

УДК 342.5 346.6

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.12>

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЩО ВЧИНЯЮТЬСЯ 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. Теоретико-правові засади кримінальних правопорушень, що вчиняються у сфері оподаткування.

В умовах глобалізації економічних процесів у всьому світі, стрімкого розвитку економіки, інформатизації державних і приватних структур різко підвищується рівень злочинності у сфері оподаткування. Вчинення кримінальних правопорушень у цій сфері є особливо небезпечним явищем, адже це призводить до ненадходження до бюджету країни коштів у великих розмірах і їх привласнення кримінально протиправними елементами. Окреслено, що 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 державним фінансам. Несплата податків до бюджету платниками податків негативно впливає на економічний розвиток України, зокрема на становлення бюджетної політики, фінансування соціально важливих програм, розвиток різноманітних галузей господарства. Такі протиправні дії зумовлюють покладення тягаря оплати, зазначеного вище, на добросовісних платників податків, які своєчасно виконують свої податкові зобов'язання, що провокує соціальну напруженість у суспільстві.

У статті з'ясовано, що оподаткування – це сукупність правових норм, які регулюють відносини між державою та платниками податків щодо встановлення, зміни, нарахування та сплати податків і зборів. Воно виступає предметом охорони з боку держави, а кримінальні правопорушення у цій сфері, зокрема ухилення від сплати податків, посягають на встановлений законом порядок мобілізації бюджетних коштів і тим самим завдають шкоди публічним інтересам. У разі вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування заподіюється значна матеріальна шкода державі, формуються нові злочинні угруповання, які нерідко об'єднують свої кримінально протиправні зусилля з державними або приватними структурами, в результаті чого значна частина коштів виводиться у кримінальний сектор. Досить часто такі дії супроводжуються виведенням коштів за кордон з використанням безготівкових активів, що ускладнює процес їх виявлення і, відповідно, запобігання їх вчиненню. Такі діяння призупиняють позитивні економічні процеси, нівелюють інвестиційну привабливість України, негативно впливають на суспільну свідомість громадян.

Ключові слова: сфера оподаткування, запобігання кримінальним правопорушенням, несплата податків, економічна безпека.

Moroz Yu.A. Theoretical and legal principles of criminal offenses committed in the field of taxation.

In the context of globalization of economic processes around the world, rapid economic development, and informatization of state and private structures, the level of crime in the field of taxation is sharply increasing. The commission of criminal offenses in this area is a particularly dangerous phenomenon, as it leads to the non-receipt of large amounts of funds to the country's budget and their appropriation by criminally unlawful elements. It is outlined that criminal offenses in the field of taxation are illegal actions aimed at evading taxes or other payments to the budget, which violate tax legislation and cause damage to state finances. Failure to pay taxes to the budget by taxpayers negatively affects the economic development of Ukraine, in particular, the formation of budget policy, financing of socially important programs, and the development of various sectors of the economy. Such illegal actions lead to the imposition of the above-mentioned payment burden on conscientious taxpayers who timely fulfill their tax obligations, which provokes social tension in society.

The article explains that taxation is a set of legal norms that regulate relations between the state and taxpayers regarding the establishment, change, calculation and payment of taxes and fees. It is the subject of protection by the state, and criminal offenses in this area, in particular tax evasion, encroach on the procedure established by law for the mobilization of budget funds and thereby harm public interests. In the case of criminal offenses in the field of taxation, significant material damage

is caused to the state, new criminal groups are formed, which often combine their criminally unlawful efforts with state or private structures, as a result of which a significant part of the funds is diverted to the criminal sector. Quite often, such actions are accompanied by the withdrawal of funds abroad using non-cash assets, which complicates the process of their detection and, accordingly, prevention of their commission. Such actions suspend positive economic processes, reduce the investment attractiveness of Ukraine, and negatively affect the public consciousness of citizens.

Key words: taxation, prevention of criminal offenses, tax evasion, economic security.

Постановка проблеми. Однією з актуальних загроз економічній безпеці держави в умовах ринкової трансформації та глобалізаційних процесів виступає кримінальна податкова злочинність, яка характеризується високим рівнем латентності, організованості та значним негативним впливом на функціонування фінансової системи. Ухилення від сплати податків, зловживання у сфері податкових пільг, використання фіктивних підприємств та «тінізація» доходів є поширеними проявами порушення фіскальної дисципліни, що свідчить про нагальну потребу в удосконаленні правових засад протидії таким явищам.

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

Крім того, податкові правопорушення часто маскуються під легальні господарські операції, що ускладнює їх виявлення та кваліфікацію. Особливу складність становить виявлення та документування транскордонних схем ухилення від оподаткування, які передбачають використання офшорних юрисдикцій, фіктивних контрактів, маніпуляцій з трансфертним ціноутворенням тощо. Питання теоретико-правової природи вчинення податкових кримінальних правопорушень потребує всебічного осмислення, оскільки ефективна протидія їм можлива лише за умов комплексного врахування кримінально-правових, кримінологічних, економіко-правових та організаційних факторів.

Метою статті є визначення теоретико-правових засад кримінальних правопорушень, що вчиняються у сфері оподаткування.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Теоретичні та практичні проблеми поняття та видів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування вивчали такі науковці: Н.І. Атаманчук, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, А.О. Монаєнко, О.А. Музика-Стефанчук, І.С. Пирога, С.С. Пирога, О.П. Рябченко, М.В. Савчин, М.Я. Сакали, В.Л. Форсюк, Н.Я. Якимчук та інші.

Виклад основного матеріалу. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування характеризуються складною структурою механізму їх вчинення, що вимагає комплексного підходу до розроблення ефективних і зважених заходів їх запобігання. Це, у свою чергу, потребує залучення висококваліфікованих фахівців, які мають глибокі знання у сфері бухгалтерського обліку, банківської діяльності, фінансово-економічної документації, податкового обліку, а також міжнародних аспектів оподаткування. Зростаюча кількість випадків ухилення від сплати податків, тривалий і часто суперечливий процес реформування податкової системи в Україні, а також затягування з утворенням або реформуванням уповноважених державних органів свідчать про динамічну трансформацію податкової злочинності. Ці процеси зумовлюють появу нових форм злочинної діяльності, що становить суттєву загрозу національній безпеці держави, насамперед її економічній стабільності [1, с. 125-126].

Податкова система України, як одна з ключових інституцій державного управління, виконує не лише фіскальну, а й соціально-регулятивну функцію. Її історичні витоки сягають початкових етапів державотворення, що обумовлює її значущість у контексті державної стабільності та розвитку. З одного боку, наявний досвід нормативного закріплення податкових механізмів демонструє поступовий розвиток законодавства; з іншого – численні реформи в податковій галузі спричинили дестабілізацію у правозастосовній сфері, посилення фіскального навантаження, що, у свою чергу, створює передумови для правопорушень, зокрема кримінального характеру [2, с. 173-174]. Незважаючи на досягнення у сфері модернізації податкового регулювання, негативні тенденції – підвищення податкового тиску, відсутність стабільності, поява нових, складних для розуміння податків – знижують рівень правової культури платників податків і стимулюють ухилення. Ефективність податкових реформ значною мірою залежить від урахування історичних особливостей та національних традицій правового регулювання податкових відносин.

Як зазначає С.С. Пирога, податкові кримінальні правопорушення становлять собою специфічну групу правопорушень, які посягають на суспільні відносини, що забезпечують функціонування

фінансової системи та економічну діяльність у цілому [3, с. 525]. М.Я. Сакали трактує податкові кримінальні правопорушення як суспільно небезпечні діяння, що вчиняються з корисливою метою шляхом використання легальної підприємницької діяльності, наслідком чого стає ненадходження до державного чи місцевого бюджету, а також до цільових державних фондів, грошових коштів у формі податків, зборів та інших обов'язкових платежів [4, с. 164-165].

На думку І.Є. Криницького, податкове кримінальне правопорушення є формою посягання на податкову систему держави, спрямованою на завдання шкоди у вигляді невиконання фіскальних зобов'язань. Дослідник виокремлює низку характерних рис таких правопорушень: корисливу мотивацію, маскування під законну підприємницьку діяльність, тривалий характер вчинення, заподіяння суттєвої матеріальної шкоди публічним інтересам, а також вчинення кримінального правопорушення у фізичними або службовими особами суб'єктів господарювання. При цьому зазначається, що спільність податкових кримінальних правопорушень може бути класифікована за двома основними критеріями: кримінально-правовим та криміналістичним [5, с. 169-170].

Податкові кримінальні правопорушення у широкому сенсі слід розуміти як суспільно небезпечні, винні діяння, які безпосередньо зазіхають на публічні інтереси у сфері оподаткування та завдають їм значної шкоди, що тягне за собою кримінальну відповідальність згідно з положеннями Кримінального кодексу (далі – КК) України. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування утворюють окрему категорію фінансової злочинності, що створює безпосередню загрозу фінансовій безпеці держави шляхом умисного порушення норм фіскального законодавства. Об'єктом зазначених правопорушень виступає встановлений законом порядок сплати податків і зборів, а також система загальнообов'язкового державного соціального страхування. У ролі суб'єктів зазвичай виступають фізичні особи – найчастіше це службові особи підприємств, які вдаються до фальсифікації фінансових документів, приховування об'єктів оподаткування або подання завідомо неправдивої інформації. Наслідками таких дій є зменшення бюджетних надходжень, стимулювання тіньової економіки та зниження довіри до податкових інституцій, що в підсумку підриває економічну стабільність держави. Ефективна протидія цим правопорушенням потребує комплексного підходу, включаючи удосконалення правових норм і підвищення якості роботи правоохоронних та контролюючих органів [6, с. 341-342].

Щодо класифікації податкових кримінальних правопорушень, у науковій літературі відсутній уніфікований підхід. Частина дослідників схильна до широкої інтерпретації, відносячи до цієї категорії різноманітні посягання у сфері фінансово-господарської діяльності, інші ж – пропонують обмежитися лише тими складами правопорушення, які безпосередньо посягають на податкову систему. Так, М.П. Кучерявенко запропонував класифікацію податкових правопорушень за групами на підставі КК України:

- перша група – діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності. До таких відноситься порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України).
- друга група – кримінальні правопорушення, спрямованість яких має прояв у порушенні встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції): незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України).
- третя група – неправомірне припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів, а саме доведення до банкрутства (ст. 219 КК України).
- четверта група – податкові кримінальні правопорушення в окремих сферах підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо): ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) ст. 212 КК України); легалізація (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом (ст. 209 КК України).
- п'ята група – кримінальні правопорушення, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю, а саме контрабанда (ст. 201 КК України).
- шоста група – кримінальні правопорушення, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України) [7, с. 231-232; 8].

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

Аналіз складів кримінальних правопорушень, які можна віднести до податкових правопорушень, дає підстави стверджувати, що, як зазначають науковці, більшість із них кваліфікуються як

сукупність кримінальних правопорушень — як ідеальна, так і реальна. Основне ядро таких кримінально караних посягань зазвичай не існує ізольовано, а тісно пов'язане з правопорушеннями у сфері господарської діяльності, службових злочинах та інших суміжних сферах. Такі кримінальні правопорушення, як правило, є багатоаспектними за своєю структурою і визначають загальну спрямованість протиправної поведінки правопорушників [9, с. 107-108]. До найбільш поширених кримінальних правопорушень у цій категорії належать: ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України); незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України); фіктивне підприємництво (ст. 205 КК України); шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України) [8].

У практиці досудового розслідування податкових правопорушень часто фіксується наявність супутніх правопорушень, що виявляються паралельно з основним складом. Вони охоплюють кримінальні правопорушення у сфері економічної діяльності, зловживання владою або посадовими повноваженнями, а також інші правопорушення, які безпосередньо або опосередковано пов'язані з податковими махінаціями. Серед супутніх кримінальних діянь, що зазвичай виявляються під час розслідувань у сфері оподаткування, виділяються: службові кримінальні правопорушення, кримінальні правопорушення проти власності, кримінальні правопорушення проти документального обігу.

Таким чином, податкові кримінальні правопорушення рідко мають ізольований характер і найчастіше виявляються як частина комплексної кримінально-протиправної діяльності, що вимагає міждисциплінарного підходу до їх кваліфікації та протидії. До кримінальних правопорушень, що стосуються податкової сфери та пов'язані з протиправним встановленням, запровадженням або стягненням податкових зобов'язань, належать: неправомірне встановлення або введення в дію податків; примусове стягнення податків, які не мають законного підґрунтя; незаконне звільнення окремих осіб або суб'єктів від сплати податкових зобов'язань [10, с. 111-112].

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

Правопорушення, пов'язані з виконанням податкових обов'язків, стосуються: відкриття банківських рахунків без належної реєстрації або з порушенням процедур; здійснення готівкових розрахунків з порушенням установлених норм; порушення касової дисципліни, включаючи неналежне зберігання, оприбуткування та витрати грошових коштів; несвоєчасне або повне ухилення від подання податкової інформації та даних, необхідних для нарахування податкових зобов'язань.

До групи правопорушень, які безпосередньо впливають на наповнення доходної частини бюджету, належать дії осіб, відповідальних за облік, адміністрування та перерахування податків. Йдеться, зокрема, про: незаконне використання коштів, що надійшли до бюджету в рахунок податків; порушення встановленого порядку стягнення податкової заборгованості та штрафних санкцій [11, с. 113-114].

Окремо слід виділити правопорушення, що порушують контрольні функції органів державної податкової служби: уникнення або затягування податкової реєстрації; створення перешкод для здійснення перевірок та інших контрольних заходів; невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів, образи або погрози щодо них, а також пошкодження їх майна; здійснення незаконного впливу на податківців з метою перешкоджання прийняттю ними об'єктивних рішень. Правопорушення у сфері ведення бухгалтерського та податкового обліку включають: недотримання правил організації та ведення бухгалтерського обліку; надання недостовірних звітних даних; порушення порядку складання і подання звітності або навмисне ухилення від її подання. У сфері сплати податків правопорушення можуть проявлятися в зловживанні податковими пільгами, а також у несвоєчасному або повному ухиленні від сплати податків.

У науковій та правозастосовній літературі також застосовуються додаткові критерії класифікації податкових кримінальних правопорушень, зокрема: за суб'єктом складом — з урахуванням правового статусу осіб, які вчиняють діяння; за наслідками — обсягом шкоди, завданої податковій системі; за об'єктивною стороною — поділ на діяння, пов'язані з умисним неподанням декларацій або навмисним приховуванням доходів; за суб'єктивною стороною — на правопорушення, вчинені з прямим умислом (навмисне внесення неправдивих відомостей) та з непрямым умислом (ухвалення документів без перевірки достовірності інформації); за галуззю господарської діяльності — на пра-

вопорушення, характерні для торгівлі, банківської сфери, енергетики тощо; за способом вчинення – з використанням паперових або електронних носіїв [1, с. 137-138].

Таким чином, з урахуванням позицій науковців і вимог чинного законодавства, податкові кримінальні правопорушення слід розглядати як структурно складну групу кримінальних правопорушень економічної спрямованості, що мають багатовимірну природу та високий рівень латентності. Ці правопорушення становлять одну з найбільш небезпечних форм економічної злочинності, яка характеризується високою латентністю, складною структурою механізмів вчинення та значним деструктивним впливом на фінансову стабільність держави. Їх розповсюдження підриває довіру до фіскальної системи та сприяє розвитку тіньової економіки.

Аналіз чинного кримінального законодавства України дає підстави стверджувати, що податкові кримінальні правопорушення мають складний склад, часто утворюють сукупність із господарськими та службовими правопорушеннями. Кваліфікація таких діянь потребує високого рівня професійної підготовки слідчих, прокурорів та суддів.

Правова природа податкових злочинів полягає в умисному порушенні встановленого порядку нарахування, обліку, сплати податків і зборів, а також у використанні правових прогалин і організаційної недосконалості податкової системи. Об'єктами посягань є фінансові інтереси держави, функціонування бюджетної системи, справедливості і загальності оподаткування [9, с. 121-122].

Класифікація податкових кримінальних правопорушень здійснюється за низкою критеріїв: суб'єктом злочину, способом вчинення, сферою господарської діяльності, характером умислу (прямий або непрямий), формою прояву (електронна або документальна), а також за нормативною підслідністю. Важливим є розмежування основних, споріднених і супутніх правопорушень, що дозволяє більш ефективно здійснювати процесуальне розслідування.

Удосконалення системи протидії податковим правопорушенням повинно включати: підвищення ефективності контролюючих та правоохоронних органів, спрощення податкових процедур, ліквідацію прогалин у законодавстві, розвиток інформаційно-аналітичного забезпечення та посилення інституційної спроможності фіскальних структур. Формування ефективної кримінологічної політики у сфері оподаткування вимагає інтеграції історичного, нормативного, соціально-економічного та правозастосовного аналізу, що дозволить побудувати дієву систему протидії податковій злочинності, орієнтовану на попередження правопорушень та зниження рівня економічної шкоди державі.

Висновки. Податкова система в Україні за час свого становлення накопичила величезний досвід законодавчого закріплення. У першу чергу це обумовлено тим, що податкова сфера піддається частим реформам, що накладає свій відбиток. Звичайно, протягом цього періоду в розвитку вітчизняної податкової сфери відбулося безліч позитивних змін. Разом із тим, з'явилися і деякі негативні тенденції (наприклад, підвищення податкових ставок, введення нових податків), які піддають сумніву ефективність всієї податкової реформи.

Класифікації податкових кримінальних правопорушень у кримінологічній літературі немає одностайної думки. Деякі вчені пропонують віднести до цієї категорії широкий перелік кримінально протиправних посягань, інші – лише деякі склади кримінальних правопорушень. Загалом науковці розглядають кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, як складову частину кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. У юридичній літературі існує багато думок з приводу поділу податкових кримінальних правопорушень. Усі вони мають значне практичне значення, адже саме на них базується система запобігання цьому виду злочинності. Для формування цілісної та ефективної системи запобігання податковій злочинності, виявлення кореляційних зв'язків між причинами й умовами, що її породжують, характеристики особи злочинця важливим є дослідження цих питань з поділом усіх кримінальних правопорушень у сфері оподаткування на ухилення від сплати податків юридичними особами (підприємствами, установами, організаціями) та фізичними особами.

Таким чином, слід зазначити, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування становлять суттєву загрозу фінансовій безпеці держави, стабільності економіки та реалізації соціальних функцій держави. Їх запобігання та ефективне протидіяння вимагають чіткого нормативного врегулювання і взаємодії між контролюючими, правоохоронними та судовими органами. Теоретико-правовий аналіз норм кримінального законодавства, свідчить про наявність низки правових колізій, прогалин і нечіткості у формулюванні складів відповідних злочинів, що ускладнює процес правозастосування та створює умови для уникнення кримінальної відповідальності. Існує потреба у вдосконаленні кримінального законодавства, зокрема шляхом конкретизації об'єктивної та суб'єктивної сторін кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, а також встановлення чітких критеріїв розмежування кримінальної та адміністративної відповідальності. Удосконалення теоретико-правових засад боротьби з кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування є важливим елементом формування ефективної стратегії фінансової безпеки держави, що має базуватись на поєднанні правових, економічних і інституційних механізмів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування: колективна монографія / за заг. ред. проф. О. П. Рябченко. Х.: Панов, 2016. 472 с.
2. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с.
3. Пирога С. С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2023. №80. Ч. 1. С. 523–530.
4. Сакали М.Я. Види заходів відповідальності, які застосовуються за вчинення податкових правопорушень юридичними особами. *Митна справа*. 2011. № 2 (74), ч. 2. С. 163–167.
5. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків: Право, 2009. 320 с.
6. Правове регулювання економічної системи: інституції, правила, процедури: монографія / за ред. проф. М.В. Савчина. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2021. 830 с.
7. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. К.: «Правова єдність», 2008. 699 с.
8. Кримінальний кодекс України. Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1415>.
9. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія. Одеса: Гельветика, 2022. 276 с.
10. Пирога І.С. Правові та організаційні засади реформування податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 203 с.
11. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис.... канд. юрид. наук. 12.00.07. Київ, 2021. 201 с.