

УДК 342.5 346.6

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.65>

ДЕТЕРМІНАНТИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ВЧИНЕННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Мороз Ю.А.,*кандидат юридичних наук,**доцент кафедри цивільного права та процесу**Державного податкового університету**ORCID: 0000-0003-3873-9751*

Мороз Ю.А. Детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

У статті проаналізовано детермінанти, причини та умови, що обумовлюють вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування – це незаконні дії, спрямовані на ухилення від сплати податків або інших платежів до бюджету, які порушують податкове законодавство та завдають шкоди державній фінансовій системі. Ці правопорушення можуть мати різну форму і спричиняти як економічні, так і соціальні наслідки. Особливу увагу приділено комплексному вивченню та дослідженню факторів, що формують підґрунтя для податкової злочинності, зокрема таких як соціально-психологічна нестабільність у суспільстві, низький рівень правосвідомості платників податків, економічні труднощі у діяльності підприємств, недовіра до органів державної влади, політична напруга, корупційні ризики в роботі контролюючих органів та ін. Висвітлено та досліджено сучасний стан чинного законодавства України у сфері оподаткування і кримінальної відповідальності за вчинення податкових кримінальних правопорушень, акцентовано увагу на наявних в ньому суперечностей, прогалинах і відсутності дійсно ефективних правозастосовних механізмів.

Доведено, що податкова злочинність має комплексну природу, яка поєднує економічні, організаційно-правові та ментальні аспекти. Наголошується на необхідності перегляду окремих норм кримінального і податкового законодавства, забезпечення їх чіткого узгодження, а також підвищення професійного рівня працівників податкових органів і правоохоронних структур. Слід зазначити, що детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, охоплюють різноманітні фактори, які сприяють виникненню і поширенню таких правопорушень. Вони можуть бути економічними, соціальними, організаційними та правовими.

У підсумку зроблено висновок про доцільність системного удосконалення національного законодавства та практики його застосування з метою підвищення ефективності протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а також про потребу в гармонізації українських підходів до боротьби з податковими правопорушеннями із загальновизнаними міжнародними стандартами.

Ключові слова: детермінанти злочинності; ухилення від сплати податків; податкові кримінальні правопорушення; кримінальна відповідальність; податкове законодавство.

Moroz Y.A. Determinants that influence the commitment of criminal offenses in the field of taxation.

The article analyzes determinants, causes, and conditions contributing to criminal offenses in the field of taxation. Tax-related criminal offenses are defined as illegal acts aimed at tax evasion or avoidance of other mandatory payments to the budget, violating tax legislation, and harming the state's financial system. These offenses can take various forms and cause both economic and social consequences. Special attention is given to a comprehensive examination and analysis of factors underpinning tax crime, including socio-psychological instability in society, low tax consciousness among taxpayers, economic difficulties faced by businesses, distrust towards state authorities, political tensions, corruption risks in regulatory bodies, and other factors.

The article highlights and examines the current state of Ukrainian legislation on taxation and criminal liability for tax crimes, emphasizing existing contradictions, gaps, and the lack of genuinely effective enforcement mechanisms. It has been established that tax crime has a complex nature combining economic, organizational-legal, and psychological (mental) aspects. The authors underline the necessity of reviewing certain provisions in criminal and tax laws to ensure clear consistency and advocate for raising the professional standards of tax officials and law enforcement personnel.

It is noted that the determinants influencing the commission of criminal offenses in taxation cover diverse factors that facilitate the emergence and spread of such offenses, encompassing economic, social, organizational, and legal elements.

In conclusion, the authors argue for the systematic improvement of national legislation and its practical application to enhance the effectiveness of combating criminal offenses in taxation. They also highlight the necessity of harmonizing Ukrainian approaches to combating tax offenses with internationally recognized standards.

Key words: determinants of crime; tax evasion; tax criminal offenses; criminal liability; tax legislation.

Постановка проблеми. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування становлять суттєву загрозу для економічної безпеки держави, оскільки негативно впливають як на наповнення державного бюджету, так і на ефективність функціонування податкової системи. В Україні проблема ухилення від сплати податків залишається надзвичайно актуальною, що підтверджується статистичними даними правоохоронних та фіскальних органів. Питання детермінації кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є складним і багатоаспектним, що зумовлює підвищений інтерес до нього як з боку науковців, так і практиків. Зазначається, що податкові правопорушення спричиняються не лише протиправною поведінкою окремих суб'єктів господарювання, а й системними недоліками у сфері податкового регулювання, несприятливим економічним середовищем, низьким рівнем правової культури платників податків та іншими об'єктивними чинниками.

На практиці в Україні лише незначний відсоток зафіксованих правопорушень у сфері оподаткування доходять до стадії судового розгляду, оскільки більшість кримінальних проваджень закривається ще на досудовому етапі через відсутність достатніх доказів, що підтверджують склад кримінального правопорушення. У зв'язку з цим актуалізується як наукове, так і прикладне завдання — визначити ключові чинники, що детермінують вчинення податкових кримінальних правопорушень, а також розробити ефективні механізми вдосконалення державної політики з метою мінімізації їх негативного впливу.

Мета дослідження. Визначити та систематизувати основні причини і умови, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, проаналізувати чинне законодавство, щодо оподаткування, а також узагальнити приклади практичної роботи в цій сфері.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Теоретичним основам дослідження детермінант вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування присвячено роботи таких науковців, як: О. Баїк, О.О. Бригінець, Д.О. Гетманцев, З. Грицак, Д.М. Кобелька, А. Літвінцева, Р.В. Макалчук, Л.А. Парфентій, О.М. Різнік, І.В. Скороход, Я.С. Толкачов та інші. Роботи цих та інших авторів мають фундаментально-прикладний характер і слугують основою для наукового пошуку.

Виклад основного матеріалу. В Україні правове регулювання у сфері оподаткування, а також визначення прав і обов'язків платників податків здійснюється відповідно до положень ПК України [1]. Цим нормативним актом передбачено застосування фінансових та адміністративних санкцій за порушення податкового законодавства, зокрема у вигляді штрафів, пені та інших заходів впливу. Водночас найбільш небезпечні з погляду суспільної шкоди дії, зокрема умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, віднесено до сфери кримінально-правового регулювання. Такі діяння криміналізовані у КК України, зокрема у ст. 212, яка передбачає кримінальну відповідальність за умисне порушення податкового обов'язку, що спричинило істотні втрати бюджету внаслідок ненадходження обов'язкових платежів [2]. Отже, КК України виконує захисну функцію щодо податкової системи, доповнюючи інструменти фінансово-адміністративного контролю та сприяючи протидії навмисним правопорушенням у цій сфері. Згідно з положеннями цієї статті, кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків настає лише за умови встановлення прямого умислу. Це означає, що платник податків повинен усвідомлювати наявність у себе обов'язку щодо сплати податкових зобов'язань та навмисно ухилятися від їх виконання шляхом вчинення відповідних дій. У диспозиції статті зазначено, що підставою для притягнення до кримінальної відповідальності є факт ненадходження до бюджету грошових коштів у значних розмірах.

Слід зазначити, що податки – це обов'язкові внески, що їх платять фізичні та юридичні особи до державного чи місцевого бюджету. Вони є основним джерелом фінансування державних витрат і використовуються для забезпечення функціонування державних інститутів та надання суспільних послуг, таких як освіта, охорона здоров'я, інфраструктура, безпека та оборона [3, с. 136]. В свою чергу, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування — це незаконні дії, спрямовані на ухилення від сплати податків або інших платежів до бюджету, які порушують податкове зако-

нодавство та завдають шкоди державним фінансам. Ці правопорушення можуть мати різну форму і спричиняти як економічні, так і соціальні наслідки [4, с. 196]. Основні види кримінальних правопорушень у сфері оподаткування:

1) ухилення від сплати податків – це незаконне зменшення або повне уникнення сплати податків, що передбачені законом. Це може відбуватися через маніпуляції з бухгалтерським обліком, підробку фінансових документів, приховування доходів чи майна;

2) податкове шахрайство – використання фальшивих документів, завідомо неправдивих звітів або маніпуляцій із податковими деклараціями для ухилення від сплати податків або отримання неправомірних податкових пільг.

3) недоплата податків або зборів через умисні дії – свідоме заниження податкових зобов'язань, яке може мати форму приховування реальних доходів, перекичування витрат чи використання фіктивних підприємств для уникнення оподаткування;

4) фальшування податкових документів — підробка або зміна фінансових звітів, бухгалтерських записів чи інших податкових документів з метою надання неправдивої інформації податковим органам;

5) зловживання пільгами або пільговими режимами оподаткування – неправомірне використання податкових пільг, звільнень або спеціальних податкових режимів з метою мінімізації податкових зобов'язань [5, с. 151-152].

У боротьбі з такими правопорушеннями важливо посилювати контроль за податковими операціями, удосконалювати законодавство, підвищувати рівень податкової культури громадян та бізнесу, а також забезпечувати невідворотність покарання для порушників. Аналіз наукової літератури та узагальнення думок дослідників показують, що детермінанти злочинності в сфері оподаткування мають комплексний характер. Вчені виокремлюють кілька груп чинників, які спонукають платників податків до умисного невиконання своїх зобов'язань [6, с. 181-182]. Основні з них можна систематизувати таким чином:

- **морально-психологічні та соціальні фактори.** Багато людей сприймають податки як тягар, від якого природно хочеться уникнути, особливо якщо вони не відчувають безпосередньої вигоди від сплачених сум. Коли громадянин не бачить прямого зв'язку між своїми податками та якістю державних послуг, це зменшує його почуття обов'язку перед суспільством. В Україні розрив між розмірами податків і рівнем державних благ традиційно великий, що сприяє толерантному ставленню до тіньових практик. До морально-психологічних причин також відносять низький рівень податкової культури, а також відсутність осуду ухилення від сплати податків як аморальної поведінки. Серед морально-етичних факторів виділяють власницький інстинкт (небажання віддавати «власні» гроші на користь держави) і загальне негативне ставлення до податків як такого явища.

- **Політичні фактори.** Ця група причин виявляється, коли влада сама дає поганий приклад і підриває авторитет закону. Якщо на високих рівнях влади процвітає корупція або лобіювання податкових пільг для окремих привілейованих груп, решта платників податків сприймають це як несправедливість системи, що може спонукати їх до ухилення від сплати. Українська практика неодноразово демонструвала випадки, коли великі корпорації чи бізнес-групи домагалися вигідних податкових умов або ухилялися від відповідальності, використовуючи свої зв'язки в органах влади. Таким чином, до політичних факторів відносять: лобіювання інтересів окремих платників у законодавстві, високий рівень політичної корупції та переважно фіскальний характер податкової політики. У свою чергу, залучення громадськості до процесу формування справедливих податкових правил сприяє їх добровільному прийняттю [7, с. 292-293].

- **Економічні фактори.** Економічний стан та фінансове становище платників безпосередньо впливають на їхню мотивацію дотримуватися податкових зобов'язань. Високе податкове навантаження в умовах низької платоспроможності може робити легальну діяльність економічно не вигідною, штовхаючи підприємців до переходу в тіньову економіку. Економічні причини можуть бути як індивідуальними, так і загальними, що виникають через економічну ситуацію в країні. В Україні нині спостерігаються інфляційні процеси, дефіцит бюджету, криза платежів та значна частка збиткових підприємств, що підштовхує суб'єктів до ухилення як способу збереження ресурсів. Якщо підприємство не має достатніх оборотних коштів через економічний спад, спокуса зекономити на податках зростає. Окремим чинником є відчуття несправедливості податкового навантаження: коли сумнінні платники сплачують високі податки, а інші ухиляються від їх сплати. В результаті на відповідальних платників лягає ще більший тягар, що може спонукати їх шукати нелегальні способи оптимізації.

- **Організаційно-технічні фактори.** Проблеми в роботі фіскальних органів та системи контролю створюють можливості для ухилення від сплати податків. Наприклад, неефективність податко-

вого адміністрування, бюрократичні процедури, брак кваліфікованих кадрів у податкових органах знижують ймовірність виявлення порушень. Якщо податкові інспектори перевантажені або не мають достатньої підготовки, частина схем ухилення від оподаткування залишається непоміченою. Важливу роль відіграє також погана організація бухгалтерського обліку на багатьох підприємствах і відсутність сучасних IT-систем, що ускладнює моніторинг і створює умови для помилок або махінацій. Особливо актуальною є проблема недостатньої координації міжвідомчої співпраці, зокрема на міжнародному рівні. У умовах глобалізації, коли капітали легко переміщуються за кордон, відсутність обміну інформацією з іноземними податковими органами ускладнює виявлення ухилення через офшорні зони. До організаційних чинників також відносяться зловживання з боку контролюючих органів, зокрема корупція серед податківців та вимагання хабара за непрягнення до відповідальності, що сприяє формуванню у суспільстві переконання про можливість уникнення покарання.

– **Правові фактори.** У деяких випадках ухилення від сплати податків відбувається не всупереч закону, а завдяки прогалинам або суперечностям у законодавстві. Складність і нестабільність податкових норм створюють умови для їх обходу. Якщо податкове законодавство часто змінюється або має численні винятки та спеціальні режими, платник податків може використовувати ці лазівки, як свідомо, так і несвідомо. До правових факторів належать також недосконалість податкових законів, відставання нормативної бази від реалій економічної практики, відсутність дієвої відповідальності юридичних осіб за податкові правопорушення.

Окремо варто зазначити, що в Україні досі не існує інституту кримінальної відповідальності корпоративних структур за ухилення від оподаткування — відповідальність несе лише посадова особа або фізична особа-підприємець. У багатьох країнах передбачено відповідальність компанії (штрафи, обмеження діяльності), що дисциплінує керівництво та акціонерів [8, с. 269-270]. Українське законодавство, станом на 2025 рік, поступово наближається до цих стандартів. Іншою правовою причиною високого рівня ухилення є низька невідворотність покарання. Якщо закони суворі на папері, але не виконуються на практиці – справи не доводяться до суду, затягуються експертизи – це знижує превентивний ефект норм.

Також слід відзначити фактор раціонального вибору, який є результатом поєднання економічних, правових і організаційних причин. Коли потенційна економічна вигода від ухилення від сплати податків значно перевищує очікуване покарання, багато суб'єктів готові ризикувати. Це особливо актуально, коли ймовірність бути виявленим є низькою через корупцію чи недостатній контроль. В Україні, де корупція є серйозною проблемою, платники можуть сподіватися «вирішити питання» у разі виявлення порушення. Важливо зазначити, що чим більша корупція, тим вищі шанси уникнути покарання. Таким чином, утворюється замкнене коло: корупція сприяє ухиленню, а масове ухилення живить корупцію, створюючи тіньовий «ринок послуг» для прикриття податкових схем. Розривати це коло потрібно шляхом зменшення фіскального тиску (щоб вигода від ухилення була меншою) і забезпечення невідворотності покарання для великих ухильників (щоб підвищити сприйнятий ризик). Важливим кроком є цифровізація податкових процедур і зменшення контактів між платниками і інспекторами, що дозволяє знизити можливості для хабарництва [9, с. 204-205].

Отже, причини та умови злочинності у сфері оподаткування обумовлені як мотивацією платників (податковою культурою, довірою до держави, оцінкою власного становища), так і зовнішніми обставинами (економічною ситуацією, якістю законодавства, діяльністю інститутів). Саме поєднання цих чинників визначає рівень ухилення від оподаткування в країні. Тому протидія податковим кримінальним правопорушенням має бути комплексною: включати не лише покарання, але й реформування податкової системи, підвищення прозорості влади, просвітницьку діяльність і формування високої податкової культури в суспільстві. В Україні порушення кримінальних проваджень за фактами ухилення від сплати податків здебільшого ґрунтуються на результатах податкових перевірок. Згідно з КПК, інформація про ухилення може бути внесена до ЄРДР тільки за наявності достатніх доказів про кримінальне правопорушення, що часто включає акти податкових перевірок, які підтверджують недоїмку. Таким чином, ініціатива щодо виявлення порушень лежить на податкових органах: якщо під час планової або позапланової перевірки Державної податкової служби (ДПС) виявлено суттєву несплату податків, матеріали передаються до Бюро економічної безпеки (БЕБ) для прийняття рішення щодо початку слідства. Ця модель дозволяє розмежовувати добросовісні помилки від умисних ухилень – кримінальне переслідування не починається, поки податкова не нарахує значну суму. Однак ця система має свої недоліки: платники податків можуть, використовуючи завантаженість або корумпованість ДПС, роками уникати глибоких перевірок і, відповідно, кримінальної відповідальності. Також існує ризик зловживань, адже позапланові перевірки можуть бути призначені вибірково, як засіб тиску. В 2019 році були введені обмеження на такі перевірки без обґрунтованих причин, але повністю виключити людський фактор не вдалося.

Однак ефективність боротьби з ухиленням від сплати податків оцінюється не тільки за сумами відшкодованих збитків, але й за рівнем невідворотності покарання для правопорушників. У попередні роки більшість кримінальних справ щодо ухилення не доходила до суду з обвинувальним актом. Багато проваджень закривали на стадії досудового розслідування, або через відсутність події правопорушення (наприклад, платник доводив, що недоплата не була умисною), або завдяки активному використанню механізму звільнення від відповідальності через сплату податків [10, с. 175–178].

Після створення Бюро економічної безпеки (БЕБ) у 2021 році статистика щодо кількості кримінальних проваджень по ухиленню не показала значного зростання. Це можна пояснити процесом адаптації нового органу та вдосконаленням його аналітичних інструментів. Проте у 2024 році спостерігається помітне активізування діяльності з виявлення податкових схем, що підтверджується наданими даними (177 підозр, 5,3 млрд грн відшкодування). БЕБ акцентує увагу на аналітичному підході, визначаючи ризикові сфери і транзакції, щоб зосередити ресурси на найбільших порушеннях. Одночасно БЕБ виступає за посилення відповідальності: крім підвищення штрафів, обговорюється питання криміналізації нових діянь, зокрема податкового шахрайства в широкому сенсі (маніпуляції з бухгалтерським обліком, подання завідомо неправдивої звітності тощо). Такі дії частково охоплюються ст. 212 КК, однак довести умисне приховування податків буває складно. Можливо, будуть запропоновані зміни до КК щодо відповідальності за завідомо неправдиве декларування податкових зобов'язань. Подібні норми існують у праві США (податкове шахрайство як окремий злочин). Для імплементації європейських стандартів Україна може також ввести кримінальну відповідальність юридичних осіб за ухилення, що передбачають деякі міжнародні договори.

Висновки: Кримінальні правопорушення в сфері оподаткування виникають під впливом ряду факторів, серед яких морально-психологічні настрої платників, економічні та політичні умови, організаційні проблеми в податковій системі та прогалини в законодавстві. Умисне ухилення від сплати податків з'являється на перетині особистих інтересів і вразливих місць державного контролю. Дослідження свідчать, що основні причини податкових правопорушень тісно пов'язані з рівнем податкової культури в суспільстві, довірою до органів влади, справедливістю і прозорістю податкової політики, економічною ситуацією та ефективністю правоохоронної системи.

Підводячи підсумки, слід зазначити, що детермінанти, що впливають на вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, охоплюють різноманітні фактори, які сприяють виникненню і поширенню таких правопорушень. Вони можуть бути економічними, соціальними, організаційними та правовими. Ось основні з них:

- економічні фактори (фінансова невідповідність для платників податків та низька ефективність економіки та дефіцит бюджету);
- соціальні фактори (низька податкова культура та морально-психологічні настрої платників);
- організаційні фактори (неефективність податкових органів та бюрократичні перепони);
- правові фактори (невизначеність і прогалини в законодавстві та недосконала відповідальність за податкові правопорушення);
- політичні фактори (корупція в органах влади, а також низька політична стабільність);
- психологічні фактори (відсутність соціальної відповідальності, а також переконання у можливості уникнути покарання);
- технічні фактори (низький рівень автоматизації та цифровізації податкових процесів, неадекватність системи контролю).

Таким чином, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є результатом взаємодії численних факторів, і для боротьби з ними необхідно застосовувати комплексний підхід, який включає удосконалення законодавства, підвищення ефективності контролю та боротьбу з корупцією.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
3. Скороход І.В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Ч. 2. С. 135–138.
4. 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.
5. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150–154.

6. Гетманцев Д.О., Макарчук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.
7. Парфентій Л.А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*, № 3, 2018. С. 290–295.
8. Баїк О., Грицак З. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): сучасний погляд на проблему. *Вісник НУ «Львівська політехніка»*. Серія юридична, 2023. Том 10, № 4(40). С. 263–271.
9. Бригінець О.О. Правове забезпечення фінансової безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2017. 464 с.
10. Рєзнік О.М. Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Суми. 2019. 509 с.