

**Д. С. Кучеров**аспірант кафедри криміналістики, детективної та оперативно-розшукової діяльності  
Національного університету «Одеська юридична академія»

## СИСТЕМА ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ: КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ПІДХІД

У статті розглянуто чинники, які сприяють поширенню податкових кримінальних правопорушень. Проаналізовано положення п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України та ч.1 ст.11 Кримінального кодексу України, а також підходи вчених до розуміння податкових кримінальних правопорушень. Надано авторське визначення податкового кримінального правопорушення. Зроблено висновки про значення визначення системи податкових кримінальних правопорушень для криміналістичного забезпечення виявлення, документування та розслідування даних проявів податкової злочинної діяльності. Констатовано, що віднесення певних кримінальних правопорушень до податкових в рамках криміналістичної науки має на меті не суто виділення складів кримінальних правопорушень, об'єктом посягання яких є податкові правовідносини, а визначення та узагальнення видів злочинних діянь, які безпосередньо вчиняють злочинці у процесі реалізації податкових злочинних технологій. Запропоновано трирівневу систему податкових кримінальних правопорушень. Визначено кримінально карані діяння, які відносяться до основних (базових) податкових кримінальних правопорушень, вчинення яких безпосередньо призводить до ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів) до місцевих або державного бюджетів. Визначено кримінально карані діяння, які вчиняються з метою забезпечення ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів) або незаконної мінімізації податкового навантаження. Визначено супутні кримінальні правопорушення, які забезпечують реалізацію податкових злочинних технологій. Охарактеризовано усі наведені склади кримінальних правопорушень з позиції їх посягання на податкові правовідносини та забезпечення реалізації податкових злочинних технологій. Запропоновано авторське визначення податкових злочинних технологій.

**Ключові слова:** податкові злочини, податкові правопорушення, досудове розслідування, криміналістична методика, злочинні технології, злочинна діяльність, ухилення від сплати податків, легалізація (відмивання) доходів, сфера оподаткування.

**Постановка проблеми.** Невід'ємною складовою економічної безпеки є податкова сфера, що забезпечує фінансові надходження до бюджету, регулює економічну активність та вектори діяльності різних суб'єктів, а також впливає на розвиток суспільства загалом. Тому податкові кримінальні правопорушення становлять значну загрозу для нормального функціонування українського суспільства, оскільки призводять до значних бюджетних втрат, розширення тіньової економіки та збільшення обсягів коштів, що в ній обертаються, а також зниження інвестиційної привабливості нашої держави та порушення конкурентного середовища. Усе це в сукупному результаті призводить до зростання не лише показників економічної злочинності, але й кількості вчинюваних кримінальних правопорушень корисливої та корисливо-насильницької спрямованості, право-

порушень у сфері службової діяльності, проти трудових прав і свобод особи, екологічної, громадської безпеки тощо.

В.В. Лисенко серед чинників, які сприяють поширенню податкових кримінальних правопорушень, називає: «прорахунки у формуванні податкової системи, податкової політики, податкових органів; негативне ставлення до існуючої податкової системи, що не повною мірою відповідає запитам платників податків, гальмує розвиток виробництва і підприємництва та реалізується неадекватними методами перехідної економіки; значне податкове навантаження на суб'єктів господарювання, нестабільність у ставках оподаткування, визначенні їх бази та періодів; необґрунтований перерозподіл валового внутрішнього продукту шляхом великої кількості податкових пільг і звільнень, що зумовлює дискримінацію окремих платни-

ків податків; корислива та інша зацікавленість платників податків» [2, с.245]. Даний перелік чинників можна доповнити пунктами щодо недосконалості чинного податкового законодавства України, що створює можливість зловживання його положеннями у злочинних цілях, а також неврегульованості обігу віртуальних (цифрових) активів в Україні, які активно використовуються у злочинних схемах, пов'язаних із легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Слід зазначити, що у криміналістичній літературі неодноразово зверталася увага на необхідність детального дослідження процесу розслідування податкових кримінальних правопорушень, а також визначення особливостей діяльності уповноважених правоохоронних органів з виявлення, розкриття та розслідування даного прояву злочинної діяльності. Проте й досі точаться дискусії щодо визначення системи таких кримінальних правопорушень та їх самостійності по відношенню до кримінальних правопорушень, що вчиняються у сфері господарської діяльності, співвідношення із економічною та організованою злочинністю.

**Стан наукової розробки.** До дослідження проблематики кваліфікації та розслідування податкових кримінальних правопорушень зверталися у своїх роботах 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 деякі інші. Проте слід констатувати, що на сьогоднішній день відсутній єдиний підхід до розуміння системи податкових кримінальних правопорушень, в тому й в силу активного реформування норм розділу VI Особливої частини Кримінального кодексу України (далі – КК України).

У контексті криміналістичної науки формування цілісного розуміння системи податкових кримінальних правопорушень нерозривно пов'язане із виділенням криміналістично значущих особливостей даного виду злочинної діяльності, що впливають на вибір способу підготовки, вчинення та приховування кримінальних правопорушень, характеристику особи злочинця чи їх груп, формування слідової картини. Усе це обумовлює специфіку діяльності з виявлення, документування та розслідування певних проявів податкової злочинності та дозволяє здійснювати розробку техніко-криміналіс-

тичних, тактичних та методичних рекомендацій із урахуванням потреб практики боротьби із даним проявом злочинності.

Тому **метою** даної статті є визначення сутності податкових кримінальних правопорушень та їх системи.

**Виклад основного матеріалу.** У п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України задекларовано, що «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України [3]. О.М. Цибохін, враховуючи положення даної норми податкового законодавства, а також визначення кримінального правопорушення, закріплене законодавцем у ч.1 ст.11 КК України, пропонує застосовувати поняття «податкове кримінальне правопорушення» у якості збірного для позначення різних кримінально караних діянь, скоєних під час реалізації податкових правовідносин [5, 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 [6, с.178].

Р.Ю. Гревцова застосовує два підходи до розуміння податкових кримінальних правопорушень: у вузькому сенсі це злочинні діяння, що посягають на право держави на одержання податків, зборів, різних обов'язкових платежів, у широкому ж – діяння, що вчиняються у зв'язку із оподаткуванням та безпосередньо посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування [1, с.179]. З позиції складності злочинних схем та технологій, до реалізації яких звертаються злочинці при вчиненні податкових кримінальних правопорушень, доцільним є застосування саме широкого підходу до розуміння такого прояву злочинної діяльності.

В.В. Лисенко податкові злочини визначає як суспільно небезпечні діяння, які вчиняються із корисливих спонукань, здійснюються під прикриттям легальної підприємницької діяльності та спричиняють значну матеріальну шкоду шляхом прямого чи побічного ненадходження до бюджету (державних цільових фондів) грошових коштів у вигляді податків, зборів (інших обов'язкових платежів) [2, с.258].

*Опираючись на результати узагальнення наукових позицій учених та аналіз матеріа-*

лів практики вважаємо, що під податковими кримінальними правопорушеннями слід розуміти протиправні умисні дії осіб, що посягають на встановлений порядок оподаткування та спрямовані на незаконне зменшення, приховування або уникнення податкових зобов'язань, забезпечення реалізації злочинних технологій у даній сфері, а також на перешкоджання діяльності податкових і фінансових органів. Податкові кримінальні правопорушення становлять значну загрозу економічній безпеці держави у зв'язку із вливанням сформованих за результатами їх учинення доходів у тіньову економіку, що призводить до посилення її тиску на економіку легальну.

Сукупність податкових кримінальних правопорушень може бути подана у вигляді трирівневої системи. Слід відразу пояснити, що для вирішення завдань криміналістичного забезпечення розслідування податкових кримінальних правопорушень важливим є поєднання як кримінально-правового, так і криміналістичного критеріїв. Суто кримінально-правовий критерій, відповідно до якого кримінальні правопорушення об'єднуються у системі Особливої частини КК України у розділи на підставі характеристики основного об'єкта кримінально-правової охорони, не може у повній мірі задовольнити практику боротьби з податковою злочинністю і створити належні умови щодо розробки криміналістичної класифікації як основи для формування окремих криміналістичних методик. Віднесення певних кримінальних правопорушень до податкових в рамках криміналістичної науки має на меті не суто виділення складів кримінальних правопорушень, об'єктом посягання яких є податкові правовідносини, а визначення та узагальнення видів злочинних діянь, які безпосередньо вчиняють злочинці у процесі реалізації злочинних технологій, спрямованих на формування злочинних доходів у результаті ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також легалізації (відмивання) таких доходів. Тому формування системи податкових кримінальних правопорушень нерозривно пов'язане зі специфікою як податкових злочинних технологій, так і виявлення, документування та розслідування даних проявів податкової злочинної діяльності.

**Основні (базові) податкові кримінальні правопорушення, вчинення яких безпосередньо призводить до ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів) до місцевих або державного бюджетів:**

- ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України);

- ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1 КК України);

- легалізація (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом (ст. 209 КК України). Легалізація (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом, дозволяє ухилитися від оподаткування, приховувати незаконні доходи та унеможливує державний фінансовий контроль, адже відмиті кошти зазвичай не декларуються як доходи, що дозволяє власникам уникати сплати податків на прибуток, ПДФО (податок на доходи фізичних осіб) та інших обов'язкових платежів. Легалізовані злочинні доходи можуть використовуватися для прихованих інвестицій, незаконних фінансових операцій або ухилення від податкових зобов'язань через офшорні схеми;

- незаконна діяльність з організації або проведення азартних ігор, лотерей (ст. 203-2 КК України). Нормою пп. 141.5.1. ПК України встановлено, що суб'єкти, які здійснюють діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, одночасно з податком на прибуток за ставкою, визначеною у пункті 136.1 статті 136 ПК України, сплачують податок на дохід за ставками, визначеними у підпунктах 136.4.1, 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 цього ПК України [3]. Тому незаконна організація та проведення азартних ігор чи лотерей призводять до значних втрат бюджетних надходжень. Крім того, зайняття незаконним гральним бізнесом призводить до того, що держава недоотримує доходи у вигляді податків, які накладаються на виграші від участі у азартних іграх та лотереях;

- незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України). Незаконне виготовлення та збут таких товарів відбувається без сплати акцизу, що зменшує надходження до бюджету. Крім того, легальні виробники та продавці сплачують ПДВ, податок на прибуток, мито (у разі імпорту), тоді як нелегальний обіг таких товарів дозволяє уникати всіх податкових зобов'язань;

- контрабанда культурних цінностей та зброї (ст. 201 КК України). Вивезення або ввезення культурних цінностей та зброї має відбуватися з відповідним митним оформленням і сплатою податків, зборів або мита. Кон-

трабанда ж безпосередньо дозволяє уникати цих платежів, що завдає збитків державному бюджету. Контрабанда часто супроводжується відмиванням коштів, ухиленням від декларування доходів та вчиненням інших кримінальних правопорушень економічної спрямованості;

- *контрабанда товарів (ст. 201-3 КК України)*. Контрабанда дозволяє уникати від сплатити мита, ПДВ на імпорт. Крім того, у випадках збуту таких товарів за готівку, держава недоотримує податки, пов'язані із їх реалізацією;

- *контрабанда підакцизних товарів (ст. 201-4 КК України)*. Даний вид податкових кримінальних правопорушень безпосередньо призводить до ухилення від сплати акцизного податку, ПДВ, мита та інших обов'язкових платежів, що завдає значних збитків державному бюджету, адже такі підакцизні товари, як алкоголь, тютюн, паливо оподатковуються високими ставками акцизного податку.

- *шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України)*. Шахрайство з фінансовими ресурсами може включати подання підроблених фінансових документів для отримання податкових пільг, субсидій, бюджетного відшкодування ПДВ тощо.

**Кримінальні правопорушення, які вчиняються з метою забезпечення ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів) або незаконної мінімізації податкового навантаження:**

- *виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, що існують у паперовій формі, білетів державної лотереї, марок акцизного податку чи голографічних захисних елементів (ст. 199 КК України)*. Діяння, що кваліфікуються за вказаною статтею, підпадають під сферу податкових кримінальних правопорушень через їх вплив на податкові надходження та державні фінансові механізми. Зокрема, незаконне використання справжніх марок акцизного податку чи голографічних захисних елементів або їх підробка безпосередньо впливають на систему оподаткування, адже такі дії дозволяють уникнути сплати податків на підакцизні товари (алкоголь, тютюн, паливо), що завдає збитків державному бюджету. Підроблені гроші можуть використовуватися для забезпечення злочинної діяльності із ухилення від сплати податків, або ж використовуватися у схемах, пов'язаних

із легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом;

- *незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, електронними грошима, обладнанням для їх виготовлення (ст. 200 КК України)*. Використання підроблених або викрадених платіжних засобів дозволяє проводити неконтрольовані фінансові операції без сплати податків, а фальсифіковані платіжні документи та електронні гроші використовуються для легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом, фінансування нелегального бізнесу, тощо;

- *незаконне використання з метою отримання прибутку гуманітарної допомоги, благодійних пожертв або безоплатної допомоги (ст. 201-2 КК України)*. Гуманітарна допомога та благодійні пожертви за нормальних умов не підлягають оподаткуванню, а організації, що працюють з гуманітарною допомогою, можуть користуватися певними податковими пільгами, зменшуючи таким чином своє податкове навантаження. Держава може недоотримувати надходження до бюджету за рахунок несплати податків, зборів, мита, якими мають обкладатися товари, що завозяться під виглядом гуманітарної допомоги. Крім того, незаконне використання гуманітарної допомоги для отримання прибутку призводить до формування незадекларованих доходів, з яких не сплачується податок на прибуток, ПДВ або інші збори;

- *незаконний обіг дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва (ст. 203-1 КК України)*. Незаконне виробництво та реалізація оптичних носіїв інформації часто відбувається без відповідної державної реєстрації, що дозволяє уникати сплати податків, акцизів та митних зборів. Фактично держава у подвійному розмірі недоотримує надходження у бюджет, коли обіг дисків для лазерних систем зчитування здійснюється суб'єктом, який діє нелегально і відповідно не сплачує належні податки, акцизи та митні збори – з одного боку, а з іншого – не сплачує роялті авторам, які у свою чергу законно не сплачують податки та збори, які накладаються на доходи;

- *видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону (ст. 211 КК України)*. Видання незаконних нормативно-правових актів може створювати необґрунтовані податкові пільги, зменшувати ставки

податків, звільняти від оподаткування суб'єктів, які не повинні мати таких привілеїв, що безпосередньо зменшує надходження до бюджету;

- *порушення порядку здійснення заготівлі металобрухту та операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України)*. Офіційно зареєстровані переробні підприємства можуть проводити операцій із металобрухтом нелегально, без офіційного оформлення та декларування доходів, що веде до несплати податків, використовувати фіктивні документи, щоб мінімізувати податкове навантаження або отримати незаконне відшкодування ПДВ. Крім того через підприємства, що займаються заготівлею металобрухту, можуть відмиватися кошти шляхом створення фіктивних господарських операцій;

- *декларування недостовірної інформації (ст. 366-2 КК України)*. Умисне подання недостовірної інформації у декларації може бути спрямованим на повне ухилення від сплати податків, зменшення податків за рахунок заниження суми доходів. Крім того, неправдиві відомості у деклараціях можуть бути спрямовані на приховування незаконного походження активів, набутих у тому числі й у зв'язку зі здійсненням корупційних дій щодо несплати податків або махінацій у сфері податкових відшкодувань третіми особами.

**Супутні кримінальні правопорушення, які забезпечують реалізацію податкових злочинних технологій:**

- *умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (ст. 209-1 КК України)*. Даний вид кримінальних правопорушень відноситься до податкових у частині ненадання інформації про фінансові операції, які підлягають фінансовому моніторингу на підставі ст. 12 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», якщо вони характеризуються складністю фінансових операцій, незвично великим розмір фінансових операцій, проведені у незвичний спосіб [4], не мають очевидної економічної чи законної мети, а також у частині надання завідомо неправдива інформація про такі операції. Такі операції можуть свідчити про дії осіб, спрямовані на ухилення від сплати податків або легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;

- *підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців (ст. 205-1 КК України)*. Підроблені документи використовуються для реєстрації компаній, які фактично не здійснюють господарську діяльність, а слугують інструментом ухилення від податків, переведення безготівкових коштів у готівку, зменшення податкових зобов'язань або незаконного отримання бюджетного відшкодування. Крім того фіктивні юридичні особи часто застосовуються у схемах легалізації (відмивання) злочинних доходів, приховування реальних власників бізнесу та ухилення від фінансового контролю збоку держави;

- *протиправне заволодіння майном підприємства, установи, організації (ст. 206-2 КК України)*. Заволодіння майном підприємства зазвичай передбачає зміну власників, фіктивні угоди або маніпуляції з документами, що може використовуватися для уникнення податкових зобов'язань. Нові власники можуть штучно створювати заборгованість, змінювати юридичну особу або переводити активи на фіктивні компанії, щоб зменшити оподатковувану базу. У випадках рейдерського захоплення підприємство може бути доведено до банкрутства або ліквідоване з порушенням податкового законодавства, що призводить до втрати можливість стягнення податків і зборів, що прямо впливає на наповнення бюджету;

- *доведення банку до неплатоспроможності (ст. 218-1 КК України)*. Доведення банку до неплатоспроможності нерідко відбувається через виведення активів, маніпуляції з фінансовою звітністю або видачу завідомо безнадійних до повернення кредитів підставним компаніям. Такі кредитні гроші можуть використовуватися у складних злочинних схемах, пов'язаних із легалізацією (відмиванням) доходів, здобутих злочинним шляхом, а також схемах, пов'язаних із ухиленням від сплати податків;

- *доведення до банкрутства (ст. 219 КК України)*. Доведення підприємства до банкрутства може використовуватися як спосіб уникнення податкових зобов'язань, коли юридична особа за рахунок утворення фіктивних боргових зобов'язань, які створюються для зменшення податкової бази, або виведення активів за межі підприємства стає неспроможною сплатити податки та збори;

- *порушення порядку ведення бази даних про вкладників або порядку формування звітності (ст. 220-1 КК України)*. Некоректне ведення

баз даних вкладників або подання неправдивих звітів фінансовими установами про вкладників, що унеможлиблює їх, може бути частиною злочинної технології, спрямованої на легалізацію (відмивання) грошей і маніпуляції із податковими зобов'язаннями;

- *фальсифікація фінансових документів та звітності фінансової організації, приховування неплатоспроможності фінансової установи або підстав для відкликання (анулювання) ліцензії фінансової установи (ст. 220-1 КК України)*. Зазвичай такі фінансові установи неспроможні нести відповідальність перед вкладниками, адже використовуються суто для видачі завідомо безнадійних до повернення кредитів, «прокатування» грошових коштів у складних злочинних технологіях, пов'язаних із ухиленням від сплати податків або легалізацією (відмиванням) доходів, здобутих злочинним шляхом;

- *зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК України)*. Посадові особи можуть зловживати своїм становищем, щоб допомагати підприємствам ухилятися від податків, зокрема надавати незаконні податкові пільги, занижувати штрафи, блокувати податкові перевірки, а також сприяти реалізації податкових злочинних технологій із залученням фіктивних підприємств;

- *службове підроблення (ст. 366 КК України)*, Може стосуватися фальсифікації фінансової звітності, бухгалтерських документів або податкових декларацій, що забезпечить ухилення від сплати податків, а також бути пов'язаним з махінаціями у сфері відшкодування ПДВ;

- *службова недбалість (ст. 367 КК України)*. Неналежний контроль за діяльністю підприємств призводить до несплати податків або незаконного отримання бюджетних коштів;

- *привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем» (ст. 191 КК України)*. Злочинні схеми можуть включати використання бюджетних коштів через фіктивні контракти або незаконні дотації підприємствам, які ухиляються від оподаткування;

- *неподання суб'єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування (ст. 366-3 КК України)*. Спрямоване на приховування доходів, що підлягають оподаткуванню. В тому числі й здобутих за результатами злочинної діяльності, як то корупційна, що свід-

чить про причетність особи до реалізації податкових злочинних технологій;

- *прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовою особою (ст. 368 КК України), підкуп особи, яка надає публічні послуги (ст. 368-4 КК України), незаконне збагачення (ст. 368-5 КК України), пропозиція, обіцянка або надання неправомірної вигоди службовій особі (ст. 369 КК України), зловживання впливом (ст. 369-2 КК України), провокація підкупу (ст. 370 КК України)*. Вказані злочинні діяння часто пов'язані із забезпеченням реалізації податкових злочинних технологій у частині несплати податків чи незаконного повернення ПДВ. Крім того, доходи від корупційної діяльності також приховуватимуться особою від оподаткування;

- *шахрайство (ст. 190 КК України)*. У сфері фінансів і податків шахрайські дії можуть бути спрямовані на отримання неправомірних бюджетних відшкодувань, ухилення від сплати податків через фіктивні угоди або фальсифікацію фінансових операцій;

- *викрадення, привласнення, вимагання документів, штампів, печаток, заволодіння ними шляхом шахрайства чи зловживання службовим становищем або їх пошкодження (ст. 357 КК України), підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ст. 358 КК України)*. Підроблення документів, печаток і штампів або незаконне використання справжніх може використовуватися для фальсифікації податкової звітності, створення фіктивних підприємств або махінацій з податковими платежами;

- *несанкціоноване втручання в роботу інформаційних (автоматизованих), електронних комунікаційних, інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних мереж (ст. 361 КК України)*. Несанкціоноване втручання в автоматизовані системи може бути використано для маніпуляцій із податковими базами, видалення або зміни даних про податкові платежі, реєстрації фіктивних підприємств;

- *бездіяльність працівника правоохоронного органу щодо незаконної діяльності з організації або проведення азартних ігор, лотерей мереж (ст. 365-3 КК України)*. Бездіяльність правоохоронців щодо незаконного грального бізнесу може сприяти ухиленню від податків у тіньовому секторі економіки. Зазвичай в основі такої бездіяльності знаходиться корупційна складова, яку не завжди вдається

виявити та довести. При цьому така бездіяльність здійснюється тривалий час та виступає однією із важливих складових податкових злочинних технологій.

**Висновки.** Підводячи підсумки зазначимо, що система податкових кримінальних правопорушень у тому вигляді, у якому вона має цінність для криміналістичної науки, є досить неоднорідною. Проте виділення наведених вище передбачених нормами Особливої частини Кримінального кодексу України складів злочинів та віднесення їх до певних груп податкових кримінальних правопорушень дозволяє сформулювати уявлення про особливості вчинення та розслідування як окремих податкових кримінальних правопорушень, а так і складних податкових злочинних технологій. Податкові злочинні технології можна визначити як порядок реалізації структурованих комплексів взаємопов'язаних кримінальних правопорушень, що мають системний та циклічний характер і спрямовані на формування злочинних доходів за рахунок незаконного маніпулювання із податковими зобов'язаннями.

#### Список використаної літератури:

1. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: дис....канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.
2. Лисенко В.В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис....д-ра юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь, 2005. 499 с.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#top>
4. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#n391>
5. Цибохін О.М. Класифікація податкових кримінальних http://lsej.org.ua/9\_2022/112.pdf правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. №9. С.452–455. URL:
6. Цибохін О.М. Податкове кримінальне правопорушення: визначення та об'єкт посягання. *Юридичний вісник*. 2022. №3. С.175–180.

#### **Kucherov D. S. System of tax-related criminal offenses: a criminalistics approach.**

*The article examines the factors contributing to the spread of tax-related criminal offenses. The provisions of paragraph 109.1 of Article 109 of the Tax Code of Ukraine and part 1 of Article 11 of the Criminal Code of Ukraine are analyzed, as well as various scholarly approaches to understanding tax-related criminal offenses. An authorial definition of a tax-related criminal offense is provided.*

*Conclusions are drawn regarding the importance of defining the system of tax-related criminal offenses for criminalistic support in identifying, documenting, and investigating manifestations of tax-related criminal activity. It is stated that classifying certain criminal offenses as tax-related within the framework of criminalistics is not solely aimed at distinguishing offenses whose object of encroachment is tax relations. Instead, it seeks to define and generalize types of criminal acts directly committed by offenders in the process of implementing tax-related criminal technologies.*

*A three-tier system of tax-related criminal offenses is proposed. Criminally punishable acts that constitute core (basic) tax-related criminal offenses, which directly result in the non-payment of taxes, fees, and other mandatory payments to local or state budgets, are identified. Criminally punishable acts committed to facilitate tax evasion or illegal tax burden minimization are also outlined.*

*Furthermore, related criminal offenses that enable the implementation of tax-related criminal technologies are determined. All identified criminal offenses are characterized from the perspective of their impact on tax relations and their role in facilitating tax-related criminal activities. An authorial definition of tax-related criminal technologies is proposed.*

**Key words:** tax crimes, tax offenses, pre-trial investigation, criminalistic methodology, criminal technologies, criminal activity, tax evasion, legalization (laundering) of proceeds, taxation sphere.