

Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право

УДК 342.5 346.6

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.15743794>

**Міжнародний досвід запобігання кримінальним правопорушенням
у сфері оподаткування**

Мороз Юлія Анатоліївна

кандидат юридичних наук, доцент кафедри цивільного права та процесу

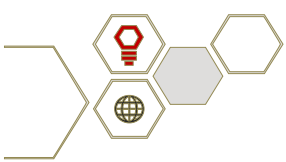
Державного податкового університету,

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3873-9751>

Прийнято: 02.06.2025 | Опубліковано: 18.06.2025

***Анотація.** Стаття присвячена ґрунтовному аналізу міжнародного досвіду запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування як важливому аспекту забезпечення фінансової безпеки держави. У роботі розкриваються основні підходи, що застосовуються у провідних країнах світу для мінімізації податкових кримінальних правопорушень, таких як ухилення від сплати податків, фіктивне підприємництво, незаконне відшкодування ПДВ тощо.*

Порівняльний аналіз охоплює нормативно-правові механізми, інституційну структуру, стратегії контролю та профілактики, що використовуються в таких державах, як США, Велика Британія, Німеччина, Франція, та Канада. Особливу увагу приділено досвіду впровадження системи податкового комплаєнсу, яка базується на ризико-орієнтованому підході до контролю, довірі до добросовісного платника, автоматизації обліку та використанні штучного інтелекту для виявлення схем ухилення. Детально розглянуто інструменти електронного адміністрування податків, зокрема електронне декларування, цифрову ідентифікацію платників, аналітичні платформи для обробки великих



масивів податкових даних. Окремий акцент зроблено на важливості міжвідомчої та міждержавної співпраці, що реалізується через механізми обміну інформацією, участь у глобальних ініціативах.

На підставі аналізу виокремлено ефективні профілактичні моделі, орієнтовані на підвищення податкової культури, стимулювання добровільної сплати податків, запровадження систем заохочення для добросовісних платників. У статті також висвітлено питання криміналізації деяких видів податкових порушень та підходи до їх кримінального переслідування. Обґрунтовано необхідність впровадження адаптованих іноземних практик в українське законодавче та адміністративне поле, беручи до уваги рівень розвитку економіки, цифровізації, ефективності інституцій та правової культури. Стаття містить пропозиції щодо вдосконалення національної податкової політики, спрямованої на зменшення криміногенних ризиків у сфері оподаткування.

Ключові слова: міжнародний досвід, зарубіжна практика, сфера оподаткування, запобігання, кримінальні правопорушення, податки.

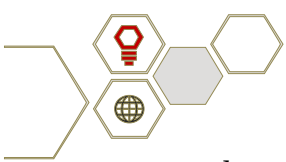
International Experience in Preventing Criminal Offenses in the Field of Taxation

Yuliia Anatoliivna Moroz

PhD in Law, Associate Professor of the Department of Civil Law and Procedure
State Tax University,

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3873-9751>

Abstract. The article is devoted to a thorough analysis of international experience in preventing criminal offenses in the field of taxation as an important aspect of ensuring the financial security of the state. The work reveals the main approaches used in leading countries of the world to minimize tax criminal offenses, such as tax evasion, fictitious entrepreneurship, illegal VAT refunds, etc. The comparative analysis covers

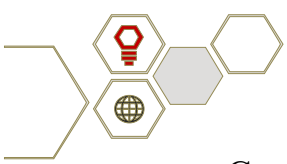


regulatory and legal mechanisms, institutional structure, control and prevention strategies used in such countries as the USA, Great Britain, Germany, France, and Canada. Particular attention is paid to the experience of implementing a tax compliance system based on a risk-based approach to control, trust in a bona fide payer, accounting automation, and the use of artificial intelligence to detect evasion schemes. The tools of electronic tax administration are considered in detail, in particular electronic declaration, digital identification of payers, and analytical platforms for processing large amounts of tax data. Special emphasis is placed on the importance of interagency and interstate cooperation, which is implemented through information exchange mechanisms, participation in global initiatives.

Based on the analysis, effective preventive models are identified, focused on improving tax culture, stimulating voluntary tax payment, and introducing incentive systems for conscientious payers. The article also highlights the issue of criminalization of certain types of tax violations and approaches to their criminal prosecution. The need to introduce adapted foreign practices into the Ukrainian legislative and administrative field is substantiated, taking into account the level of economic development, digitalization, institutional efficiency, and legal culture. The article contains proposals for improving national tax policy aimed at reducing criminogenic risks in the field of taxation.

Keywords: *international experience, foreign practice, field of taxation, prevention, criminal offenses, taxes.*

Постановка проблеми. Ефективність податкової системи є одним із визначальних чинників стабільності національної економіки, фінансової безпеки держави та її здатності реалізовувати соціально-економічну політику. Однак поширення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування — таких як ухилення від сплати податків, фіктивне підприємництво, незаконне формування податкового кредиту, відмивання доходів — становить серйозну загрозу не лише для фіскальної дисципліни, а й для довіри до державних інституцій.



Станом на сьогодні Україна стикається з численними викликами у сфері протидії податковим кримінальним правопорушенням: низьким рівнем добровільної сплати податків, недосконалістю системи контролю, складністю доказування податкових правопорушень у кримінальному процесі, корупційною вразливістю податкових та правоохоронних органів. У цьому контексті вивчення і критичне переосмислення міжнародного досвіду, зокрема країн, яким вдалося досягти відчутних успіхів у запобіганні таким правопорушенням, набуває особливої актуальності.

До аспектів загальної проблеми, які залишаються невирішеними або потребують додаткового дослідження слід віднести:

- **зростання кількості кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.** У багатьох країнах світу спостерігається тенденція до збільшення податкових кримінальних правопорушень, що завдає значної шкоди як державним бюджетам, так і економічній безпеці держав загалом;

- **недосконалість механізмів протидії.** Наявні в окремих країнах інструменти виявлення, розслідування та профілактики податкових кримінальних правопорушень часто є малоефективними, надто репресивними або такими, що не відповідають сучасним тенденціям розвитку тіньової економіки та транснаціональної злочинності;

- **потреба в адаптації міжнародного досвіду.** Україна, як і багато інших країн, потребує вивчення та адаптації позитивного досвіду розвинених держав щодо інституційних, правових та технічних засобів запобігання податковим правопорушенням;

- **вплив цифрових технологій.** Цифровізація економіки з одного боку створює нові можливості для запобігання податковим правопорушенням, а з іншого — породжує нові форми ухилення від оподаткування, зокрема в сфері криптовалют, електронної комерції, офшорних схем.

Метою дослідження є комплексне дослідження міжнародного досвіду запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, виявлення найбільш ефективних моделей і практик, а також обґрунтування можливостей та



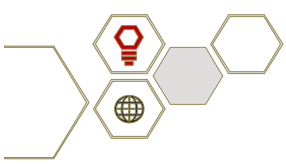
обмежень їх адаптації в українських реаліях з метою удосконалення національної системи податкової безпеки.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв’язання даної проблеми.

Серед українських учених, які досліджували проблематику податкових правопорушень та вплив на нього міжнародного досвіду, варто виділити праці, як: Н. І. Атаманчук, О. О. Бригінець [2], В. І. Глухов, С. М. Греца, Я. В. Греца [11], П. В. Коломієць [1], М. П. Кучерявенко [9], І. Є. Криницький, О. І. Малишкін [4], О. А. Музика- Стефанчук [8], С. С. Пирога , І. С. Пирога [14], В. І. Продан, М. В. Савчина, Л. І. Скрипник, В. Л. Форсюк [12], Н. Я. Якимчук та інші. Роботи цих та інших авторів мають фундаментально-прикладний характер і слугують основою для наукового пошуку.

Виклад основного матеріалу. У багатьох країнах світу податкові органи наділені значними повноваженнями, що дозволяє їм ефективно здійснювати адміністрування податкових надходжень, забезпечувати наповнення державного та місцевих бюджетів, а також здійснювати контроль за дотриманням суб’єктами господарювання податкового законодавства в частині повноти й своєчасності сплати податків. Одночасно в багатьох державах функціонує розвинена система виявлення і запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Досвід організації такої діяльності в економічно розвинених країнах становить значну практичну й наукову цінність для України, з огляду на потребу вдосконалення вітчизняного механізму податкової безпеки [1, с. 60-61].

На міжнародному рівні проблематика боротьби з податковими правопорушеннями, особливо в контексті використання офшорних зон, також є надзвичайно актуальною. Починаючи з початку ХХІ століття, у світовій економіці відбулося значне спрощення процедур структурування бізнесу за участю офшорних юрисдикцій, що сприяло поширенню практик ухилення від оподаткування та агресивного податкового планування. З огляду на обмеженість можливостей окремих держав ефективно протидіяти таким явищам самотійно, було започатковано міжнародне співробітництво в цій сфері. Його активна фаза



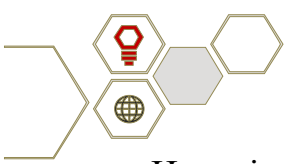
розпочалася після глобальної фінансово-економічної кризи 2009 року й набрала особливого темпу в останні роки [2, с. 61].

Серед основних завдань міжнародної податкової співпраці – запобігання ухиленню від сплати податків, забезпечення прозорості, підвищення справедливості та довіри до податкових систем. Такі зусилля стали важливою економічною тенденцією сучасності, що особливо актуально і для України, де також спостерігаються подібні прояви тінізації економіки. Загроза для фінансової стабільності держави, пов'язана з переміщенням капіталів до офшорів, полягає у суттєвих втратах доходів бюджетів усіх рівнів, що, у свою чергу, дестабілізує функціонування важливих сфер суспільного життя. Наслідком цього стає зниження податкової моралі платників і зростання соціального напруження.

Перші рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у цій сфері були сформульовані ще в серпні 2009 року. Вони базуються на принципі «витягнутої руки», відповідно до якого умови операцій між пов'язаними особами мають відповідати умовам, які були б узгоджені між незалежними сторонами. Контроль включає аналіз функцій, ризиків та активів обох сторін угоди, що дозволяє встановлювати справедливий розподіл прибутку. У разі виявлення суттєвих розбіжностей без економічного обґрунтування податкові органи мають право збільшувати зобов'язання у відповідних юрисдикціях, відповідно до створеної там доданої вартості [3, с. 15].

В умовах, коли Україна також стикається з подібними викликами, важливим завданням стає вивчення та впровадження позитивного міжнародного досвіду, адаптованого до національних правових, економічних та інституційних особливостей. З огляду на вищевикладене, можна зробити висновок, що міжнародна практика демонструє позитивні результати у сфері протидії ухиленню від сплати податків.

Зокрема, було впроваджено жорсткий механізм контролю за трансфертним ціноутворенням. Відповідні положення були закріплені у ст. 39 Податкового кодексу України згідно із Законом України від 4 липня 2013 року № 408-VII.

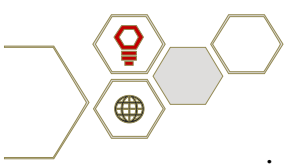


Надалі ці норми щороку доповнювалися з урахуванням міжнародних вимог і стандартів. Одним із наслідків такого правового регулювання стало скорочення обсягів прямого експорту товарів через офшорні юрисдикції [4, с. 36-37].

Слід зауважити, що посилення контролю за трансфертним ціноутворенням розпочалося майже одразу після ухвалення Податкового кодексу України. Основні трансформації у цій сфері були зосереджені на вдосконаленні матеріально-технічного оснащення та підвищенні рівня інформаційного забезпечення контролюючих органів. Крім того, в Україні активно впроваджується механізм ідентифікації кінцевих бенефіціарних власників (КБВ) або вигодо-одержувачів і контролерів юридичних осіб відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодо-одержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14 жовтня 2014 року № 1701-VII [5]. Згідно з цим законом, усі юридичні особи, зареєстровані до набуття ним чинності, були зобов'язані упродовж десяти місяців подати державному реєстратору відомості про своїх КБВ, включаючи інформацію про КБВ засновника (учасника) у випадку, якщо останній є юридичною особою, або повідомити про їх відсутність.

Інформація про бенефіціарів або її відсутність підлягає обов'язковому внесенню до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Цей реєстр є відкритим і забезпечує вільний та безоплатний доступ до відповідних даних. Окрім цього, зазначеним законом передбачено відкритий доступ до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

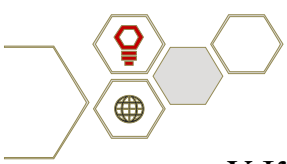
У податкове законодавство України інтегровані спеціальні механізми протидії офшоризації, зокрема правило тонкої капіталізації (п. 140.1 Податкового кодексу України), яке передбачає обмеження: якщо розмір відсоткових виплат перевищує встановлений ліміт, такі виплати не визнаються витратами, а включаються до доходів підприємства. Як уже зазначалося, на сьогодні найбільш поширеними кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування залишаються ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових



платежів) (ст. 212 КК України) та ухилення від сплати єдиного соціального внеску й внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1 КК України) [6]. Санкції за ці правопорушення передбачають три основні види покарання: штраф, позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю, а також конфіскацію майна.

У контексті міжнародного досвіду доцільно звернути увагу на шведську модель боротьби з податковими кримінальними правопорушеннями. Попри високі податкові ставки та відсутність спеціалізованих антикорупційних та податкових органів, у Швеції ефективно функціонує система запобігання кримінальним правопорушенням у податковій сфері. У Німеччині положення про кримінальну відповідальність за податкові злочини закріплені в Податковому регламенті. Зокрема, частина перша §370 передбачає відповідальність за надання податковим органам неправдивої або неповної інформації, необхідної для правильного нарахування податків. Санкції за такі дії варіюються від грошового штрафу до позбавлення волі на строк до 5 років, а у випадку вчинення особливо тяжкого злочину — до 10 років [7, с. 141-142].

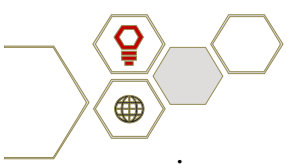
Німеччина вирізняється серед інших європейських держав найбільш суворими покараннями за порушення податкового законодавства. До них відносяться значні штрафи, можливість повторного їх накладення, а також тюремне ув'язнення на тривалий термін — до 10 років. Французьке податкове законодавство також передбачає кримінальну відповідальність за дії, спрямовані на фальсифікацію бухгалтерських документів або приховування даних шляхом обману. До таких дій належать незаконні фінансові операції або свідоме заниження сум, які підлягають оподаткуванню. Якщо така сума перевищує 200 євро або становить понад 10% від доходів, винній особі може бути призначено штраф або позбавлення волі на строк від одного до п'яти років. Варто зазначити, що у Франції карається не лише завершене правопорушення, пов'язане з умисним викривленням або приховуванням податкової інформації, а й замах на його вчинення [8, с. 123-124].



У Канаді кримінальна відповідальність передбачена виключно за податкове шахрайство. Це поняття охоплює умисні дії або наміри, спрямовані на зменшення суми податків, що мають бути сплачені до бюджету, через обман. Кримінально караними вважаються діяння, що завдали шкоди на суму понад 5 тис. канадських доларів. Крім того, за подання фальсифікованих документів винній особі може бути призначене покарання у вигляді позбавлення волі на строк до 10 років. У Великобританії податкові правопорушення класифікуються як комерційні злочини, зокрема у формі шахрайства. Превентивна діяльність у цій сфері покладена на спеціальні державні органи. Найсуворішим видом покарання є тюремне ув'язнення терміном до 12 років.

Цікавим є досвід США у сфері запобігання податковій злочинності. Одним із ключових напрямів нещодавньої податкової реформи в цій країні стало посилення контролю за дотриманням платниками податкового законодавства, зокрема щодо приховування доходів. Запроваджено також механізми, які передбачають обмеження певних цивільних прав і свобод — зокрема, недоторканності житла та конфіденційності інформації. Таким чином, дії фінансових розшукових органів, які виконують функції, подібні до української податкової міліції, визнаються цілком правомірними в податковій сфері, хоча за інших обставин могли б кваліфікуватися як втручання в особисте життя [9, с. 236-237].

Значущим є й той факт, що в США при заповненні податкової декларації платник зобов'язаний надавати відомості не лише про фінансовий стан своєї родини, а й про стан здоров'я, жертви до різних громадських або політичних організацій, а також інші дані, якщо податкові органи вважають їх необхідними для коректного визначення податкових зобов'язань. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування передбачають застосування санкцій у вигляді штрафів або позбавлення волі. Однак, лише використання кримінально-правових інструментів не є достатнім для ефективного подолання податкової злочинності. У цьому контексті особливого значення набуває укладання

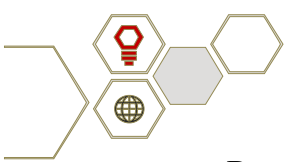


міждержавних угод щодо співробітництва та обміну інформацією з метою протидії ухиленню від сплати податків [10, с. 356-357].

У законодавстві багатьох іноземних країн існує спеціальний порядок розслідування і судового розгляду податкових проваджень. Уповноважені податкові органи фіксують правопорушення та приймають рішення щодо притягнення до відповідальності. Водночас у ряді країн діє принцип презумпції винуватості – саме порушник має доводити свою невинуватість. У державах, таких як США, ФРН, Японія, функціонують податкові суди, які розглядають відповідні спори та, як правило, не належать до судів, що розглядають майнові справи [11, с. 256-257].

Підсумовуючи, слід зазначити, що у багатьох країнах світу за порушення податкового законодавства передбачено як фінансову, так і кримінальну відповідальність. При цьому правоохоронні органи наділені правом самостійно обирати вид відповідальності, яку застосовувати до правопорушника. Отже, аналіз міжнародного досвіду функціонування податкових систем і діяльності відповідних органів може суттєво вплинути на удосконалення системи запобігання податковій злочинності в Україні [12, с. 165-166]. Цілком слушною видається позиція науковців щодо доцільності впровадження ефективної моделі оподаткування з одночасним зниженням податкового тиску на платників податків. Лише після цього доцільно посилювати правову відповідальність за порушення та розширювати повноваження працівників контролюючих органів

Щодо вітчизняного законодавства, слід зазначити його нестабільність, зокрема через часті зміни в кримінально-правовому регулюванні податкових правопорушень. Ефективна протидія податковій злочинності повинна бути спрямована не лише на зменшення кількості правопорушень, а й на зміну їхньої структури [13, с. 126-127]. Таким чином, у кримінальному законодавстві зарубіжних країн передбачено більш жорсткі санкції за порушення у сфері оподаткування, ніж в Україні. Основним видом покарання є обмеження чи позбавлення волі. Штрафи застосовуються менш часто і не завжди є обов'язковими [14, с. 174].



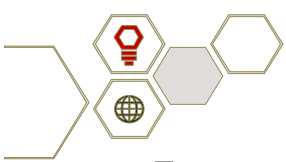
Разом з тим, податкові питання не слід розглядати виключно крізь призму кримінального переслідування. Як засвідчують матеріали зарубіжних наукових джерел, платники податків активно шукають легітимні шляхи зменшення податкового тиску. Зокрема, транснаціональні корпорації прагнуть мінімізувати податкові зобов'язання або уникнути санкцій у разі несплати податків. У США, Австралії та країнах Західної Європи податкові кримінальні правопорушення кваліфікуються як менш суспільно небезпечні, ніж, наприклад, умисне вбивство. Менеджери таких компаній аналізують можливості зниження податкового навантаження [15, с. 165-166].

Висновки. Таким чином, можна дійти висновку, що кримінальне законодавство більшості зарубіжних країн встановлює жорсткіші санкції за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування порівняно з Україною. Зокрема, в таких країнах, як Італія, Іспанія, Франція, Німеччина, превалюючими заходами кримінального впливу є позбавлення або обмеження волі. Ці покарання застосовуються до осіб, які свідомо ухиляються від сплати податків, фальсифікують податкову звітність або займаються іншими формами протиправної діяльності у фінансово-податковій сфері.

Більше того, у багатьох країнах діє ефективна система спеціалізованих податкових судів та слідчих підрозділів, що спеціалізуються виключно на провадженнях, пов'язаних з податковими правопорушеннями. Такий комплексний підхід дозволяє не лише оперативно реагувати на факти ухилення від оподаткування, але й забезпечувати невідворотність покарання, що є важливим превентивним чинником у боротьбі з фінансовою злочинністю. Врахування такого досвіду може слугувати орієнтиром для вдосконалення національної податкової політики та механізмів кримінально-правового впливу в Україні.

Список використаних джерел

1. 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.

2. Бригінець О. О. Місце державної фіскальної служби України в процесі реалізації фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2016. № 22. С. 60–63.

3. Глухова В. І., Скрипник Л. І. Стан податкової безпеки України та напрями її зміцнення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 10(3). С. 15–17.

4. Малишкін О. І. Елементи податку на додану вартість в контексті міжнародного досвіду: обліковий аспект. *Світ фінансів*. 2015. Вип. 1. С. 34–47.

5. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів: Закон України від 14.10.2014 р. № 1701-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1701-18#Text>

6. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

7. Пирога С.С., Пирога І.С., Продан В.І. Міжнародні стандарти прав людини у мирний та воєнний час. Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей: матеріали міжнародної науково практичної конференції (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2023. 209 с. С. 140–152.

8. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с.

9. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. К.: «Правова єдність», 2008. 699 с.

10. Правове регулювання економічної системи: інституції, правила, процедури : монографія / за ред. проф. М. В. Савчина. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2021. 830 с.

11. Греца С. М., Греца Я. В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія: ПРАВО*. 2022. Випуск 69. С. 255–259.



12. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис.... канд. юрид. наук. 12.00.07. Київ: Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2021. 201 с.

13. 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.

14. Пирога І. С. Правові та організаційні засади реформування податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 203 с.

15. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія. Харків: Право, 2009. 320 с.