімізації адміністративного навантаження. Для України цінність такого досвіду полягає у поєднанні зазначених компонентів, а не у виборі лише однієї моделі.

Кримінологічно важливим наслідком такого поєднання є зміна структури можливостей для вчинення податкових правопорушень. Коли інформація про доходи, майно, фінансові операції та зовнішньоекономічну діяльність надходить до державних інформаційних систем із різних джерел і може автоматично співставлятися, зменшується простір для приховування економічно значущих обставин. Разом із тим розширення інформаційних можливостей держави потребує належних гарантій захисту даних, оскільки надмірна концентрація інформації без належного контролю здатна породжувати нові ризики.

Окремої уваги потребує питання пропорційності контрольного втручання. Орієнтація виключно на збільшення кількості перевірок не гарантує зменшення податкової злочинності. Навпаки, надмірний контроль щодо низькоризикових платників може збільшувати адміністративні витрати, створювати додаткове навантаження на бізнес і негативно впливати на довіру до держави. Тому перспективною видається модель, за якої інтенсивність контрольного реагування відповідає характеру та рівню встановленого ризику. Для технічних

або випадкових порушень доцільними можуть бути роз'яснення та самокоригування, тоді як навмисне приховування доходів, фіктивні операції чи складні транскордонні конструкції мають спричиняти значно жорсткіше реагування.

Важливим є і питання оцінювання результатів превентивної діяльності. Показником ефективності не обов'язково повинна виступати кількість виявлених порушень або сума донарахованих податків. За певних умов зростання кількості виявлених порушень може означати покращення роботи контрольних органів, а не погіршення податкової дисципліни. Більш змістовними критеріями можуть бути скорочення податкового розриву, зменшення повторних порушень, підвищення рівня добровільної сплати, скорочення часу на виконання податкових процедур та зниження адміністративних витрат. Такий підхід дозволяє оцінювати превенцію не за кількістю застосованих санкцій, а за реальною зміною поведінки платників.

Узагальнюючи результати порівняльного аналізу, можна виокремити взаємопов'язані рівні запобігання: нормативний, контрольно-аналітичний, цифрово-інформаційний, міжнародно-координаційний та поведінково-сервісний. Нормативний рівень визначає зрозумілість обов'язків і меж відповідальності; контрольно-аналітичний забезпечує концентрацію ресурсів на ризикових платниках та операціях; цифровий рівень скорочує інформаційну асиметрію; міжнародний – перешкоджає переміщенню податково значущих активів за межі ефективного контролю; сервісний – зменшує ймовірність ненавмисного недотримання та формує передумови для добровільного комплаєнсу. Взаємодія цих рівнів, а не домінування одного з них, визначає стійкість системи запобігання.

Отже, для України пріоритетними напрямками адаптації зарубіжного досвіду мають стати: цифровізація податкового адміністрування, ризик-орієнтований аналітичний контроль, міжнародний обмін інформацією, спрощення податкових процедур, розвиток добровільного комплаєнсу та зниження корупційних ризиків. Комплексне впровадження цих заходів може забезпечити не лише скорочення масштабів ухилення від сплати податків, а й

підвищення довіри до податкової системи та зміцнення фінансової безпеки держави.

3.3. Міжнародні стандарти запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та можливість їх імплементації в Україні

Україна, дотримуючись курсу європейської інтеграції, формує свою податкову систему з урахуванням кращих практик зарубіжних держав. В основу національного податкового законодавства покладено принципи європейського податкового права, а також підходи, вироблені міжнародними економічними інституціями, зокрема в межах Світової організації торгівлі (ГАТТ/СОТ).

Важливу роль у розвитку міжнародного співробітництва, зокрема у сфері запобігання правопорушенням, відіграють і міжнародно-правові акти. Серед них - Європейська конвенція про видачу правопорушників, ратифікована Україною у 1998 році, яка визначає механізми екстрадиції осіб, причетних до вчинення кримінальних правопорушень, у тому числі пов'язаних із фінансовими та податковими правопорушеннями, що мають транснаціональний характер [53]. У положеннях Європейської конвенції про видачу правопорушників закріплено, що держави-учасниці погоджуються застосовувати уніфіковані правила екстрадиції правопорушників. Відповідно, на них покладається зобов'язання взаємно видавати осіб, які переслідуються компетентними органами запитуючої сторони за вчинення кримінальних правопорушень або розшукуються з метою виконання вироку чи застосування заходів, пов'язаних із триманням під вартою [194].

Аналіз положень ст. 1 Конвенції свідчить, що її дія поширюється на широкий спектр кримінальних правопорушень. Водночас особливу увагу в контексті дослідження податкових правопорушень привертає ст. 5, яка спеціально регламентує питання екстрадиції у справах, пов'язаних із фінансовими правопорушеннями. Зокрема, встановлено, що видача осіб за правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митними платежами та

валютними операціями, здійснюється лише за умови, якщо договірні сторони досягли згоди щодо поширення дії Конвенції на відповідні категорії правопорушень [53].

У сучасних умовах розвиток податкової системи значною мірою зумовлюється інтенсифікацією глобалізаційних процесів у фінансовій сфері. Одним із ключових наслідків цього є розширення міжнародного співробітництва держав у сфері оподаткування, що ґрунтується на таких базових принципах, як забезпечення прозорості податкових систем та формування справедливої податкової конкуренції між країнами [54; 55].

Водночас глобалізація супроводжується і посиленням податкової конкуренції між окремими державами, що може мати неоднозначні наслідки. Зокрема, спостерігається тенденція до скорочення податкової бази в країнах, де здійснюються окремі етапи виробничого процесу, зниження податкових ставок з метою залучення інвестицій, а також трансформація структури податкових систем, зокрема зміщення акценту між прямими та непрямими податками. Такі процеси, з одного боку, стимулюють економічний розвиток, а з іншого - створюють додаткові ризики для фіскальної стабільності та потребують узгоджених міжнародних механізмів регулювання [90, с. 193].

Отже, правопорядок у сфері оподаткування значною мірою зумовлений ефективністю механізму фінансової відповідальності, що застосовується за порушення норм податкового законодавства. Саме дієвість і невідворотність такої відповідальності забезпечують належний рівень податкової дисципліни, стримують протиправну поведінку платників та сприяють стабільному функціонуванню фінансової системи держави.

Аналізуючи етапи становлення податкової системи України, М. Смакограй зазначає, що саме з прийняттям Податкового кодексу України було вперше комплексно врегульовано механізм фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Водночас розвиток законодавства у цій сфері залишається динамічним і потребує постійної уваги як наукової спільноти, так і законодавця, оскільки на нього впливає широкий спектр внутрішніх і зовнішніх чинників. Особливого значення набуває імплементація міжнародних стандартів

у сфері оподаткування та вдосконалення механізмів контролю за сплатою податків.

З урахуванням процесів глобалізації та інтеграції України до європейського правового простору, удосконалення вітчизняного податкового законодавства, зокрема в частині фінансової відповідальності, має здійснюватися на основі системного врахування кращих міжнародних практик і адаптації їх до національних умов [191, с. 270].

Світовий досвід виступає важливим підґрунтям для розроблення ефективних методів запобігання ухиленню від оподаткування, формування дієвих правил і процедур, які сприятимуть належному виконанню платниками своїх податкових зобов'язань. У цьому контексті вітчизняне податкове законодавство, зокрема в частині відповідальності за податкові правопорушення, потребує подальшого системного вдосконалення з урахуванням глобалізаційних процесів та інтеграції України у міжнародну фінансову систему [135].

У сучасних умовах глобалізації фінансових процесів ефективна протидія ухиленню від сплати податків неможлива без урахування міжнародних стандартів, вироблених провідними міжнародними організаціями та інтеграційними об'єднаннями. Такі стандарти спрямовані на забезпечення прозорості фінансових операцій, уніфікацію підходів до оподаткування та мінімізацію можливостей для використання транснаціональних схем ухилення.

Ключову роль у формуванні міжнародних стандартів відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку, яка розробила комплекс ініціатив, спрямованих на боротьбу з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутків [112; 113]. Найбільш значущим є План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), що передбачає запровадження механізмів контролю трансфертного ціноутворення, запобігання використанню офшорних юрисдикцій та підвищення прозорості корпоративних структур.

Спираючись на досвід 67 країн, у спільному звіті Організації економічного співробітництва та розвитку та Світового банку акцентується увага на правових, стратегічних, операційних і культурних аспектах взаємодії

між податковими та антикорупційними органами. У документі підкреслюється, що ефективна міжвідомча співпраця є ключовою передумовою успішного виявлення та попередження податкових правопорушень і корупційних проявів.

З огляду на те, що щорічні втрати державних доходів від ухилення від сплати податків і корупції обчислюються мільярдами доларів, надзвичайно важливим є об'єднання зусиль державних інституцій. Така координація дозволяє не лише підвищити ефективність контролю, а й забезпечити комплексний підхід до запобігання фінансовим правопорушенням, що безпосередньо впливає на зміцнення фінансової безпеки держави [34].

Зазначений звіт Організації економічного співробітництва та розвитку та Світового банку передбачає необхідність поглиблення взаємодії між податковими й антикорупційними органами у запобіганні податковим кримінальним правопорушенням. У документі наголошується на важливості посилення міжнародної співпраці держав шляхом:

- 1) забезпечення максимально широкого кола законних механізмів для звітування та обміну інформацією;
- 2) запровадження спрощених і водночас ефективних операційних процедур, що гарантують дієвий обмін інформацією на практиці;
- 3) використання розширених форматів співпраці, зокрема проведення спільних операцій і створення міжвідомчих робочих груп;
- 4) формування культури співпраці на всіх рівнях державного управління [185].

Важливим міжнародним стандартом є також автоматичний обмін фінансовою інформацією, реалізований через Загальний стандарт звітності. Його впровадження забезпечує обмін даними між податковими органами різних держав щодо рахунків нерезидентів, що значно ускладнює приховування доходів за кордоном.

Суттєвий внесок у розвиток стандартів протидії податковим правопорушенням здійснює Європейський Союз, який запровадив низку директив щодо адміністративного співробітництва у сфері оподаткування (DAC). Ці інструменти передбачають обмін інформацією про фінансові

операції, доходи та активи, а також посилення контролю за діяльністю транснаціональних корпорацій [67, с. 4].

Крім того, важливими є стандарти фінансового моніторингу, розроблені Групою розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей, які спрямовані на запобігання використанню фінансової системи для легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. Хоча ці стандарти безпосередньо не стосуються оподаткування, вони мають тісний зв'язок із протидією ухиленню від сплати податків, оскільки сприяють виявленню незаконних фінансових потоків.

Можливість імплементації зазначених стандартів в Україні обумовлена як міжнародними зобов'язаннями держави, так і її стратегічним курсом на європейську інтеграцію. Україна вже здійснила низку кроків у цьому напрямі, зокрема запровадила правила трансфертного ціноутворення, приєдналася до міжнародних ініціатив обміну податковою інформацією та гармонізує законодавство відповідно до вимог ЄС [187; 188].

Водночас ефективна імплементація міжнародних стандартів потребує врахування національних особливостей. Зокрема, необхідним є:

- удосконалення нормативно-правової бази;
- підвищення інституційної спроможності контролюючих органів;
- розвиток цифрової інфраструктури;
- забезпечення належного рівня правової культури платників податків.

Особливого значення набуває питання адаптації міжнародних стандартів до умов воєнного стану, що супроводжується додатковими економічними та соціальними викликами.

Таким чином, погоджуємося з науковцями у тому, що міжнародні стандарти запобігання ухиленню від сплати податків виступають важливим орієнтиром для реформування національної податкової системи. Їх імплементація в Україні має здійснюватися на засадах комплексності, системності та поступовості, що дозволить підвищити ефективність податкового контролю, зменшити рівень тінізації економіки та зміцнити

фінансову безпеку держави [57].

Одним із ключових міжнародних інструментів протидії ухиленню від сплати податків є План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку у співпраці з державами «Групи двадцяти» (G20) [121; 59, с. 176]. Його прийняття зумовлене необхідністю реагування на глобальні виклики, пов'язані з використанням транснаціональними корпораціями складних схем мінімізації податкових зобов'язань, що призводить до розмивання податкової бази та переміщення прибутків у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування.

План дій BEPS складається з 15 взаємопов'язаних заходів (Actions), спрямованих на вдосконалення міжнародних правил оподаткування та забезпечення їх більш справедливого застосування. Його концептуальною основою є принцип оподаткування прибутку там, де створюється економічна вартість.

Одним із ключових напрямів є «запобігання шкідливим податковим практикам» (Action 5), що передбачає підвищення прозорості податкових режимів, а також обов'язковий обмін інформацією щодо податкових рішень. Це дозволяє зменшити можливості для використання преференційних режимів з метою ухилення від оподаткування.

Важливим напрямом згідно Плану є запобігання зловживанню міжнародними податковими угодами (Action 6), що передбачає впровадження тесту основної мети (Principal Purpose Test). Його застосування дозволяє відмовляти у податкових пільгах у випадках, коли основною метою операції є отримання податкової вигоди.

Суттєве значення має удосконалення правил трансфертного ціноутворення (Actions 8–10), які спрямовані на забезпечення відповідності розподілу прибутків реальній економічній діяльності. Це унеможливорює штучне переміщення прибутків між пов'язаними компаніями.

Окрему увагу приділено прозорості діяльності транснаціональних корпорацій (Action 13), що реалізується через впровадження звітності за країнами (Country-by-Country Reporting). Такий механізм дозволяє податковим

органам отримувати інформацію про глобальний розподіл доходів, прибутків та податків. Важливим інструментом є також Багатостороння конвенція (Action 15), яка забезпечує оперативне внесення змін до чинних міжнародних податкових угод без необхідності їх двостороннього перегляду. Це значно прискорює імплементацію стандартів BEPS на міжнародному рівні.

Крім того, План дій BEPS охоплює питання цифрової економіки, запобігання гібридним невідповідностям, обмеження віднесення відсотків на витрати, а також удосконалення механізмів вирішення податкових спорів.

Імплементація положень BEPS в Україні вже здійснюється через внесення змін до податкового законодавства, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення, запровадження контрольованих іноземних компаній, а також приєднання до багатосторонніх міжнародних інструментів. Це свідчить про поступову інтеграцію України до глобальної системи податкової прозорості.

Важливим міжнародним правовим інструментом у сфері запобігання ухиленню від сплати податків є Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, розроблена під егідою Організації економічного співробітництва та розвитку. Її прийняття стало відповіддю на необхідність оперативного впровадження положень Плану дій BEPS у чинну систему міжнародних податкових угод [183].

Особливістю Конвенції є те, що вона дозволяє одночасно модифікувати значну кількість двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування без необхідності проведення тривалих двосторонніх переговорів щодо кожної з них. Таким чином, Конвенція виступає універсальним механізмом гармонізації податкових правил на міжнародному рівні.

Основною метою документа є запобігання зловживанню податковими угодами, зокрема шляхом використання штучних схем для отримання податкових переваг. У цьому контексті ключовим інструментом є впровадження тесту основної мети (Principal Purpose Test, PPT), відповідно до якого податкові пільги не надаються, якщо головною метою операції є отримання податкової вигоди.

Суттєве значення має також положення щодо запобігання штучному

уникненню статусу постійного представництва, що дозволяє розширити можливості оподаткування діяльності іноземних компаній у державі, де фактично здійснюється їх господарська діяльність.

Крім того, Конвенція передбачає вдосконалення механізмів вирішення податкових спорів, зокрема через процедури взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure, MAP), що сприяє підвищенню правової визначеності та стабільності податкових відносин.

Важливим аспектом є гнучкість Конвенції, яка дозволяє державам обирати окремі положення для застосування (так званий «модульний підхід»), що забезпечує можливість адаптації міжнародних стандартів до національних особливостей.

Варто зазначити, що Україна приєдналася до Конвенції та імплементує її положення у свою систему міжнародних податкових договорів. Це дозволяє:

- посилити контроль за транснаціональними фінансовими потоками;
- зменшити можливості для використання офшорних схем;
- підвищити ефективність оподаткування доходів нерезидентів.

Важливим міжнародним інструментом запобігання ухиленню від сплати податків є Common Reporting Standard (Загальний стандарт звітності), розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку. Його запровадження стало відповіддю на поширення практики приховування доходів і активів шляхом використання іноземних фінансових установ [169].

Загальний стандарт звітності передбачає автоматичний обмін фінансовою інформацією між державами, що дозволяє податковим органам отримувати дані про рахунки своїх резидентів за кордоном без необхідності направлення індивідуальних запитів. Такий підхід суттєво підвищує ефективність контролю та знижує рівень латентності податкових правопорушень.

Механізм функціонування Загального стандарту звітності полягає у тому, що фінансові установи (банки, інвестиційні компанії тощо) зобов'язані:

- ідентифікувати податковий статус своїх клієнтів;
- збирати інформацію про фінансові рахунки нерезидентів;
- передавати ці дані до національних податкових органів.

Надалі отримана інформація автоматично обмінюється між юрисдикціями, що приєдналися до стандарту.

До переліку інформації, яка підлягає обміну, належать:

- відомості про власника рахунку;
- залишки на рахунках;
- доходи у вигляді відсотків, дивідендів та інших фінансових надходжень.

Застосування Загального стандарту звітності дозволяє значно ускладнити використання офшорних юрисдикцій для приховування доходів, оскільки забезпечує прозорість фінансових потоків на глобальному рівні.

Важливою особливістю є те, що стандарт функціонує на основі принципу взаємності, тобто держави одночасно отримують і передають інформацію. Це сприяє формуванню глобальної системи податкової прозорості.

Отже, імплементація Загального стандарту звітності в Україні є важливим кроком на шляху інтеграції до міжнародної податкової системи. Запровадження автоматичного обміну інформацією дозволяє:

1. підвищити ефективність виявлення незадекларованих доходів;
2. посилити контроль за транснаціональними фінансовими операціями;
3. зменшити масштаби ухилення від оподаткування.

Водночас ефективне застосування цього стандарту потребує належного рівня розвитку інформаційних технологій, захисту персональних даних та підготовки відповідних фахівців.

Таким чином, Загального стандарту звітності є одним із ключових міжнародних стандартів, спрямованих на забезпечення податкової прозорості та запобігання ухиленню від сплати податків у глобальному масштабі. Його імплементація сприяє формуванню ефективної системи міжнародного податкового співробітництва та зміцненню фінансової безпеки держави.

Важливе місце у системі міжнародних стандартів запобігання ухиленню від сплати податків займає Directive on Administrative Cooperation, прийнята в межах Європейського Союзу. Зазначена директива спрямована на забезпечення

ефективного обміну податковою інформацією між державами-членами та підвищення рівня прозорості фінансових операцій [173].

DAC є динамічним правовим інструментом, який постійно розширюється через прийняття нових редакцій (DAC2–DAC7), що охоплюють різні аспекти податкового контролю. Її еволюція відображає адаптацію Європейського Союзу до сучасних викликів, пов'язаних із глобалізацією економіки та цифровізацією фінансових процесів.

Однією з ключових складових є DAC2, яка імплементує положення стандарту CRS і передбачає автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Це забезпечує прозорість банківських операцій та унеможливорює приховування доходів у межах ЄС.

Важливе значення має DAC3, що регулює обмін інформацією щодо попередніх податкових рішень (tax rulings), а також DAC4, яка запроваджує звітність за країнами (Country-by-Country Reporting) для транснаціональних корпорацій. Ці механізми сприяють підвищенню прозорості корпоративної діяльності та контролю за розподілом прибутків.

Подальший розвиток отримали DAC5 та DAC6, які передбачають доступ податкових органів до інформації про кінцевих бенефіціарних власників та обов'язкове розкриття потенційно агресивних податкових схем. Це дозволяє своєчасно виявляти ризики ухилення від оподаткування.

Особливу актуальність має DAC7, яка поширює вимоги прозорості на цифрові платформи, зобов'язуючи операторів передавати інформацію про доходи користувачів. Це є відповіддю на виклики цифрової економіки, де значна частина доходів може залишатися поза податковим контролем.

Значення DAC полягає у формуванні єдиного інформаційного простору у сфері оподаткування, що забезпечує:

- оперативний обмін даними між державами;
- підвищення ефективності податкового контролю;
- зменшення можливостей для використання транснаціональних схем ухилення.

Для України імплементація положень DAC має стратегічне значення у

контексті європейської інтеграції. Гармонізація національного законодавства з відповідними директивами сприятиме:

- підвищенню прозорості фінансових операцій;
- вдосконаленню механізмів податкового контролю;
- інтеграції до європейського податкового простору.

Водночас впровадження стандартів DAC потребує адаптації національного законодавства, розвитку інформаційних систем та забезпечення належного рівня захисту персональних даних.

Таким чином, Директива про адміністративне співробітництво є одним із ключових інструментів Європейського Союзу у сфері боротьби з ухиленням від сплати податків, що поєднує механізми прозорості, обміну інформацією та контролю за фінансовими потоками. Її імплементація в Україні є важливим кроком на шляху до побудови ефективної та сучасної податкової системи.

Загалом варто зазначити, що імплементація міжнародних стандартів запобігання ухиленню від сплати податків в Україні є складовою процесу реформування податкової системи та важливим елементом євроінтеграційного курсу держави. Вона здійснюється під впливом зобов'язань, взятих у межах співпраці з міжнародними організаціями, зокрема Організація економічного співробітництва та розвитку та Європейський Союз.

Одним із ключових напрямів є впровадження стандартів Плану дій BEPS, що знайшло відображення у національному податковому законодавстві. Зокрема, в Україні запроваджено правила трансфертного ціноутворення, механізми контролю за контрольованими іноземними компаніями (KIK), а також вимоги щодо розкриття інформації про структуру міжнародних груп компаній. Це сприяє підвищенню прозорості діяльності суб'єктів господарювання та унеможливорює штучне переміщення прибутків за кордон.

Важливим кроком стало приєднання України до Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, що дозволило внести зміни до чинних міжнародних податкових угод без необхідності їх перегляду в двосторонньому порядку. Це значно посилило можливості держави у боротьбі з використанням офшорних схем та зловживанням податковими пільгами.

Суттєвого значення набуває імплементація Common Reporting Standard, яка передбачає автоматичний обмін фінансовою інформацією з іншими державами. Запровадження цього механізму дозволяє отримувати дані про доходи резидентів України за кордоном, що сприяє виявленню незадекларованих активів і підвищує ефективність податкового контролю.

У контексті європейської інтеграції особливого значення набуває гармонізація національного законодавства з положеннями Directive on Administrative Cooperation. Це передбачає впровадження механізмів обміну інформацією, розкриття даних про бенефіціарних власників, а також контроль за діяльністю цифрових платформ. Такий підхід сприятиме інтеграції України до єдиного податкового простору Європейського Союзу.

Крім того, Україна враховує стандарти FATF, що забезпечують прозорість фінансових операцій і сприяють виявленню незаконних доходів, які можуть бути пов'язані з ухиленням від оподаткування.

Водночас процес імплементації міжнародних стандартів супроводжується низкою проблем, серед яких:

- 1) недостатній рівень цифровізації податкового адміністрування;
- 2) обмежена інституційна спроможність контролюючих органів;
- 3) складність адаптації міжнародних норм до національної правової системи;
- 4) необхідність забезпечення належного захисту персональних даних.

З урахуванням зазначеного, подальша імплементація міжнародних стандартів в Україні має здійснюватися за такими напрямками:

- удосконалення податкового законодавства відповідно до стандартів BEPS;
- розвиток системи автоматичного обміну інформацією;
- цифровізація податкових процедур;
- підвищення рівня підготовки фахівців у сфері податкового контролю;
- посилення міжнародного співробітництва.

Таким чином, імплементація міжнародних стандартів запобігання

ухиленню від сплати податків є необхідною умовою підвищення ефективності податкової системи України. Вона сприяє зменшенню рівня тінізації економіки, зміцненню фінансової безпеки держави та інтеграції України до міжнародного економічного простору.

Позитивним кроком у цьому напрямі є імплементація міжнародного досвіду, зокрема запровадження в Україні інституту оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній, який спрямований на протидію розмиванню податкової бази та виведенню доходів у низькоподаткові юрисдикції. Крім того, 2 травня 2023 року Верховна Рада України прийняла за основу з доопрацюванням законопроект № 8137, спрямований на вдосконалення процедур оподаткування контрольованих іноземних компаній [131; 155].

Сутність інституту контрольованих іноземних компаній (CFC) полягає в тому, що скоригований прибуток іноземних компаній, які контролюються податковими резидентами України, підлягає оподаткуванню в Україні шляхом його включення:

- а) до складу загального річного оподатковуваного доходу контролюючої фізичної особи; або
- б) до об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої юридичної особи.

Таким чином, запровадження цього інституту дозволяє оподатковувати в Україні прибутки іноземних компаній, що фактично контролюються резидентами, і водночас нівелює економічну доцільність використання так званих «податкових гаваней» для мінімізації податкових зобов'язань та акумулювання надприбутків.

Крім того, Україна взяла на себе міжнародні зобов'язання щодо приєднання до системи автоматичного обміну податковою інформацією після набуття членства у Глобальному форумі з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей Організації економічного співробітництва та розвитку. Це передбачає обмін фінансовими даними між контролюючими органами різних держав, що суттєво підвищує прозорість фінансових операцій та ефективність

виявлення схем транснаціонального ухилення від оподаткування.

Організація економічного співробітництва та розвитку має на меті сприяти сталому економічному зростанню, підвищенню добробуту населення та зниженню рівня бідності шляхом поширення спільних принципів і цінностей. До них належать утвердження демократії, розвиток ринкової економіки, забезпечення відкритої, регульованої та недискримінаційної міжнародної торгівлі, а також формування ефективної фінансової системи, що ґрунтується на належному державному управлінні [110; 111].

Діяльність організації спрямована на координацію економічної політики держав, вироблення стандартів у сфері оподаткування та фінансів, а також підвищення прозорості економічних процесів, що є важливим чинником запобігання фінансовим правопорушенням, зокрема ухиленню від сплати податків.

Проте варто відмітити те, що Україна вже здійснила суттєві кроки в імплементації міжнародних стандартів щодо запобігання ухиленню від сплати податків (обов'язкових платежів)

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.08.2021 № 978-р «Про схвалення проекту листа Уряду України до Організації економічного співробітництва та розвитку стосовно впровадження Стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях», Україна офіційно задекларувала намір приєднатися до багатосторонньої міжвідомчої угоди, розробленої ОЕСР [134].

Зазначений крок передбачає інтеграцію України до міжнародної системи автоматичного обміну фінансовою інформацією відповідно до стандарту Common Reporting Standard (CRS) - Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки. Реалізація цього стандарту забезпечує регулярний обмін даними між податковими органами різних держав щодо фінансових активів резидентів, що сприяє підвищенню прозорості фінансових операцій, унеможливленню приховування доходів за кордоном та посиленню боротьби з транснаціональним ухиленням від оподаткування [134].

Як ми уже зазначали, відповідно до цього стандарту, зібрані дані

підлягають автоматичному щорічному обміну між юрисдикціями-партнерами в межах Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Такий обмін включає відомості про залишки на рахунках, доходи від фінансових активів та іншу релевантну інформацію [171]. Отже, обмін інформацією на підставі зазначеної Угоди може бути реалізований Україною лише за умови прийняття відповідного національного законодавства, необхідного для імплементації стандарту CRS.

У зв'язку з цим 20 березня 2023 року Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» [130].

Прийняття цього закону створило нормативну основу для приєднання України до глобальної системи автоматичного обміну фінансовою інформацією, що, у свою чергу, сприяє підвищенню прозорості фінансових операцій, ефективнішому виявленню доходів, прихованих за кордоном, та посиленню боротьби з транснаціональним ухиленням від оподаткування. Це дає змогу забезпечити повноту та своєчасність декларування доходів, виявляти незадекларовані активи, застосовувати непрямі методи контролю, а також підвищувати результативність нових інструментів, зокрема правил оподаткування контрольованих іноземних компаній. У сукупності такі заходи спрямовані на запобігання ухиленню від сплати податків. Підсумовуючи, слід зазначити, що Україна вже здійснила низку важливих кроків у напрямі імплементації міжнародного досвіду протидії податковим правопорушенням. Зокрема, запроваджено та вдосконалюється інститут трансфертного ціноутворення, розвивається концепція бенефіціарного власника при застосуванні пільгових ставок оподаткування відповідно до міжнародних договорів, ініційовано законодавчі зміни щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній, а також забезпечується інтеграція України до глобальної системи обміну податковою інформацією.

Висновки до Розділу 3

1. На основі проведеного аналізу обґрунтовано необхідність подальшої цифровізації податкового адміністрування, розвитку ризик-орієнтованого фінансового контролю, удосконалення міжвідомчої взаємодії між контролюючими та правоохоронними органами, впровадження аналітичних інструментів обробки великих масивів даних, а також розширення міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією. Крім того, доведено важливість забезпечення стабільності податкової політики, спрощення податкових процедур, формування належного рівня податкової культури та мінімізації корупційних ризиків через електронізацію процедур податкового контролю. Зроблено висновок, що ефективне запобігання ухиленню від сплати податків можливе лише за умови системного усунення основних детермінант податкової деліктності та поєднання превентивних, контрольних і цифрових механізмів забезпечення податкової дисципліни.

2. На основі проведеного порівняльно-правового аналізу обґрунтовано доцільність адаптації окремого позитивного досвіду до умов української правової системи та воєнного стану. Зокрема, запропоновано подальшу цифровізацію податкового адміністрування, розвиток систем автоматизованого аналізу ризикових фінансових операцій, удосконалення механізмів міжнародного обміну податковою інформацією відповідно до стандартів OECD, BEPS, CRS та FATF, а також розвиток сервісної моделі діяльності податкових органів. Водночас встановлено, що процес імплементації міжнародних стандартів в Україні ускладнюється недостатнім рівнем цифровізації, обмеженою інституційною спроможністю контролюючих органів та складністю адаптації міжнародних норм до національного законодавства. Це дозволило сформулювати пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства, підвищення ефективності фінансового моніторингу, розвитку міжнародного співробітництва та мінімізації корупційних ризиків у сфері податкового адміністрування.

3. Досліджено міжнародний досвід та сучасні механізми запобігання

ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також визначено перспективні напрями їх адаптації до умов української правової системи та воєнного стану. Встановлено, що ефективна протидія податковій деліктності у зарубіжних державах ґрунтується на поєднанні цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого фінансового контролю, міжнародного обміну податковою інформацією, механізмів стимулювання добровільного виконання податкового обов'язку та високого рівня міжвідомчої взаємодії.

ВИСНОВКИ

У висновках дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв'язання наукового завдання, що полягає в комплексному порівняльно-правовому дослідженні запобігання ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів). До основних результатів, сформульованих на підставі дослідження законодавства, наукових джерел і правозастосовної практики, належать такі положення:

1. Доведено, що сутність кримінально-правової охорони сфери оподаткування полягає у забезпеченні захисту суспільних відносин, пов'язаних із формуванням, розподілом та використанням публічних фінансових ресурсів держави шляхом встановлення кримінальної відповідальності за найбільш суспільно небезпечні порушення податкового законодавства. Необхідність кримінально-правового захисту податкових відносин обумовлена тим, що податки (обов'язкові платежі) є основним джерелом наповнення державного та місцевих бюджетів, а відтак - фінансовою основою реалізації функцій держави, забезпечення її економічної стабільності, соціального розвитку та обороноздатності.

Узагальнюючи наведені наукові підходи, запропоновано власне визначення поняття «ухилення від сплати податків», яке слід визначати як умисні дії або бездіяльність платника податків, спрямовані на повне чи часткове невиконання встановленого законом обов'язку щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом приховування об'єктів оподаткування, подання недостовірних відомостей, використання протиправних схем або формального використання прогалин податкового законодавства з метою неправомірного зменшення податкових зобов'язань.

2. Проаналізовано наукові праці вітчизняних учених, присвячені проблематиці ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що дало змогу встановити комплексний та міжгалузевий характер дослідження цього явища. З'ясовано, що у сучасній науковій літературі відсутній єдиний підхід до визначення поняття ухилення від сплати податків, його обов'язкових

ознак, форм прояву та критеріїв відмежування від суміжних правових категорій. Дискусійними залишаються питання щодо правомірності окремих способів мінімізації податкових зобов'язань, обов'язковості умисного характеру дій платника податків, а також співвідношення ухилення від оподаткування з податковою оптимізацією та податковим плануванням.

На основі аналізу наукових джерел виокремлено основні напрями дослідження проблеми ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), зокрема кримінально-правовий, представлений працями В. В. Олійниченка, О. Є. Кононенка, М. І. Мельника, М. І. Хавронюка, В. І. Тютюгіна, В. О. Навроцького, Н. О. Гуторової; кримінологічний, досліджений у працях А. В. Іванова, О. М. Джужі, О. Г. Кальмана, О. М. Литвинова; фінансово-правовий, розроблений М. П. Кучерявенком, Т. А. Колядою, О. О. Дмитрик, Є. С. Дмитренком, Л. А. Савченко, О. В. Клименко; а також економіко-правовий, представлений працями О. А. Крамаренка, Л. А. Парфентій тощо.

3. У результаті дослідження кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбаченого ст. 212 КК України, здійснено комплексний аналіз наукових підходів до визначення ознак складу цього кримінального правопорушення, особливостей його об'єктивних і суб'єктивних ознак, а також проблем кваліфікації та відмежування від суміжних правових категорій. Встановлено наявність низки дискусійних аспектів, пов'язаних із визначенням безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, бланкетним характером кримінально-правової норми, особливостями встановлення умисної форми вини та недосконалістю чинної системи кваліфікуючих ознак у контексті сучасних форм податкової деліктності.

На основі проведеного аналізу уточнено підхід до визначення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, запропоновано авторську класифікацію способів ухилення від сплати податків залежно від механізму реалізації та характеру протиправної поведінки, а також обґрунтовано необхідність удосконалення системи

кваліфікуючих ознак з урахуванням сучасних способів вчинення податкових правопорушень, зокрема використання складних фінансових схем, транскордонних операцій, цифрових інструментів приховування доходів та організованих форм податкової деліктності. За результатами дослідження розроблено проєкт змін до ст. 212 КК України, спрямований на підвищення ефективності кримінально-правового запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та забезпечення більшої визначеності кримінального законодавства у сфері оподаткування, який викладено в окремому додатку до роботи.

4. З урахуванням сучасних тенденцій розвитку податкової злочинності, цифровізації економіки та транснаціоналізації фінансових процесів запропоновано кримінологічну класифікацію способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що ґрунтується на поєднанні взаємопов'язаних критеріїв та дозволяє систематизувати сучасні форми податкової злочинності залежно від механізму вчинення, рівня організації кримінально протиправної діяльності, територіального охоплення, ступеня латентності, використання цифрових технологій, предмета посягання та кримінологічного типу суб'єкта правопорушення.

Зокрема, за характером механізму вчинення виокремлено прямі (декларативні), опосередковані (схемні) та комбіновані способи ухилення від сплати податків. За рівнем організації кримінально протиправної діяльності запропоновано розмежовувати індивідуальні, групові та організовані форми податкової злочинності. За територіальним охопленням виділено локальні, транскордонні та транснаціональні форми ухилення від оподаткування, що враховує сучасні тенденції використання міжнародних фінансових механізмів та офшорних юрисдикцій. Крім того, залежно від ступеня латентності класифіковано низьколатентні, середньолатентні та високолатентні форми ухилення від сплати податків, а за критерієм використання технологій - традиційні, цифровізовані та гібридні способи податкової деліктності. За предметом посягання виокремлено правопорушення, пов'язані з ухиленням від сплати податку на додану вартість, податку на прибуток, податку на доходи

фізичних осіб та єдиного соціального внеску.

5. На основі вивчення матеріалів кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) запропоновано типологію особи правопорушника у сфері податкової деліктності, яка враховує мотиваційні, професійні, організаційні та поведінкові особливості осіб, причетних до вчинення відповідних кримінальних правопорушень. У межах проведеного дослідження виокремлено раціонально-економічний, системний (організований), ситуативний та вимушений типи правопорушників, що дозволило встановити неоднорідність цієї категорії осіб та різний характер детермінації їх кримінально протиправної поведінки.

Доведено, що домінуючим є раціонально-економічний тип правопорушників, діяльність яких має свідомий, системний та економічно обґрунтований характер. Значна частка системного (організованого) типу свідчить про наявність складних схем ухилення від оподаткування, що потребує підвищення ефективності фінансового контролю та вдосконалення механізмів виявлення таких правопорушень.

6. У результаті дослідження детермінантів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) встановлено, що податкова деліктність має комплексну природу та формується під впливом взаємопов'язаних економічних, правових, організаційно-управлінських, соціальних і соціально-психологічних чинників. Доведено, що зазначені детермінанти не функціонують ізольовано, а перебувають у системному взаємозв'язку, підсилюючи негативний вплив одна одної та створюючи сприятливе середовище для поширення ухилення від оподаткування

Встановлено кореляційні зв'язки між основними групами детермінант ухилення від сплати податків та доведено їх взаємопідсилюючий характер. Зокрема, визначено взаємозалежність між економічними та соціально-психологічними чинниками, що проявляється у формуванні негативного ставлення до податкової системи під впливом надмірного податкового навантаження та економічної нестабільності; між правовими й організаційно-управлінськими чинниками, пов'язаними з недосконалістю законодавства та

недостатньою ефективністю діяльності контролюючих органів; а також між міжнародними, економічними та технологічними чинниками, які сприяють використанню складних транскордонних і цифрових схем мінімізації податкових зобов'язань. На основі проведеного аналізу обґрунтовано необхідність застосування комплексного підходу до запобігання ухиленню від сплати податків, який має поєднувати заходи економічного, правового, організаційного та соціально-психологічного характеру. Запропоновано напрями вдосконалення податкової політики, спрощення та гармонізації законодавства, цифровізації податкового адміністрування, підвищення ефективності фінансового моніторингу, розвитку міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією, а також формування належного рівня податкової культури та довіри до державних інституцій.

7. Обґрунтовано систему заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в умовах воєнного стану та визначено конкретні напрями їх практичної реалізації: зокрема: запровадження стабільних податкових режимів для підприємств, що здійснюють діяльність в умовах воєнного стану; розвиток ризик-орієнтованої системи податкового контролю; створення міжвідомчих аналітичних центрів за участю Державної податкової служби України, Бюро економічної безпеки України та Державної служби фінансового моніторингу; впровадження технологій Big Data та автоматизованого аналізу ризикових фінансових операцій; удосконалення механізмів моніторингу операцій із криптоактивами та транскордонними фінансовими потоками; розширення міжнародного обміну податковою інформацією; а також забезпечення прозорості використання бюджетних коштів через цифрові механізми публічного звітування.

8. На основі аналізу зарубіжного досвіду обґрунтовано доцільність адаптації окремих міжнародних практик до умов української правової системи та викликів воєнного часу. Зокрема, запропоновано подальшу цифровізацію податкового адміністрування шляхом розвитку е-аудиту, інтеграції державних реєстрів та автоматизованого формування податкової звітності; впровадження ризик-орієнтованої системи аналітичного відбору платників податків із

використанням технологій Big Data та штучного інтелекту; розширення міжнародного обміну податковою інформацією відповідно до стандартів OECD та ЄС; спрощення податкових процедур і розвиток сервісної моделі діяльності ДПС; удосконалення механізмів добровільного розкриття податкових порушень; а також мінімізацію корупційних ризиків через електронізацію процедур та скорочення безпосереднього контакту платника податків із посадовими особами контролюючих органів. Зроблено висновок, що імплементація зазначених заходів сприятиме підвищенню ефективності системи запобігання податковій деліктності та зміцненню фінансової безпеки держави.

9. Проведений аналіз міжнародних стандартів у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), свідчить про поступову інтеграцію України до глобальної системи фінансової прозорості та міжнародного податкового співробітництва.

На основі проведеного аналізу обґрунтовано необхідність подальшого вдосконалення податкового законодавства відповідно до стандартів BEPS, розвитку системи автоматичного обміну податковою інформацією, розширення цифрових механізмів податкового контролю, підвищення рівня професійної підготовки фахівців у сфері фінансового моніторингу та посилення міжнародного співробітництва у сфері запобігання ухиленню від оподаткування. Зроблено висновок, що ефективна імплементація міжнародних стандартів є необхідною умовою підвищення прозорості фінансової системи, зниження рівня податкової деліктності та забезпечення фінансової безпеки держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Ун-т держ. фіскал. служби України. Ірпінь, 2021. 210 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/items/b1e82607-333d-4434-bee2-04ee46ce640f>.
2. Арістова І. В. Інформаційні технології у боротьбі з економічними злочинами: досвід та перспективи. Київ : Наукова думка, 2021. 71 с.
3. Арістова І. В., Атамчук Г. В. Правові засади запобігання економічним злочинам у господарській діяльності. Київ : Наукова думка, 2020. 150 с.
4. Артеменко О. М. Кримінологічна характеристика та запобігання злочинам проти порядку проходження військової служби : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2018. 216 с.
5. Артюхова В. В. Особа злочинця-хулігана (за матеріалами узагальнення судової практики). Наука і правоохорона діяльність. 2016. № 1. С. 197–204.
6. Бабенко А. М., Бусол О. Ю., Костенко О. М. та ін. Кримінологія: підручник. За заг. ред. Ю. В. Нікітіна, С. Ф. Денисова, Є. Л. Стрельцова. 2-ге вид., перероб. та допов. Харків : Право, 2018. 416 с.
7. Баїк О., Грицак З. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): сучасний погляд на проблему. Вісник НУ «Львівська політехніка». Серія юридична, 2023, Том 1. С. 132-138.
8. Бандурка І. О., Литвинов О. М. Механізм злочинної поведінки. Вісник Кримінологічної асоціації України. 2016. № 3 (14). С. 110–119.
9. Бандурка І. О., Литвинов О. М., Ю. В. Орлов та ін. Кримінологія (Загальна частина): навч. посіб. /; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Ю. В. Орлова; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків : ХНУВС, 2025. 616 с.
10. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 12. С. 102–106.
11. Безкревна А. В. Податки: причини та наслідки їх несплати.

Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. 2010. Вип. 29, ч. 2. С. 286–288.

12. Бодунова О.М., Лисенко В.В. Content of tax criminal offense: comparative analysis of the legal category. *Європейські перспективи.* 2024. № 4. С. 362-366. DOI: <https://doi.org/10.71404/EP.2024.4.50>.

13. Борисов В. І. Вибрані твори. Уклад. : В. В. Базелюк, С. В. Гізімчук, Л. М. Демидова та ін.; відп. за вип. М. В. Шепітько. Харків : Право, 2018. 784 с.

14. Борисов В., Пащенко О. До питання про сутність кримінально-правової характеристики злочинів. *Вісник академії правових наук України.* 2005. № 3 (42). С. 180-190.

15. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. Київ : Атіка, 2000. 287 с.

16. Бюро економічної безпеки України. Плани та звіти. URL: <https://esbu.gov.ua/diialnist/plani-ta-zvity>.

17. Вавілов П. М. Ухилення від сплати податків в Україні: причини виникнення та шляхи подолання проблеми. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2013. № 2. С. 24–27.

18. Варналій З.С. Податкова система України: інституціонально-функціональна структурі та шляхи модернізації. *Економічний дискурс.* 2018. Випуск. 2. с. 15-24.

19. Васильчишин О.Б. Фінансові злочини у фіскальній сфері як загроза економічній безпеці України. *Світ фінансів.* 2021. № 1(66). С. 124–137. URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/d33fe168-507f-4098-8a37-ef90d521c390/content>.

20. Вишня В. Б., Прокопов С. О. Правове регулювання боротьби з фінансовими злочинами в Україні. Харків : Право, 2019. 179 с.

21. Вітко О.Ю. Родовий об'єкт кримінальних правопорушень в сфері фінансової системи. *DICTUM FACTUM.* 2021. № 2(10). С. 127-136.

22. Вознюк А. А. Поняття та елементи кримінально-правової характеристики злочинів. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ.* 2013. № 1. С. 154-160.

23. Гега П., Доля Л. Криміногенна ситуація в Україні за роки незалежності. *Прокуратура. Людина. Держава*. 2015. № 12. С. 82–92.
24. Геець В. М. До питання теорії і практики політики соціальної якості в повоєнній Україні. *Економіка України*. 2023. № 4 (737). С. 3–22.
25. Гетманцев Д. О., Макарчук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.
26. Гизимчук С.С. Проблема ефективності кримінально-правової охорони сфери оподаткування в Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2024. № 7. С. 88-90.
27. Гладкова Є. О. Стратегія й тактика протидії наркозлочинності в Україні : монографія. Харків : Панов, 2019. Харків : Панов А. М., 2019. 415 с.
28. Глущенко С. В., Казакова М. О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 21–25.
29. Голіна В.В. Запобігання злочинності (теорія і практика): навч. по сіб. / – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2011. – 120 с.
30. Голіна В. В., Головкін Б. М., Валуйська М. Ю., Лисодєд О. В. та ін. Кримінологія: Загальна та Особлива частини : підручник; За ред. В. В. Голіни і Б. М. Головкіна. Харків : Право, 2014. 513 с.
31. Гончаренко А. В. Досвід окремих країн щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 73: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12 – 13 квітня 2025 р.) / редкол. : О. Яремко та ін. ГО «Наукова спільнота». WSZIA w Opolu. Тернопіль : ФО-П Шпак В.Б. 2025. URL: https://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=4186
32. Гончаренко А. В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) під час війни в Україні. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство». 2025. Випуск 3. С. 51-55. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/9-2.pdf>

33. Гончаренко А. В. Латентність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): поняття, причини виникнення та методи запобігання. Ірпінський юридичний часопис. 2024. Вип. 4 (17). С. 53-66. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/309/320>
34. Гончаренко А. В., Бірюкова І. Г. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід. Ірпінський юридичний часопис. 2023. Вип. 3 (12). С. 201-210. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/138/137>
35. Гончаренко А., Грицюк І. Деформації у сприйнятті податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивні детермінанти злочину, передбаченого статтею 212 КК України. Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. С. 48-51. URL: https://dpu.edu.ua/images/2025/Photo_dlya_novyn_2025/Naukovi%20zahodi/06%20cerven%20Naukovi%20zahodi/Zbirnik%20tez%20Miznarodnoi%20konferencii%2003_04_2025.pdf
36. Гончаренко В. Г. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар. За заг. ред. В. Г. Гончаренка, В. Т. Нора, М.Є Шумила. К. : Юстініан, 2012. 1224 с.
37. Гревцова Р. Ю. До питання про поняття податкових злочинів. *Правова держава : Щорічник наук. пр.* Вип. 8. Київ : Ін-т держ. і пр. ім. В.М. Корецького НАН України, 1997. С. 282–288.
38. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: дис....канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.
39. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4, ч. 1. С. 241–245. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part_1/37.pdf.
40. Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухилення від сплати податків. Київ : Атіка, 2001. 176 с.

41. Давтян Л. Г. Податкова злочинність в Україні та її системні зв'язки. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. 2014. № 4. С. 107-116.
42. Даньшин І. М. Усталені форми злочинності (кримінологічний нарис). Харків : Акта, 2002. 109 с.
43. Денисов С.Ф. Особа злочинця у кримінологічній теорії України. *Вісник кримінологічної асоціації України*. 2020. №1 (22). С. 152-159. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/6a60c927-1e87-4bed-b0f6-4c4704e2c7c5/content>
44. Джужа О. М., Горлач С. В. Злочинець або особа, яка вчинила злочин (порівняльний аналіз). *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2014. № 2. С. 15–21.
45. Джужа О. М., Тичина Д. М. Економічна злочинність в Україні: детермінація та протидія в умовах воєнного стану. *Правовий часопис Донбасу*. 2024. № 1. С. 109–115.
46. Дмитренко Є. С. Юридична значущість суб'єктів фінансового права у механізмах правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 580 с.
47. Дорошенко К. Ухилення від сплати податків: актуальна судова практика у кримінальних справах. *Офіційний сайт ТОВ «ЛІГА.ЗАКОН»*. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/222542_ukhilennya-vid-splati-podatkv-aktualna-sudova-praktika-u-krimnalnikh-spravakh.
48. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення уникнення оподаткування в Україні. Київ, 2017. URL: <http://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/Instumentariy-uhilyannya-vid-splati-podatkv-2017.pdf>.
49. Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально- правова характеристика : монографія. Київ : Юридична практика, 2003. 924 с.
50. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 33 с.

51. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 648 с.
52. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право»; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 20 с.
53. Європейська конвенція про видачу правопорушників: Конвенція Ради Європи, Міжнародний документ від 13.12.1957 р., ратифікована Україною 16.01.1998 р. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_033#Text.
54. Європейський Союз. Council Directive (EU) 2018/822 (DAC6). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32018L0822>.
55. Європейський Союз. Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32011L0016>.
56. Ємельянов В.П. Кримінальне право України. Загальна частина. Основні питання вчення про злочин. Харків : «Право», 2018. 142 с.
57. Єфименко Т. І. Фіскальна та монетарна безпека національної економіки. ДННУ «Акад. фін. управління». К., 2016. С. 11. 447 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=456&num=2
58. Забарний М. М. Теоретико-прикладні засади кримінологічного аналізу в механізмі протидії злочинності в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. 426 с.
59. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність»; Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2005. 220 с.
60. Закалюк А. П. Курс сучасної української кримінології: теорія і практика : у 3 кн. Київ : Ін Юре, 2007. 424 с.
61. Закордонний досвід стратегічного розвитку податкової свідомості

громадян європейської спільноти. Управління економікою: теорія та практика : збірник наукових праць. Київ : ІЕП НАНУ, 2015. С. 271–280.

62. Іванов А. В. Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право. Харків, 2016. 220 с.

63. Іванов Ю. Ф., Джужа О. М. Кримінологія : навч. посіб. Київ : Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2006. 264 с.

64. Інфографіки. Офіційний сайт Бюро економічної безпеки. URL: <https://esbu.gov.ua/prescentr/infohrafiky>.

65. Калюжний Р. А., Катериничук І. П. Аналіз та прогностика економічних злочинів в Україні. Київ : Юридична наука, 2018. 118 с.

66. Карабан Є.П. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків: законодавство та міжнародна практика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2025. С. 295-299. <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/03/46-2.pdf>].

67. Клепнікова-Чижова Ю.В. Напрямки вдосконалення державного контролю ухилення від оподаткування. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 1 (28). С. 1–7.

68. Клименко О. В. Предмет злочинного посягання у кримінальних провадженнях щодо легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків. *Правові новели*. 2022. № 16 (315). С. 61–68.

69. Кобелька Д. М. До проблеми визначення поняття правопорушень у фінансовій сфері. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Юриспруденція. 2014. Вип. 11 (1). С. 195-197.

70. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України № 80731-Х від 07.12.1984 р. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

71. Козак Ю.Г. Міжнародна економіка. Київ : ЦУЛ, 2008. 1118 с.

72. Конституція України: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР / База даних «Законодавство України» / ВР України URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>

73. Крамаренко О. А. Способи ухилення від сплати податків в Україні. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2013. Випуск 23. С. 165-168. URL: <https://journals.oa.edu.ua/Economy/article/download/501/433>.

74. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник для студ. вищ. навч. закл. За ред. проф. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація: К. : Юрінком Інтер; Х. : Право, 2012. 416 с.

75. Кримінальне право України. Особлива частина : підручник. За ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. 3-тє вид., переробл. та допов. Київ : Атіка, 2009. 722 с.

76. Кримінальний кодекс України : Закон України № 2341-III від 05.04.2001 р. *Офіційний сайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#top>.

77. Кримінологія. Академічний курс. За заг. ред. О. М. Литвинова. Київ : Кондор, 2018. 538 с.

78. Коломієць П. В. Історико-правовий аспект становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні. *European political and law discourse*. Praha. 2019. Volume 6 Issue 6. P. 59–65.

79. Купчанко М. Л. До питання про класифікацію способів ухилення від сплати податків. Використання досягнень науки і техніки у боротьбі зі злочинністю : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 19 листопада 1997 р.) / відп. ред. : В. С. Зеленецький, Л. В. Дорош. Харків : Право, 1998. С. 149-151.

80. Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій. Харків : Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого, 1999. 43 с.

81. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні : дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Х., 2013. 370 с.

82. Лещенко Р. М. Суть та поняття податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2021. Вип. 6. С. 96-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvppp_2021_6_18

83. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової

міліції: теорія та практика: монографія. К.: Логос, 2004. 324 с.

84. Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис....д-ра юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь, 2005. 499 с.

85. Лисенко В. В., Задорожній О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування : монографія. Київ : Істина, 2008. 216 с.

86. Лоневський Л. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності під час досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис. ... докт. філософ. Львів, 2020. 249 с.

87. Лугіна Н. А., Полейко І. Ю. Соціальні детермінанти ухилення від сплати податків і зборів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 6. С. 342-344. URL: https://lsej.org.ua/6_2019/83.pdf.

88. Людвік В. Д. Про причини злочинів, що посягають на встановлений порядок використання бюджетних коштів. *Вісник кримінального судочинства*. 2017. № 3. С. 115-120.

89. Мартинюк В.П., Михальчук Н.М. Податкове право : навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 274 с.

90. Марущак О. Державне управління системою оподаткування: законодавчий документ. *Актуальні проблеми державного управління*. 2021. № 2. С. 192-198. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2021_2_32.

91. Марущак О. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків: сучасні реалії. *Актуальні проблеми правознавства*. 2024. 4 (40). С. 92-99. URL: <https://appj.wunu.edu.ua/index.php/appj/article/view/1972/2014>.

92. Медицький І. Б. Запобігання злочинності : навч. посіб. Івано-Франківськ : Дяків В., 2008. С. 89. 220 с.

93. Мельник М. І., Хавронюк М. І. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. Київ : Каннон, 2003. 1104 с.

94. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015.

330 с.

95. Мороз Ю. А. Стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Право і суспільство*. 2025. № 6. С. 345–351.

96. Мороз Ю. А. Ухилення від сплати податків і зборів як підґрунтя кримінологічного забезпечення запобігання правопорушенням. *Київський часопис права*. 2025. № 4. С. 167-173. URL: <https://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/726/689>.

97. Мунтіян В. І. Бюджетна політика як чинник економічної безпеки України. Проблеми національної безпеки в процесах державотворення : зб. пр. К. : КВІЦ, 2014. Т. 1. С. 273-278.

98. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. За заг. ред. М. Мельника, М. Хавронюка. 9-те вид., переробл. і допов. Київ : Юрид. думка, 2012. 1316 с.

99. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. За заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернея. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Юрінком Інтер, 2018. 1104 с.

100. Нашкерська М. М. Особливості ухилення та уникнення від сплати податків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. Вип. 18.7. С. 258–263.

101. Ніколаюк С. І., Никифорчук Д. Й., Ільченко В. Л., Стельмахович І. В. Протидія злочинам, що вчиняються у сфері приватизації : наук.-практ. посіб. К. : КНТ, 2013. 348 с.

102. Новак В. Дотримання законодавства платниками податків та економічне відновлення України. Центр Разумкова, Український парламентський інститут. 2023. 71 с. URL: <https://www.kcl.ac.uk/kri/assets/taxpayer-compliance-and-ukraines-recovery-ukrainian-2023.06.01.pdf>.

103. Нонко А.В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2005. 16 с.

104. Овсій Д. Ю. Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у

сфері житлового будівництва в Україні. Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2025. URL: <https://elar.navs.edu.ua/items/ed07a3f7-3614-48a4-b6c8-462e4917c290>.

105. Огороднік К. М. Вина при ухиленні від сплати податків : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2015. 19 с.

106. Олійниченко В. В. Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КК України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2018. 20 с.

107. Олійниченко В. В. Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КК України : монографія. Харків : Право, 2019. 256 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/826/3_Zviltennya%20vid%20kriminalnoi%20vidpovidnosti%20za%20uhilennja_vnutri.pdf?srsId=AfmBOoqsYH2n0Kmfk7OltvMRVjB2dc11ccc8AlIHuPOTel00VmnpZuQb.

108. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 4. С. 201-208. URL: https://pgpjourn.kiev.ua/archive/2018/4/35.pdf?utm_source=chatgpt.com

109. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право»; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 20 с.

110. Організація економічного співробітництва та розвитку. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobitnitstva-derjavnoi-podatkovoi-slujbi/organizatsiya-ekonomichnogo-spivrobitnitstva-ta-rozvitku--oesr-/>.

111. Організація економічного співробітництва та розвитку. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps-action-plan.htm>.

112. Організація економічного співробітництва та розвитку. Preventing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013.

URL: <https://www.oecd.org/tax/preventing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.

113. Організація економічного співробітництва та розвитку. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing, 2022. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidelines.htm>.

114. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2004. 212 с.

115. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право»; Нац. акад. внутр. справ. Київ, 2004. 20 с.

116. Офіс Генерального прокурора. Статистика кримінальних правопорушень та результати їх досудового розслідування : офіційний вебсайт. URL: <https://gp.gov.ua/ua/posts/statistika>

117. Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. БізнесІнформ. 2018. № 3. С. 290-295. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/fd79e75f-e791-41d7-833f-9e0bce62c61a/content>

118. Пархоменко Н.І. Проблеми забезпечення податкової безпеки держави в умовах збройного конфлікту. *Фінансове право*. 2023. № 2. С. 23–31

119. Пивоваров В. В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність: кримінологічна характеристика та попередження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Х., 2003. 227 с.

120. Пивоваров В. Поняття та види злочинності у сфері економіки. *Концептуальні проблеми кримінологічної політики України* : м-ли VIII міжвуз. наук. конф. з кримінології та кримінально-виконавчого права (27 листоп. 2009 р., м. Харків); за заг. ред. В. Голіни. Харків : Нац. юрид. акад. України, 2010. С. 12–14.

121. План дій BEPS: ключові аспекти для України. Офіційний сайт

https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf

122. План цифрового розвитку ДПС України до 2030 року. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL:

[https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20\(1\).PDF](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20(1).PDF)

123. Податкове право : підручник. За ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2025. 488 с.

124. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

125. Покатаєва О. В. Правові основи функціонування спрощеної системи оподаткування. *Вісник Запорізького національного університету : зб. наук. праць*. 2010. № 4. С. 82-90.

126. Попова С. М., Крайник Г. С., Попова Л. М., Єщук О. М. Додержання податкового законодавства як необхідна умова фінансового розвитку держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Вип. 3. С. 425-

434. URL: https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/16262/1/Popova_Krainyk_Popova_425-434.pdf.

127. Попович В. Теоретико-методологічний рівень розробки проблеми латентності злочинів. *Право України*. 1999. № 11. С. 106–111.

128. Постанова Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 01.10.2019, кримінальне провадження 757/18693/15-к. База правових позицій. URL: <https://lpd.court.gov.ua/home/approve?key=69sensv8o5n7&page=1>.

129. Постанова Касаційного кримінального суду Верховного Суду від 18.01.2022 року у справі № 711/1481/20, провадження № 51-4897км21. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/102634456?utm_source=jurliga.ligazakon.

net&utm_medium=news&utm_content=jl01.

130. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування контрольованих іноземних компаній : проєкт Закону України від 19.10.2022 № 8137. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40683>.

131. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки : Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text>.

132. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 травня 2015 р. № 389-VIII. / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19>.

133. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 6 грудня 2019 року № 361-IX. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>.

134. Про схвалення проєкту листа Уряду України до Організації економічного співробітництва та розвитку стосовно впровадження стандарту щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях : розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.08.2021 № 978-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/978-2021-%D1%80#Text>.

135. Пузирний В.Ф. Зарубіжний досвід правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 1. С. 339-341. URL: http://lsej.org.ua/1_2025/78.pdf

136. Резніченко Г. С. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Південноукраїнський правничий часопис*. 2021. № 2. С. 46–50.

137. Руфанова В. М., Титаренко О. О. Запобігання органами внутрішніх справ злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів :

монографія. Дніпропетровськ : Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ ; Ліра ЛТД, 2012. 198 с.

138. Сало Л.К. Сучасні аспекти ухилення та уникнення від сплати податкових платежів серед загроз економічній безпеці України. *Економічний простір*. 2014. № 87. С. 193–204.

139. Світовий банк. Ukraine Economic Update – April 2023. URL: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/0999000404112329853>.

140. Сидоренко В.М. Фіскальна політика України в умовах воєнного стану: виклики та перспективи. *Економіка і держава*. 2023. № 4. С. 40–45.

141. Смирнова А. В. Кримінально-правова кваліфікація співучасті в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2012. 250 с.

142. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення : монографія. К. : Знання-Прес, 2014. 454 с.

143. Старинець Є. А. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис. ... д-ра філос. : 081. Одеса, 2021. 317 с.

144. Стратегія економічної безпеки України на період до 2025 року: Указ Президента України від 11.08.2021 р. № 347/2021 / База даних «Законодавство України» / ВР України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#Text>.

145. Схеми ухилення від податків завдали Західній Європі збитків на 150 млрд євро. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3336398-shema-uhilenna-vid-podatkov-zavdala-zahidnij-evropi-zbitkiv-na-150-milardiv.html>.

146. Теремецький В. І. Поняття, сутність та ознаки адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1 (58). С. 346.

147. Ткаченко А.В. Шляхи запобігання правопорушенням у сфері

оподаткування, як один із викликів сьогодення для правової системи України. *Право і державне управління*. 2023. № 4. С. 400-405. URL: https://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/4_2023/56.pdf.

148. Товкун Л.В. Відповідальність за порушення податкового законодавства як складова фінансової відповідальності. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна*. No 1106. Серія «ПРАВО». Випуск 17, 2014. С. 84–86.

149. Томнюк Т. Л. Податкова реформа в Україні: основні досягнення та напрями підвищення ефективності. *БізнесІнформ*. 2016. №1. С. 267-271.

150. Топчій В. В. Проблеми запобігання податковій злочинності під час воєнного стану. Кримінально-правова охорона інформаційної безпеки : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 12 трав. 2022 р. Харків : Право, 2022. С. 181–183.

151. Тринчук Ю.В. Загальні питання профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: цілі, заходи, політика держави. *Часопис Київського університету права*. 2023. № 2. С. 238-244.

152. Тучак Т., Осмятченко В., Ізмайлов Я. та ін. Податкова система: навчальний посібник. За заг. ред. д.е.н. В. Л. Андрущенка. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 485 с.

153. Тютченко С. Аналіз інструментів забезпечення економічної безпеки підприємств. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2021. Спец. вип. № 2 (115). С. 713-720

154. Тютюгін В. І., Комаров О. Д., Рубашенко М. А. Кримінальне право України. Загальна частина : посіб. для підготовки до іспитів. 2-ге вид., переробл. та доп. Харків : Право, 2016. 202 с.

155. Уряд схвалив комплекс податкових законопроектів для забезпечення рівних умов конкуренції бізнесу, детінізації економіки, а також фінансування післявоєнного відновлення. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/-5655>.

156. Хоменко В. Організація запобігання злочинам у фіскальній сфері: трирівневий підхід. *Науковий вісник національної академії внутрішніх справ*.

2016. № 2 (99). С. 187–201. URL:
<https://elar.naiu.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/f43e0d84-eaca-48fa-95a2-548fbabb199b/content>.

157. Храмцов О. М. Особистість злочинця, який вчиняє злочини, пов'язані з насильством (кримінологічний аспект). Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Право». 2017. Вип. 23. С. 133–136.

158. Цибохін О. М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С.452–455. URL: http://lsei.org.ua/9_2022/112.pdf.

159. Цибохін О. М. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика. Дис. докт. філософ. Національний університет «Одеська юридична академія» Одеса, 2024. 215 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/items/4c629518-0f76-44d9-862f-d958dcaacd7e>.

160. Цибохін О. М. Податкове кримінальне правопорушення: визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. 2022. № 3. С. 175–180.

161. Чернявський С. С., Користін О. Є., Некрасов В. А. та ін. Фінансові розслідування у сфері протидії легалізації злочинних доходів в Україні : метод. реком. К. : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 164 с.

162. Шалгунова С. А. Особа злочинця за уявленнями вітчизняних юристів з кінця XIX ст. – до 1917 року. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2011. № 4. С. 339–343.

163. Якимчук Ю. Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання. *Сучасні тенденції державних фінансів*. 2013. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2205>.

164. Accessing International Financial Statistics (IFS). Офіційний сайт Міжнародного валютного фонду URL:
<https://data.imf.org/en/news/accessing%20international%20financial%20statistics>.

165. Allingham M. G., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1972. Vol. 1(3–4). P. 323–338. DOI: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).

166. Alm J. Tax Compliance and Enforcement. In: *Handbook of Public Economics*. 2013. Vol. 5. P. 51-110. DOI: <https://doi.org/10.1016/B978-0-444-53759-1.00002-9>.

167. Bui T. Tax Evasion in Ukraine: Corporate and Personal Liability. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2018. Випуск 1, том 3. С. 21-27. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/items/74dcb70b-5979-4ae2-9b25-bc816a4ad30c>.

168. Bundeszentralamt für Steuern. International Taxation. URL: <https://www.bzst.de>

169. Common Reporting Standard. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. OECD, 2014. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

170. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Strasbourg, 1988 (amended 2010). URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.

171. CRS (Загальний стандарт звітності). Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/crs-578>

172. Didkivska G., Miroshnychenko S., Zavydniak I., Biriukova I., Hmyrin A., Lopashchuk D. International Cooperation in Investigating Economic Crimes of Transnational Nature CUESTIONES POLITICAS. 2022. Том 40. Вип. 72. С. 531-542. DOI 10.46398/cuestpol.4072.30. URL: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000793713700031>

173. Directive on Administrative Cooperation (DAC). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac_en

174. Estonian Tax and Customs Board. Annual Report. URL: <https://www.emta.ee/en>

175. European Commission. Tax Transparency in the EU. URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu>

176. FATF. International Standards on Combating Money Laundering. Paris, 2012 (updated). URL: <https://www.fatf->

gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Fatf-recommendations.html.

177. Fighting tax evasion: notes from the International Anti-Corruption Conference. Published on Governance for Development. WORLDBANK.ORGHome. URL : <https://blogs.worldbank.org/governance/fighting-tax-evasion-notes-international-anti-corruption-conference>.

178. Global Alliance for Tax Justice. \$427 billion lost to tax havens every year. 2020. URL: <https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/427-billion-lost-tax-havens-every-year>.

179. Glossary of Tax Terms .OECD Centre for Tax Policy and Administration. OECD: website. URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm/>.

180. HM Revenue & Customs. Measuring Tax Gaps 2023 Edition. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>

181. Internal Revenue Service. Tax Gap Estimates and Compliance Activities. URL: <https://www.irs.gov/statistics>.

182. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus voluntary tax compliance: The Slippery Slope Framework. *Journal of Economic Psychology*. 2008. Vol. 29, Issue 2, P. 210-225. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>.

183. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. OECD, 2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.htm>.

184. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>

185. OECD and World Bank call for whole-of-government approach to combating tax evasion and corruption. The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). URL: <https://www.oecd.org/tax/oecd-and-world-bank-call-for-whole-of-government-approach-to-combating-tax-evasion-and-corruption.htm>.

186. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action

1 – 2015 Final Report. OECD Publishing. URL: https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html.

187. OECD. Tax Administration 2023. Paris: OECD Publishing. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>

188. Sanchez Omar. Fighting Tax Evasion in Latin America: the Contrasting Strategies of Chile and Argentina. *Third World Quarterly*. 2011. Vol. 32. No. 6. Pp. 1107–1125. URL: <https://www.jstor.org/stable/41300309>

189. Schneider F., Enste D. Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*. 2000. Vol. 38. P. 77-114. DOI: <https://doi.org/10.1257/jel.38.1.77>.

190. Shlyakhta V. Modus operandi of tax evasion as an element of criminalistic characteristics. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2024. № 6. C. 110-115. URL: <https://journals.uran.ua/journal-vjhr/article/view/325818>.

191. Smakohrai M. Application of financial liability for tax offenses: foreign experience and Ukrainian realities. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2021. Special Issue № 1. P. 268-273. URL: <https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/10248/1/50.pdf>.

192. Tanzi V. Underground Economy and Tax Evasion in Developing Countries. *IMF Working Paper*. 1982. Vol. 33. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/1982/wp8216.pdf>.

193. Torgler B. Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies. *Policy Studies Journal*. 2007. Vol. 35, Issue 3. P. 419-436. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.2007.00231.x>.

194. Zagaris Bruce. U.S. Efforts to Extradite Persons for Tax Offenses. 1988. URL : https://www.researchgate.net/publication/239827388_US_Efforts_to_Extradite_Persons_for_Tax_Offenses.

Зведені дані опитування

94 слідчих, 63 прокурорів та 76 суддів, проведеного у м. Києві, Житомирській, Київській, Вінницькій, Чернігівській та Рівненській областях

Питання / проблематика	Слідчі (%)	Прокурори (%)	Судді (%)
Вважають систему запобігання ухиленню від сплати податків недостатньо ефективною	78,4	82,5	74,1
Вказують на високий рівень латентності податкової злочинності та складність документування схем	78,4	82,5	74,1
Підтримують необхідність цифровізації податкового адміністрування та використання Big Data	81,7	76,2	69,8
Наголошують на недостатній міжвідомчій взаємодії контролюючих та правоохоронних органів	73,5	79,4	61,3
Вказують на складність доказування умислу у провадженнях за ст. 212 КК України	64,1	71,4	68,2
Вважають чинну систему кваліфікуючих ознак недостатньо адаптованою до сучасних схем ухилення	64,9	70,1	58,7
Підтримують розвиток ризик-орієнтованого податкового контролю	86,2	82,5	83,1
Підтримують розширення міжнародного обміну податковою інформацією	77,4	81,0	79,1
Вважають необхідним посилення аналітичної спроможності БЕБ України	79,8	78,3	70,4
Підтримують спрощення податкового адміністрування та зменшення бюрократичного навантаження	74,6	71,4	72,8
Підтримують внесення змін до ст. 212 КК України шляхом доповнення приміткою щодо уніфікації термінів та визначення моменту виникнення податкового обов'язку	83,1	88,9	76,5
Вважають доцільним нормативне уточнення безпосереднього об'єкта кримінального	79,4	84,1	81,7

Питання / проблематика	Слідчі (%)	Прокурори (%)	Судді (%)
правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України			
Підтримують розширення кола суб'єктів кримінального правопорушення шляхом включення осіб, які фактично здійснюють управління господарською діяльністю	76,2	82,5	73,4
Вважають необхідним удосконалення кваліфікуючих ознак ст. 212 КК України з урахуванням цифрових та транскордонних схем ухилення	85,7	87,3	78,9

Результати вивчення матеріалів кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

Показник / критерій	Результати дослідження	Основні висновки
Динаміка кримінальних правопорушень за ст. 212 КК України (2020–2025 рр.)	Від 944 до 1347 кримінальних правопорушень щорічно	Нестабільна динаміка з тенденцією до зростання після 2022 року; високий рівень латентності
Встановлені збитки	Від 2,4 млрд грн (2022) до понад 5,3 млрд грн (2025)	Зростання масштабів податкової деліктності та ускладнення схем ухилення
Повідомлення про підозру	Від 143 до 320 щорічно	Значний розрив між кількістю проваджень і повідомлень про підозру
Обвинувальні акти, направлені до суду	Від 98 до 210	Складність доказування та високий рівень процесуальної латентності
Коефіцієнт злочинності на 100 тис. населення	Від 2,51 до 2,99	Відносно стабільний рівень поширення податкової злочинності
Найпоширеніші способи ухилення	Використання фіктивних підприємств, заниження податкової бази, приховування об'єктів оподаткування	Домінування схемного та організованого характеру податкової деліктності
Частка правопорушень, пов'язаних із ПДВ	40–50 %	ПДВ залишається основним предметом кримінально протиправних схем
Основні суб'єкти кримінальних правопорушень	Службові особи підприємств - 60–70 %	Високий рівень професіоналізації податкової злочинності
Частка цифрових схем	50–60 %	Активне використання цифрових фінансових інструментів та онлайн-платформ
Регіони з найбільшою концентрацією	м. Київ, Київська, Дніпропетровська, Одеська	Залежність рівня податкової деліктності від

Показник / критерій правопорушень	Результати дослідження області	Основні висновки економічної активності регіону
Основні економічні наслідки	Недоотримання бюджетних надходжень, тінізація економіки	Негативний вплив на фінансову безпеку держави
Воєнно-економічні наслідки	Недофінансування оборонного сектору та соціальних програм	Посилення суспільної небезпеки податкової деліктності в умовах воєнного стану

Проект
Закону України
Про внесення змін до Кримінального кодексу України щодо
вдосконалення відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів
(обов'язкових платежів)

I. Внести до Кримінального кодексу України такі зміни:

1.1. Внести зміни до ст. 212 Кримінального кодексу України з метою узгодження її положень із Податковим кодексом України, доповнивши статтю приміткою такого змісту:

«Примітка:

4. У цій статті терміни «податкове зобов'язання», «об'єкт оподаткування», «платник податку», «податкова звітність» вживаються у значеннях, визначених Податковим кодексом України.

5. Для цілей цієї статті моментом виникнення обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є момент виникнення податкового зобов'язання, визначений відповідно до норм Податкового кодексу України.

6. Кримінальна відповідальність за діяння, передбачені цією статтею, настає лише у разі, якщо податкове зобов'язання є узгодженим у порядку, встановленому Податковим кодексом України, або встановлене рішенням суду, що набрало законної сили».

1.2. Доповнити примітку до ст. 212 КК України положенням такого змісту:

«Безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого цією статтею, є суспільні відносини у сфері забезпечення встановленого законом порядку оподаткування та формування дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів».

1.3. Внести зміни до примітки до ст. 212 Кримінального кодексу України, виклавши пункт щодо суб'єкта кримінального правопорушення в такій редакції:

«Суб'єктом кримінального правопорушення, передбаченого цією статтею, є фізична осудна особа, яка досягла 16-річного віку та на яку покладено обов'язок зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), у тому числі службова особа підприємства, установи чи організації незалежно від форми власності, податковий агент, фізична особа-підприємець, а також інша особа, яка фактично здійснює управління господарською діяльністю або контролює її (бенефіціарний власник, фактичний керівник), незалежно від наявності формального статусу службової особи».

2. Внести зміни до ст. 212 КК України шляхом удосконалення системи кваліфікуючих ознак та викласти частини другу і третю у такій редакції:

«2. Ті самі діяння, передбачені частиною першою цієї статті, якщо вони вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб, або із використанням складних фінансових схем, у тому числі із залученням нерезидентів чи транскордонних операцій, або із застосуванням інформаційно-комунікаційних технологій (цифрових інструментів) з метою приховування доходів чи об'єктів оподаткування, - караються

4. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, якщо вони вчинені організованою групою або спричинили ненадходження коштів у особливо великих розмірах, - караються»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи
Державного податкового університету,
кандидат юридичних наук, доцент



Василь ЛУЦИК

2026 р.

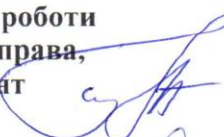
АКТ

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
в науково-дослідну діяльність**

Комісія у складі: заступника директора з наукової роботи навчально-наукового інституту права, кандидата юридичних наук, доцента Н. В. Лаговської, доцента кафедри кримінального права та процесу, кандидата юридичних наук, доцента О. А. Павлюх, начальника науково-організаційного відділу, доктора філософії Н. Б. Добрянської склали цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Гончаренка Артема Вадимовича на тему: «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно правове дослідження» мають необхідний теоретичний та методологічний рівень, практичну цінність і використовуються під час проведення науково-дослідної роботи на тему «Теоретичні засади підвищення ефективності кримінально-правового, кримінологічного та кримінально-виконавчого запобігання злочинності» (державний реєстраційний № 0121U110768).

Сформульовані автором висновки й пропозиції є обґрунтованими, змістовними та можуть бути використані як основа для подальших наукових дискусій.

**Заступник директора з наукової роботи
навчально-наукового інституту права,
кандидат юридичних наук, доцент**

 **Наталія ЛАГОВСЬКА**

**Доцент кафедри
кримінального права та процесу,
кандидат юридичних наук, доцент**

 **Ольга ПАВЛЮХ**

**Начальник науково-організаційного
відділу, доктор філософії**

 **Наталія ДОБРЯНСЬКА**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з навчально-методичної роботи Державного податкового університету, к.ю.н., доцент



Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ

202 6 р.

АКТ

**впровадження результатів дисертаційної роботи
Гончаренка Артема Вадимовича на тему: «Кримінологічна
характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів
(обов'язкових платежів): порівняльно правове дослідження»
у освітній процес**

Комісія у складі: заступника директора з навчально-методичної роботи навчально-наукового інституту права, кандидата юридичних наук, доцента Лугіної Н. А., гаранта освітньої програми «Правове регулювання публічних та приватних відносин», кандидата юридичних наук, доцента Бак В.І., завідувача навчально-методичного відділу, доктора філософії Гришук Г.В., склали цей акт про те, що опубліковані результати дисертаційного дослідження Гончаренка Артема Вадимовича на тему: «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно правове дослідження» використовувалися у освітньому процесі під час підготовки та проведення лекційних і семінарських занять з навчальних дисциплін «Кримінальне право України (загальна частина)», «Кримінально-правова характеристика корупції», «Кримінальне право України (особлива частина)», «Кримінологія», «Злочинність в Україні та теоретичні основи її запобігання» для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня денної та заочної форм навчання галузі знань 08 Право спеціальності 081 «Право» за освітньою програмою «Правове регулювання публічних та приватних відносин» Державного податкового університету, а саме:

1. Гончаренко А. В., Бірюкова І. Г. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід. *Ірпінський юридичний часопис*. 2023. Вип. 3 (12). С. 201-210. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/138/137>

2. Гончаренко А. В. Латентність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): поняття, причини виникнення та методи запобігання. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. Вип. 4 (17). С. 53-66. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/309/320>

3. Гончаренко А. В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) під час війни в Україні. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2025. Випуск 3. С. 51-55. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/9-2.pdf>

4. Гончаренко А., Грицюк І. Деформації у сприйнятті податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивні детермінанти злочину, передбаченого статтею 212 КК України. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції*, Ірпінь, 3 квітня 2025. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. С. 48-51. URL: https://dpu.edu.ua/images/2025/Photo_dlya_novyn_2025/Naukovi%20zahodi/06%20cerven%20Naukovi%20zahodi/Zbirnik%20tez%20Miznarodnoi%20konferencii%2003_04_2025.pdf

5. Гончаренко А. В. Досвід окремих країн щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 73: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції* (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12 – 13 квітня 2025 р.) / редкол. : О. Яремко та ін. ГО "Наукова спільнота". WSZIA w Opolu. Тернопіль : ФО-П Шпак В.Б. 2025. URL: https://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=4186

Комісія підтверджує, що сформульовані за результатами дослідження Гончаренка А.В. пропозиції, висновки, рекомендації використані при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

**Заступник директора з
навчально-методичної роботи ННІ права,
кандидат юридичних наук, доцент**

Наталія ЛУГІНА

**Гарант освітньої програми
«Правове регулювання публічних та
приватних відносин»,
кандидат юридичних наук, доцент**

Віра БАК

**Завідувач навчально-методичного
відділу, доктор філософії**

Ганна ГРИЩУК



АДВОКАТСЬКЕ ОБ'ЄДНАННЯ «ЮС ФОРТІС»

ЄДРПОУ 44751570

01004, вул. Чикаленка, 11а, оф.9, e-mail: jusfortis.office@gmail.com, тел.: +38(077)881-88-18

«25» березня 2026 року

вих. №25/03-12

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Результати дисертаційного дослідження Гончаренка Артема Вадимовича на тему «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження», поданого на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», впроваджено у практичну діяльність Адвокатського об'єднання «ЮС ФОРТІС».

Наукові положення, висновки та практичні рекомендації, сформульовані у дисертаційному дослідженні, використовуються адвокатами об'єднання під час надання професійної правничої допомоги у кримінальних провадженнях, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також при консультуванні клієнтів з питань мінімізації кримінально-правових ризиків у сфері оподаткування.

Практичне використання результатів дисертаційного дослідження сприяє підвищенню якості правового аналізу матеріалів кримінальних проваджень, удосконаленню підходів до формування правової позиції сторони захисту, підготовки процесуальних документів, а також застосуванню сучасних кримінологічних підходів до запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Результати дисертаційного дослідження мають практичне значення та можуть бути використані у подальшій діяльності адвокатів Адвокатського об'єднання «ЮС ФОРТІС» під час здійснення захисту, представництва та надання інших видів професійної правничої допомоги у кримінальних провадженнях, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Керуючий партнер

Адвокатського об'єднання «ЮС ФОРТІС»

«25» березня 2026



СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані наукові результати дисертації

1. Гончаренко А. В., Бірюкова І. Г. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід. *Ірпінський юридичний часопис*. 2023. Вип. 3 (12). С. 201-210. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/138/137>.

2. Гончаренко А. В. Латентність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): поняття, причини виникнення та методи запобігання. *Ірпінський юридичний часопис*. 2024. Вип. 4 (17). С. 53-66. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/309/320>.

3. Гончаренко А. В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) під час війни в Україні. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2025. Випуск 3. С. 51-55. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2025/08/9-2.pdf>.

які засвідчують апробацію результатів дисертації

4. Гончаренко А., Грицюк І. Деформації у сприйнятті податків, зборів (обов'язкових платежів) як суб'єктивні детермінанти злочину, передбаченого статтею 212 КК України. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану: збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції, Ірпінь, 3 квітня 2025*. Ірпінь: Державний податковий університет, 2025. С. 48-51. URL: https://dpu.edu.ua/images/2025/Photo_dlya_novyn_2025/Naukovi%20zahodi/06%20cerven%20Naukovi%20zahodi/Zbirnik%20tez%20Miznarodnoi%20konferencii%2003_04_2025.pdf.

5. Гончаренко А. В. Досвід окремих країн щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Актуальні дослідження правової та історичної науки*. Випуск 73: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12 – 13 квітня 2025 р.) / редкол. : О. Яремко та ін. ГО «Наукова спільнота». WSZIA w Opolu. Тернопіль : ФО-П Шпак В.Б. 2025. URL: https://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=4186.