

ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІНФРАСТРУКТУРИ ТА ТЕХНОЛОГІЙ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ТРИНЧУК ЮРІЙ ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 342.92: 342.7

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПРОФІЛАКТИКИ
ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Ю. В. Тринчук

Науковий керівник:

Озель Віталіна Іванівна,

кандидат юридичних наук, доцент

Київ – 2023

АНОТАЦІЯ

Тринчук Ю. В. Адміністративно-правові основи профілактики правопорушень у сфері податків та зборів. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Державний університет інфраструктури та технологій, Київ, 2023.

У дисертації здійснено комплексний аналіз профілактики правопорушень у сфері податків і зборів, окреслено її адміністративно-правові основи.

Основним методологічним засобом осягнення сутності профілактики правопорушень у сфері податків і зборів став міждисциплінарний підхід, який дозволив поглянути на досліджуване явище з точки зору адміністративного, кримінального та фінансового (податкового) права. Також методологічною основою дослідження послуговував порівняльний метод, який дав змогу більш широко поглянути на досліджуване питання, зокрема з точки зору позитивного зарубіжного досвіду справляння податків і зборів та встановлення юридичної відповідальності за правопорушення у цій сфері.

Обґрунтовано, що податки є основним способом формування державного бюджету. Вони виконують такі функції: фіскальну (наповнення бюджету країни); розподільна функція, або соціальна, полягає в перерозподілі доходів суспільства; регулювальна функція, що виявляється в контролі економічних відносин; контрольна функція реалізується у відстеженні державними органами своєчасності та повноти надходження до державного бюджету платежів, які зобов'язані сплачувати платники податків. Спроба ухилитися від цих зобов'язань може слугувати підставою для притягнення юридичних або фізичних осіб до різних видів юридичної відповідальності. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства може бути фінансовою (податковою), адміністративною та кримінальною. Податкова відповідальність платників податків регулюється розділом 2 Главою 11 ПК України. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді

штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (абзац перший статті 9 КУпАП).

Зазначено, що податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів. Податкове правопорушення характеризується суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння. Щоб правопорушення могло бути кваліфіковане як податкове, необхідно: правопорушення має містити вину платника податків; правопорушення має містити порушення податкового законодавства; за це порушення відповідальність має бути встановлена безпосередньо ПК України. Винною у вчиненні податкового правопорушення визнають особу, яка вчинила протиправне діяння умисно або з необережності. Ознаки податкових правопорушень: 1) податкове правопорушення вчиняється або з необережності, або умисно. Вина виступає обов'язковою ознакою податкового правопорушення; 2) податкове правопорушення має спричинити шкідливі наслідки, які можуть виражатися в нанесенні збитків, порушенні прав тощо, причому має бути встановлено причинно-наслідковий зв'язок між самим діянням і настанням наслідків; 3) податкове правопорушення має бути караним, тобто його вчинення призводить до настання негативних наслідків для платника податків у вигляді застосування податкових санкцій. Кожне правопорушення у сфері податків і зборів має свій склад, який і є підставою для притягнення до юридичної відповідальності.

Показано, що особливість зарубіжного податкового законодавства полягає в тому, що в низці країн кримінальну відповідальність за податкові правопорушення встановлено не нормами кримінальних законів (кодексів), а

нормативно-правовими актами, що входять до системи податкового та адміністративного законодавства. Аналізуючи законодавство зарубіжних країн з питань податкових санкцій, виокремлено два основні підходи. Перший підхід – «американський» - характеризується, насамперед, посиленням санкцій. У разі визнання провини підсудного суд може позбавити його волі на строк до одного року або накласти штраф. Другий підхід – «європейський» (так умовно може бути названа друга тенденція зарубіжного законодавства в питанні встановлення податкових санкцій) – вирізняється більш гуманним поводженням із порушниками податкових норм. До методів боротьби із несплатою податків в зарубіжних країнах можна віднести засоби політичного характеру, що полягають у використанні податків тільки у фінансових, а не в політичних цілях; засоби економічного характеру, спрямовані на уникнення встановлення занадто важкого податкового тягара в умовах несприятливої економічної кон'юнктури тощо. Провідне місце серед методів має відводитися засобам морального впливу, головним серед яких є розвиток податкової ідеології, спрямованої на підвищення рівня податкової моралі платника (сприйняття ним необхідності фіскальних платежів з меншим опором).

Підкреслено, що профілактика правопорушень – це заходи соціального, правового, виховного та іншого характеру, спрямовані на нейтралізацію або усунення причин та умов вчинення правопорушень, які полягають у цілеспрямованому, попереджувальному впливі на осіб з антигромадською поведінкою як у їхніх власних інтересах, так і в інтересах суспільства, а також спрямовані на зниження в осіб ризику стати жертвами злочинних посягань. Профілактичні заходи впливу – це заходи, які застосовуються до особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, з метою запобігання вчиненню нею нових адміністративних правопорушень. Метою профілактики правопорушень є захист особистості, суспільства і держави від протиправних посягань. Головними завданнями профілактики правопорушень є: формування законослухняної поведінки громадян; зменшення розмірів збитків і втрат від правопорушень; виключення чинників та умов вчинення

правопорушень; недопущення вчинення правопорушень з боку інших громадян.

Констатовано, що до профілактичних заходів впливу належать: усне зауваження; попередження; заходи виховного впливу тощо. Усне зауваження передбачає роз'яснення фізичній особі протиправного характеру та суспільної шкідливості вчиненого нею адміністративного правопорушення і застереження про неприпустимість протиправної поведінки з її боку. Попередження полягає в письмовому застереженні особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, про неприпустимість протиправної поведінки з її боку та правові наслідки повторного вчинення цього адміністративного правопорушення. Заходи виховного впливу належать до окремої категорії профілактичних заходів впливу як з боку правової регламентації, так і за своєю правовою специфікою. Такі заходи не спричиняють правових наслідків, тому кардинально відрізняються від адміністративних стягнень. Засоби адміністративного права спрямовуються на профілактику фінансових проступків, віднесених до податкових правопорушень та деталізованих у ПК України. Серед таких проступки, визначені ст. 117-128-1 Податкового кодексу України.

Під профілактикою правопорушень визначено діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, громадських організацій, трудових колективів, посадових осіб і громадян, спрямована на виявлення, вивчення, усунення та нейтралізацію причин і умов, що сприяють вчиненню протиправних діянь, забезпечення сприятливих умов життя та індивідуального виховання певних категорій осіб, у діях яких є антигромадська спрямованість, активізацію чинників, що стимулюють законослухняну поведінку громадян, розроблення та здійснення системи правових, соціально-економічних, організаційних, виховних, спеціальних та інших заходів щодо попередження протиправних діянь. Профілактика правопорушень у податковій сфері проявляється через застосування різних державних і суспільних заходів, які спрямовуються на нейтралізацію причин,

умов деліктної діяльності у сфері реалізації прав платників податків і зборів, правосуб'єктності контролюючих органів та суб'єктів адміністрування.

Охарактеризовано профілактику правопорушень у сфері податків і зборів: 1) профілактика – це насамперед виявлення (розуміння) того, які є умови і причини, що сприяють вчиненню правопорушення; 2) профілактика – це індивідуальна робота з людьми, які вчиняють антисуспільні дії; 3) профілактика – це розробка і застосування заходів різного характеру: правові заходи; соціально-економічні заходи; виховні заходи; інші заходи, спрямовані на попередження протиправних дій. Метою профілактики правопорушень є захист людини, суспільства і держави від протиправних посягань. Основні завдання профілактики правопорушень: формування законослухняної поведінки громадян і посадових осіб; зниження розмірів збитків і втрат від правопорушень; усунення причин та умов вчинення правопорушень; недопущення вчинення правопорушень з боку фізичних та юридичних осіб. Суб'єктами профілактики правопорушень є органи виконавчої влади, органи прокуратури, органи місцевого самоврядування, Податкова служба України, що реалізують права у сфері профілактики правопорушень.

Адміністративно-правовий аналіз показав, що державна система профілактики правопорушень ґрунтується на таких принципах: провідна роль держави в профілактиці правопорушень; участь у профілактиці правопорушень усіх державних, громадських інститутів і громадян у межах їхніх прав та обов'язків; законність; комплексність і системність; багаторівневність; пріоритет превентивних заходів профілактики правопорушень над репресивними; безперервність і спадкоємність профілактики правопорушень на всіх етапах її здійснення. Профілактика правопорушень здійснюється у формах загального та індивідуального впливу на об'єкти профілактики правопорушень. Боротьба з правопорушеннями містить у собі два основні напрями: 1) попередження вчинення правопорушень; 2) послідовна реалізація юридичної відповідальності за вже

вчинені правопорушення. Розрізняють загальну профілактику, спрямовану на виявлення причин і умов правопорушень, та індивідуальну профілактику, спрямовану на попередження правопорушень з боку окремих осіб.

Причини та умови (чинники) ухилення від сплати податків поділено на економічні (які найчастіше є визначальними), політичні, правові, організаційні, технічні та моральні (морально-психологічні). Серед цих чинників виокремлено: впровадження процедур декларування майна, доходів, витрат та зобов'язань фінансового характеру посадових осіб та членів їх сімей; автоматизація процесів податкового контролю та адміністрування оподаткування; покращення функціоналу електронних сервісів з метою зниження особистих контактів між платниками та посадовими особами контролюючих органів; збільшення внутрішньої мотивації посадових осіб для дотримання закону, підвищення рівня фінансової грамотності платників податків, зміцнення громадського контролю, а також протидія вибірковості застосування антикорупційного законодавства та інші заходи. Головною метою і основним завданням профілактики таких правопорушень є розробка шляхів і способів планомірного впливу на причини та умови, що сприяють їх вчиненню, а також їх викорінення. Такий вплив має полягати у взаємодії усіх органів державної влади по удосконаленню податкової дисципліни.

Зроблено висновок, що морально-психологічний стан платника податків є однією з причин правопорушень у податковій сфері, що виражається в негативному ставленні до чинної системи оподаткування. Спираючись на цей чинник, підвищення рівня податкової культури суспільства має стати основним напрямом діяльності держави щодо запобігання правопорушенням у сфері податків і зборів. Цей напрям передбачає необхідність широкого інформування суспільства про податкове законодавство та його застосування, а також про відповідальність за його порушення. Правове виховання платників податків є основним завданням української держави, якій слід здійснювати просвітницькі заходи з платниками податків, що формують податкову культуру і дисципліну у населення. У цьому процесі важливе місце

відводиться податковому консультуванню. Основною метою інформаційного забезпечення попередження правопорушень у податковій сфері вважається формування правової культури населення в частині, що стосується податкового законодавства та інформування суспільства про підсумки роботи державних органів щодо запобігання податковим правопорушенням, а також формування іміджу податкових органів.

Ключові слова: адміністративне правопорушення, профілактика правопорушень, засоби адміністративного права, адміністративна відповідальність, податки, збори, податкова система, економічний розвиток, державний бюджет, державний примус, податкові правопорушення, податкові правовідносини, інфраструктура, адміністративно-правові засоби, фінансова сфера.

ABSTRACT

Trynchuk Yu. V. Administrative and legal bases for the prevention of offenses in the field of taxes and fees. – Qualifying research paper as a manuscript.

Thesis for the Doctor of Philosophy degree in specialty 081 “Law”. State University of Infrastructure and Technologies, Kyiv, 2023.

In the dissertation, a comprehensive analysis of the prevention of offenses in the field of taxes and fees was carried out, its administrative and legal foundations were outlined. The main methodological means of understanding the essence of the prevention of offenses in the field of taxes and duties was an interdisciplinary approach, which made it possible to look at the studied phenomenon from the point of view of administrative, criminal and financial (tax) law. Also, the methodological basis of the study was the comparative method, which made it possible to take a broader look at the researched issue, in particular from the point of view of positive foreign experience in tax administration and the establishment of legal responsibility for offenses in this area.

It is substantiated that taxes are the main way of forming the state budget. They perform the following functions: fiscal (filling the country's budget); the

distributive, or social, function consists in the redistribution of society's income; regulatory function, manifested in the control of economic relations; the control function is implemented in the monitoring by state bodies of the timeliness and completeness of receipts to the state budget of payments that taxpayers are obliged to pay. An attempt to evade these obligations can serve as a basis for bringing legal entities or individuals to various types of legal responsibility. Liability of taxpayers for violation of tax legislation can be financial (tax), administrative and criminal. Tax liability of taxpayers is regulated by Section 2, Chapter 11 of the Code of Ukraine. Financial responsibility is applied in the form of punitive (financial) sanctions (fines) and/or fines. An administrative offense (misdemeanor) is an illegal, culpable (intentional or negligent) action or inaction that encroaches on public order, property, rights and freedoms of citizens, on the established management procedure and for which the law provides for administrative liability (paragraph one of Article 9 of the Code of Administrative Offenses).

It is noted that a tax offense is an illegal, culpable (in cases expressly provided for by the Code of Ukraine) act (action or inaction) of a taxpayer, controlling bodies and/or their officials (officials), other subjects. A tax offense is characterized by the social danger or harmfulness of the act, the illegality of the act, the culpable behavior of the person who is the subject of the act. In order for an offense to be qualified as a tax offence, it is necessary: the offense must include the fault of the taxpayer; the offense must contain a violation of tax legislation; responsibility for this violation should be established directly by the PC of Ukraine. A person who commits an illegal act intentionally or out of negligence is considered guilty of a tax offense.

Signs of tax offenses: 1) tax offense is committed either carelessly or intentionally. Guilt is a mandatory feature of a tax offense; 2) the tax offense must cause harmful consequences, which may be expressed in damage, violation of rights, etc., and a cause-and-effect relationship must be established between the act itself and the occurrence of consequences; 3) a tax offense must be punishable, i.e. its commission leads to negative consequences for the taxpayer in the form of tax

sanctions. Each offense in the field of taxes and fees has its own composition, which is the basis for bringing to legal responsibility.

It is shown that the peculiarity of foreign tax legislation is that in a number of countries, criminal liability for tax offenses is established not by the norms of criminal laws (codes), but by normative legal acts included in the system of tax and administrative legislation. Analyzing the legislation of foreign countries on tax sanctions, two main approaches are distinguished. The first approach - "American" - is characterized, first of all, by the strengthening of sanctions. If the defendant is found guilty, the court may deprive him of his liberty for a term of up to one year or impose a fine. The second approach - "European" (so the second trend of foreign legislation in the matter of establishing tax sanctions can be conditionally called) - is distinguished by a more humane treatment of violators of tax norms. Methods of combating non-payment of taxes in foreign countries include means of a political nature, consisting in the use of taxes only for financial and not political purposes; means of an economic nature, aimed at avoiding the establishment of too heavy a tax burden in conditions of unfavorable economic conditions, etc. The leading place among the methods should be given to the means of moral influence, the main among which is the development of tax ideology aimed at increasing the level of tax morale of the payer (perception by him of the need for fiscal payments with less resistance).

It is emphasized that the prevention of offenses are social, legal, educational and other measures aimed at neutralizing or eliminating the causes and conditions of committing offenses, which consist in a targeted, preventive influence on persons with antisocial behavior both in their own interests and in the interests of society, as well as aimed at reducing the risk of becoming victims of criminal offenses. Preventive measures of influence are measures that are applied to a person who has committed an administrative offense in order to prevent him from committing new administrative offenses. The purpose of crime prevention is to protect the individual, society and the state from illegal encroachments. The main tasks of crime prevention are: formation of law-abiding behavior of citizens; reduction of damages and losses

from offenses; exclusion of factors and conditions of commission of offenses; preventing the commission of offenses by other citizens.

It was established that the preventive measures of influence include: verbal remark; warning; measures of educational influence, etc. An oral remark involves explaining to the natural person the illegal nature and social harmfulness of the administrative offense committed by him and a warning about the inadmissibility of illegal behavior on his part. A warning consists of a written warning to a person who has committed an administrative offense about the inadmissibility of illegal behavior on his part and the legal consequences of repeated commission of this administrative offense. Measures of educational influence belong to a separate category of preventive measures of influence, both from the side of legal regulation and due to their legal specificity. Such measures do not cause legal consequences, therefore they are radically different from administrative penalties. The means of administrative law are aimed at the prevention of financial misdemeanors classified as tax offenses and detailed in the Criminal Code of Ukraine. Among such misdemeanors, defined in Art. 117-128-1 of the Tax Code of Ukraine.

Crime prevention includes the activities of state bodies, local self-government bodies, public organizations, labor groups, officials and citizens, aimed at identifying, studying, eliminating and neutralizing the causes and conditions that contribute to the commission of illegal acts, ensuring favorable living conditions and individual education of certain categories of persons whose actions are antisocial, activation of factors that stimulate law-abiding behavior of citizens, development and implementation of a system of legal, socio-economic, organizational, educational, special and other measures to prevent illegal acts. The prevention of offenses in the tax sphere is manifested through the use of various state and social measures aimed at neutralizing the causes and conditions of tortious activity in the sphere of exercising the rights of taxpayers and fees, the legal personality of controlling bodies and administrative entities.

The prevention of offenses in the field of taxes and fees is characterized: 1) prevention is primarily the detection (understanding) of the conditions and reasons

that contribute to the commission of an offense; 2) prevention is individual work with people who commit antisocial acts; 3) prevention is the development and application of various measures: legal measures; socio-economic measures; educational activities; other measures aimed at preventing illegal actions. The purpose of crime prevention is to protect people, society and the state from illegal encroachments. The main tasks of crime prevention: formation of law-abiding behavior of citizens and officials; reduction of damages and losses from offenses; elimination of the causes and conditions of commission of offenses; prevention of offenses by individuals and legal entities. The subjects of crime prevention are executive authorities, prosecutor's offices, local self-government bodies, the Tax Service of Ukraine, which exercise rights in the field of crime prevention.

The administrative and legal analysis showed that the state crime prevention system is based on the following principles: the leading role of the state in crime prevention; participation in crime prevention of all state, public institutions and citizens within their rights and responsibilities; legality; complexity and systematicity; multi-level; the priority of preventive crime prevention measures over repressive ones; continuity and continuity of crime prevention at all stages of its implementation. Crime prevention is carried out in the form of general and individual impact on the objects of crime prevention. The fight against offenses includes two main directions: 1) prevention of offenses; 2) consistent implementation of legal responsibility for already committed offenses. A distinction is made between general prevention, aimed at identifying the causes and conditions of offenses, and individual prevention, aimed at preventing offenses by individuals.

The reasons and conditions (factors) of tax evasion are divided into economic (which are most often decisive), political, legal, organizational, technical and moral (moral and psychological). Among these factors, the following are highlighted: implementation of procedures for declaring property, income, expenses, and financial obligations of officials and their family members; automation of tax control and tax administration processes; improving the functionality of electronic services in order to reduce personal contacts between payers and officials of control bodies;

increasing the internal motivation of officials to comply with the law, increasing the level of financial literacy of taxpayers, strengthening public control, as well as countering the selective application of anti-corruption legislation and other measures. The main goal and main task of prevention of such offenses is the development of ways and means of systematic influence on the causes and conditions that contribute to their commission, as well as their eradication. Such an influence should consist in the cooperation of all state authorities to improve tax discipline.

It was concluded that the moral and psychological state of the taxpayer is one of the causes of offenses in the tax field, which is expressed in a negative attitude towards the current taxation system. Based on this factor, raising the level of society's tax culture should become the main direction of the state's activity to prevent offenses in the field of taxes and fees. This direction implies the need to widely inform society about tax legislation and its application, as well as about responsibility for its violation. Legal education of taxpayers is the main task of the Ukrainian state, which should carry out educational activities with taxpayers that form tax culture and discipline among the population. Tax consulting plays an important role in this process. The main goal of providing information on the prevention of tax offenses is the formation of the legal culture of the population in the part related to tax legislation and informing the public about the results of the work of state authorities on the prevention of tax offenses, as well as the formation of the image of tax authorities.

Keywords: administrative offence, prevention of offences, means of administrative law, administrative responsibility, taxes, fees, tax system, economic development, state budget, state coercion, tax offences, tax legal relations, infrastructure, administrative and legal means, financial sector.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА,

у яких опубліковані основні наукові результати дисертації відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44:

1. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: особливості, тенденції, завдання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. С. 742–748.

2. Тринчук Ю. В. Загальні питання профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: цілі, заходи, політика держави. *Часопис Київського університету права*. 2023. № 3. С. 208–212.

3. Тринчук Ю. В. Роль профілактики в системі заходів із запобігання правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Держава та регіони*. 2023. № 3 (81). С. 266–271.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Тринчук Ю. В. Сучасні напрямки індивідуальної профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Конституційні та міжнародно-правові засади забезпечення екологічної безпеки в умовах війни: шляхи подолання сучасних викликів та потенційних загроз* : матер. міжнар. круглого столу (Ужгород, 23 листоп. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 58–65.

2. Тринчук Ю. В. Профілактичні заходи впливу на правопорушників податкової дисципліни: головні завдання адміністративного законодавства. *Відновлення та розвиток України: ідеї, правові засади, інструментарій* : матер. міжнар. круглого столу (Ужгород, 26 груд. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 115–119.

3. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів крізь призму захисту інтересів Української держави в умовах війни. *Правові засади капітуляції Московії перед Україною: можливості, умови та наслідки* : матер. міжнар. правової школи (Ужгород, 7 лип. 2023 р.). Ужгород, 2023. С. 70–77.

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ.....	2
СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	16
ВСТУП.....	17
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОФІЛАКТИКИ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	28
1.1. Поняття податкового правопорушення та його види	28
1.2. Податкові правопорушення та ухилення від сплати податків: ознаки, зміст та відповідальність.....	46
1.3. Податкові правопорушення та відповідальність за них у зарубіжних країнах.....	66
Висновки до розділу 1.....	83
 РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПРОФІЛАКТИКИ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	87
2.1. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів: мета, завдання, функції, принципи, методи	87
2.2. Система профілактики правопорушень у сфері податків і зборів	98
2.3. Адміністративно-правові засоби профілактики правопорушень у сфері податків і зборів.....	118
Висновки до розділу 2	127
 РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФІЛАКТИКИ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	132
3.1. Проблеми, що знижують ефективність застосування адміністративно-правових засобів профілактики правопорушень у сфері податків і зборів ...	132
3.2. Удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів адміністративно-правовими засобами.....	151
3.3. Напрями удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів адміністративно-правовими засобами	176
Висновки до розділу 3.....	206
 ВИСНОВКИ.....	211
 СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	217
ДОДАТОК	246

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба України

СФР – Служба фінансових розслідувань

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

КК України – Кримінальний кодекс України

ККТ – контрольно-касова техніка

КПК України – Кримінальний процесуальний кодекс України

ЦК України – Цивільний кодекс України

ПК України – Податковий кодекс України

ПДВ – податок на додану вартість

ЄС – Європейський Союз

МВС України – Міністерство внутрішніх справ України

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ЗМІ – засоби масової інформації

ВСТУП

Актуальність теми дисертаційного дослідження. У сучасному суспільстві податки є основною формою наповнення бюджету держави. Податковий механізм держава використовує для економічного впливу на суспільне виробництво і стан науково-технічного прогресу. В умовах ринкової економіки фінансова діяльність держави структурно змінюється та ускладнюється, підвищується значення та роль податкових надходжень на формування і виконання бюджету, відбувається пошук нових форм забезпечення виконання податкового обов'язку. Збільшення обсягів руху фінансових ресурсів та форм їх мобілізації й використання визначають особливості охорони фіскального інтересу суб'єктів та притягнення зобов'язаних осіб до відповідальності.

Складні процеси в економіці, соціальні перетворення та нинішня війна в Україні позначаються на виконанні фіскальної функції держави. Згідно з Державним бюджетом на 2023 рік держава виділить гроші на реконструкцію та продовжить фінансування військової сфери. Майже 90 % усіх податків і зборів, які сплачують громадяни та бізнес, у 2023 році піде на підтримку армії. Загалом на Збройні сили держава планує виділити 1,1 трлн грн. За іншими трьома основними статтями видатків кошти розподілилися так: соціальні програми та пенсії – майже 450 млрд грн; охорона здоров'я – 176 грн; освіта – 156 млрд грн¹. Утім, незважаючи на позитивні тенденції щодо наповнення державного бюджету, досі багато є тих, хто уникає сплати податків. Правопорушники постійно вдосконалюють наявні та розробляють нові схеми і способи ухилення від сплати податків. Недостатня розробленість інституту відповідальності за правопорушення у сфері податків та зборів негативно позначається на податковій дисципліні, сумлінності оплати податків та інших

¹ Про державний бюджет на 2023 рік : Закон України від 03.11.2022 № 2710-IX. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>

формах виконання зобов'язаними особами своїх фіскальних обов'язків, на зловживанні податковими правами та неправомірному вилученні з бюджету коштів.

Правопорушення у сфері оподаткування істотно зменшують плановані результати розвитку Української держави. Це зумовлює необхідність вжиття жорстких заходів протидії зазначеним діям, оскільки стійкі тенденції протягом останніх років вказують на доволі високу частку правопорушень, скоєних у сфері податків і зборів. Окрім того, близько половини правопорушень у цій сфері припадає на ухилення від сплати податків підприємствами та організаціями, які несуть основне податкове навантаження в Україні, а переважна кількість ухилень від сплати податків припадає на організації недержавної форми власності.

Порушення податкового законодавства переважно пов'язані з порядком обчислення і сплати найбільших податків до державного та місцевого бюджетів. При цьому важливим елементом правового забезпечення стабільного функціонування економіки є застосування засобів правового впливу, спрямованих на усунення порушення податкового законодавства та притягнення винних до юридичної відповідальності. У цьому, мабуть, найважливішою функцією юридичної відповідальності є превентивна (попереджувальна), що спонукає юридичних і фізичних осіб до дотримання податкового законодавства. Таку функцію варто розглядати як основну мету фінансової діяльності держави, яка полягає у створенні необхідних етичних передумов, здатних запобігти правопорушенням у сфері податків і зборів.

Саме тому важливим напрямом діяльності Української держави є протидія правопорушенням, а також профілактика та запобігання протиправній поведінці платників податків. Це пов'язано з тим, що забезпечення громадського порядку і громадської безпеки є одним з головних завдань державної політики України у сфері оподаткування та наповнення державного бюджету. «Лібералізація податкової системи з метою створення стимулів для підприємницької діяльності та пришвидшення економічного

зростання» та «розробка узгодженої концепції трансформації податкової системи України у поствоєнний період» стали основою Плану відбудови України¹. У зв'язку із цим дослідження, спрямовані на розвиток та вдосконалення податкового законодавства та протидії податковим правопорушенням, у сучасних умовах набувають найважливішого значення.

Ступінь розробленості теми дослідження. Проблеми податкового права, питання наповнення бюджету держави та загалом важливі аспекти фінансової діяльності держави були предметом дослідження багатьох учених у галузі фінансового права, таких як Л. Воронова, В. Вдовічен, Р. Гаврилюк, М. Кучерявенко, Т. Латковська, О. Музика-Стефанчук, П. Пацурківський, Л. Савченко, В. Хохуляк, Н. Якимчук. Над проблемою юридичної, зокрема адміністративної, відповідальності за ухилення від сплати податків працювали відомі вітчизняні вчені-адміністративісти: Н. Бортник, В. Ортинський, Г. Россіхіна, Т. Карабін, М. Ковалів, С. Єсімов, Т. Кагановська, В. Озель, І. Проць. Вагомим доробком у сфері профілактики адміністративних правопорушень у сфері податків і зборів є наукові праці О. Бандурки, І. Бабіна, В. Заросило, І. Ковбаса, О. Кузьменко, І. Комарницької, Т. Коломоєць, Ю. Подолян. Утім, незважаючи на обширний аналіз адміністративно-правових основ профілактики правопорушень (історія виникнення інституту, динаміка його нормативного регулювання, позитивні та негативні сторони), у юридичній літературі досі чимало питань є дискусійними, адже в різні періоди існування та функціонування податкової системи України роль профілактичних засобів істотно змінювалась. Тож відкритим залишається питання системи заходів профілактики правопорушень у сфері податків і зборів, суб'єктів такої профілактики та шляхів удосконалення. За останні 20 років дуже рідко захищаються кандидатські та докторські дисертації, присвячені проблемам сутності профілактики податкових правопорушень, не проведено самостійного монографічного дослідження у цій сфері. Системний

¹ Відбудова України. Проекти Національних програм: податкова та бюджетна система. 2023. URL: <https://recovery.gov.ua/project/program/boost-business-environment>

аналіз наявних робіт свідчить про те, що правове регулювання інституту протидії податковим правопорушенням розглядалося переважно в системі фінансового права. Відсутність же комплексних інституційних досліджень у галузі адміністративного права, адміністративно-правового регулювання та протидії правопорушенням у сфері податків і зборів зумовлює актуальність вибраної теми. З огляду на це, крізь призму формування певних моделей законослухняної поведінки в адміністративному праві, варто заповнити прогалини у вивченні цього феномену.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Наукове дослідження виконано відповідно до Переліку пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2023 року, затвердженого постановою Кабінету Міністрів від 09.05.2023 № 463, Пріоритетних напрямів фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у вирішенні важливої наукової проблеми – розробці адміністративно-правових основ профілактики правопорушень у сфері податків і зборів.

Дослідження поставленої наукової проблеми передбачало вирішення таких завдань:

- дослідити поняття податкового правопорушення та його видів;
- проаналізувати податкові правопорушення та ухилення від сплати податків, їх ознаки, зміст та відповідальність;
- розкрити зміст податкових правопорушень та відповідальність за них у зарубіжних країнах;
- розглянути поняття профілактики правопорушень у сфері податків і зборів, їх мету, завдання, функції, принципи, методи;
- визначити систему профілактики правопорушень у сфері податків і зборів;

- дослідити адміністративно-правові засоби профілактики правопорушень у сфері податків і зборів;
- охарактеризувати проблеми, які знижують ефективність застосування адміністративно-правових засобів профілактики правопорушень у сфері податків і зборів;
- показати процес удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів;
- окреслити напрями удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів.

Об'єктом дослідження визначено систему суспільних відносин щодо адміністративно-правових основ профілактики правопорушень у сфері податків і зборів.

Предметом дослідження є профілактика правопорушень у сфері податків і зборів.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є комплекс загальнонаукових та спеціальних юридичних методів пізнання. Теоретико-методологічні основи профілактики правопорушень у сфері податків і зборів вивчали за допомогою діалектичного методу. Формально-логічний метод застосовано під час аналізу норм адміністративного та адміністративно-процесуального законодавства України, визначення змісту основних понять, систематизації матеріалу задля отримання узагальнювальних висновків у межах заявленої проблематики (підрозділи 1.2, 1.3, 3.2). Основним методологічним засобом досягнення сутності профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні став історико-правовий метод, застосування якого дозволило відстежити розвиток наукових підходів до розуміння поняття «профілактика правопорушень», для отримання й узагальнення знань про сутність та етапи розвитку податкової системи України (підрозділи 1.1, 1.2, 3.1, 3.2). Також методологічною основою дослідження послуговував порівняльний метод, який дав змогу більш широко поглянути на досліджуване питання, зокрема з точки зору вітчизняної

юридичної доктрини, залучити інші, зіставні із цим питанням приклади (діяльність Державної податкової служби України, діяльність податкових органів зарубіжних країн, діяльність органів адміністративної юстиції та ін.). Порівняльно-правовий метод сприяв виявленню тенденцій та зіставленню підходів до дослідження адміністративно-правових основ профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні та провідних зарубіжних країнах (підрозділи 1.3, 2.1, 2.2, 2.3).

Системний аналіз дав змогу оцінити підходи, що склалися, до забезпечення правопорядку в податковій сфері, зіставити з об'єктивно складними суспільними процесами, які вплинули на становлення системи заходів по профілактиці податкових правопорушень, а соціологічний метод – оцінити чинники, що впливають на розвиток профілактичних заходів (підрозділи 1.3, 2.1, 3.1, 3.2). Прогностичний метод у вигляді моделювання застосовувався щодо перспектив розвитку адміністративного законодавства, спрямованого на створення системи ефективного податкового контролю та профілактики податкових правопорушень (підрозділи 2.2, 2.3, 3.2).

Важливою частиною методології наукового дослідження є причинно-наслідковий аналіз, спрямований на виявлення обставин, що становлять небезпеку для людини і громадянина у сфері захисту їхніх конституційних прав і свобод, та визначення характеру їхнього впливу на ефективність податкового контролю у процесі профілактики правопорушень та попередження злочинів у сфері податків і зборів в Україні (підрозділи 2.2, 2.3, 3.2).

Науково-теоретичною основою дисертаційної роботи слугували наукові дослідження вітчизняних і зарубіжних учених. Документальним і фактологічним підґрунтям дисертації стали статистичні дані, чинне податкове та адміністративне законодавство України та рішення судових органів.

Нормативну базу дослідження становлять Конституція України, Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами,

з іншої сторони, закони та інші нормативні акти України, нормативні акти Державної податкової служби України, судова практика в досліджуваній сфері. Емпіричною базою дослідження є статистично-довідкові матеріали, що стосуються теми дослідження, узагальнені дані судової практики, публікації в засобах масової інформації.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дисертаційного дослідження визначається постановкою та вирішенням актуальної і багатоаспектної наукової проблеми профілактики правопорушень у сфері податків та зборів. У результаті дослідження сформульовано низку наукових положень, висновків та рекомендацій, зокрема:

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дисертаційного дослідження визначається постановкою та вирішенням актуальної і багатоаспектної наукової проблеми профілактики правопорушень у сфері податків і зборів. У результаті дослідження сформульовано низку наукових положень, висновків та рекомендацій, зокрема:

у перше:

– виокремлено типи особистостей правопорушників у сфері податків і зборів: 1) нестійкий (ситуаційний) – особи, які мають загалом позитивну характеристику, раніше не притягалися до адміністративної відповідальності, не сплачують податки: з огляду на незгоду з чинним податковим законодавством (так звані платники податків-відмовники); унаслідок несприятливого економічного становища підприємства, з метою розв’язання фінансових проблем; унаслідок слабкого знання податкового законодавства (більшою мірою до них відносять фізичних осіб без створення юридичної особи тобто ФОП); 2) стійкий – до нього належать особи, які систематично порушують податкове законодавство і не сплачують податки, розраховуючи на те, що правоохоронні та контролюючі органи не зможуть виявити протиправні факти (до них належать як юридичні, так і фізичні особи); 3) особливо стійкий (злісний) – особи, у діях яких від самого початку був

присутній злочинний задум, вони активно розробляють різні схеми ухилення від сплати податків (так звані податкові шахраї);

– узагальнено норми податкового законодавства в частині класифікації податкових правопорушень, які поділено на кілька відокремлених груп: порушення, пов'язані з невиконанням обов'язків по обліку у податкових органах; порушення, пов'язані з недотриманням порядку ведення обліку об'єктів оподаткування, доходів і витрат та поданням до податкових органів податкових декларацій; порушення, пов'язані з невиконанням обов'язків зі сплати, утримання або перерахування податків і зборів; порушення, пов'язані з перешкоджанням законній діяльності органів податкового адміністрування;

– доведено, що особливістю адміністративної відповідальності за вчинення податкових правопорушень є її компенсаційно-каральний характер, який полягає: 1) у необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів всіх рівнів від податків та зборів; 2) у покаранні правопорушника з метою запобігання податкових правопорушень в майбутньому. З огляду на це, запропоновано створювати служби, відповідальні за податкове консультування та його безпосереднє здійснення. Також потрібно формувати і розвивати податкову культуру населення;

– акцентовано на реалізації адміністративно-правових заходів профілактики правопорушень у сфері податків і зборів, які полягають: у спрощенні податкового законодавства та в удосконаленні механізму вирішення податкових спорів; у підвищенні інформування (податкового консультування) громадян, рекламно-інформаційних заходів, пропаганди податкової культури, податкової дисципліни та відповідальності; в істотному підвищенні ефективності взаємодії податкових органів із платниками податків, насамперед, за допомогою інформаційних технологій; у підвищенні якості виконання податкових процедур за рахунок запровадження європейських стандартів обслуговування платників податків; у підвищенні іміджу та престижу роботи у податкових органах (для чого необхідно

протидіяти корупції в податкових органах, а також підвищувати кваліфікацію, фінансову і правову захищеність співробітників податкової служби);

– зазначено, що існування такого інституту, як профілактичні заходи впливу, обумовлено спробою відходу від репресивних заходів у бік заходів попереджувального характеру. Адміністративна відповідальність пов'язана з публічністю, тому вона має бути насамперед справедливою. Принцип справедливості, передбачений у КУпАП, передбачає спрямованість Кодексу на застосування замість адміністративного стягнення заходів профілактичного впливу в тому випадку, коли без накладення адміністративного стягнення можна обійтися через аналіз даних про особу та конкретні обставин, за яких сталося правопорушення;

– наголошено, що профілактика правопорушень має здійснюватися на системній основі. З огляду на це, запропоновано виробити національну стратегію, державну програму, план реалізації щодо запобігання правопорушенням у сфері податків і зборів; створити державний виконавчий орган (можливо при Міністерстві внутрішніх справ України), який нести відповідальність за цикл реалізації політики з профілактики правопорушень у сфері податків і зборів;

удосконалено:

– дефініції понять «адміністративне правопорушення»; «ухилення від сплати податків», «податковий контроль», «податкова культура»;

– правові засади забезпечення фіскальної функції податку;

– наукові погляди на специфіку адміністративного процесу у сфері забезпечення податкової дисципліни;

– аналіз доктринальних аспектів класифікації податкових правопорушень за різними критеріями;

– систему профілактики економічних злочинів;

– комплекс організаційних і правових заходів попередження і припинення ухилення від сплати податків;

дістали подальшого розвитку:

- методологічні підходи до дослідження поняття «правопорушення у сфері податків і зборів»;
- положення про поняття та види правопорушень у сфері податків і зборів;
- правове регулювання суб'єктного складу відносин у сфері оподаткування;
- положення про склад правопорушення у сфері податків і зборів;
- види та функції податкового контролю.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів проведеного дослідження полягає в тому, що викладені в дисертації положення, висновки, пропозиції та рекомендації мають науково-теоретичне значення і можуть бути використані в:

науково-дослідній діяльності – для проведення подальших наукових досліджень профілактики правопорушень в теорії права та адміністративному праві;

правотворчій діяльності – для подальшого удосконалення чинного законодавства у сфері податків і зборів та адміністративного судочинства;

правозастосовній діяльності – для підвищення ефективності практичної діяльності податкових органів щодо стягнення податків і зборів);

навчальному процесі – під час підготовки дидактичних матеріалів з навчальних дисциплін «Теорія права», «Адміністративне право України», «Адміністративний процес», «Фінансове право» (акт впровадження № 5 від 20.05.2023).

Особистий внесок здобувача. Сформульовані в дисертації положення, узагальнення, висновки, рекомендації, пропозиції обґрунтовано на підставі особистих досліджень у результаті опрацювання та аналізу наукових, нормативних і статистичних джерел.

Апробація результатів дисертації. Основні положення роботи апробовані на науково-практичних заходах: міжнародній науково-практичній конференції «Конституційні та міжнародно-правові засади забезпечення

екологічної безпеки в умовах війни: шляхи подолання сучасних викликів та потенційних загроз» (м. Ужгород 23 листопада 2022 р.); міжнародному круглому столі «Відновлення та розвиток України: ідеї, правові засади, інструментарій» (м. Ужгород, 26 грудня 2022 р.); міжнародній правовій школі «Правові засади капітуляції Московії перед Україною: можливості, умови та наслідки» (м. Ужгород, 7 липня 2023 р.).

Публікації. Основні положення дисертації висвітлено в 6 наукових публікаціях, з яких: 3 наукові статті, зокрема 3 у виданнях, які входять до переліку наукових фахових видань України та 3 тез виступів на науково-практичних заходах.

Обсяг і структура дисертації. Дисертаційна робота викладена на 246 сторінках, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, двох додатків. Обсяг основного тексту дисертації становить 216 сторінок. Список використаних джерел (266 найменувань) викладено на 30 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОФІЛАКТИКИ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

1.1. Поняття податкового правопорушення та його види

Податки є основним способом формування державного бюджету, які згодом перерозподіляються і фінансують державну діяльність, що дає змогу сприйняти податкові правовідносини як неодмінну умову розвитку цивілізації [66, с. 18]. Крім фіскальної функції виокремлюють також інші завдання системи оподаткування. Зокрема, розподільна функція, або соціальна, полягає в перерозподілі доходів суспільства таким чином, щоб забезпечити засобами до існування громадян тимчасово або постійно обмежених у своїй працездатності з якихось причин [212, с. 63].

Крім цього, існує регулювальна функція, що виявляється в контролі економічних відносин.

Остання, контрольна функція, реалізується у відстеженні державними органами своєчасності та повноти надходження до державного бюджету податків, які зобов'язані сплачувати платники податків. Утім, спроба ухилитися від цих зобов'язань може слугувати підставою для притягнення юридичних або фізичних осіб до різних видів юридичної відповідальності.

Податковий кодекс України (далі – ПК України) визначає регламент процедури притягнення платника податків до юридичної відповідальності. Також у ньому сформульовано поняття податкового правопорушення, встановлено обставини, що виключають притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, перераховано осіб, які підлягають податковій відповідальності; також встановлено окремі види податкових правопорушень і санкції за їх вчинення (ч. 1. ст. 109 ПК України).

Проблема порушення податкового законодавства продовжує залишатися однією з найбільш поширених і складних завдань, тому правопорушники повинні нести адміністративну відповідальність за порушення встановленого порядку управління. Держава встановлює податки за допомогою видання відповідних правових актів, і все робить для того, щоб ці акти працювали якомога ефективніше, всі учасники податкових відносин виконували, покладені законодавством обов'язки. Кожен громадянин повинен виконувати покладений конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів. Це забезпечується різними механізмами впливу, в тому числі і заходами державного примусу, основним серед яких є юридична відповідальність.

Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства може бути фінансовою (податковою), адміністративною та кримінальною. Податкова відповідальність платників податків регулюється розділом 2 Главою 11 ПК України [158].

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Законами України від 17 березня 2020 року № 533-IX «Про внесення змін до ПК України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)», від 30 березня 2020 року № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» та від 13 травня 2020 року № 591-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на

запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» внесено зміни до ПК України.

Так, відповідно до п. 52 прим. 1 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПК країни за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за:

- порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії;
- відчуження майна, що перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу;
- порушення вимог законодавства в частині:
 - обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
 - цільового використання пального, спирту етилового платниками податків;
 - обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;
 - здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;
 - здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального або спирту етилового без реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку;
 - порушення нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати.

Протягом періоду з 1 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого

Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня, підлягає списанню.

Питання щодо адміністративної відповідальності регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X зі змінами та доповненнями (далі – КУпАП) [82].

Згідно з частиною першою ст. 163 прим. 2 КУпАП неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), – тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою ст. 163 прим. 2 КУпАП, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Отже, норма п. 52 прим. 1 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» стосується фінансової відповідальності платників податків.

Що стосується адміністративної відповідальності, передбаченої ст. 163 прим. 2 КУпАП, то зміни в частині незастосування до платників адміністративної відповідальності на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), до КУпАП не вносились.

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України «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» [82]. Податкове правопорушення характеризується суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння, як результат волевиявлення останнього, юридична відповідальність. Щоб правопорушення могло бути кваліфіковане як податкове, необхідно:

- правопорушення має містити вину платника податків;
- правопорушення має містити порушення податкового законодавства;
- за це порушення відповідальність має бути встановлена безпосередньо

ПК України.

Винною у вчиненні податкового правопорушення визнають особу, яка вчинила протиправне діяння умисно або з необережності [32].

Як зауважує О. Цибохін, податкове правопорушення характеризується суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння, як результат волевиявлення останнього, юридична відповідальність [218, с. 453]. Податкове правопорушення являє собою протиправне діяння, тобто дію, яка порушує норми податкового законодавства. Як податкове правопорушення розглядаються тільки ті діяння, які передбачені законодавством про податки і збори. Формою здійснення діяння може бути або дія, або бездіяльність [130, с. 44]. Наприклад, як дія може виступати відмова від надання податковим органом необхідних документів і відомостей, а бездіяльністю вважається, наприклад, неподання податкової звітності до податкових органів.

У юридичній літературі наводять такі ознаки податкових правопорушень:

- податкове правопорушення вчиняється або з необережності, або умисно. Вина виступає обов'язковою ознакою податкового правопорушення. Якщо у діях особи буде визнано відсутність вини, то ПК України виключається можливість застосування санкцій до цього платника податків;
- податкове правопорушення має спричинити шкідливі наслідки, які можуть виражатися в нанесенні збитків, порушенні прав тощо, причому має

бути встановлено причинно-наслідковий зв'язок між самим діянням і настанням наслідків;

- одаткове правопорушення має бути караним, тобто його вчинення призводить до настання негативних наслідків для платника податків у вигляді застосування податкових санкцій. Усі перелічені вище ознаки властиві всім податковим правопорушенням. Однак кожне фактичне правопорушення має свій власний склад, який і є підставою для притягнення до відповідальності [97, с. 194].

Податкове правопорушення визнається вчиненим умисно, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності), бажала або свідомо допускала настання шкідливих наслідків таких дій (бездіяльності) [217, с. 38].

Податкове правопорушення визнається вчиненим з необережності, якщо особа, яка його вчинила, не усвідомлювала протиправного характеру своїх дій (бездіяльності) або шкідливого характеру наслідків, що виникли внаслідок цих дій (бездіяльності), хоча повинна була і могла це усвідомлювати [217, с. 39].

Вина юридичної особи у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльності) яких зумовили вчинення цього податкового правопорушення.

Відповідальність за вчинення податкових правопорушень несуть юридичні та фізичні особи у випадках, передбачених Розділом 2 ПК України [158].

Фізична особа може бути притягнута до відповідальності за вчинення податкових правопорушень із шістнадцятирічного віку.

Загальними умовами притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення є такі. Ніхто не може бути притягнутий до відповідальності за вчинення податкового правопорушення інакше як на підставах і в порядку, що передбачені ПК України [158].

Ніхто не може бути притягнутий повторно до відповідальності за вчинення одного й того самого податкового правопорушення. Передбачена

ПК України відповідальність за діяння, вчинене фізичною особою, настає, якщо це діяння не містить ознак складу злочину, передбаченого кримінальним законодавством [146, с. 68].

Притягнення юридичної особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її посадових осіб за наявності відповідних підстав від адміністративної, кримінальної або іншої відповідальності, передбаченої законами. Притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її від обов'язку сплатити (перерахувати) належні суми податку (збору) і пені [49, с. 103].

Особа вважається невинною у вчиненні податкового правопорушення, доки її винуватість не буде доведено в передбаченому законом порядку.

На думку А. Літвінцевої, склад податкового правопорушення утворюють чотири елементи: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона [105, с. 124].

Об'єкт податкового правопорушення становлять охоронювані законодавством суспільні відносини, що складаються в податковій сфері. Об'єктом правопорушення є те, на що воно зазіхає, чому заподіює або може заподіяти якусь шкоду.

На думку Н. Онищук, податкові правопорушення характеризуються спільністю об'єкта посягань – це фіскальна компетенція держави та її законні інтереси в податкових відносинах, що охороняються податковим законодавством [136, с. 194]. Спільним об'єктом податкових правопорушень можуть бути як матеріальні, так і процесуальні права держави: порушення податкового законодавства перешкоджають повноцінному формуванню дохідних частин бюджетів і позабюджетних фондів, не дають змоги здійснювати податковий контроль, порушують права законотворчих органів, платників податків тощо.

Безпосередніми об'єктами конкретного податкового правопорушення можуть бути імперативно встановлені відносини щодо справляння податків і

зборів, відносини щодо здійснення податкового контролю, а також у випадках, прямо передбачених ПК України, відносини в процесі здійснення контролю за сплатою митних платежів [138, с. 77].

Об'єктивна сторона податкових правопорушень являє собою сукупність ознак протиправних діянь, передбачених нормами податкового права і таких, що характеризують зовнішнє відображення (прояв) податкових правопорушень у реальній дійсності.

Суб'єктом податкового правопорушення є особа, яка вчинила порушення податкового законодавства і яку відповідно до чинного законодавства може бути притягнуто до відповідальності.

Суб'єкти податкових правопорушень поділяються на загальні та спеціальні.

Загальний суб'єкт визначається на підставі положень ПК України. Такими суб'єктами податкових правопорушень можуть бути:

- 1) платники податків: організації, іноземні та міжнародні організації, створені на території країни філії та представництва іноземних і міжнародних організацій, громадяни країни, іноземні громадяни та особи без громадянства;
- 2) платники зборів;
- 3) податкові агенти: вітчизняні та іноземні організації, а також фізичні особи підприємці;
- 4) законні представники платника податків – фізичної особи;
- 5) свідки, перекладачі, експерти, фахівці та інші фіскально зобов'язані особи;
- 6) організації та фізичні особи, які є адресатами встановлених податковим законодавством імперативів (обмежень і владних приписів), безпосередньо не пов'язаних зі сплатою податків і зборів [159, с. ...].

Спеціальним суб'єктом податкового правопорушення може бути тільки особа, прямо названа в нормі ПК України, що описує конкретний склад податкового правопорушення. Наприклад, суб'єктом такого правопорушення,

як ухилення від постановки на облік у податковому органі, може бути тільки юридична особа або індивідуальний підприємець.

Суб'єктивна сторона податкового правопорушення являє собою сукупність ознак, що відображають внутрішню сторону протиправного діяння (дії або бездіяльності) і характеризують внутрішні психічні процеси, що відбуваються у свідомості правопорушника щодо вчиненого та його наслідків.

На думку вчених у галузі податкового права, обставинами, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення, є:

- вчинення податкового правопорушення внаслідок стихійного лиха або інших надзвичайних і непереборних обставин;

- вчинення податкового правопорушення платником податків — фізичною особою, яка перебувала в момент його вчинення у стані, за якого ця особа не могла усвідомлювати своїх дій або керувати ними внаслідок хворобливого стану;

- виконання платником податків (платником збору, податковим агентом) письмових роз'яснень щодо порядку обчислення, сплати податку (збору) або з інших питань застосування законодавства про податки і збори, наданих йому або невизначеному колу осіб фінансовим, податковим або іншим уповноваженим органом державної влади (уповноваженою посадовою особою цього органу) в межах його компетенції (зазначені обставини встановлюються за наявності відповідного документа цього органу, який за змістом і смислом відноситься до податкових періодів, у яких вчинено податкове правопорушення, незалежно від дати видання такого документа). Це положення не застосовується, якщо письмові роз'яснення ґрунтуються на неповній або недостовірній інформації, поданій платником податків (платником збору, податковим агентом);

- інші обставини, які можуть бути визнані судом або податковим органом, що розглядає справу, такими, що виключають вину особи у вчиненні податкового правопорушення [226, с. 434].

Податкові правопорушення можна класифікувати за різними підставами. Так, дослідник О. Бречко класифікує податкові правопорушення за різними ознаками, основними з яких є:

а) в залежності від об'єкта:

- відсутність бухгалтерського та податкового обліку об'єктів оподаткування або ведення обліку з порушенням встановленого порядку;
- неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій, фінансової звітності та іншої інформації податковим органам, несплата або несвоєчасна сплата встановлених податків і зборів;
- приховування об'єктів та заниження бази оподаткування.

б) в залежності від спрямованості дій:

- правопорушення проти системи оподаткування;
 - правопорушення проти прав та законних інтересів платників податків;
 - правопорушення проти контролюючих функцій контролюючих органів;
 - порушення порядку ведення податкового та бухгалтерського обліку. в)
- в залежності від ступеня суспільної небезпеки:
- податкові правопорушення (проступки);
 - податкові злочини [27, с. 117].

Якщо брати до уваги норми податкового законодавства, а саме ПК України, то за своїм характером і спрямованістю всі податкові правопорушення можуть бути умовно поділені на кілька відокремлених груп:

- порушення, пов'язані з невиконанням обов'язків у зв'язку з обліком у податкових органах;
- порушення, пов'язані з недотриманням порядку ведення обліку об'єктів оподаткування, доходів і витрат та поданням до податкових органів податкових декларацій;
- порушення, пов'язані з невиконанням обов'язків зі сплати, утримання або перерахування податків і зборів;

- порушення, пов'язані з перешкоджанням законній діяльності органів податкового адміністрування.

До податкових правопорушень першої групи, насамперед, належить невиконання платниками податків обов'язків, що виникають у зв'язку з постановкою на податковий облік, таким як: порушення платником податків встановленого строку подання заяви про взяття на облік у податковій, ведення діяльності організацією або індивідуальним підприємцем без взяття на облік, порушення строку подання відомостей про відкриття або закриття рахунку в банку.

До податкових правопорушень другої групи, насамперед, належить неподання платником податків або його законним представником у встановлений законодавством про податки і збори строк податкової декларації до податкового органу за місцем обліку, грубе порушення організацією правил обліку доходів (витрат) або об'єктів оподаткування.

До третьої групи податкових правопорушень належить несплата або неповна сплата сум податку, невиконання податковим агентом обов'язку щодо утримання або перерахування податків.

Нарешті, до четвертої групи податкових правопорушень належать ті з них, які пов'язані з перешкоджанням законній діяльності органів податкового адміністрування: недотримання порядку володіння, користування або розпорядження майном, на яке накладено арешт, неподання в установлений строк платником податків (податковим агентом) до податкових органів документів або інших відомостей, передбачених законодавством про податки і збори, неявка або ухилення від явки без поважних причин свідка, який викликається у справі про податкове правопорушення, відмова експерта, перекладача або спеціаліста від участі в проведенні податкової перевірки.

Крім власне податкових правопорушень виокремлюють їх різновиди – порушення банками обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори [27, с. 118].

Основна їхня відмітна особливість полягає в тому, що суб'єктами правопорушень є виключно банки, а об'єктивна сторона виражається в невиконанні ними окремих публічних обов'язків щодо сприяння органам податкового адміністрування.

Своє бачення класифікації податкових правопорушень наводять вчені у галузі кримінального права. Так, О. Дудоров пропонує податкові кримінальні правопорушення поділяти на такі шість груп:

«1) діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності (порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 Кримінального кодексу України (далі – КК України));

2) діяння, 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);

3) діяння щодо неправомірного припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів: доведення до банкрутства (ст. 219 КК України);

4) 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) грошових коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 209 КК України);

5) діяння, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю: контрабанда (ст. 201 КК України);

6) кримінально карані діяння, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України)» [63, с. 11].

Своєю чергою всі ці порушення законодавства про податки і збори за характером і змістом протиправних діянь також умовно можна поділити на три групи:

- порушення банками обов'язків, пов'язаних з обліком платників податків (ст. 132 ПК України);

- порушення банками обов'язків щодо виконання доручень на перерахування податків і зборів та рішень податкових органів, прийнятих щодо рахунків платників податків (ст. 133–135 ПК України);

- порушення банками обов'язків щодо надання відомостей про фінансово-господарську діяльність платників податків (ст. 126 ПК України).

За суб'єктним складом податкові правопорушення можна класифікувати на такі види:

- податкові правопорушення, що здійснюються тільки фізичними особами: відповідальність свідка (ст. 128 ПК України), відмова експерта, перекладача або спеціаліста від участі в проведенні податкової перевірки, надання завідомо неправдивого висновку або здійснення завідомо неправдивого перекладу (ст. 129 ПК України);

- податкові правопорушення, що здійснюються тільки організаціями: грубе порушення правил обліку доходів і витрат та об'єктів оподаткування (ст. 120 ПК України);

- податкові правопорушення, що здійснюються як фізичними особами, так і юридичними особами: порушення терміну постановки на облік (ст. 116 ПК України), ухилення від постановки на облік у податковому органі (ст. 117 ПК України), порушення терміну подання відомостей про відкриття і закриття рахунку в банку (ст. 118 ПК України), неподання податкової декларації (ст. 119 ПК України), неподання податковому органу відомостей, необхідних для здійснення податкового контролю (ст. 126 ПК України), неправомірне неповідомлення відомостей податковому органу (ст. 129.1 ПК України).

Залежно від статусу суб'єкта, який вчинив податкове правопорушення, можна виділити:

- податкові правопорушення, що здійснюються тільки платниками податків: порушення порядку взяття на облік (ст. 117 ПК України), ухилення від постановки на облік у податковому органі (ст. 117 ПК України),

порушення терміну подання відомостей про відкриття і закриття рахунку в банку (ст. 118 ПК України), неподання податкової декларації (ст. 119 ПК України), грубе порушення правил обліку доходів і витрат та об'єктів оподаткування (ст. 120 ПК України);

– податкові правопорушення, що здійснюються тільки податковими агентами: невиконання податковим агентом обов'язків щодо утримання та (або) перерахування податків (ст. 123 ПК України);

– податкові правопорушення, що вчиняються іншими зобов'язаними особами: неподання податковому органу відомостей, необхідних для здійснення податкового контролю (ст. 126 ПК України), відповідальність свідка (ст. 128 ПК України), відмова експерта, перекладача або спеціаліста від участі в проведенні податкової перевірки, надання завідомо неправдивого висновку або здійснення завідомо неправдивого перекладу (ст. 129 ПК України), неправомірне повідомлення відомостей податковому органу (ст. 129.1 ПК України).

У науці адміністративного права вчені пропонують класифікувати адміністративні правопорушення за різними ознаками складу адміністративного правопорушення (об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта, суб'єктивної сторони (форми вини), ступеня суспільної небезпеки адміністративного правопорушення та заходу стягнення за його вчинення тощо) [63, с. 89]. Разом із тим в адміністративно-деліктному законодавстві класифікація проводиться за об'єктом правопорушень (за таким принципом побудовані КУпАП, проєкт Кодексу України про адміністративні проступки, нові адміністративно-деліктні кодекси інших держав-членів Співдружності Незалежних Держав) [2; 115; 116; 133; 172]. При цьому, як справедливо наголошує В. Колпаков, під час класифікації складів адміністративних правопорушень (Особлива частина розділу II КУпАП) законодавець використав різні критерії: 1) зміст суспільних відносин, що охороняються; 2) галузь діяльності, де вони виникають (структура соціально-господарського

комплексу). У результаті використання таких критеріїв проступки, що посягають на єдиний родовий об'єкт, опинилися в різних главах [83, с. 94].

Фахівці у сфері адміністративного права пропонують класифікувати податкові правопорушення за суб'єктами, що їх вчиняють. Так, І. Лонюк пропонує класифікувати порушення податкового законодавства, за які передбачено адміністративну відповідальність, за суб'єктами правопорушень на такі групи: 1) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише керівники та інші посадові особи; 2) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише посадові особи і громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності; 3) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю; 4) правопорушення, за вчинення яких відповідальність несуть лише громадяни [108, с. 34].

Залежно від зовнішнього вираження протиправного діяння, а саме, від наявності дій або бездіяльності в об'єктивній стороні податкового правопорушення, дослідники виділяють:

- податкові правопорушення, що вчиняються внаслідок дії;
- податкові правопорушення, що вчиняються в результаті бездіяльності;
- податкові правопорушення, що вчиняються в результаті сукупності дій і бездіяльності [37, с. 112].

Залежно від того, чи враховуються при притягненні до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори тієї чи іншої особи наслідки вчиненого нею правопорушення, останні поділяються на матеріальні та формальні [28, с. 59].

За податкові правопорушення з матеріальним складом відповідальність може настати тільки за наявності негативних наслідків, що виникають у результаті діяння правопорушника [146, с. 68]. Саме тому під час кваліфікації податкового правопорушення з матеріальним складом, необхідно встановити причинний зв'язок між діянням і настанням негативних суспільно шкідливих

наслідків. За відсутності причинного зв'язку між діянням і наслідками притягнення особи до відповідальності не є можливим.

До податкових правопорушень з матеріальним складом можна віднести: ухилення від порядку взяття на облік у податковому органі; неподання податкової декларації; грубе порушення правил обліку доходів і витрат та об'єктів оподаткування, що спричинило заниження податкової бази; несплата або неповна сплата сум податку; невиконання податковим агентом обов'язку щодо утримання та (або) перерахування податків тощо.

До податкових правопорушень із формальним складом можна віднести: порушення строку постановки на облік у податковому органі; порушення строку подання відомостей про відкриття і закриття рахунку в банку; грубе порушення правил обліку доходів і витрат та об'єктів оподаткування, що не спричинило заниження податкової бази; недотримання порядку володіння, користування і (або) розпорядження майном, на яке накладено арешт; неподання податковому органу відомостей, необхідних для здійснення податкового контролю; відповідальність свідка; відмова експерта, перекладача або спеціаліста від участі в проведенні податкової перевірки, надання завідомо неправдивого висновку або здійснення завідомо неправдивого перекладу; неправомірне неповідомлення відомостей податковому органу тощо.

Деякі автори пропонують й інші підстави класифікації складів податкових правопорушень, наприклад, залежно від ступеня суспільної небезпеки, поділяти склади податкових правопорушень на основний (простий), кваліфікований і привілейований.

З огляду на це, варто назвати адміністративні правопорушення у сфері податків і зборів. Одна з найбільш застосовуваних статей при податкових перевірках – це порушення порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1 КУпАП) [82]. Підставою для застосування штрафних санкцій є або повна відсутність податкового обліку на підприємстві, або порушення законодавчо встановленого порядку ведення податкового обліку. За це порушення

накладається штраф. Також доволі часто платники податків не сплачують або сплачують із запізненням узгоджені податкові зобов'язання (ст. 163-2 КУпАП) [82]. У даному випадку настає адміністративна відповідальність за ненадання (надання з запізненням) платіжних доручень на перерахування узгоджених податкових зобов'язань.

Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів (ст. 163-3 КУпАП) [82] полягає в тому, що керівником або іншою посадовою особою підприємства були порушені законні вимоги працівника податкового органу. Такі правопорушення трапляються у сфері оподаткування. Назвемо й інші правопорушення у цій сфері, зокрема, це порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4 КУпАП) [82]. Дане правопорушення полягає у тому, що при виплаті доходу фізичній особі було не утримано податок на доходи фізичних осіб або утримано, але не перераховано до бюджету, а також у неповідомленні або несвоєчасному повідомленні податкової служби за встановленою формою про виплачені доходи фізичним особам.

Суб'єктний склад відносин у сфері оподаткування досить широкий. До суб'єктів таких відносин можна віднести: державу (муніципальні утворення) в особі відповідних органів; фізичні і юридичні особи, на яких податковим правом покладені певні обов'язки та надані певні права. Суб'єкти адміністративного правопорушення визначені законодавством про адміністративну відповідальність. Суб'єкт адміністративного правопорушення – це особа, яка вчинила правопорушення [10, с. 205]. При цьому характеристики осіб, які вчинили правопорушення у сфері податків і зборів, суттєво відрізняються від характеристик осіб, які вчиняють так звані загально адміністративні правопорушення [214, с. 58]. Їх вирізняє:

- досить високий інтелектуальний рівень, знання основ податкового законодавства;
- наявність певного рівня матеріального достатку;
- відносно високий соціальний статус;

- прагматизм, тобто наявність практичності та раціоналізму;
- орієнтація на досягнення успіху у сфері бізнесу;
- розгалужені соціальні зв'язки в різних сферах.

Аналіз правозастосовної практики дає змогу виокремити такі типи особистостей правопорушників у сфері податків і зборів:

- нестійкий (ситуаційний) – особи, які мають загалом позитивну характеристику, раніше не притягалися до адміністративної відповідальності, не сплачують податки: з огляду на незгоду з чинним податковим законодавством (так звані платники податків-відмовники); унаслідок несприятливого економічного становища підприємства, з метою розв'язання фінансових проблем; унаслідок слабкого знання податкового законодавства (більшою мірою до них відносять фізичних осіб без створення юридичної особи тобто ФОП);

- стійкий – до нього належать особи, які систематично порушують податкове законодавство і не сплачують податки, розраховуючи на те, що правоохоронні та контролюючі органи не зможуть виявити протиправні факти (до них належать як юридичні, так і фізичні особи);

- особливо стійкий (злісний) – особи, у діях яких від самого початку був присутній злочинний задум, вони активно розробляють різні схеми ухилення від сплати податків (так звані податкові шахраї).

Процеси детермінації правопорушень у податковій сфері хоча й значною мірою зумовлені загальним станом злочинності в економічній сфері, проте мають суттєві відмінності. Ці правопорушення органічно пов'язані з ринковими відносинами, приватною власністю та підприємництвом [155, с. 39].

Отже, податкові правопорушення зараховують до найнебезпечніших злочинних діянь, оскільки вони завдають шкоди фінансовій безпеці країни, а значить, і всьому суспільству, ускладнюючи передусім матеріальне становище громадян, які перебувають на бюджетному фінансуванні або отримують соціальну допомогу з державних позабюджетних фондів. Тому важливо

детально опрацьовувати питання відповідальності за такі правопорушення та виробляти дієві заходи щодо їхнього попередження і припинення. Крім того, пріоритетним видається безперервне підвищення фінансової грамотності населення як спосіб профілактики податкових правопорушень з метою зміцнення фінансової безпеки України.

1.2. Податкові правопорушення та ухилення від сплати податків: ознаки, зміст та відповідальність

Актуальність проблеми припинення податкових злочинів та ухилень від сплати податків фізичними особами зумовлена зростанням рівня податкових правопорушень, необхідністю розвитку теоретичних аспектів податкового контролю та пошуку напрямів його вдосконалення на основі сучасних підходів, аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Поняття і сутність правопорушення варіюються від епохи до епохи внаслідок розвитку суспільства, зміни суспільної моральності, традицій, цінностей права. На даний час те, що правопорушення є різновидом юридичних фактів, не викликає сумніву. Поширеною є також концепція, щодо якої правопорушення є суспільно небезпечним діянням [171, с. 5]. Також набула розвитку концепція правопорушення як підстави юридичної відповідальності [47, с. 102]. Однак слід зазначити, що у своїх основоположних моментах концепція правопорушення як різновиду юридичних фактів тотожна концепції правопорушення як підстави юридичної відповідальності.

На думку вчених, при визначенні виду правопорушення потрібно керуватися характером вчиненого правопорушення, його змістом [134]. Існує безпосередній зв'язок санкцій і правопорушень, і класифікація останніх за характером (змістом) збігається з класифікацією санкцій.

Дослідники обґрунтовують наявність таких видів правопорушень, як кримінальне (злочини), цивільне, адміністративне та дисциплінарне [172].

Податкове правопорушення згідно з п. 1 ст. 109 ПК України – це вчинене протиправне (у порушення законодавства про податки і збори) діяння (дія або бездіяльність) платника податків, за яке ПК України встановлено відповідальність.

Це визначення містить таку сукупність найбільш важливих юридичних ознак податкового правопорушення:

по-перше, протиправне діяння – це податкове правопорушення, яке являє собою діяння, що порушує норми законодавства про податки і збори. Податковим правопорушенням вважається тільки діяння, передбачене законодавцем про податки і збори¹;

по-друге, винність – це податкове правопорушення, яке вчиняється умисно або з необережності. Форма вини є обов'язковою ознакою податкового правопорушення, оскільки той чи інший її вид завжди міститься у нормах ПК України, що визначають склад правопорушень;

по-третє, це діяння, що тягне за собою шкідливі наслідки (порушення прав, заподіяння шкоди тощо), причому між діянням і шкідливими наслідками має бути причинно-наслідковий зв'язок;

по-четверте, це караність діяння, тобто вчинення податкового делікту тягне для порушника негативні наслідки у вигляді податкових санкцій [73, с. 142].

Зазначені ознаки властиві всім правопорушенням податкового законодавства. ПК України визначає коло суб'єктів податкових правопорушень, загальні умови притягнення належних осіб до податкової відповідальності, а також відповідні форми вини суб'єктів податкових

¹ Протиправне діяння може вчинятися у формі дії (наприклад, відмова надавати податковим органам необхідні відомості тощо) або бездіяльності (наприклад, неподання до податкових органів звітів тощо).

правопорушень у разі вчинення ними того чи іншого складу податкового правопорушення.

До відповідальності за податкові правопорушення можуть бути притягнуті як юридичні, так і фізичні особи у випадках, передбачених гл. 11 розділу 2 ПК України. Так, платники податків, податкові агенти, а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених цим Кодексом, несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень. Фізична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності.

Контролюючі органи несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень ст. 114 цього Кодексу [158]. Контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень посадовими (службовими) особами таких контролюючих органів. Законні представники платників податків – фізичних осіб згідно зі ст. 242 Цивільного кодексу України (далі – ЦК країни) у разі невиконання обов'язків, визначених цим Кодексом, несуть фінансову відповідальність, встановлену для платників податків [219]. Юридична особа – платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами.

Податковий кодекс України є не єдиним джерелом, у якому закріплено відповідальність за вчинення податкового правопорушення. У сфері оподаткування можна виділити три види податкових правопорушень:

- 1) податкові правопорушення, відповідальність за вчинення яких встановлено Податковим кодексом України [158];
- 2) адміністративні правопорушення у сфері оподаткування (податкові правопорушення, відповідальність за вчинення яких встановлено КУпАП [82];
- 3) кримінальні правопорушення (злочини) у сфері оподаткування (податкові злочини, відповідальність за вчинення яких встановлено КК України [91].

Юридична відповідальність – це загальноправова категорія, яка конкретизується в окремих галузях права. Відповідальність за вчинення податкових правопорушень, регульована нормами ПК України, встановлена у гл. 11 «Відповідальність».

Згідно з КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (абз. 1 ст. 9 КУпАП [82]). Важливо зазначити, що податкове правопорушення не є різновидом адміністративного правопорушення, оскільки має зовсім інший склад.

Кримінальна відповідальність за вчинення податкових правопорушень передбачена в КК України. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (ст. 212 КК України) [91].

Тлумачення норми, встановленої КК України, дає змогу дійти висновку, що законодавець встановлює кримінальну відповідальність за несплату в строк встановленого законом податку у великому розмірі, а не за неподання декларації про доходи, не за включення до декларації завідомо спотворених даних про доходи або витрати.

На думку О. Долгого, термін «ухилення» варто розуміти як вказівку на умисне утримання у своїй власності грошових коштів, які мають бути сплачені до державного бюджету [61, с. 32].

Відповідно до КК України ухилення від сплати податків і (або) зборів з фізичної особи характеризується неподанням податкової декларації або інших документів, подання яких, відповідно до законодавства про податки і збори, є обов'язковим, або включенням до податкової декларації таких документів, які містять завідомо неправдиві відомості. Також передбачено відповідальність за кваліфіковане ухилення від сплати податку і (або) збору в особливо великому розмірі [91].

Практично спосіб ухилення не має юридичного значення, він свідчить лише про те, що має місце умисел на несплату в строк встановленого законом податку або страхового внеску. Це ж доводить і вказівка на великий та особливо великий розмір несплати податку та (або) збору.

Суб'єктом злочину, передбаченого КК України, може бути фізична особа (громадянин країни, іноземний громадянин, особа без громадянства), яка досягла 16-річного віку, на яку в установленому законом порядку покладено обов'язок з обчислення та сплати до відповідного бюджету податків (зборів) та щодо подання до податкових органів податкової декларації та інших документів, необхідних для здійснення податкового контролю, а також інша фізична особа, яка здійснює представництво у вчиненні дій, що регулюються законодавством про податки і збори [91].

Податкові злочини є матеріальними, а не формальними складами злочинів. У податкових злочинах предметом посягання будуть грошові кошти, утримувані платником податків, які повинні надійти до бюджету або до державних позабюджетних фондів. Стосовно предмета доказування подія злочину (час, місце, спосіб та інші обставини вчинення злочину) становить встановлення об'єкта та об'єктивної сторони складу злочину.

Об'єктивна сторона цього злочину полягає в утриманні коштів фізичною особою – платником податків та невнесенні їх до бюджету або до страхових державних позабюджетних фондів.

Місцем вчинення злочину в податковій сфері буде місце реєстрації платника податків, місце його знаходження. Спосіб вчинення податкових

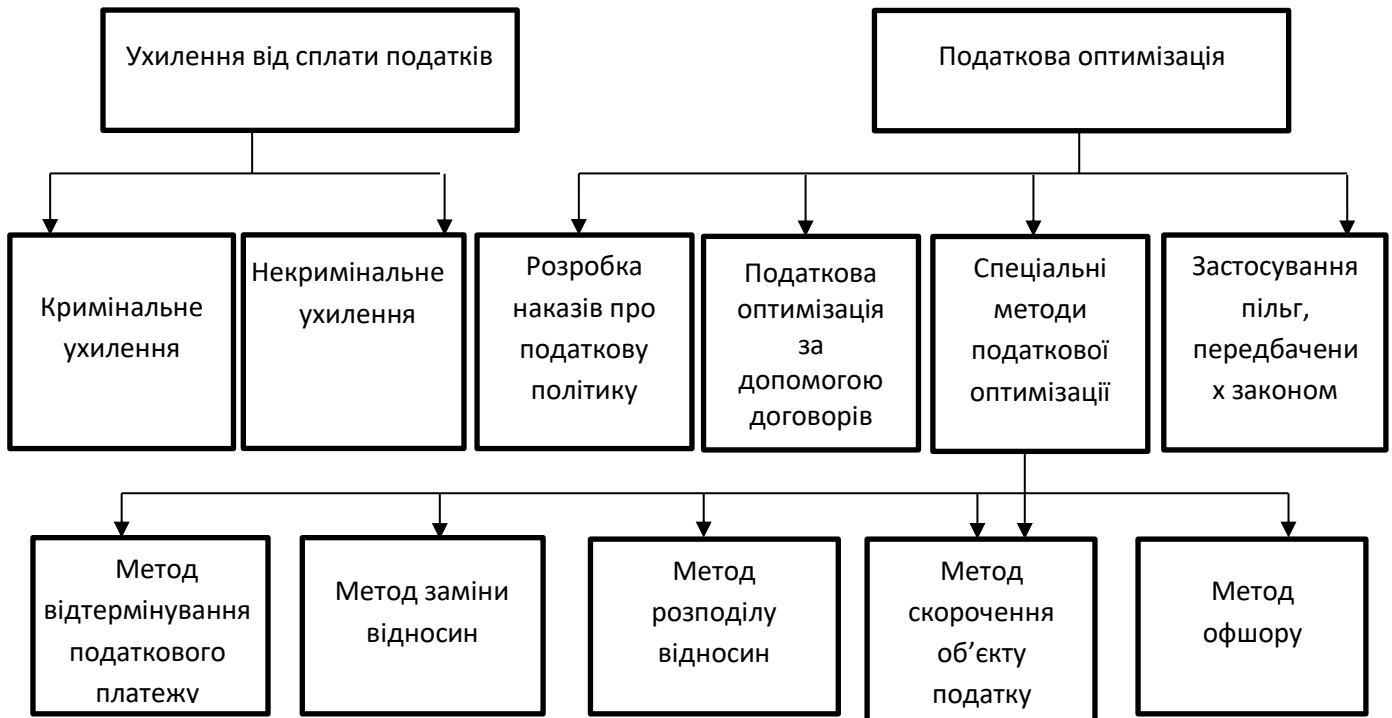
злочинів полягає в утриманні коштів платником податків і невнесенні їх до бюджету та страхових державних позабюджетних фондів у строк, встановлений законом. Конкретні способи, що застосовуються злочинцями для уникнення обов'язків щодо сплати податків, досить різноманітні та численні. У спеціальній літературі можна знайти їх кілька сотень. Але при уважній оцінці більшу частину з них можна розглядати як легальні (тобто не заборонені законодавством) способи мінімізації податкових платежів.

Однак, на переконання Ю. Марочкіної, ухилення від сплати податків слід відрізняти від законної податкової оптимізації [112, с. 67]. Основним тут є ступінь законності зменшення податкових виплат платниками податків. Якщо під час оптимізації (скористаємося вітчизняним терміном) платник податків використовує всю податкову інформацію для зменшення виплат до бюджету в законний спосіб, то при ухиленні платник податків свідомо порушує закони про оподаткування, приховуючи свої податкові зобов'язання або подаючи до податкових органів неправдиву інформацію. Різниця полягає ще й у тому, що в першому варіанті, як правило, приховується частина доходів, а також має місце неповна сплата податків, а в другому – часто повністю приховуються доходи від діяльності, яка часом має відверто кримінальний характер.

Основна проблема в боротьбі з ухиленням – це збір вагомих доказів обману, оскільки «псевдооптимізатори» ретельно планують і готують злочин [190, с. 167]. Однак не варто забувати, що правоохоронні органи мають широкі можливості для розкриття злочинів.

У вітчизняну правову та економічну науку ухилення від сплати податків найбільший внесок зробила поширена в даний час неоінституціональна теорія. Зміст ухилення від податків вона вбачає в деформалізації податкових правил, під якою розуміють «безперервну трансформацію інститутів, у процесі якої формальні правила значною мірою заміщуються неформальними і вбудовуються в неформальні відносини».

Схематично ці правила можна подати так:



Нелегальна діяльність реалізується внаслідок відмови від легальної діяльності (від реєстрації підприємства, використання його розрахункового рахунку) або приховування частини виробничих потужностей на легалізованих підприємствах, приховування легальної діяльності. Головна ж відмінність між цими видами податкової мінімізації полягає в тому, порушено чи не порушено платником податків норми в його прагненні (так чи інакше) знизити розмір податкових платежів. У зв'язку з цим можна виділити такі аспекти, як незаконне ухилення від сплати податків і легальне зниження податкових виплат (або правомірне зменшення податків).

Некримінальне ухилення від сплати податків – це вчинення платником податків дій, спрямованих на уникнення або зниження податкових виплат до бюджету за допомогою порушення законодавства про податки і збори, що тягнуть за собою застосування до порушника заходів податкової відповідальності (податкових санкцій) [227].

Кримінальне ухилення від сплати податків відбувається за рахунок вчинення платником податків протизаконних дій, спрямованих на уникнення податку або зниження його розміру, що порушують не тільки норми

податкового, а й кримінального законодавства. Вчинення ухилення від сплати податків у такий спосіб тягне за собою настання для платника податків кримінальної відповідальності.

Основною відмінністю оптимізації від ухилення, що тягне за собою несплату встановленого податку до бюджету, є її законність [33, с. 34]. Водночас у податковому законодавстві багато непорозумінь і суперечностей, до того ж воно швидко змінюється, тому виникає проблема – правильна кваліфікація своїх дій з правового погляду точки зору. Оцінка має ймовірнісний, припущений характер; остаточний же висновок про законність роблять тільки судові органи. Це означає, що, оптимізуючи податкові платежі, можна непомітно для себе не сплатити законно встановлений податок.

Отже, факт ухилення від сплати податків можна сприймати одночасно і як порушення закону, і як цілком легальну дію. Різниця полягає лише в тому, які цілі переслідує суб'єкт при ухиленні від сплати податків: оптимізувати сплату податків законними способами або приховати доходи нелегально. Вчені наводять такі основні причини, що сприяють ухиленню від сплати податків:

- недосконалість законодавства;
- воля платника податків приховати доходи;
- велике податкове навантаження (у деяких випадках);
- «слабкість» податкового контролю за сплатою податків тощо [202].

Для виокремлення та вдосконалення контрольних заходів, спрямованих на припинення податкових злочинів та ухилень від сплати податків фізичними особами, необхідно визначити, що розуміти під поняттям «попередження».

Попередження податкових правопорушень передбачає, з одного боку, захист інтересів держави і суспільства загалом від нестабільності у сфері економіки, з іншого, захист стабільності функціонування бюджетної системи [163]. У зв'язку з цим вироблялися і постійно вдосконалювалися заходи не тільки карального, а й попереджувального характеру [193].

Систему профілактики економічних злочинів можна уявити у вигляді таких елементів:

1) основні форми і методи профілактики правопорушень і злочинів у сфері економіки;

2) система оперативно-профілактичних заходів, що здійснюються на конкретних об'єктах економіки;

3) заходи індивідуальної профілактики злочинів у сфері економіки (спеціальні профілактичні заходи щодо конкретної особи, яка замишляє або готує злочин економічної, податкової або корупційної спрямованості; профілактика злочинів, що здійснюється в рамках порушеної кримінальної справи);

4) контроль за виконанням раніше внесених подань та інформації щодо профілактики злочинів у сфері економіки.

Ефективна система податкового контролю, з одного боку, повинна забезпечити досягнення такого рівня податкової дисципліни, при якому виключаються порушення податкового законодавства або їх кількість незначна, а з іншого боку, повинна мати сучасні аналітичні інструменти податкового контролю, що дають змогу забезпечити виявлення прихованої податкової бази та припинити практику ухилення від оподаткування [90, с. 332].

Від ефективності податкового контролю залежать економічне благополуччя та фінансова безпека держави. «Контроль є основною частиною державного управління, оскільки таке управління передбачає відповідальність перед суспільством, що у свою чергу є важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки» [31, с. 131], – наголошують вчені.

Як зазначає О. Кухар, податковий контроль за дотриманням законодавства, своєчасної та повної сплати податків фізичними особами – це невід'ємна складова розвиненої податкової системи, що вимагає пошуку нових підходів і методів контрольної діяльності [98, с. 470]. Удосконалення

податкового контролю фізичних осіб має здійснюватися у межах модернізації всієї податкової системи, розширення практичного вітчизняного досвіду проведення камеральних і виїзних перевірок, а також узагальнення та обґрунтованого використання зарубіжної практики податкового контролю за фізичними особами.

Законодавче визначення поняття «припинення правопорушень» на сьогоднішній день відсутнє, як, утім, не розкривається і на законодавчому рівні зміст дефініції «попередження» адміністративних правопорушень.

Утім вважаємо, що основний вид попередження правопорушень – це профілактика. Попередження правопорушень містить у собі (крім профілактики) такі види, як запобігання, припинення, та й саму міру стягнення за якесь уже вчинене правопорушення.

Наступним видом попередження правопорушень є запобігання. Різновидом попередження правопорушень є припинення, яке характеризується перешкоджанням продовженню вже розпочатого правопорушення за допомогою застосування до правопорушника необхідних заходів. Така характеристика припинення відповідає й етимологічній природі цього поняття. Адже, як наголошує О. Буглаєва, контрольні заходи, що проводяться з метою припинення податкових злочинів та ухилень від сплати податків фізичними особами, проводяться в період уже розпочатої протиправної діяльності [31, с. 131].

Ця проблема полягає в морально-психологічному стані платників податків, що характеризується негативним ставленням до наявної системи оподаткування [13, с. 216]. Таке ставлення значною мірою пояснюється низьким рівнем податкової культури. З огляду на це, головним напрямом діяльності щодо попередження податкової злочинності слід визнати підвищення рівня податкової культури населення.

Зарубіжні дослідники наголошують, що податкова культура – це частина загальнонаціональної культури країни, пов'язана з діяльністю учасників відносин, що регулюються законодавством про податки і збори та державою,

що відображає рівень знання і дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) до бюджетної системи країни податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов'язків, що складається з розуміння усіма громадянами важливості для держави та суспільства сплати податків [245].

Податкова культура являє собою систему цінностей, норм, установлених правил і принципів у сфері податкових відносин; певну модель, яка включає в себе правомірні дії як платників податків, так і податкових органів [55]. Як платники податків виступають як пересічні громадяни, так і індивідуальні підприємці, власники малого, середнього і великого бізнесу.

Практика показує, що не можна виховати добропорядного платника податків, якщо не показувати прикладів чіткого і правильного застосування податкового законодавства. Адже, як наголошує К. Богомазова, «особливістю відповідальності за вчинення податкових правопорушень є її компенсаційно-каральний характер, який: 1) полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів всіх рівнів від податків та зборів; 2) покаранні правопорушника з метою запобігання податкових правопорушень в майбутньому» [24]. Тому насамперед потрібно створювати служби, відповідальні за податкове консультування та його безпосереднє здійснення. Також потрібно формувати і розвивати податкову культуру населення.

Відомо, що податкова культура складається з розуміння громадянами всієї важливості для держави і суспільства сплати податків і знання своїх прав та обов'язків щодо їх сплати [78]. Законослухняний платник податків повністю усвідомлює, що на його гроші держава утримує армію, поліцію, освіту, охорону здоров'я тощо.

На жаль, варто визнати, що в сучасному суспільстві податкової культури практично немає або вона перебуває на стадії зародження, оскільки існує низка чинників, що перешкоджають її розвитку, вони полягають:

- 1) у недовірі населення до уряду і податкових органів;
- 2) у високих податках, що підривають зацікавленість платників податків у господарській діяльності;
- 3) в акценті тільки на особистий, а не суспільний прибуток абсолютної більшості платників податків;
- 4) у стрімкому розвитку тіньової економіки;
- 5) у відсутності основ податкової грамотності серед населення;
- 6) у корумпованості;
- 7) у недосконалості та нестабільності податкового законодавства країни;
- 8) у недостатньому рівні інформування і консультування громадян, рекламно-інформаційних заходів, використання каналів ЗМІ;
- 9) у незадовільній якості виконання податкових процедур;
- 10) у проблемі взаємної соціальної відповідальності громадянина, бізнесу і держави;
- 11) у процесі глобалізації (як причини зростання конкуренції між фірмами), що призводить до постійного пошуку господарюючими суб'єктами способів мінімізації податкових платежів тощо [144].

Процес формування та розвитку податкової культури зіштовхується з проблемами, однією з яких є сама податкова система України [180, с. 209]. У сучасних умовах війни в Україні існуюча податкова система порушує основні принципи оподаткування. Вона нестабільна, пов'язана з високими транзакційними витратами для держави і для платників податків. Усе це чинить негативний вплив на зростання довіри громадян до податкової системи, а також на розвиток податкової культури.

Рекламно-інформаційні заходи, що проводилися в Україні, виявилися малоефективними через недовіру населення до органів державної влади [102, с. 144]. В Україні несплата податків практично не впливає на імідж і ділову репутацію. Багато хто вважає нинішню податкову систему неефективною, неконкурентоспроможною і не очікує покращення податкових умов для розвитку підприємництва в найближчій перспективі [189, с. 3].

Громадяни України досить лояльно ставиться до практики несплати податків, і тому так важко викоринити випадки податкових злочинів [204]. Очевидно, що незнання і низький рівень інформованості про податки можуть призводити до мимовільного ухилення від виплат. Дані проведених опитувань показують, що слід краще інформувати пересічних громадян про податкову систему та виплати, які вони повинні робити, а також про правила та можливості перерахування податків [162, с. 49].

Усе перераховане підтверджує, що масштаби податкової злочинності в Україні на денний момент являють собою реальну загрозу економічній безпеці держави. Це обумовлюється проникненням у сферу оподаткування організованої злочинності та корупції, що збільшується під впливом кримінальних елементів на діяльність комерційних банків, зовнішню економіку, на діяльність кредитно-фінансових установ та інших структур, що займають ключові позиції в економіці України.

Таке різке зниження рівня довіри до системи оподаткування не могло відбутися без впливу такого чинника, як податкова культура [179]. На думку вітчизняних авторів, потрібно додатково реалізувати заходи, які полягають:

- у спрощенні податкового законодавства та в удосконаленні механізму вирішення податкових спорів;
- у підвищенні інформування (і в розвитку податкового консультування) громадян, рекламно-інформаційних заходів, використання каналів засобів масової інформації (далі – ЗМІ), пропаганди податкової культури, дисципліни та відповідальності;
- в істотному підвищенні ефективності взаємодії податкових органів із платниками податків, насамперед, за допомогою інформаційних технологій;
- у підвищенні якості виконання податкових процедур за рахунок запровадження стандартів обслуговування платників податків, модернізації інформаційних систем, поліпшення якості соціального забезпечення громадян;

- у підвищенні іміджу та престижу роботи у податкових органах (для чого необхідно протидіяти корупції в податкових органах, а також підвищувати кваліфікацію, фінансову і правову захищеність співробітників податкової служби) [129, с. 216].

Зауважимо, що зазначені заходи будуть малоефективними без ухвалення відповідних законодавчих актів щодо підвищення податкової культури.

Для досягнення фінансової стабільності держави та забезпечення економічної безпеки України вдосконалення податкового адміністрування необхідно проводити у взаємозв'язку з формуванням податкової культури суспільства. Головним показником нового рівня співпраці держави і платників податків мають стати професіоналізм і взаємна відповідальність, висока податкова культура і податкова дисципліна.

Важливим аспектом податкової культури є удосконалення податкового контролю у сфері припинення податкових злочинів та ухилень від сплати податків на основі вдосконалення механізмів виявлення незаконних способів зниження податкового навантаження платниками податків [17, с. 76].

Характерною рисою податкової злочинності в Україні є її висока прихованість. Враховуючи цю ознаку, неможливо здійснити виявлення податкової злочинності без проведення оперативно-розшукових заходів і проведення виїзних і камеральних податкових перевірок. Тому несвоєчасний початок кримінального переслідування внаслідок недостатньо активного та швидкого реагування на заяви і повідомлення про податкові злочини (або необґрунтовано тривалої їх перевірки) може призвести до серйозних негативних наслідків.

З огляду на це, заходи податкового контролю в досліджуваній сфері необхідно спрямувати:

- на ліквідацію прогалин, що створюють можливості «ухилення» від оподаткування;
- на зниження ризиків, пов'язаних із неоднозначним трактуванням податкового законодавства;

- на чітке розмежування правомірної практики податкової оптимізації та практики протиправного ухилення від сплати податків;

- на зближення систем податкового та бухгалтерського обліку (зближення податкової бази), зазначених у деклараціях платників податків, з податковою базою, розрахованою за рівнем економічної активності.

Зокрема, всі варіанти ухилення від сплати податків суперечать чинним нормам податкового, кримінального та адміністративного права. Такі явища розглядаються не тільки як протиправні, антиконституційні, але і як такі, що порушують інтереси громадян, соціальний добробут яких має повністю або частково забезпечуватись суспільством і державою. Проблемою у цьому випадку є те, що Податковий кодекс України, визначаючи поняття «податкове правопорушення», взагалі не містить визначення поняття «порушення податкового законодавства», а тому автори під останнім пропонують розуміти протиправне, винне діяння (дію або бездіяльність), яке здійснюється в сфері оподаткування та приводить до невиконання закріплених податково-правовими нормами обов'язкових приписів незалежно від виду відповідальності, яка встановлена за його скоєння. При цьому, виходячи із запропонованого визначення, автори пропонують такі ознаки порушення податкового законодавства: 1) протиправність діяння; 2) винність діяння; 3) направленість на порушення саме норм податкового законодавства; 4) за його скоєння передбачені такі види відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [58, с. 102].

З огляду на це, сучасні дослідники дотримуються думки, що потрібно просто розділяти несвоєчасну та неповну сплату податків і випадки умисного ухилення від сплати податків з використанням зовні легальних конструкцій [128]. Однак податкова оптимізація не повинна переростати в ухилення від сплати податків (податкові органи покликані здійснювати контроль за податковими надходженнями до бюджету, тому вони мають право звертати увагу на види договорів, що застосовуються платниками податків).

Як податкова оптимізація виступає і діяльність індивідуального підприємця з управління податковими потоками, спрямована на отримання податкової вигоди з метою збільшення кінцевого фінансового результату.

Таблиця 1.1

Ознаки необґрунтованої податкової вигоди

Параметр	Опис
Прямі ознаки (однозначно можуть свідчити про необґрунтованість податкової вигоди)	Нереальність операцій, показаних платником податків, з точки зору здорового глузду. Нереальність операцій у зв'язку з необґрунтованістю часових і матеріальних витрат (або операція (правочин) нездійсненна з урахуванням чинника місця знаходження потрібного для її проведення майна)
	Відсутність технічних або кадрових умов для здійснення операцій, показаних в обліку (тобто у фірми недостатньо персоналу, обладнання, складів, транспорту, інших основних засобів)
	Вибірковий облік, коли фіксуються тільки операції, необхідні для зниження податків
	Наявність угод із товаром, який не випускався або не міг бути вироблений у зазначених платником податків обсягах
Непрямі ознаки (потребують дослідження на предмет визначення економічної мети)	Особливі форми розрахунків, що свідчать про групову узгодженість (наприклад, усі учасники розплачуються векселями)
	Терміни платежів, що свідчать про групову узгодженість (наприклад, розрахунки між кількома фірмами, що виконуються в один день)
Вторинні (додаткові) ознаки (не є порушеннями, використовуються в сукупності або якщо є інші підозрілі обставини)	Створення компанії незадовго до здійснення операції
	Взаємозалежність учасників угод
	Неритмічний характер операцій
	Наявність раніше допущених податкових порушень
	Разовий характер угоди
	Здійснення операції не за місцем знаходження компанії
	Виконання операцій через один банк
	Співпраця з посередниками
	Контрагент платника податків не виконує своїх обов'язків, порушує податкове законодавство

Джерело: авторська розробка

Податкова вигода може бути визнана необґрунтованою, якщо податковим органом буде доведено, що індивідуальний підприємець-платник податків діяв без належної обачності та обережності, і що йому повинно було бути відомо про порушення, допущені контрагентом. При цьому рамки «належної обачності та обережності» не визначено.

Для більш ефективної державної політики в боротьбі з податковою злочинністю необхідно спиратися на зарубіжний досвід у цій сфері, а саме:

- 1) удосконалювати законодавчу та нормативну бази, що в підсумку допоможе ліквідувати «лазівки», які використовуються для ухилення від сплати податків;
- 2) посилити санкції проти порушників податкового законодавства;
- 3) сформувати сучасний комплекс організаційних і правових заходів попередження і припинення ухилення від оподаткування [121, с. 194].

Автори вважають, що заходи, яких на цей час вживає Уряд для вирішення проблеми ухилення від сплати податків, є вкрай недостатніми. На сучасному етапі розвитку міжнародних відносин з'явилася потреба в правовому співробітництві України з європейськими країнами в боротьбі з цим явищем [79, с. 50].

Усім відомо, що податкові злочини вже давно вийшли за межі однієї держави [228, с. 16]. В умовах фінансової глобалізації та інтернаціоналізації злочинності боротьба з податковими злочинами неможлива без координування зусиль з протидії легалізації кримінальних засобів у міжнародному масштабі. Це передбачає вироблення на міждержавному рівні загальних підходів і принципів, які мають закріплюватися в міжнародних актах, резолюціях і рекомендаціях.

Донедавна країни світу зосереджували свої зусилля переважно на боротьбі із загальнокримінальною злочинністю. Результатом цього стало підписання низки міжнародних правових актів, що регламентують питання правової допомоги у кримінальних справах та екстрадиції. Однак їхній зміст виявляє наявність правових норм, що визначають особливий (відмінний від загального) порядок застосування, передбачений щодо так званих фіскальних злочинів, до яких, безумовно, слід відносити і податкові правопорушення.

Наприклад, Європейська конвенція про взаємну правову допомогу у кримінальних справах ETS № 30 підписана практично всіма державами Європи (загалом 44 держави) і є міжнародним правовим актом, що

регламентує надання правової допомоги в питаннях кримінального переслідування [65].

Необхідність укладення міжнародних угод у справі боротьби з порушеннями фінансового та податкового законодавства зумовлена винятковою специфічністю адміністративно-правової природи фінансових і податкових злочинів, відокремленням у структурі правоохоронних органів низки держав підрозділів, що спеціалізуються на їх виявленні, попередженні, припиненні та розслідуванні, а також наявністю особливостей предмета доказування та збору доказів у відповідній категорії адміністративних справ [127].

Практика взаємодії з органами фінансових (податкових) розслідувань інших країн свідчить, що подібні угоди істотно підвищують ефективність діяльності органів податкової поліції з виявлення, припинення та розслідування фактів ухилення від сплати податків. Значною мірою цьому сприяли передбачувані зазначеними угодами додаткові можливості для проведення розслідування, отримання інформації, встановлення особи, розшуку та ідентифікації злочинців, надання документів та інших доказів.

Розглядаючи міжнародне співробітництво у сфері боротьби з податковими правопорушеннями не можна не торкнутися багатосторонньої угоди між Радою Європи та багатьма країнами.

Ця угода передбачає практично необмежені можливості в питаннях обміну інформацією.

Протидія ухиленню від сплати податків не може бути забезпечена тільки кримінально-правовим впливом. Отже, необхідно сформувати сучасний комплекс організаційних і адміністративно-правових заходів запобігання та припинення ухилення від оподаткування. Важливими є узгоджені заходи адміністративного та фінансового контролю за операціями юридичних і фізичних осіб із грошовими коштами та майном, а також установлення відповідальності за порушення правил ведення таких операцій. У цьому, на думку вчених, полягає зміт концептуальних засад розвитку податкової

системи України, що спрямовані на створення сприятливого інвестиційного клімату, активізацію підприємницької діяльності, зростання податкових надходжень за простого і прозорого механізму адміністрування податків, ефективної системи податкових пільг та адаптованого до європейських норм законодавства з урахуванням національних пріоритетів держави, інституційних, інноваційних, екологічних, соціальних чинників та євроінтеграційної складової, які у довготерміновій перспективі спрямовані на забезпечення підвищення її міжнародної конкурентоспроможності [70, с. 339].

У зв'язку з цим особливу увагу слід приділити методам боротьби з несплатою податків, що мають загальний характер, які мають бути спрямовані на усунення причин, що породжують несплату податків [10, с. 65]. До таких методів можна віднести засоби політичного характеру, що полягають у використанні податків тільки у фінансових, а не в політичних цілях; засоби економічного характеру, спрямовані на уникнення встановлення занадто важкого податкового тягаря в умовах несприятливої економічної кон'юнктури тощо [70, с. 218]. Однак провідне місце має відводитися засобам морального впливу, головним серед яких має бути розвиток податкової ідеології, спрямованої на підвищення рівня податкової моралі платника (сприйняття ним необхідності фіскальних платежів з меншим опором).

Отже, можна визначити такі способи боротьби з ухиленням від сплати податків:

- 1) удосконалення законодавчої та нормативної бази, що дає можливість закрити «лазівки», що використовуються для ухилення від сплати податків;
- 2) посилення санкцій проти порушників податкового законодавства;
- 3) формування сучасного комплексу організаційних і адміністративно-правових заходів попередження і припинення ухилення від оподаткування.

До загальних методів, спрямованих на обмеження можливості ухилення від сплати податків, зараховують спеціальні юридичні доктрини:

- «сутність над формою» – юридичні наслідки правочину визначаються його сутністю, а не формою, тобто має значення характер відносин, що фактично склалися між сторонами, а не назва договору;

- «ділова мета» – правочин, який створює податкові переваги, недійсний, якщо він не досягає своєї мети [22, с. 58].

Враховуючи позитивний світовий досвід, можна створити ефективну систему боротьби з податковими правопорушеннями.

Для досягнення цілей податкового контролю необхідно посилити увагу до проблеми узгодженості контрольної діяльності компетентних органів у сфері оподаткування. У зв'язку з цим можна запропонувати такі заходи щодо вдосконалення податкового контролю, які полягають:

- у підвищенні ефективності податкового контролю, що має бути забезпечено за допомогою розроблення та затвердження порядку взаємодії правоохоронних і податкових органів (з урахуванням актуального податкового законодавства), а також за рахунок впровадження нових і вдосконалення наявних програмних комплексів, що використовуються податковими органами. Зокрема, необхідно щорічно затверджувати комплекс заходів податкового контролю та оперативно-розшукових заходів;

- у наділенні податкових органів правом передавати списки громадян, які не здають податкової звітності за підсумками фінансового року, правоохоронним органам у довідкових цілях;

- у підвищенні взаємодії за рахунок розвитку загальних, оновлюваних у режимі реального часу баз даних (база даних загублених і викрадених паспортів; перелік фізичних осіб, які не подають податкової звітності; перелік фізичних осіб, які відсутні за місцем реєстрації тощо);

- у підтримці та мотивації економічної доцільності виконання законів і суспільно прийнятної моралі за допомогою заходів правового регулювання, ідеології моральної поведінки в основних положеннях податкового законодавства України.

1.3. Податкові правопорушення та відповідальність за них у зарубіжних країнах

Законодавство зарубіжних країн за порушення податкових норм передбачає цивільні, адміністративні, а в деяких випадках і кримінальні санкції. Вибір між ними регулюється досить складними правилами та процедурами.

Покарання за податкові правопорушення з метою зручності викладу умовно розділимо на дві категорії – покарання прямого і непрямого впливу. До першої групи санкцій належать штрафи, конфіскація об'єктів оподаткування, які намагалися приховати, позбавлення волі тощо. При цьому деякі з цих санкцій можуть виступати одночасно як покарання за вчинений злочин, так і за різні правопорушення некримінального характеру (адміністративні правопорушення). Відмінність штрафу, що стягується за несплату податків, і штрафу за подання неправдивих відомостей, пов'язане з незаконними діями і приховуванням об'єкта оподаткування. В останньому випадку штраф виступає як кримінальна санкція.

Так, наприклад, у Франції податкові санкції можуть застосовуватися тільки на вимогу податкової влади: ніхто, крім податкової адміністрації за французьким законодавством, не може переслідувати в кримінальному та адміністративному порядку за вчинення правопорушень податкового характеру [23].

Специфікою податкових злочинів в США є проведення кримінальних розслідувань за цим видом правопорушень, яке здійснюється спеціальними агентами Служби внутрішніх державних доходів, яка входить складовою частиною в структуру Міністерства фінансів і чий відділення розташовані по всій країні [1]. Цією ж причиною законодавець керувався, коли збільшував строк давності для податкових злочинів.

Аналізуючи законодавство зарубіжних країн з питань податкових санкцій, дослідники виокремлюють два основні підходи [12].

Перший підхід – «американський» – характеризується насамперед посиленням санкцій. Так, згідно з Кодексом внутрішніх державних доходів (ст. 7203, розділ 26 Кодексу законів США) запізнення з поданням податкової декларації може кваліфікуватися як кримінальний злочин (місдімінор). У цьому випадку Служба внутрішніх державних доходів повинна довести на суді, що обвинувачений був зобов'язаний подати податкову декларацію, не подав її своєчасно і зробив це навмисне. У разі визнання провини підсудного суд може позбавити його волі на строк до одного року або накласти штраф.

Спроба ухилитися від сплати податку шляхом подання неправдивої декларації про доходи вважається ще більш тяжким злочином і належить до категорії фелоній. Якщо тим, хто підтримує обвинувачення, вдається довести, що платник податків зробив якісь кроки, щоб ухилитися від сплати податків, і що ці дії робилися ним умисно або що в поданій ним декларації містилися завідомо неправдиві відомості, обвинувачений може бути засуджений до позбавлення волі на шість років.

Практика «угод про визнання провини», що використовується у США, нерідко призводить до того, що податкові санкції використовують для покарання за неподаткові злочини. Будь-яка діяльність, пов'язана з отриманням злочинних доходів (нарко- і порнобізнес, підпільні тоталізатори, незаконна торгівля зброєю тощо), тягне за собою приховування цих доходів від оподаткування [26, с. 107]. Довести обвинувачення в ухиленні від сплати податків виявляється легше, ніж звинуватити у вчиненні інших злочинів, оскільки в першому випадку переважають документальні докази, а в другому всі докази нерідко будуються на зізнанні, яке в будь-який момент може бути дезавуйоване.

Хрестоматійним прикладом є судовий процес у 1930-ті роки над очільником чиказьких гангстерів Аль Капоне. Тоді його було ув'язнено на 111 років зі сплатою штрафу в 70 тис. дол. за порушення податкового законодавства.

Другий підхід – «європейський» (так умовно може бути названа друга тенденція зарубіжного законодавства в питанні встановлення податкових санкцій) – вирізняється більш гуманним поводженням із порушниками податкових норм [16, с. 34]. «Останнім часом для європейського законодавства стала характерною декриміналізація низки санкцій за податкові правопорушення, тобто виділення їх зі сфери кримінального права», – наголошує В. Мельник [118, с. 24].

При цьому кримінальні санкції часто замінюються системою платежів (доплат до податків), що стягуються не судами, а іншими державними органами. Так, згідно із законодавством Туреччини в разі виявлення продажу товарів за навмисно заниженими цінами постачальник обкладається антидемпінговим податком і додатковим компенсаційним збором. У цьому випадку антидемпінгове мито забезпечує відшкодування збитків, а додатковий компенсаційний збір має характер штрафних санкцій.

Посилення санкцій за ухилення від сплати податків нерідко супроводжується амністією осіб, які зізналися у скоєнні подібних правопорушень (Ізраїль (1954), Франція (1952), коли амністувалися власники капіталів, прихованих за кордоном, у разі повернення цих капіталів на батьківщину). Однак практика показує, що цей спосіб боротьби з податковими деліктами недостатньо ефективний.

У багатьох країнах за податковою адміністрацією закріплюється право переважної купівлі товару в разі, якщо в декларації зазначено явно занижену його ціну [118, с. 24]. Інша ситуація складається тоді, коли суд встановлює розмір відшкодування за шкоду, заподіяну майну платника податків. За основу розрахунку суддя може взяти податкову декларацію, і якщо платник податків занижив у ній вартість свого майна то й отримувана ним у порядку відшкодування за заподіяну шкоду сума буде меншою за реальну вартість майна.

Втратою частини належного відшкодування може обернутися занижена вартість майна в податковій декларації, оскільки в разі відчуження приватної

власності в публічних інтересах суд або спеціальна оціночна комісія виходитимуть із цифр, що фігурують у податковій декларації.

Особливість зарубіжного податкового законодавства полягає в тому, що в низці країн кримінальну відповідальність за податкові правопорушення встановлено не нормами кримінальних законів (кодексів), а нормативно-правовими актами, що входять до систем податкового законодавства [118, с. 25].

У США на рівні федерації відповідальність за податкові злочини регулюється законодавством, кодифікованим у розділ 26 Кодексу законів США. В основу цієї кодифікації покладено Закон 1954 року про внутрішні доходи, іменований Кодексом внутрішніх доходів (нині чинна редакція затверджена Законом 1986 року, який називається Кодексом внутрішніх доходів 1986 року). Відповідальність за ухилення від сплати податків на користь штатів і місцевих податків регулюється відповідними законами штатів.

В Японії відповідальність за податкові злочини передбачена в численних актах так званого кримінально-адміністративного законодавства – Законі про стягнення державних податків 1959 року (ст. 187 і далі), Законі про прибутковий податок 1947 року (ст. 69 і далі), Законі про податок з юридичних осіб 1947 року (ст. 48 і далі). У некримінальних законах положення про кримінальні санкції зазвичай виносять в окремий розділ, розміщений наприкінці тексту закону. Саме вони і складають у сукупності податкове кримінально-адміністративне законодавство Японії. Зауважимо, що Загальна частина Кримінального кодексу (кейхо) Японії виконує функцію Загальної частини всього кримінального законодавства Японії зі встановленими обмеженнями.

Про це, зокрема, йдеться у ст. 8 КК Японії: «Загальні положення цього закону застосовуються також щодо злочинів, покарання за які передбачені іншим законодавством; однак це не стосується випадків, коли в цьому законодавстві є спеціальні норми». Так, наприклад, відмінні від Загальної

частини КК Японії положення про конфіскацію містяться в Законі про податок на спиртні напої (ч. 2 ст. 54).

У Франції основним законодавчим актом, що регулює питання відповідальності за податкові злочини, є Загальний кодекс про податки 1950 року (у редакції, затвердженій Декретом № 90-798 від 10.09.90). У Загальному кодексі про податки можна виділити матеріальні та процесуальні норми податкового деліктного права.

Відповідальність за податкові правопорушення регулюється в книзі «Справляння податків» у главі «Покарання» (ст. 1725–1840). У Книзі фінансових процедур, що є складовою частиною Загального кодексу про податки, регламентується комплекс питань, пов'язаних з встановленням самого податкового правопорушення, його розслідуванням.

У Німеччині таким джерелом права є Положення про податки 1977 року. У розд. 1 ч. 8 Положення містяться норми матеріального кримінального права (йдеться про податкові злочини), а в розд. 3 ч. 8 регулюються питання кримінального процесу у справах про податкові злочини [236].

У Положенні про податки 1977 року передбачено, що щодо податкових злочинів діють загальні норми кримінального законодавства, якщо інше не передбачено самим Положенням про податки (ч. 2, § 369).

Незважаючи на те, що практично всі склади податкових злочинів визначено в Положенні про податки, КК Німеччини (у редакції 1987 року) все ж містить кілька норм, що входять до системи податкового деліктного права. Йдеться, по-перше, про відповідальність посадових осіб, які завищують розмір податків, зборів або інших обов'язкових виплат (§ 353 «Незаконне стягнення непередбачених зборів; зменшення платежу»); по-друге, про порушення податкової таємниці (§ 355 КК Німеччини); по-третє, про відповідальність за підробку і підготовку підробки знаків оплати, зокрема митних зборів та інших податків, що стягуються митними органами (§ 148, 149 КК Німеччини) [236].

У Великій Британії законодавство про відповідальність за податкові правопорушення не систематизовано. До джерел права належать як

законодавчі акти, так і норми загального права. Деліктні податково-правові норми можуть міститися як у фінансових законах (Закон про грошові платежі 1935 року, Закон про порядок збору податків 1970 року, Закон про митні та акцизні збори 1979 року, Закон про фінанси 1986 року, Закон про фінансові служби 1986 року, Закон про прибутковий податок з корпорацій 1988 року), так і в законах, що регулюють окремі аспекти податкових відносин. Так, норми про відповідальність за податкові правопорушення містяться в Законі про магістратські суди 1980 року, у Законі про фальсифікацію і підробку 1981 року, у Законах про кримінальну юстицію 1986 і 1987 років [185].

В Іспанії кримінально-правова відповідальність за податкові правопорушення може встановлюватися як у формальних законах, які ухвалюють Генеральні Кортеси і санкціонованих главою держави, так і в матеріальних законах, ухвалюваних іншими державними органами в делегованих законах (*las leys delegadas*), законодавчих декретах, ордонансах (*las orde-nanzas de necesidad*) або надзвичайних законах (*las leys de urgencia*).

Несистематизованим є і законодавство про відповідальність за податкові злочини в Італії. Відповідні норми можуть міститися в законах (Закон від 07.01.29 про порядок розслідування та судового розгляду фінансових правопорушень), декретах-законах (Декрет-закон від 14.01.91 № 7), декретах Президента Республіки (Положення про стягнення прибуткового податку, затверджене Декретом Президента Республіки від 29.09.73 № 602; Кодекс законодавчих положень у сфері митних правил, затверджений Декретом Президента Республіки від 23.01.73 № 43 та ін.).

Як бачимо, застосовувані в провідних розвинених країнах системи законодавства, що регулює відповідальність за податкові злочини, можуть бути умовно зведені до трьох найпоширеніших варіантів [119].

1. Відповідні норми містяться в Кримінальному кодексі. У кримінальних кодексах більшості країн, що розвиваються, немає спеціальних глав про економічні злочини. Окремі склади таких злочинів містяться в різних розділах, присвячених посяганням на порядок управління і майно [147].

2. У тих країнах, де немає кримінальних кодексів (Зімбабве, Саудівська Аравія, Сьєрра-Леоне та ін.), відповідні норми містяться в спеціальних кримінальних законах, а також нормативних актах загального характеру або інших галузей права (крім кримінального) [76, с. 119].

3. Змішаний варіант – відповідальність може встановлюватися і в Кримінальному кодексі, і в інших законах, зокрема фінансових (Індія) [14, с. 158].

У країнах континентальної системи права податкові правопорушення, за які передбачена відповідальність, за тяжкістю вчиненого поділяються на злочини і кримінальні проступки (у Франції – на злочини, кримінальні делікти і кримінальні проступки). В основі такого поділу лежать передбачені санкції [147, с. 264].

Німецьке законодавство серед правопорушень, за які передбачена кримінальна відповідальність, виділяє злочини (Verbrechen) – діяння, які караються позбавленням волі на строк понад один рік, і делікти (Vergehen) – діяння, карані позбавленням волі на строк менше одного року або грошовими покараннями. За кримінальними податковими правопорушеннями в німецькому праві слідують податкові адміністративні правопорушення (проступки – Ordnungswidrigkeiten) – порушення податкового законодавства, що караються адміністративними штрафами [160, с. 100].

Так, відповідно до § 370 Положення про податки 1977 року адміністративним правопорушенням визнається ухилення від сплати податків через легковажність. Таке податкове адміністративне правопорушення може бути покаране адміністративним штрафом на суму до 100 тис. марок. Стягнення не признається, якщо винний повідомить про неточність або неповноту раніше поданої ним декларації до того, як йому або його представнику стане відомо про порушення кримінального або адміністративного переслідування.

В Італії податкові кримінальні правопорушення поділяють на злочини (delitti) і кримінальні проступки (contravvenzioni). Податкові злочини

караються позбавленням волі та штрафом, а вчинення кримінальних проступків може спричинити за собою застосування арешту та відшкодування збитків (ідеться про основні покарання). Італійське податкове законодавство допускає, що діяння, яке є податковим проступком, за певних умов стає злочином [160, с. 102].

Так, відповідно до ст. 97 Декрету Президента Республіки від 29.09.73 «Про стягнення прибуткового податку» дії особи щодо вчинення шахрайських операцій зі своїм або чужим майном з метою уникнути сплати податків становлять злочин, що тягне за собою покарання у вигляді тюремного ув'язнення на строк до трьох років. Шахрайські дії завжди є підставою для кваліфікації діяння не як проступку, а як злочину [160, с. 103].

Злочини тягнуть за собою кримінальні покарання (позбавлення цивільних прав, заслання, строкове позбавлення волі, строкове тюремне ув'язнення та ін.), делікти – виправні покарання (арешт на строк понад два місяці і штраф на суму понад 10 тис. франків). Залежно від категорії кримінального правопорушення вирішується питання про притягнення до відповідальності за правопорушення, вчинені за межами Франції, про строки давності притягнення до кримінальної відповідальності та давності застосування покарання. Крім того, практичне значення наведеної класифікації кримінальних правопорушень проявляється і в тому, що відповідальність за замах на податковий злочин настає в обов'язковому порядку, за замах на делікти – тільки в тих випадках, коли в правовій нормі прямо йдеться про це, а за замах на кримінальний проступок кримінальна відповідальність не передбачена взагалі. Відповідальність за співучасть настає у разі вчинення особою злочину або делікту, тоді як за співучасть у податкових проступках кримінальна відповідальність настає лише у випадках прямої вказівки на це правової норми [14, с. 59].

Традиційним для англосаксонської системи права є поділ злочинних діянь на більш тяжкі злочини – фелонії (felony) і менш тяжкі злочини – місдимінори (misdemeanor). Законом від 21.07.67 у Великій Британії скасовано

поділ злочинів на фелонії та місдимінори (зараз усі злочини у Великій Британії діляться на арештні та неарештні).

У США поділ кримінальних правопорушень на фелонії та місдимінори продовжують використовуватися. Для класифікації застосовують різні підстави. В одних випадках фелоніями визнаються діяння, карані смертною карою або позбавленням волі у в'язниці штату, а місдимінорами – діяння, карані штрафом або позбавленням волі у місцевій в'язниці. В інших випадках критерієм класифікації є тривалість покарання у вигляді позбавлення волі.

Як порівняння хотілося б зупинитися на особливостях податкової системи низки зарубіжних країн. Цікаво, що в сучасному податковому праві більшості розвинених країн концептуальний підхід до оподаткування принципово відрізняється від прийнятого у нас. Там податки – це форма (засіб) участі громадян та інших фізичних і юридичних осіб у забезпеченні дохідної бази бюджетів усіх рівнів для вирішення загальнодержавних, регіонального та місцевих завдань [178]. Податки – це одна з багатьох форм їхньої участі у фінансуванні соціально-значущих проектів і завдань. Для податкової доктрини демократичного суспільства слід вважати найважливішими і основоположними принципам справедливість оподаткування та збалансованість прав та обов'язків податкових органів і платників податків. На Заході застосування цього принципу суворо контролюється з боку суспільства [14, с. 60].

Так, принцип справедливості оподаткування передбачає застосування прогресивної шкали оподаткування доходів (вищі доходи оподатковуються за вищими податковими ставками). Можливе застосування також пропорційної системи оподаткування доходів, але в жодному разі – дегресивного оподаткування (як це має місце в Україні – якщо врахувати сумарний ефект прибуткових податків, податків на майно). Цей самий принцип вимагає виключення з оподаткування доходів, які не перевищують рівня прожиткового мінімуму працівника. Із цього ж принципу випливає і загальноприйнятий на Заході порядок установлення податкових ставок:

- 1) найвищими податками оподатковуються «дармові» доходи (дари, виграші в лотереї, у казино);
- 2) більш низькими – так звані «пасивні» доходи (дивіденди, відсотки за вклади);
- 3) ще нижчими – доходи від підприємництва та від трудової діяльності;
- 4) нульовими податками – доходи, що не перевищують прожиткового мінімуму.

Принцип збалансованості прав та обов'язків податкових органів і платників податків виражається також конкретними правилами:

- 1) усі прогалини в текстах податкових законів однозначно тлумачаться на користь платника податків (що вже закріплено в Податковому кодексі);
- 2) податкові органи не мають права наказувати платнику податків застосовувати такі форми і методи його діяльності, за яких він був би зобов'язаний платити найвищі податки (що також поступово починає отримувати визнання, наприклад, податкове планування);
- 3) рівна відповідальність держави і платника податків у їхніх фінансових (податкових) взаємовідносинах.

У країнах Заходу ці два основоположні принципи не просто гарантуються, але так вбудовані в загальну систему державних правових відносин, що відступи від них практично неможливі. Якщо уряди вносять податкові законопроекти, які не відповідають уявленням про справедливість розподілу податкового тягаря, то ці законопроекти не просто відкидають, але часто одночасно відправляють у відставку і сам уряд, який ризикнув внести такі пропозиції [145, с. 222].

Говорячи про права податкових органів в країнах західної демократії, слід зазначити, що вони доволі широкі й передбачають можливість втручання в особисте життя [145, с. 223]. Наприклад, у податкових органів накопичуються величезні маси найрізноманітнішої інформації про приватне життя платників податків. Але для всієї цієї інформації прийнято такий режим зберігання, що вона теоретично і практично не може використовуватися для

жодних цілей, крім податкових. Ні політична влада, ні чиновники інших відомств, ні правоохоронні органи ні за яких обставин не можуть отримати доступ до баз даних податкових органів.

Єдина податкова служба Швеції крім суто фіскальних функцій веде повний облік не тільки платників податків, а й усього населення країни. Рівень комп'ютеризації та методи контролю за доходами дають змогу складати декларації про доходи більшості населення безпосередньо в податковій службі і розсилати їх громадянам. Останнім залишається поставити свій підпис, а в разі незгоди прийти розібратися до податкового органу. Відомості про доходи фізичних осіб не є податковою таємницею [154, с. 63].

Нині в країнах Заходу проводять політику лібералізації щодо руху капіталів і робочої сили, практично усунуто валютні обмеження (введення єдиної валюти – євро). У цих країнах платники податків вільні у виборі як місця проживання, так і місця здійснення комерційної та інвестиційної діяльності. Крім того, з'явилася низка країн, які спеціалізуються на залученні на свою територію посередницького фінансового бізнесу, використовуючи для цього, насамперед, пільги з податків. Якщо взяти розвинені країни Заходу, то можна спостерігати дві моделі податкових доктрин. Перша передбачає загальний високий рівень оподаткування в поєднанні з системою високих соціальних виплат (Швеція). Друга – помірний рівень оподаткування і стриману політику соціального забезпечення [154, с. 64].

При цьому кожна з них плавно еволюціонувала від крутої прогресії в податкових ставках основних дохідних податків до більш пологих і навіть до «плавних» систем оподаткування доходів. У другій половині 80-х – на початку 90-х років XX ст. провідні країни світу, такі, як США, Велика Британія, Німеччина, Франція, Японія, Швеція провели податкові реформи, спрямовані на прискорення нагромадження капіталу та стимулювання ділової активності. Зарубіжне податкове законодавство йде шляхом переходу від принципу «більше виробив – більше заплатив» до принципу «більше податків платить

той, хто більше має і споживає». При цьому найбільші податки в Європі стягують у Скандинавських країнах і державах Бенілюксу [154, с. 65].

Найбільший сукупний податок у Швеції – 55 %, у країнах південної Європи податковий тягар значно легший – менш як 35 % в Іспанії та Португалії. Досить ефективно працює податкова служба Франції. Першим найважливішим принципом податкового контролю в цій країні є дотримання критерію економічної доцільності, відповідність цілей контролю і витрачених коштів. Іншим найважливішим принципом є дотримання гарантій і прав платника податків. Діє презумпція «добросовісності» платника податків. Якщо платник податків задекларував свої доходи, вчасно сплатив податки, то він користується усіма гарантіями і правами. Під час судових розглядів, насамперед, перевіряється, чи не були порушені права платника податків. До осіб, які ухиляються від оподаткування, не будуть застосовуватися гарантії, оскільки вони порушили принцип обов'язковості сплати податків. У низці випадків податкові органи зобов'язані давати письмові роз'яснення нормативних актів у формі інструкцій і циркулярів. Крім того, податкова адміністрація зобов'язана в письмовій формі відповідати на запитання платника податків. Ці відповіді в разі потреби платник податків може використовувати для свого захисту в суді. У Франції податкова служба включає три рівні:

- 1) національний рівень (Управління національних та міжнародних перевірок, Управління перевірок податкового становища, Національне Управління податкових розслідувань);
- 2) регіональний рівень (Управління Центрального регіону);
- 3) низова ланка (податкові управління департаментів).

Станом на 2022 рік чисельність апарату податкової служби Франції становить понад 80 тис. осіб. Показниками ефективності податкового контролю є кількість перевірок, які проводить один перевіряльник на рік [154, с. 68]. До якісних показників належать: по-перше, сума донарахованих податків, при цьому обов'язково вказується причина донарахувань (свідоме

ухилення, забудькуватість, недбалість) і дії, вжиті для сплати податків у повному обсязі; по-друге, співвідношення між витраченими коштами і загальною величиною донарахованих сум [39, с. 104].

Санкції за податкові правопорушення встановлюються податковою службою і застосовуються автоматично. Якщо платник податків вважає, що стягнення штрафу було неправомірним, він може оскаржити його в суді. У тому разі, якщо в порушенні законодавства винен банк (що буває вкрай рідко), платник податків повинен врегулювати свої відносини з банком, у тому числі перекласти на нього відповідні санкції. Податкова служба в ці відносини не втручається. Спори між податковими органами та платниками податків виникають здебільшого тоді, коли сума податкових зобов'язань частково або повністю опротестовується платником податків.

Загалом же податковий процес у розвинених західних країнах доволі ускладнений. Використання нормального, передбачених законом шляхів урегулювання спорів часто виявляється надмірно дорогим, причому для обох сторін, і тому доводиться винаходити більш спрощені засоби та шляхи вирішення спірних питань. У США, наприклад, останнім часом стали вводитися в практику такі методи, як регулювання спірних питань у порядку узгодження позицій до подання податкової звітності; випуск рекомендованих інструкцій щодо вирішення спірних питань, які найчастіше зустрічаються; програми зі зменшення спірних ситуацій в окремих галузях; застосування прискорених і спрощених процедур вирішення питань [75, с. 180].

Для підприємств, які не подали податкову декларацію, податкові органи визначають суму податкових зобов'язань розрахунковим шляхом, виходячи з даних по аналогічним підприємствам.

Якщо декларацію подано пізніше 30 днів після отримання спеціального повідомлення, також вважається, що вона не подана. У цьому випадку платник податків втрачає право на змагальну процедуру і на нього лягає тягар доказів. Сума податку встановлюється по максимуму.

Проблеми зі збором податків виникають щодо підприємств, які відчують фінансові труднощі. У тому разі, якщо ці труднощі мають тимчасовий характер, підприємство може звернутися до податкових органів із проханням про відстрочку сплати податків.

Таке відстрочення може бути надано за умови певних гарантій з боку платника податків. Інша можливість урегулювання відносин з податковими органами – погашення заборгованості поступово, на основі плану врегулювання платежів.

Якщо ж заборгованість підприємства постійно зростає: воно не платить податки, соціальні внески, не оплачує банківський кредит, податкова служба має право ініціювати банкрутство підприємства. Для того щоб розпочати відповідний процес, податковій службі потрібно отримати дозвіл Торгового суду. Суд має ухвалити відповідне рішення протягом трьох місяців з дня звернення. Але цей захід застосовується рідко, оскільки фактично йдеться про припинення діяльності, а не про оздоровлення підприємства. Інтересам податкових органів більшою мірою відповідає хоча б часткове погашення заборгованості.

Особі, яка вказала на порушення податкового законодавства, може бути виписано премію після закінчення перевірки (певний відсоток від стягнутої суми). Податковим органам надають інформацію, зокрема, і приватні детективи (нібито добровільно, безкоштовно). Такого роду інформація («за наводкою») становить дуже незначний відсоток від загального обсягу одержуваної податковими органами інформації і платника податків ніколи не ставлять про неї до відома, у всякому разі, офіційно.

Якщо з'ясовується, що підприємство ухиляється від сплати податків, автоматично мається на увазі, що його керівник був у курсі, при цьому тягар доказу лежить на податкових органах. У тому випадку, коли вину керівника доведено, йому може бути пред'явлено відповідне обвинувачення, але тільки на основі рішення суду. Цікаво те, що стягнення може бути звернено на особисте майно, особисті доходи керівника, причому в рамках податкового

законодавства, а не кримінального переслідування. Функції податкової служби в Німеччині виконують федеральне відомство з фінансів, а також земельні фінансові відомства, що підпорядковуються відповідно федеральному Міністерству фінансів країни і земельним Міністерствам фінансів. Податкова поліція Німеччини була створена ще 1934 року. У Німеччині немає єдиного закону про податкову поліцію [213].

Діяльність податкової поліції загалом регулюється податковим законодавством (Закон про загальний порядок оподаткування, 1977).

Основні завдання податкової поліції Німеччини:

- 1) розслідування податкових злочинів і порушень порядку обчислення і сплати податків;
- 2) визначення бази оподаткування у випадках податкових злочинів порушень порядку обчислення і сплати податків;
- 3) виявлення невідомих податкових злочинів та обставин, що є підставою для виникнення обов'язку сплати податку.

У Німеччині чітко виокремлюються дві сфери діяльності податкової поліції: кримінальне переслідування і податковий розшук [89].

У сфері кримінального правопорушення до компетенції «Штойфи» (податкової поліції) входять податкові злочини і податкові правопорушення. До податкових злочинів належать ухилення від сплати податків, контрабанда, а також підробка гербових і акцизних марок, приховування особи, яка вчинила податковий злочин. До податкових правопорушень належать «менш тяжкі правопорушення» – порушення порядку обчислення і сплати податків.

Під час виконання свого основного завдання – розслідування податкових злочинів – співробітники податкової поліції мають ті самі права та обов'язки, що і співробітники кримінальної поліції:

- обшук;
- вилучення документів;
- арешт майна;
- затримання і попереднє ув'язнення підозрюваного;

- перегляд ділових документів (записників, виписок рахунків);
- вилучення документів;
- отримання необхідних відомостей практично від усіх державних і приватних установ (крім спецслужб).

З 2002 року інспектори, які здійснюють податкові перевірки, вперше отримали право доступу до систем обробки даних платника податків. У разі виявлення ознак податкового злочину та наявності достатньої кількості фактичних доказів інспектор негайно зобов'язаний повідомити про це компетентні органи.

Варто зазначити, що сам факт розслідування завжди завдає шкоди репутації тієї чи іншої особи. У разі безпідставності залучення до розслідування податкової поліції, відповідна шкода має бути відшкодована платнику податків. Крім того, за наявності власної заяви платника податків про неправильне обчислення податків і необхідності внесення виправлень до податкової декларації («явка з повинною») він може бути звільнений від покарання за умови правильного заповнення декларації та внесення належних податків і пені у встановлені строки. Але звільнення від покарання не настає, якщо до виправлення або доповнення декларації посадові особи фінансових органів з'явилися у платника податків для проведення податкової перевірки або злочин уже було повністю або частково розкрито.

Спостерігаються в роботі податкових органів і певні правові проблеми. Так, під час процедури оподаткування на платника податків покладається обов'язок сприяння податковим органам: він повинен повідомляти про всі факти, що мають істотне значення для оподаткування. Водночас обвинувачений під час податкового переслідування в принципі не зобов'язаний давати показання і сприяти органам податкової поліції при встановленні відповідних обставин.

Одним з найефективніших інструментів виявлення податкового правопорушення і злочинів у Німеччині є обмін інформацією між різними фіскальними службами та іншими державними інстанціями.

Підпорядкованість податкових, митних служб і податкової поліції Мінфіну сприяє їхній тісній співпраці та взаємодії. Джерелами інформації можуть слугувати: державні органи, органи місцевого самоврядування, суди, треті особи, ЗМІ, велику роль відіграє діюча в Німеччині система «контрольних повідомлень» [213, с. ...].

Загалом у Німеччині досить докладне, деталізоване податкове законодавство, яке унеможлиблює різну інтерпретацію тих чи інших положень, що зводить до мінімуму суперечки між платниками податків і податковими органами з приводу застосування закону і сприяє більш високому ступеню збирання податків.

Оцінюючи можливості застосування німецького досвіду, слід враховувати також, що західні країни набагато перевершують нашу країну в організаційному, фінансовому, технічному відношенні. Ефективному податковому контролю сприяє розвинена банківська система, високий рівень комп'ютеризації податкових служб, наявність відповідної статистичної та аналітичної бази. Усе це дає можливість контролювати відповідність доходів і витрат громадян, які відіграють основну роль у бюджетних надходженнях у цих країнах. Як чинники, що сприяють ефективній роботі податкових служб розвинених країн, слід зазначити такі:

1) деталізоване, докладне податкове законодавство, у якому чітко прописані всі процедури оподаткування, а також реальна рівноправність сторін;

2) переважання функціонального підходу в організації податкових служб над галузевим (функціональний принцип створює систему контролю і противаги, дає можливість підвищити кваліфікацію співробітників і збільшити продуктивність праці за рахунок спеціалізації та комплексного підходу, забезпечує єдність при проведенні податкових процедур);

3) наявність концепції податкового контролю, концентрація зусиль фахівців на ключових напрямках контролю; цілеспрямований відбір підприємств для перевірки на основі широкої інформаційної бази;

4) оцінка роботи підрозділів і співробітників податкової служби на базі чітких критеріїв, створення стимулів для підвищення ефективності податкового контролю.

Зауважимо, що в Україні останніми роками йде активний процес удосконалення форм і методів податкового контролю з метою профілактики правопорушень у сфері податків і зборів.

Висновки до розділу 1

Податки є основним способом формування державного бюджету. Вони виконують такі функції: фіскальну (наповнення бюджету країни); розподільна функція, або соціальна, полягає в перерозподілі доходів суспільства; регулювальна функція, що виявляється в контролі економічних відносин; контрольна функція реалізується у відстеженні державними органами своєчасності та повноти надходження до державного бюджету платежів, які зобов'язані сплачувати платники податків. Спроба ухилитися від цих зобов'язань може слугувати підставою для притягнення юридичних або фізичних осіб до різних видів юридичної відповідальності.

Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства може бути фінансовою (податковою), адміністративною та кримінальною. Податкова відповідальність платників податків регулюється розділом 2 Главою 11 ПК України. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (абзац перший статті 9 КУпАП).

Податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів. Податкове правопорушення характеризується суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння. Щоб правопорушення могло бути кваліфіковане як податкове, необхідно: правопорушення має містити вину платника податків; правопорушення має містити порушення податкового законодавства; за це порушення відповідальність має бути встановлена безпосередньо ПК України. Винною у вчиненні податкового правопорушення визнають особу, яка вчинила протиправне діяння умисно або з необережності.

Ознаки податкових правопорушень: 1) податкове правопорушення вчиняється або з необережності, або умисно. Вина виступає обов'язковою ознакою податкового правопорушення; 2) податкове правопорушення має спричинити шкідливі наслідки, які можуть виражатися в нанесенні збитків, порушенні прав тощо, причому має бути встановлено причинно-наслідковий зв'язок між самим діянням і настанням наслідків; 3) податкове правопорушення має бути караним, тобто його вчинення призводить до настання негативних наслідків для платника податків у вигляді застосування податкових санкцій. Кожне правопорушення у сфері податків і зборів має свій склад, який і є підставою для притягнення до юридичної відповідальності.

Вина юридичної особи у вчиненні податкового правопорушення визначається залежно від вини її посадових осіб або її представників, дії (бездіяльність) яких зумовили вчинення податкового правопорушення. Склад податкового правопорушення утворюють чотири елементи: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона. Суб'єктний склад відносин у сфері оподаткування досить широкий. Суб'єкти адміністративного правопорушення визначені законодавством про адміністративну відповідальність. Їх характеристика: досить високий інтелектуальний рівень, знання основ податкового законодавства; наявність певного рівня матеріального достатку;

відносно високий соціальний статус; прагматизм, тобто наявність практичності та раціоналізму; орієнтація на досягнення успіху у сфері бізнесу; розгалужені соціальні зв'язки в різних сферах.

Типи особистостей правопорушників у сфері податків і зборів: 1) нестійкий (ситуаційний) – особи, які мають загалом позитивну характеристику, раніше не притягалися до адміністративної відповідальності, не сплачують податки: з огляду на незгоду з чинним податковим законодавством (так звані платники податків-відмовники); унаслідок несприятливого економічного становища підприємства, з метою розв'язання фінансових проблем; унаслідок слабого знання податкового законодавства (більшою мірою до них відносять фізичних осіб без створення юридичної особи тобто ФОП); 2) стійкий – до нього належать особи, які систематично порушують податкове законодавство і не сплачують податки, розраховуючи на те, що правоохоронні та контролюючі органи не зможуть виявити протиправні факти (до них належать як юридичні, так і фізичні особи); 3) особливо стійкий (злісний) – особи, у діях яких від самого початку був присутній злочинний задум, вони активно розробляють різні схеми ухилення від сплати податків (так звані податкові шахраї).

Протидія ухиленню від сплати податків не може бути забезпечена тільки кримінально-правовим впливом. Необхідно сформувати сучасний комплекс організаційних і адміністративно-правових заходів запобігання та припинення правопорушень у сфері податків і зборів. При цьому важливими є узгоджені заходи адміністративного та фінансового контролю за операціями юридичних і фізичних осіб із грошовими коштами та майном, а також установлення відповідальності за порушення правил ведення таких операцій. У цьому полягає зміст концептуальних засад розвитку податкової системи України, що спрямовані на створення сприятливого інвестиційного клімату, активізацію підприємницької діяльності, зростання податкових надходжень за простого і прозорого механізму адміністрування податків, ефективної системи

податкових пільг та адаптованого до європейських норм законодавства з урахуванням національних пріоритетів держави.

До методів боротьби із несплатою податків можна віднести засоби політичного характеру, що полягають у використанні податків тільки у фінансових, а не в політичних цілях; засоби економічного характеру, спрямовані на уникнення встановлення занадто важкого податкового тягара в умовах несприятливої економічної кон'юнктури тощо. Провідне місце серед методів має відводитися засобам морального впливу, головним серед яких є розвиток податкової ідеології, спрямованої на підвищення рівня податкової моралі платника (сприйняття ним необхідності фіскальних платежів з меншим опором).

Особливість зарубіжного податкового законодавства полягає в тому, що в низці країн кримінальну відповідальність за податкові правопорушення встановлено не нормами кримінальних законів (кодексів), а нормативно-правовими актами, що входять до системи податкового та адміністративного законодавства. Аналізуючи законодавство зарубіжних країн з питань податкових санкцій, виокремлено два основні підходи. Перший підхід – «американський» - характеризується, насамперед, посиленням санкцій. У разі визнання провини підсудного суд може позбавити його волі на строк до одного року або накласти штраф. Другий підхід – «європейський» (так умовно може бути названа друга тенденція зарубіжного законодавства в питанні встановлення податкових санкцій) – вирізняється більш гуманним поводженням із порушниками податкових норм.

РОЗДІЛ 2

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРОФІЛАКТИКИ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

2.1. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів: мета, завдання, функції, принципи, методи

Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (абзац перший статті 9 КУпАП) [82]. Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені цим Кодексом, настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності (абзац другий статті 9 КУпАП) [82].

Соціальний характер зумовлений безліччю порушень норм права в суспільстві, що заподіює значну моральну та матеріальну шкоду. У соціальному значенні основне в цій дії саме те, що вона суперечить наявним соціальним відносинам, заподіює або здатна заподіяти шкоду правам та інтересам громадян, державі та суспільству в цілому. Правопорушення завжди суспільно шкідливе. Ступінь суспільної шкідливості діяння може бути різним, але його наявність обов'язкова для віднесення його до правопорушень. Правопорушення посягають на різні сторони суспільного життя, завдають шкоди політичним, трудовим, майновим, особистим правам і свободам громадян України.

Профілактичні заходи впливу – це заходи, які застосовуються до особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, з метою запобігання вчиненню нею нових адміністративних правопорушень.

Метою профілактики правопорушень є захист особистості, суспільства і держави від протиправних посягань. Головними завданнями профілактики правопорушень є:

- формування законослухняної поведінки громадян;
- зменшення розмірів збитків і втрат від правопорушень;
- виключення чинників та умов вчинення правопорушень;
- недопущення вчинення правопорушень з боку інших громадян.

До профілактичних заходів впливу належать: усне зауваження; попередження; заходи виховного впливу тощо.

Усне зауваження передбачає роз'яснення фізичній особі протиправного характеру та суспільної шкідливості вчиненого нею адміністративного правопорушення і застереження про неприпустимість протиправної поведінки з її боку. Попередження полягає в письмовому застереженні особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, про неприпустимість протиправної поведінки з її боку та правові наслідки повторного вчинення цього адміністративного правопорушення.

Заходи виховного впливу належать до окремої категорії профілактичних заходів впливу як з боку правової регламентації, так і за своєю правовою специфікою. Такі заходи не спричиняють правових наслідків, тому кардинально відрізняються від адміністративних стягнень. Утім, систему заходів виховного впливу запроваджено в КУпАП виключно для неповнолітніх і є альтернативою адміністративному стягненню. Заходи виховного характеру покликані здійснити такі цілі: звільнення неповнолітніх правопорушників від адміністративної відповідальності; попередження з їхнього боку нових правопорушень.

Потрібно зазначити, що система заходів виховного впливу відрізняється від попередження як профілактичного заходу тим, що вищевказана система може передбачати певні обмеження, мати заборони, дотримуватися певних зобов'язань.

Засоби адміністративного права спрямовуються й на профілактику фінансових проступків, віднесених до податкових правопорушень та деталізованих у ПК України [158]. Серед таких проступки, визначені ст. 117–128-1 Податкового кодексу України, наприклад правопорушення, які стосуються порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах, інформування про відкриття чи закриття рахунків у банківських установах, звіту про підзвітні рахунки, інформування платником податків щодо фізичних осіб – платників податків, про угоди щодо оренди об’єктів нерухомості. Також правопорушення можуть стосуватися порушення порядку подання податкової звітності, реєстрації акцизних накладних, правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем, довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати тощо [9].

Загалом, як наголошують дослідники, профілактика правопорушень у податковій сфері проявляється через застосування різних державних і громадських заходів, які спрямовуються на нейтралізацію причин, умов деліктної діяльності щодо справляння та адміністрування сплати податків, зборів, забезпечення втілення прав платників податків і зборів, правосуб’єктності контролюючих органів та суб’єктів адміністрування податків, зборів [85, с. 266].

Існує багато визначень терміна «профілактика правопорушень». На наш погляд, потрібно насамперед спиратися на визначення юридичної науки.

У юридичній літературі та нормативно-правових актах часто вживаються терміни «профілактика злочинності», «запобігання злочинам» і «припинення злочинів». Деякі автори не вважають за потрібне виокремлювати якісь смислові відтінки цих понять і розглядають їх як синоніми загального поняття «попередження злочинності», проте певні відмінності між ними все ж таки існують.

Наголосимо, що профілактика правопорушень має своє розуміння та свою природу.

У різних джерелах під профілактикою правопорушень розуміється «діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, громадських організацій, трудових колективів, посадових осіб і громадян, спрямована на виявлення, вивчення, усунення та нейтралізацію причин і умов, що сприяють вчиненню протиправних діянь, забезпечення сприятливих умов життя та індивідуального виховання певних категорій осіб, у діях яких є антигромадська спрямованість, активізацію чинників, що стимулюють законослухняну поведінку громадян, розроблення та здійснення системи правових, соціально-економічних, організаційних, виховних, спеціальних та інших заходів щодо попередження протиправних діянь» [5, с. 79].

У юридичній літературі достатньо різних думок про поняття «профілактика правопорушень». Виділяють три групи думок, що визначають профілактику правопорушень. Думка першої групи зводиться до простого управління, спрямованого на усунення причин та умов злочинності. Так, на думку О. Бандурки, профілактика кримінальних правопорушень являє собою складно влаштовану діяльність держави, необхідна для логічної організації соціальними процесами, що впливають на зниження злочинності [19].

Друга група вчених пов'язують профілактику злочинів із соціальним управлінням. Так, Г. Литвинова вважає, що попередження кримінальних правопорушень являє собою один із видів соціального управління [104].

Треті відносять профілактику до функції держави. Так, О. Литвак вважає, що профілактика кримінальних правопорушень – це не що інше, як вид діяльності, причому не тільки держави в особі своїх центральних і місцевих органів, а й організацій. При цьому цей вид діяльності спрямований на визначення та викорінення основ злочинності, зниження кримінологічних чинників [101, с. 44]. В. Сусаєв дотримуючись аналогічної точки зору вважає, що така діяльність держави і суспільства сприяє стримуванню зростання

злочинності, шляхом вжиття планомірних заходів, що обмежують причини злочинності [188].

Досить різноманітні думки щодо самого визначення профілактика злочинів і потребує додаткового дослідження. Однак при всьому розмаїтті думок, поняття профілактики правопорушень має загальні особливості, такі як управління та усунення причин і умов вчинення злочинів.

Переходячи до профілактики податкових правопорушень, можна сказати, що при їх визначенні також виділяються різні думки. Одна група вчених дотримується думки, що попередження податкових злочинів являє собою комплекс всіляких заходів. Так, точка зору Ю. Александрова, А. Геля, Г. Семакова дає підставу вважати, що попередження податкових правопорушень є «комплекс різноманітних заходів попереджувального характеру», що безпосередньо впливають і сприяють правомірній поведінці платника податків [11, с. 16]. Підтримуючи цю думку, Б. Галушко вважає, що попередження податкових кримінальних правопорушень є не що інше «як вплив держави і суспільства на причини та умови, що породжують податкову злочинність» [41, с. 8]. При цьому йдеться про вплив держави на соціальні чинники та процеси, які так чи інакше передують податковим правопорушенням і які впливають на соціальну поведінку платників податків.

Це визначення окреслює межі впливу держави на певні суспільні відносини, які пов'язані з податками та оподаткуванням, формують позитивну соціальну психологію окремих суб'єктів – платників податків.

Дещо інший підхід у розумінні профілактики податкових злочинів, що полягає у впливі, представлений другою групою вчених. Так, В. Хоменко вважає, що попередження податкових кримінальних правопорушень являє собою «вплив на населення» [215]. Такий вплив безпосередньо спрямований на менталітет громадян і сформований з метою вироблення високої правової свідомості. Крім того, на думку авторів подібний вплив сприяє формуванню у громадян стійкого імунітету на протиправні діяння і, зокрема, у сфері податків. Подане визначення дещо розмите, має певні труднощі у сприйнятті,

рясніє термінологією, не вказує на параметри. Однак за всієї складності сприйняття розкриває деякі особливості попередження податкових правопорушень.

Треті вчені відносять профілактику податкових правопорушень до розряду комплексних системних заходів, спрямованих на усунення причин. Так, І. Медицький розглядає профілактику податкових правопорушень як продуману й обґрунтовану систему, що володіє певним набором заходів, включаючи загальнодержавні, економічні, політичні, соціальні та правові питання [117, с. 89]. Крім того, автор включає до профілактики податкових правопорушень спеціальні та індивідуальні заходи органів, що займаються питаннями оподаткування. Усі ці заходи, на думку автора, спрямовані на усунення причин податкових правопорушень, а також створення умов, що дають змогу викоринити правопорушення в зазначеній сфері. При цьому В. Пивоваров розкриває основні проблемні моменти, які найчастіше виникають на практиці, до яких можна віднести особливості бухгалтерського та податкового обліку, недосконалість податкового, адміністративного та кримінального законодавства, а також правову культуру у сфері оподаткування [148, с. 114].

Це визначення можна вважати найбільш правильним, оскільки, по-перше, це заходи, що здійснюються державою. По-друге, це комплекс заходів, що включає в себе політичні, економічні, правові та соціальні аспекти. Причому вони спрямовані на вирішення єдиного завдання, взаємно узгоджені, чітко визначені, взаємодоповнюючі один одного. Тільки за наявності такого комплексу заходів, що враховує всі сторони цієї проблеми, можливий якісний вплив на причини вчинення та зростання податкової злочинності. По-третє, це визначення виокремлює безпосередній пласт відносин, тісно пов'язаний з оподаткуванням.

Вбачається більш правильним визначення профілактики податкових правопорушень як здійснюваних державою комплексу політичних, економічних, правових і соціальних заходів, спрямованих на запобігання або

мінімізацію ризиків, що є підставою для зростання правопорушень у сфері податків і зборів.

Поняття «профілактика злочинності» може розумітися як у широкому, так і у вузькому сенсі [111]. У широкому розумінні профілактика є синонімом попередження. У вузькому ж сенсі слова профілактикою вважаються заходи, спрямовані на виявлення і ліквідацію причин і умов конкретних злочинних діянь, а також на встановлення осіб, потенційно здатних вчинити злочин, з метою здійснення спрямованого попереджувального впливу».

Така діяльність є одним з етапів комплексного попередження злочинності.

Потрібно зауважити, що:

1) профілактика – це насамперед виявлення (розуміння) того, які є умови і причини, що сприяють вчиненню правопорушення;

2) профілактика – це індивідуальна робота з людьми, які вчиняють антигромадські дії. Робота може носити виховний характер або можуть бути надані умови, які допомагають задовольнити найнеобхідніші потреби, які штовхають людей на вчинення правопорушення. Люди, які вчиняють антигромадські дії, можуть змінити свою поведінку, якщо знайти до них свій підхід роботи. Треба визначити, як індивідуально їх виховувати, створити умови для їхньої зміни;

3) профілактика – це розробка і застосування заходів різного характеру:

- правові заходи (у сімейному насильстві заходом може бути видача захисних ордерів жертвам насильства);

- соціально-економічні заходи (допомога в працевлаштуванні, надання соціальної допомоги, надання тимчасового житла нужденним тощо);

- виховні заходи (пропаганда юридичних знань, створення навчально-виховних умов, проведення культурних та інших заходів, спрямованих на зміну антигромадського мислення і поведінки);

- інші заходи, спрямовані на попередження протиправних дій [86, с. 8].

Метою профілактики правопорушень є захист людини, суспільства і держави від протиправних посягань [142, с. 208].

Основні завдання профілактики правопорушень:

- формування законослухняної поведінки громадян і посадових осіб;
- зниження розмірів збитків і втрат від правопорушень;
- усунення причин та умов вчинення правопорушень;
- недопущення вчинення правопорушень з боку фізичних та юридичних осіб.

Суб'єктами профілактики правопорушень є органи виконавчої влади, органи прокуратури, органи місцевого самоврядування, Податкова служба Українищо реалізують права у сфері профілактики правопорушень. Таким чином, профілактикою правопорушень займаються такі суб'єкти (але не обмежуються ними):

1. Державні органи:

- міністерства внутрішніх справ, юстиції;
- органи прокуратури;
- міністерства соціального розвитку, освіти, охорони здоров'я та інші міністерства і відомства;
- інститут омбудсмена та ін.
- організації та підприємства різних форм власності (державні, приватні, змішані).

2. Органи місцевого самоврядування:

- міський голова;
- суспільно-профілактичні центри;
- громадські, некомерційні організації, суди тощо;
- громадяни.

На місцевому рівні державного управління профілактикою правопорушень займаються органи місцевого самоврядування, під керівництвом яких мають працювати громадсько-профілактичні центри.

Державна система профілактики правопорушень ґрунтується на таких принципах:

- провідна роль держави в профілактиці правопорушень;
- участь у профілактиці правопорушень усіх державних, громадських інститутів і громадян у межах їхніх прав та обов'язків;
- законність;
- комплексність і системність;
- багаторівневність;
- пріоритет превентивних заходів профілактики правопорушень над репресивними;
- безперервність і спадкоємність профілактики правопорушень на всіх етапах її здійснення [46, с. 38].

Варто також зупинитись на основних напрямках профілактики правопорушень. Дослідники зазначають, що профілактика правопорушень здійснюється у формах загального та індивідуального впливу на об'єкти профілактики правопорушень [222].

Боротьба з правопорушеннями містить у собі два основні напрями:

- 1) попередження вчинення правопорушень;
- 2) послідовна реалізація юридичної відповідальності за вже вчинені правопорушення.

Для того, щоб попереджати правопорушення, необхідно впливати на їхні причини. Оскільки останні кореняться в самому суспільстві, для їх усунення необхідний комплекс не тільки спеціально-юридичних (правотворчість, правозастосовна діяльність правоохоронних органів), а й соціальних заходів.

У юридичних джерелах розрізняють загальну профілактику, спрямовану на виявлення причин і умов правопорушень, та індивідуальну профілактику, спрямовану на попередження правопорушень з боку окремих осіб [184].

Індивідуальна профілактика є виключною компетенцією правоохоронних органів.

Загальна профілактика правопорушень реалізується шляхом застосування:

- 1) соціально-економічних заходів;
- 2) організаційно-управлінських заходів;
- 3) ідеологічних і виховних заходів;
- 4) технічних заходів;
- 5) правових заходів [3, с. 118].

Детальні заходи загальної профілактики, що використовуються суб'єктами державної системи профілактики правопорушень, охоплюють:

- збір та аналіз відомостей про правопорушення, скоєні у відповідній сфері суспільних відносин;
- аналіз застосування законодавства, зокрема оцінка причин правопорушень та інших, пов'язаних з ними явищ у відповідній галузі суспільних відносин, внесення пропозицій щодо його вдосконалення;
- прогнозування злочинності та правопорушень у відповідній сфері суспільних відносин;
- створення на основі аналізу відомостей про правопорушення та прогнозування розвитку злочинності умов, що перешкоджають вчиненню правопорушень у відповідній сфері суспільних відносин, у певному поселенні (на об'єкті);
- виявлення та усунення причин правопорушень та умов, що сприяють їх вчиненню;
- здійснення правової пропаганди та правового виховання населення;
- вивчення і контроль у межах повноважень знання норм про кримінальну, адміністративну, податкову та іншу відповідальність стосовно діяльності суб'єкта державної системи профілактики правопорушень;
- формування громадської думки, спрямованої на неприпустимість вчинення правопорушень у відповідній сфері діяльності;
- забезпечення в межах повноважень дотримання охорони громадського порядку і громадської безпеки, а також охорони власності, у тому числі з

використанням технічних та інших засобів, що перебувають у віданні, на територіях та об'єктах суб'єкта державної системи профілактики правопорушень;

- розроблення та реалізація муніципальних, відомчих (галузових), об'єктових програм профілактики правопорушень;

- розроблення та впровадження стандартів безпеки від правопорушень [72, с. 68].

Заходи індивідуальної профілактики правопорушень класифікують так:

- профілактична бесіда (роз'яснення відповідальності, переконання);
- направлення інформації до державних органів про причини та умови протиправної поведінки;

- надання допомоги особі, що профілакується;
- здійснення спостереження за поведінкою (за місцем проживання, на роботі);

- залучення родичів, інших осіб до впливу;
- інші заходи (подання, застереження, взяття на облік, контроль) [30, с. 54].

Цілком зрозуміло, що ефективна попереджувально-профілактична робота можлива лише за умови підвищення вимогливості до будь-якого виду поведінки, що відхиляється від суспільно визнаних форм поведінки, до послідовного застосування дедалі жорсткіших заходів впливу в міру збільшення ступеня відхилення [186, с. 33].

Викладене вище надає актуальності питанню про необхідність цілеспрямованого підходу до проблеми боротьби з адміністративними правопорушеннями, які не є злочинними, а також з тими чи іншими відхиленнями від вимог суспільної моралі, які є живильним середовищем злочинності.

Отже, профілактика правопорушень – це заходи соціального, правового, виховного та іншого характеру, спрямовані на нейтралізацію або усунення причин та умов вчинення правопорушень, які полягають у цілеспрямованому,

попереджувальному впливі на осіб з антигромадською поведінкою як у їхніх власних інтересах, так і в інтересах суспільства, а також спрямовані на зниження в осіб ризику стати жертвами злочинних посягань.

Насамкінець треба зазначити, що існування такого інституту, як профілактичні заходи впливу, обумовлено спробою відходу від репресивних заходів у бік заходів попереджувального характеру. Адміністративна відповідальність пов'язана з публічністю, тому вона має бути насамперед справедливою. Принцип справедливості, передбачений у КУпАП, передбачає спрямованість Кодексу на застосування замість адміністративного стягнення заходів профілактичного впливу в тому випадку, коли без накладення адміністративного стягнення можна обійтися через аналіз даних про особу та конкретні обставин, за яких сталося правопорушення. Важливо наголосити, що профілактика правопорушень має здійснюватися на системній основі. Потрібно виробити національну стратегію, державну програму, план реалізації щодо запобігання злочинності. Треба створити державний виконавчий орган (можливо при Міністерстві внутрішніх справ України (далі – МВС України)), який нестиме відповідальність за цикл реалізації політики з профілактики правопорушень.

2.2. Система профілактики правопорушень у сфері податків і зборів

Під час підготовки даного підрозділу дисертації вивчено міжнародні правові акти – міжнародні права в галузі прав людини [59], резолюції Конгресів ООН із запобігання злочинності та поводження з правопорушниками [164], а також нормативно-правова база низки зарубіжних країн, практика діяльності поліції США, Великої Британії, Німеччини, Австрії, Голландії, Швеції, Японії, деяких країн Співдружності Незалежних Держав. Попередження злочинності розглядається в міжнародно-правовому аспекті як система усунення чинників, що викликають злочинність, у тому числі

можливості для вчинення злочину. При цьому всіляко проводиться думка про те, що ефективна профілактика можлива лише при використанні комплексного підходу. Комплекс заходів із запобігання злочинності передбачає [114]:

- соціальний розвиток, особливо щодо таких форм злочинності, як злочинність у міських районах, насильство в сім'ях, злочинність серед неповнолітніх і щодо таких форм злочинності, як організована злочинність, торгівля людьми, особливо жінками та дітьми, корупція.

- забезпечення більш широкої участі громадськості в діяльності з попередження злочинності на рівні громади (термін «громада» означає географічне місце, спільність осіб, що утворюють окрему групу, компактно проживаючих осіб певного етнічного та культурного походження).

Участь громад у запобіганні злочинності передбачає залучення до цієї діяльності установ та організацій у громадах, які традиційно не займаються попередженням злочинності, наприклад шкіл, соціальних служб та органів охорони здоров'я.

Згідно з міжнародними правовими актами «права і свободи особи і громадянина» можна поділити на три групи:

- 1) Особисті або громадянські права. Покликані забезпечувати свободу людини як члена суспільства, її захищеність від незаконного зовнішнього втручання. Держава визнає свободу особистості в певній сфері відносин, відданих на розсуд людини, вона не може бути об'єктом домагання держави.

- 2) Політичні права. Забезпечена державою можливість участі людини в політичному житті, зокрема в здійсненні державної влади. Вони становлять основу демократії і спрямовані на прояв людини як активного учасника політичного процесу.

- 3) Соціально-економічні та культурні права. Стосуються підтримання і закріплення соціально-економічних умов життя людини, визначення її становища у сфері побуту, праці, зайнятості, добробуту тощо.

До міжнародних документів з прав людини входять:

1. Статут ООН – перший в історії міжнародних відносин багатосторонній договір, що закріпив засади розвитку співробітництва держав з питання прав людини.

2. Міжнародний білль про права людини, який охоплює:

а) Загальну декларацію прав людини 1948 року;

б) Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права 1966 року;

в) Факультативний протокол до Міжнародного пакту про громадянські і політичні права 1966 року;

г) Другий Факультативний протокол до Міжнародного пакту про громадянські і політичні права, спрямований на скасування смертної кари 1989 року;

3. Європейська система міжнародного захисту прав людини.

У 1953 році було ухвалено Європейську конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод. За її дотриманням спостерігає Європейський суд з прав людини. У 1973 році в Гельсінкі відбулася нарада з питань співробітництва та безпеки в Європі. 1994 року вона була перетворена на ОБСЄ й об'єднала всі держави Європи, США та Канаду. Громадянин, чий права порушено, може звернутися або до Комітету з прав людини ООН, або до Європейського суду за умови, що він використав усі внутрішньодержавні засоби правового захисту.

Правову основу українського законодавства про профілактику правопорушень становлять Конституція України, ПК України, КУпАП та інші нормативно-правові акти, що стосуються профілактики правопорушень.

Підхід до злочинності як соціально-негативного явища передбачає відповідну стратегію боротьби з нею, одним з напрямів якої є попередження злочинів, тобто «діяльність держави і суспільства, спрямована проти злочинності з метою утримання її на мінімально можливому рівні за допомогою впливу на причини та умови, що її породжують» [60, с. 122].

У юридичній літературі і нормативних актах поряд із терміном «попередження» використовуються і такі, як «запобігання», «профілактика», «превенція». Низка авторів розглядає їх як самостійні, що не збігаються за своїм змістом, пов'язуючи їхнє значення з різними рівнями і видами розглядуваної діяльності [183].

У більшості наукових праць, нормативних актах, методичних рекомендаціях ці поняття застосовують як взаємозамінні, виходячи з їхнього смислового змісту та етимології термінів.

«Попередження» злочинності буквально означає оберігання людей, суспільства, держави від злочинів» - наголошує І. Медицький [117, с. 24].

«Профілактика» означає сукупність заходів, що попереджають від чогось або оберігають що-небудь; «превентивний» – такий, що оберігає щось, попереджає [182].

Виходячи із цього, ці терміни будуть використані надалі як рівнозначні, що визначають комплекс заходів, які переслідують схожі за змістом цілі.

У кримінології попередження злочинності розглядається як багаторівнева система державних і суспільних заходів, спрямованих на усунення або нейтралізацію причин і умов злочинності [192, с. 67].

Під «системою» в юридичній науці прийнято розуміти цілісну єдність структурно розчленованих, взаємопов'язаних елементів, що реалізує певні функції в умовах конкретного зовнішнього середовища [34, с. 63]. Ця система включає в себе: об'єкти профілактики, на які спрямована ця діяльність; суб'єкти профілактики, тобто тих, хто здійснює цю роботу.

Зазначимо, що загальним об'єктом попередження злочинності є причини і умови злочинів, тобто криміногенні соціальні явища економічного, соціального, психологічного і іншого характеру, що зумовлюють стан і динаміку злочинності, а також негативні процеси в мікросередовищі, і сама особистість злочинця, що розуміється як соціальний процес формування її криміногенно значущих властивостей і якостей.

Залежно від соціального рівня дії причин і умов злочинності виокремлюють три основні рівні її попередження:

- загальносоціальний;
- спеціально-адміністративний (кримінальний);
- індивідуальний [38].

Загальносоціальний рівень (загальна профілактика) включає в себе діяльність держави, суспільства, їхніх інститутів, спрямовану на розв'язання суперечностей у сфері економіки, соціального, морально-духовного життя, правової сфери тощо. Вищим рівнем загальної профілактики є здійснення соціальних заходів у масштабах усієї України. Великомасштабні заходи, покликані сприяти поступальному розвитку суспільства, переслідують наймасштабніші, довготриваліші та ефективні види соціальної діяльності, спрямовані на досягнення найважливіших цілей соціального розвитку. Але, одночасно, ці заходи впливають і на детермінанти злочинності.

Не всі загальносоціальні заходи виконують функції загальних запобіжних заходів. Рівень загальносоціальних запобіжних заходів становлять тільки заходи, що впливають на злочинну поведінку і дають певний попереджувальний ефект. Ці заходи у більшості випадків впливають на детермінанти не окремого виду злочинів (шахрайство, податкової злочинності тощо), а на всю або більшу частину злочинних посягань, наприклад, економічну злочинність.

Тож заходи загальносоціального попередження мають винятково широкий діапазон і впливають практично на всі види, групи, різновиди причин, умов та інших детермінант злочинності. Багатоаспектний, комплексний характер попередження злочинності найбільш яскраво проявляється саме на загальносоціальному рівні. При цьому сильною стороною загальносоціального попередження є взаємозв'язок різних за змістом заходів (економічних, соціальних, культурно-виховних, правових та ін.), а також здатність на основі взаємного доповнення не просто

підсумовувати ефект антикриміногенного впливу, а надавати йому нову, незрівнянно вищу в сенсі результативності якість злочинності.

Завдяки цим характеристикам загальне попередження являє собою основу, фундамент спеціального попередження – упереджувального протистояння злочинності.

Ця діяльність здійснюється різними органами державної влади, громадськими формуваннями, для яких функція попередження злочинності не є головною або професійною.

Згідно зі ст. 26 КУпАП попередження як захід адміністративного стягнення виноситься в письмовій формі. У передбачених законом випадках попередження фіксується іншим установленим способом [82].

Загальносоціальне попередження податкових правопорушень можна визначити як вплив на громадян України існуючих об'єктивних і суб'єктивних чинників, а також проміжних чинників суспільного життя, що формують у нього досить високу правосвідомість, якій чужі будь-якого роду аморальні і протиправні діяння взагалі.

Зазначимо, що профілактичний вплив норм адміністративного права, які передбачають відповідальність за вчинення податкових правопорушень, з моменту їх запровадження до теперішнього моменту так і не набув належного значення. Пояснюється це, на наш погляд, насамперед самою природою примусового вилучення частини доходу на користь держави, посиленою негативним ставленням до обов'язку добровільно віддавати частину заробленого. При цьому слід визнати, що у період проведення економічних реформ в Україні виховання у населення податкової правосвідомості і законослухняності так і не вдалося.

При цьому загальна частина профілактики податкових правопорушень, що вчиняються, має свої особливості в зв'язку з наявністю спеціально не призначених для попередження податкових правопорушень явищ. Ми солідарні з думкою М. Кучерявенка, який, характеризуючи проблему профілактики податкової злочинності, включає до неї цілий комплекс заходів:

- інформування громадян – потенційних платників податків про розвиток правозастосовчої практики у справах про податкові правопорушення і злочини;
- спрощення і більша збалансованість податкової системи;
- усунення прогалин у законодавстві, що провокують на вчинення податкових правопорушень і злочинів;
- збільшення ризику притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень і злочинів;
- розробка спеціальних заходів виховного характеру платників податків;
- поступове підвищення правової і податкової культури громадян;
- проведення податкової амністії з метою часткової легалізації капіталів і запобігання їх переміщенню за межі країни;
- розроблення кримінально-правової політики щодо боротьби з податковими правопорушеннями і злочинами;
- інформування платників податків про те, куди, в якій кількості і на які цілі (з огляду на закритість деяких витрат) ідуть сплачені податки;
- заохочення сумлінних платників податків;
- робота над створенням і зміцненням позитивного іміджу співробітників правоохоронних органів і податкової служби;
- повернення у правове русло країни деяких іноземних юридичних і фізичних осіб, які здійснюють комерційну діяльність на території держави і ухиляються від сплати податків;
- створення рівних умов для всіх категорій платників податків;
- поліпшення матеріальної забезпеченості співробітників податкової поліції і податкових органів, накопичення високопрофесійних кадрів;
- розроблення нормативних актів, спрямованих на регулювання найбільш криміногенних галузей фінансово-господарської діяльності платників податків (торгівля, виробництво і реалізація підакцизних товарів);

- усунення у порядках реєстрації та ліцензування юридичних осіб і приватних підприємців положень, що сприяють ухиленню від сплати податків і зборів [156, с. 308].

Спеціальне попередження злочинності, на відміну від загального, має цілеспрямований на недопущення злочинів характер. Завдання спеціальних заходів – усунення дії конкретних криміногенних чинників, усунення або пом'якшення дії негативних моральних норм, створення обставин, що перешкоджають вчиненню злочинів [32, с. 6].

Спеціально-кримінологічний рівень (спеціальна профілактика) полягає у цілеспрямованому виявленні, усуненні, ослабленні, нейтралізації криміногенних чинників, виправленні осіб, які можуть вчинити правопорушення. Спеціальна призначеність для виявлення та усунення (блокування, нейтралізації) причин, умов, інших детермінант злочинності – його профілююча, конституююча ознака, головна особливість.

Ці заходи, на відміну від загальних заходів, не пов'язані зі зміною суспільних відносин, «зняттям» або розв'язанням соціально-економічних суперечностей, що детермінують злочинність, формуванням у громадян системи ідеологічних поглядів і морально-етичних якостей, що унеможлиблюють антигромадські прояви.

Ці заходи головні, провідні для соціальної профілактики або правоохоронної діяльності.

Розроблення і реалізація цих заходів прямо зумовлена наявністю злочинності, її станом і характером факторів злочинності.

Спеціальне попередження органічно доповнює і конкретизує загальносоціальне попередження у розрізі окремих його складових і обидва вони мають часові межі. Вони суворо цілеспрямовані, спеціалізовані і так чи інакше локалізовані в часі і просторі стосовно до певних термінів проведення, до різних галузей господарства тощо.

По суті, лише одна ця ознака (цілеспрямованість) має значення, відіграє роль якісного критерію для розмежування розглянутих видів попередження

злочинності. Решта відмінностей між ними не стільки сутнісні, скільки кількісні.

Так, загальносоціальні заходи, хоча і можуть в принципі здійснюватися на рівні особливого (стосовно до окремих галузей господарства, соціальних груп населення) і навіть одиничного (індивідуальне попередження), в основному своєму обсязі є загальними, тобто такими, що діють у масштабі всього суспільства, держави.

Ефект попередження злочинності заходами економічного, соціального, політичного, культурно-виховного характеру досягається в результаті загальносоціального попередження, але аналогічні за змістом попереджувальні заходи можуть здійснюватися (принаймні активно ініціюватися) і у межах спеціальної діяльності. Правові заходи можуть входити до складу загальносоціального попередження, але вони значно більшою мірою характерні для спеціального попередження [18, с. 211].

Приклади подібного взаємопроникнення, своєрідного переплетення загальних і спеціально-попереджувальних заходів можна навести не тільки виходячи з цих підстав (масштаб, зміст), але й інших.

Поряд із прямими зв'язками між загальними заходами запобігання і спеціальними існує і своєрідний зворотний зв'язок. Останні не тільки базуються на перших, не тільки використовують попереджувальний потенціал суспільного розвитку в цілому, але і сприяють йому, усуваючи досить значні перепони на його шляху.

У цьому аспекті можна говорити про зростання ролі соціальної цінності спеціального попередження в умовах перехідного періоду, коли зростання злочинності не просто пригальмовує, ускладнює економічні, соціальні та інші перетворення, але й містить у собі загрозу їхнього зриву. Ця робота здійснюється тими суб'єктами, для яких профілактична функція є професійною.

Серед різноманітних суб'єктів попереджувальної діяльності спеціальною профілактикою податковим правопорушенням, насамперед,

займаються такі органи як Служба фінансових розслідувань (далі – СФР), а також податкові органи. При цьому зазначимо, що основним завданням, яке покладається на СФР, стане виявлення, припинення, розкриття та досудове розслідування злочинів у податковій, фінансовій та економічній сферах, а також протидія відмиванню легалізації злочинних доходів. Силові методи, якими раніше користувалися фіскали, поступляться місцем аналітичній методиці з використанням комплексного підходу до розслідування фінансових злочинів проти держави. Головне питання, яке належить вирішити на стадії створення нової служби – це підслідність справ [220].

Створення СФР замість ліквідованої податкової міліції створює сприятливі можливості для покращення інвестиційної привабливості країни, що очікується, може підвищити довіру інвесторів до ділового простору України.

Варто зазначити, що спеціально-кримінологічна профілактика податкових правопорушень здійснюється за умови:

- створення сприятливих умов функціонування тим організаціям, які справно і вчасно сплачують податки і внески до державних позабюджетних фондів;
- переведення організацій на спрощену систему оподаткування;
- проведення аудиторських перевірок фірм, під час яких можуть бути виявлені спотворення звітності до її передачі в податкову службу;
- надання підприємствам та іншим організаціям відстрочки у податкових платежах на їхнє прохання, що нейтралізує такий мотив злочинної діяльності, як тимчасові фінансові труднощі.

Не викликає сумніву і те, що усуненню причин та умов податкових правопорушень сприяє і підвищення ефективності діяльності самих правоохоронних органів.

Із цією метою потрібно усунути такі недоліки в їхній діяльності, як:

- недостатність фундаментальних теоретичних і методичних розробок;

- «дефіцит» висококваліфікованих працівників попереднього слідства і дізнання, оперативних підрозділів;
- слабкість ресурсного забезпечення органів і підрозділів, що спеціалізуються на виявленні і розкритті податкових злочинів;
- брак сил і засобів для проведення профілактичної роботи з попередження правопорушень у сфері оподаткування та розширення соціальної бази боротьби із зазначеними злочинами;
- відомча роз'єднаність контролюючих і правоохоронних органів, які беруть участь у боротьбі з податковими правопорушеннями тощо.

Далі, ми вважаємо, попередження правопорушень у сфері податків і зборів здійснюється також внаслідок:

- проведення обґрунтовано-доцільної адміністративної політики у сфері відповідальності за податкові правопорушення;
- об'єднання зусиль усіх правоохоронних органів в боротьбі з податковими злочинами;
- правового інформування населення про відповідальність за податкові злочини та правопорушення;
- реалізації адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові злочини з дотриманням усіх принципів КУпАп та КК України.

При цьому зазначимо, що питання ефективності профілактики податкових правопорушень і злочинів значною мірою залежать від ступеня досконалості не тільки адміністративного і податкового законодавства, але також й фінансового, кримінально-процесуального законодавства, оскільки злочинність у сфері оподаткування неможливо розглядати у відриві від інших видів злочинних посягань у сфері економічної діяльності.

Традиційне виокремлення загальносоціальних і спеціально-кримінологічних заходів запобігання злочинності носить певною мірою умовний характер. Адже існує низка заходів, що поєднують в собі риси загально-соціальної і спеціальної профілактики. З першою їх об'єднує те, що цілі цих заходів набагато ширші, ніж боротьби зі злочинністю. Водночас ці

заходи носять виражений профілактичний аспект злочинності, хоча і не зводяться до нього.

До заходів, що протидіють соціальним патологіям, віднесено заходи з охорони здоров'я населення, захисту сім'ї та інтересів дітей, які одночасно є профілактичними для боротьби з пияцтвом, споживанням наркотиків тощо.

До таких заходів у сфері запобігання податковій злочинності можна віднести економічну обґрунтованість податків і зборів, які не можуть бути довільними, розмір податкової ставки та інші. Ці заходи можна визначити як загальносоціальні заходи спеціальної спрямованості.

За змістом заходи профілактики поділяються на заходи духовно-морального, політичного, соціального, економічного, організаційно-управлінського і правового характеру [84, с. 206].

Індивідуальний рівень (індивідуальна профілактика) – це конкретизація загальносоціальних і спеціально-кримінологічних заходів щодо конкретних осіб, поведінка яких вступає в конфлікт із правовими нормами.

Ця діяльність спрямована на:

а) усунення несприятливих впливів на конкретну особистість, що можуть призвести до формування антигромадської спрямованості і суспільно небезпечної поведінки;

б) зміна соціально несхвалюваної поведінки, що веде до переходу на злочинний шлях, і корекцію породжуючих її орієнтацій і рис особистості;

в) застосування невідкладних заходів щодо запобігання безпосередньо підготовлюваним злочинам, припинення спроб їх вчинення.

Ці заходи застосовуються щодо осіб, групи осіб, які:

1) перебувають у несприятливих умовах середовища та/або життєвій ситуації, що можуть спричинити соціальну дезадаптацію і подальшу криміналізацію особистості;

2) уже виявляють ознаки такої дезадаптації (відчуження від соціальних інститутів, надання переваги несхвалюваним видам дозвілля, набуття негативних звичок і стереотипів поведінки);

3) систематично вчиняють правопорушення незлочинного характеру, що свідчать про формування мотивації переходу на злочинний шлях;

4) набули психологічної готовності до вчинення злочинів (передзлочинний стан);

5) вчиняють готування або замах на злочин, які можуть бути припинені;

6) вчиняють злочини і можуть допустити рецидив.

Індивідуальна профілактика осіб, які можуть вчинити податкові правопорушення, не має яскраво вираженої специфіки порівняно з профілактикою осіб, схильних до вчинення інших злочинів.

На нашу думку, сама структура комплексу заходів із запобігання податковим злочинам ґрунтується на таких пов'язаних між собою завданнях:

- профілактичний вплив на їх динаміку, структуру, причини непрямым шляхом (загальносоціальна профілактика);

- спеціальні заходи щодо впливу на причинний комплекс податкових злочинів (кримінологічна профілактика);

- попередження вчинення податкових злочинів кримінально-правовими засобами (кримінально-правова профілактика).

Далі, на наш погляд, потрібно позначити цілі, відповідно до яких здійснюється попереджувальна діяльність:

- виявлення та усунення причин та умов, що сприяють вчиненню податкових злочинів;

- виявлення осіб, схильних до вчинення податкових правопорушень і злочинів і здійснення на них попереджувально-виховного впливу;

- запобігання підготовлюваним злочинам і правопорушенням, спрямованим на ухилення від сплати податків.

З урахуванням проведених досліджень на індивідуальному рівні профілактика податкової злочинності має свої особливості і розрізняють:

1) профілактичні заходи, що передують;

2) попередні профілактичні заходи;

3) поточні заходи профілактичного впливу;

4) наступні і додаткові заходи профілактичного впливу.

Попередні профілактичні заходи за часом виникнення збігаються з моментом прийняття рішення про початок комерційної активної діяльності податкового суб'єкта і мають на меті забезпечити правильний вибір схеми побудови майбутньої фінансової діяльності та системи її внутрішнього і зовнішнього контролю, а також відповідність передбачуваних фінансово-комерційних операцій поставленим комерційним завданням та їх непротиправність.

Теоретичне забезпечення профілактичних дій здійснюється податковою звітністю. Попередні профілактичні заходи здійснюються у процесі всієї діяльності організації, пов'язаної з оперуванням фінансовими потоками.

Мета – забезпечення умов для ведення необхідних бухгалтерсько-звітних операцій та їх документальне підтвердження відповідно до комерційних цілей фірми, а також перевірка їх достовірності та обґрунтованості. На цьому етапі створюються, коригуються і необхідною мірою обґрунтовуються документи, що є надалі підставою для відрахувань. На цьому етапі ще можливе приведення необхідної документації до належного вигляду без одночасного винесення фінансових або особистих санкцій з боку органів державного податкового контролю.

Легальні операції з документальною базою здійснюються шляхом виправлення у ній неточностей і похибок відповідно до істинного стану фінансових справ. Попередні профілактичні заходи, як правило, реалізуються методом проведення зовнішніх і внутрішніх аудиторських перевірок.

Поточні заходи профілактичного впливу здійснюються безпосередньо державними органами податкового контролю (суб'єктами податкового контролю) і являють собою податковий контроль діяльності економічного суб'єкта. Їх характерною рисою є постійність, стабільність і безперервність.

Профілактичний ефект поточних заходів запобігання податковим протиправним діям полягає у тому, що, крім безпосереднього контролю за діяльністю податкового суб'єкта (під час якого можуть бути виявлені факти,

що підтверджують вчинення податкового злочину або правопорушення), здійснюється ще і безпосередній контакт із податковим суб'єктом.

Як показує практика, можливість громадян спостерігати у справі та отримувати достовірну інформацію про діяльність правоохоронних органів тягне за собою безпосереднє самостійне зниження рівня вчинення протиправних діянь у даному районі або сфері діяльності. Застосування поточних заходів профілактичного впливу у низці випадків дає реальний шанс спільними зусиллями платника податків та органів податкової адміністрації створити умови для досягнення платником податків стабільного фінансового становища.

У разі своєчасного налагодження конструктивного діалогу між платником податків та органами податкової адміністрації чинники, що штовхають платника податків на шлях девіальної поведінки у сфері оподаткування, можуть бути усунуті, максимально нівельовано можливість негативного впливу на діяльність платника податків його попереднього девіантного досвіду.

Ми також вважаємо, що попередження правопорушень, як таке, необхідно забезпечувати не стільки посиленням покарання, скільки невідворотністю відповідальності, усуненням або послабленням дії причин і умов, що їх спричиняють, шляхом прогресивних та ефективних економічних і соціальних реформ. Безсумнівно, що кримінальне законодавство не є єдиним заходом боротьби з економічною злочинністю. На нашу думку, необхідно створити таку економічну і правову ситуацію, коли платнику податків вигідніше вкладати гроші у справу, отримувати доходи і платити податки, ніж їх не платити.

Серйозно загострюють і без того нелегку ситуацію у сфері боротьби з податковими злочинами неузгодженість дій правоохоронних і податкових органів, як між собою, так і з органами законодавчої влади, суб'єктами підприємницької діяльності, громадськими об'єднаннями та громадянами.

Однак, з метою ефективного здійснення протидії податковій злочинності зусиль одного відомства недостатньо.

Відсутність взаємної інформованості при криміногенній обстановці у податковій сфері конкретних регіонів країни; відомостей про механізми і способи вчинення податкових злочинів, відомостей про осіб, які їх вчинили, а також слабка взаємна співпраця при проведенні спільних операцій призводять до паралельності і дублювання у роботі, розмивання чіткої «картини» оперативної обстановки, що складається, зриву оперативних заходів, знищення доказової бази і неякісного розслідування кримінальних справ.

На підставі викладеного видається доцільним значно активізувати діяльність органів державного контролю; створювати у прокуратурах міст і областей постійно діючі координаційні ради правоохоронних органів з питань податків і зборів. Видається, що на засіданнях цих рад необхідно аналізувати ситуацію, що складається в податковій сфері і розробляти спільні цільові програми боротьби з податковою злочинністю з урахуванням розумного балансу попереджувальної і власне правоохоронної діяльності зазначених органів.

При цьому видається доцільним використовувати й інші форми такої взаємодії: вивчення і поширення позитивного досвіду; проведення спільних заходів щодо виявлення порушень і злочинів у податковій сфері; встановлення причин та умов, що сприяють їх вчиненню; взаємне використання можливостей для підвищення кваліфікацій працівників правоохоронних і податкових органів тощо.

Важливе значення у цьому зв'язку може мати прийняття спільних відомчих актів (вказівок, наказів тощо), спрямованих на координацію діяльності окремих правоохоронних органів у боротьбі з податковою злочинністю.

Певний ефект для реалізації попереджувальної функції правоохоронних і контролюючих органів може мати також своєчасне інформування населення, громадських об'єднань, підприємців про позитивні приклади діяльності

зазначених органів через засоби масової інформації (далі – ЗМІ). Нагальна необхідність координації діяльності правоохоронних і контролюючих органів у боротьбі з податковими злочинами виникла і набула масового усвідомлення порівняно недавно. Вважаємо, що тільки спільними зусиллями вищевказаних державних органів, громадських об'єднань можна досягти успіхів у боротьбі з податковою злочинністю.

Однією з причин податкової злочинності, як нами вже зазначено, є морально-психологічний стан платників податків, які характеризуються негативним ставленням до існуючої системи оподаткування.

Таке ставлення чималою мірою пояснюється низьким рівнем їхньої правосвідомості, правової і, зокрема, податкової культури. Тому, на наш погляд, основним напрямом діяльності із запобігання податковій злочинності слід визнати підвищення рівня податкової культури населення.

Це насамперед передбачає широке інформування населення про податкове законодавство та його застосування. При цьому на першому плані має бути інформація, просвітницька робота з платниками податків, формування податкової культури, дисципліни.

У багатьох країнах світу таку роботу проводять на високому рівні, причому у таких країнах навчання податкового законодавства, податкова просвіта і консультування здійснюються за рахунок бюджету держави. Ба більше, необхідно створювати платнику податків сприятливі умови, включно доброзичливе до нього ставлення, інформування і консультування.

У разі, якщо під час податкового контролю не виявлено об'єктивних факторів, що перешкоджають погашенню платниками податків податкової заборгованості, як захід, що передує її стягненню у порядку, встановленому Податковим кодексом або під час судового провадження, можливе застосування до платника податків методик комплексної поточної профілактики, можливий пошук інших шляхів профілактичного впливу, наприклад, шляхом надання повної інформації про фінансовий стан організації її акціонерам або засновникам.

Проведення поточних заходів профілактичного впливу може бути реалізовано не тільки за ініціативою податкової адміністрації, але і на прохання самого платника податків.

У разі, якщо самотійна оцінка платником податків результатів своєї діяльності дозволяє йому припустити, що на певному етапі вони можуть бути розцінені органами податкової адміністрації як вчинення або податкового правопорушення, або податкового злочину, він повинен мати можливість отримати грамотну консультацію чи іншу допомогу з боку органів податкової адміністрації. Ті, у свою чергу, при подібному зверненні повинні вжити всі наявні у них у розпорядженні засоби і методи для недопущення вчинення протиправного посягання.

На жаль, на наш погляд, «зворотний» зв'язок платника податків і органу податкової адміністрації на сьогоднішній день ще достатньою мірою не розвинений.

Супутні і додаткові заходи мають досить різноманітний характер і можуть застосовуватися у поєднанні з будь-якими перерахованими вище превентивними заходами. Переважно вони мають інформаційний характер і вирізняються циклічністю, актуальністю, спрямованістю на певну частину суспільства, високим ступенем трансформації залежно від зовнішніх умов і чинників. Як правило, коло осіб, до яких ці заходи звернені, необмежене.

На індивідуальному рівні, на наш погляд, метою зазначених заходів є інформування певного кола податкових суб'єктів щодо проблем, пов'язаних з оподаткуванням, які виникли (або можливі). Крім цього, індивідуальну профілактику досить повно розроблено видатними вітчизняними кримінологами, яка здійснюється у діяльності правоохоронних органів.

За територіальним масштабом заходи запобігання злочинності можуть бути: загальнодержавними (область); місцевими (місто, район, село).

Суб'єктами запобігання податковим правопорушенням є державні органи, громадські організації та окремі громадяни. Складність і різноманітність попереджувальної діяльності визначають і різноманітність суб'єктів

діяльності, які об'єднуються у складну багаторівневу і багатофункціональну систему – загального попередження злочинності.

Завдання спеціально-адміністративного попередження злочинності вирішуються безліччю суб'єктів, яких можна розрізняти за різними ознаками.

За характером функцій розрізняють суб'єкти спеціалізовані, для яких функція попередження основна або одна з головних і неспеціалізовані, для яких попередження є підпорядкованою, похідною від головної функції (школа, сім'я).

За масштабом (рівнем) діяльності виділяють суб'єкти загальнодержавні (уряд), регіональні і галузеві, об'єктові (трудовий колектив).

За сферами діяльності, або компетенцією, розрізняють суб'єкти правового регулювання:

1. Органи державної влади та управління:

- органи державної влади у центрі і регіонах;

- суб'єкти планування і координації: міністерства, відомства і виконавчі органи влади;

- суб'єкти управління окремими напрямками попереджувальної діяльності: правоохоронні органи, спеціалізовані контролюючі органи, громадські організації;

- суб'єкти безпосереднього здійснення запобіжної діяльності: служби і посадові особи правоохоронних і контролюючих органів, члени громадських організацій, окремі громадяни.

Низка авторів класифікують суб'єктів профілактики з дещо інших позицій. Так, І. Комарницька ділить суб'єктів попередження злочинності на три групи. Перша включає в себе суб'єктів загальносоціальної профілактики, до яких належать місцеві органи влади, а також громадські формування, які не виконують безпосередньо правоохоронні функції. До другої групи входять суб'єкти спеціально-кримінологічної профілактики, а саме державні органи, які виконують правоохоронні функції. Третя група об'єднує суб'єктів, які здійснюють індивідуальну профілактику [85].

Також дослідники усіх суб'єктів, які здійснюють попереджувальну діяльність у сфері оподаткування, поділяє на шість груп:

- 1) органи, що виявляють податкові правопорушення у процесі здійснення загального державного фінансового контролю (Міністерство фінансів);
- 2) органи, до компетенції яких належить проведення податкового контролю;
- 3) правоохоронні органи, що виявляють, припиняють і попереджають податкові злочини і правопорушення поряд з іншими (Генеральна прокуратура України, МВС України, податкова служба);
- 4) правоохоронні органи, для яких виявлення, попередження і припинення податкових злочинів і правопорушень впливає з основних завдань (митні органи);
- 5) судові органи;
- 6) організації, аудиторські фірми, громадські організації платників податків і фахівців з оподаткування [18, с. 216].

На нашу думку, до суб'єктів профілактичної діяльності слід віднести і Міністерство юстиції України. Воно є державним органом, до обов'язків якого відповідно до чинного законодавства входить ведення державного реєстру підприємств. Крім цього до обов'язків Міністерства юстиції входить ведення реєстру печаток державних установ, комерційних підприємств, громадських об'єднань тощо.

Міністерство юстиції України володіє значною інформацією, необхідною для запобігання та припинення злочинних посягань, зокрема тих, які вчиняються у сфері оподаткування.

Утім, ці органи виконують далеко не рівнозначні завдання. Податкові служби здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів, установлених

законодавством, а також контроль за дотриманням валютного законодавства, здійснюваний у межах компетенції податкових органів.

Виходячи з цього, вважаємо за доцільне поділити суб'єктів попередження податкових правопорушень на три групи.

До першої віднесено суб'єктів загальносоціальної профілактики.

До другої групи слід включити ті органи, для яких попередження податкових правопорушень не є основною діяльністю, але які у процесі здійснення своєї професійної діяльності можуть виявляти причини та умови, що сприяють вчиненню податкових злочинів, або ускладнювати їх вчинення.

Основні суб'єкти запобігання податковій злочинності зараховано до третьої групи. Це Національна поліція, органи МВС України та ін.

2.3. Адміністративно-правові заходи профілактики правопорушень у сфері податків і зборів

У попередньому підрозділі дисертації ми виокремили обставини, що сприяють вчиненню податкових правопорушень духовно-морального, політичного, економічного, соціального, організаційно-управлінського та правового характеру. Тому розглянемо заходи щодо попередження правопорушень у сфері податків і зборів у кожній із запропонованих нами підгруп.

До заходів із запобігання податковим правопорушенням у духовно-моральній сфері слід віднести вироблення єдиної державної ідеології, що орієнтує на правомірне розв'язання проблем, пов'язаних із легальним набуттям власності. Зі свідомості необхідно поступово витіснити культ збагачення незаконним шляхом, що проник в неї, а з життя суспільства поширеність в ньому традицій правил та інших атрибутів кримінальної субкультури.

Цілий комплекс заходів, орієнтований на духовно-моральну сферу, доцільно присвятити витісненню зі свідомості правового нігілізму. З огляду на

це невідкладне посилення заходів відповідальності та їх реалізація за податкові злочини, адміністративні та фінансові правопорушення має стати важливим напрямом податкової політики держави. Слід вжити заходів щодо посилення пропаганди переваги дотримання податкового законодавства, для чого мають бути задіяні ЗМІ.

Заходи щодо попередження податкових злочинів у політичній сфері. Найважливішою частиною економічної політики держави є податкова політика як сукупність напрямів, конкретних заходів і дій, покликаних поповнювати дохідну частину бюджету і позабюджетних фондів.

За допомогою податкових важелів держава здійснює регулювання ринкової економіки та її соціальну орієнтацію. Ефективність податкової політики держави значною мірою залежить від застосовуваних принципів у системі оподаткування.

Уперше ці принципи сформулював англійський учений Адам Сміт (1776). Суть їх полягає у справедливості, визначеності, зручності та ефективності. До цих принципів слід додати принцип стабільності, одноразовості оподаткування, вибору належного джерела та об'єкта оподаткування.

Принцип соціальної справедливості передбачає загальність оподаткування і рівномірність розподілу податку між громадянами сумірно їхнім доходам.

Принцип визначеності в оподаткуванні полягає в необхідності визначення:

- точного строку сплати податків;
- способу їх обчислення;
- суми платежу.

Принцип зручності полягає в наступному: податок повинен стягуватися у той час і тим способом, коли і як це зручно для платників.

Принцип ефективності: «Кожен податок повинен бути економічно доцільним. Це передбачає, по-перше, щоб його впровадження не давало

негативних наслідків; по-друге, щоб кошти, що витрачаються державою на його стягування, були мінімальні».

Тому, запроваджуючи ті чи інші види податків, слід обов'язково враховувати стан економіки країни, національні традиції, суспільну психологію і можливість податкових органів щодо збору податків.

Порушення цього принципу може призвести до того, що збір запроваджуваного податку може потребувати великої кількості чиновників, заробітна плата яких поглине значну частину тієї суми, яку приносить сам податок. Велика кількість податків і висока питома вага вилучених коштів у підприємства (підприємців) може призвести їх до банкрутства, тим самим різко звузить податкову базу. Важкий податковий тягар спонукає підприємців і підприємства різних форм власності ухилятися від сплати податків, що призводить до значного скорочення їх збирання.

Принцип стабільності системи оподаткування передбачає незмінність протягом тривалого часу основних видів податків, порядку їх обчислення, економічних санкцій і основних пільг, що надаються. При цьому один і той самий об'єкт оподаткування може обкладатися податком одного виду тільки один раз за визначений законом період оподаткування (місяць, квартал, півріччя, рік).

Податкова політика відіграє важливу роль у розподілі ресурсів, що здійснюється під час реалізації основних принципів, і вона має базуватися на поєднанні пайової участі всіх рівнів в основних податкових надходженнях.

До таких заходів належать:

- 1) розмежування повноважень представницьких органів влади і місцевого самоврядування у частині встановлення і запровадження податків і зборів;
- 2) встановлення граничних ставок для місцевих податків;
- 3) розширення бази збору податків, тобто забезпечення повноти охоплення потенційних платників податків;

4) розширення бази оподаткування за рахунок поширення реального податкового тягаря на сфери, в яких найбільше практикується ухилення від сплати податків;

5) вирівнювання умов оподаткування за рахунок різкого скорочення податкових пільг.

До політичних необхідно віднести і заходи щодо створення надійних технологій контролю за функціонуванням різних ланок політичної системи країни. Особливо важливим з точки зору попередження злочинів є контроль за фінансовими коштами, що забезпечують виборні кампанії.

Комплекс запобіжних заходів слід спрямувати на протидію корупції у державному апараті та органах самоврядування. Тут важливо ліквідувати розрив між грошовим утриманням державних службовців, органів самоврядування і ринковими цінами на товари, послуги. Низька оплата праці цих службовців створює статус найбільшого сприяння їхній корумпованості.

Інший комплекс заходів, орієнтованих на політичну сферу, має бути присвячений подоланню кризи конституційно-правової системи. Слід уточнити і чітко розділити виключну компетенцію державно-конституційних органів, а також детально визначити їхні спільні повноваження і процедури їх реалізації. Вирішення конституційно-правової кризи підвищить ефективність державної діяльності і контролю в усіх сферах суспільства.

Основними мають стати заходи, спрямовані на вдосконалення податкової системи, щоб податки стали менш важкими і більш диференційованими.

Проведені опитування показують, що чинна податкова система зумовлює високий рівень тіньової діяльності, де платити податки взагалі не потрібно. У зв'язку з цим пропонується диференціювати систему податків, різко знизивши податки на різні види продуктивної діяльності, щоб стимулювати розвиток економіки, сільського господарства та інших продуктивних сфер.

Податкова система України у сучасний період має стати одним із головних інструментів регулювання податкових процесів, що відбуваються в економіці [221, с. 88]. Саме податкова система повинна створити рівні умови господарювання та використання зароблених коштів усіма учасниками суспільного виробництва. За допомогою податкових важелів необхідно стимулювати товаровиробників, щоб подолати спад виробництва.

З метою підвищення збирання податків за рахунок запобігання ухиленню від їх сплати необхідно вжити заходів до різкого скорочення готівкових розрахунків, що вимагає впорядкування готівкового і безготівкового грошового обігу. У зв'язку з цим доцільно:

- 1) посилити відповідальність осіб, які виконують управлінські функції у комерційній організації, за порушення правил роботи з фізичними особами;

- 2) надати правоохоронним органам і державним податковим інспекціям право проведення перевірок з дотримання умов роботи з готівкою і порядку ведення касових операцій в Україні та накладення за результатами цих перевірок на підприємствах і в організаціях передбачених законодавством штрафних санкцій.

Цілі загальносоціального попередження податкових правопорушень мають узгоджуватися з цілями економічної політики і сприяти:

- 1) формуванню верстви приватних власників, що сприяють створенню соціально орієнтованої ринкової економіки;

- 2) соціальному захисту населення, для чого необхідна цілеспрямована державна політика забезпечення трудової зайнятості громадян, залучення їх в економічний оборот, збільшення доходів різних верств населення;

- 3) процесу стабілізації фінансового становища країни;

- 4) виданню здорового конкурентного середовища і демонополізації економіки.

Комплекс заходів слід орієнтувати на вироблення у громадян навичок і вмінь вирішувати питання володіння, користування і розпорядження своїм майном в умовах ринкової економіки.

Тут необхідне навчання громадян щодо вироблення у них необхідних навичок і вмінь заробляти гроші не тільки продажем своєї праці, а й правомірним використанням власного майна.

Заходи щодо попередження податкових правопорушень в організаційно-управлінській сфері. Вчиненню податкових правопорушень значною мірою сприяють недоліки у реєстраційній діяльності. Тому вихід зі сформованого становища вбачається у застосуванні заходів, адекватних криміногенній обстановці. Це посилення контролю з боку реєстраційних органів і наявність відповідальності за повне і точне відображення у документах усіх даних, необхідних для реєстрації підприємства, які мають здійснюватися при дотриманні таких вимог:

1) безпосередню участь засновників, виключивши реєстрацію за дорученням і відсікаючи, таким чином, від цього процесу численні фірми посередники, передбачити наявність у реєстраційних справах фотографій засновників;

2) обов'язкова наявність і точне зазначення юридичної адреси в установчих документах;

3) обов'язкове інформування у тижневий строк органів податкової інспекції та сторін, перед якими є зобов'язання за договорами, про зміну місцезнаходження підприємства з боку керівників організацій і підприємств усіх форм власності;

4) реєстрація підприємств тільки після перевірки його засновників і керівників (їхніх найближчих родичів) на предмет відсутності податкових заборгованостей перед державою.

Ці положення варто внести до ЦК України або врахувати під час ухвалення закону про реєстрацію юридичних осіб.

За порушення зазначених вимог має передбачатися адміністративна відповідальність у вигляді штрафу, або анулювання наявного рішення про реєстрацію фірми (підприємства). За повторне порушення може бути передбачена кримінальна відповідальність. Ухвалення цих пропозицій істотно

ускладнило б вчинення податкових злочинів, підвищило б довіру наших громадян до документів, що видаються державними органами.

Ці пропозиції відповідають міжнародним вимогам у сфері запобігання злочинності у сфері економіки. Так, п. 8 Керівних принципів у сфері запобігання злочинності і кримінального правосуддя в контексті розбудови нового міжнародного економічного порядку, ухвалених на 7-му Конгресі ООН із запобігання злочинності і поведження з правопорушниками, що проходив у м. Мілані (Італія, 26.08–06.09.1995), рекомендується « необхідною мірою переглянути і зробити суворішими закони, що регулюють діяльність комерційних підприємств, з метою забезпечення їх ефективності у питаннях попередження і розслідування економічних злочинів, а також судового переслідування».

Поряд зі зміною порядку реєстрації, а також ліквідації підприємств слід визначити загальну матеріальну відповідальність для фірм, засновниками яких або їхніми головними посадовими особами є одні й ті самі особи (організації) або їхні найближчі родичі. Запровадити порядок правонаступництва фірм, очолюваних одними й тими самими особами, їхніми найближчими родичами або тими, хто успадковує їхні грошові кошти і матеріальне майно.

Охопити податковими перевітками платників податків стає дедалі важче і важче, оскільки їхня кількість постійно зростає. Тому правоохоронним і податковим органам необхідно робити ставку на якісне інформаційне забезпечення з використанням сучасних досягнень комп'ютерної техніки.

Сьогодні назріла потреба зблизити інформаційні поля державних податкових інспекцій, державного митного комітету, органів внутрішніх справ, служби національної прокуратури, органів служби податкового департаменту. Обмін даними з ними підвищить на порядок ефективність координації їхніх спільних дій.

Головний зміст взаємодії контролюючих органів різних країн у тому, що дає змогу поліпшувати інформаційне забезпечення, встановлювати причини,

передумови та умови порушення, скорочувати обсяг перевірок, забезпечуючи високий рівень результативності.

Правові заходи запобігання злочинам є пріоритетними, оскільки всі запобіжні заходи потребують відповідного нормативного вирішення.

Податкове законодавство в Україні почало формуватися наприкінці 1991 року. Сформована в результаті проведеної реформи система оподаткування потребує вдосконалення, стабілізації. З цією метою було визначено основні напрями державної політики у сфері податкової реформи. Ними є:

- 1) побудова стабільної податкової системи, що забезпечує єдність, несуперечливість і незмінність протягом фінансового року системи податків і неподаткових платежів;
- 2) скорочення кількості податків (обов'язкових платежів) шляхом їх укрупнення і скасування цільових податків, що не дають значних надходжень;
- 3) полегшення податкового тягара виробників продукції (робіт, послуг) і недопущення подвійного оподаткування шляхом чіткого визначення оподатковуваної бази з одночасним запровадженням механізмів, що підвищують рівень збирання податків;
- 4) встановлення мінімальних значень часток надходження доходів від кожного податку до бюджетів різних рівнів;
- 5) скорочення пільг і винятків із загального режиму оподаткування та ін.

Додаткові труднощі пов'язані з тим, що масив нормативних актів, до яких потрібно звертатися при кваліфікації коментованих злочинів (за статтями, що містять бланкетні диспозиції), постійно змінюється і доповнюється. Коли кримінальний та інші закони містять, умовно кажучи, юридичні омоніми, то це призводить до серйозних проблем у кваліфікації злочинів.

У теорії кримінального права визначенню поняття «ухилення від сплати» має приділятися велика увага. Неправильні тлумачення поняття призводять до зайвої конкуренції норм права і до викривлень у здійсненні

кримінальної політики держави у вигляді необґрунтованого засудження або звільнення від кримінальної відповідальності.

Для ефективного правозастосування ст. 221–222 КК України потрібно уточнити тлумачення терміна «ухилення» в податковому, митному і кримінальному праві. Податковий злочин полягає саме у фактичній несплаті податку, при тому, щоправда, що до такого результату призвели спрямовані на його досягнення дії (бездіяльність), перелічені у диспозиції відповідних статей КК України.

Враховуючи ту обставину, що останнім часом ухилення від сплати податків набуло масового характеру, потребують перегляду розміри і види санкцій, встановлені за вчинення податкових злочинів. Незважаючи на те, що під час вчинення податкових злочинів державі в багатьох випадках завдають збитків в особливо великих розмірах, кримінально-правові норми, що встановлюють відповідальність за вчинення податкових злочинів, не передбачають як покарання конфіскацію майна.

Очевидно, що подібне законодавче рішення в частині відповідальності за податкові злочини не відповідає як характеру вчинюваних протиправних діянь, так і ступеню їхньої суспільної небезпеки.

Серед правових заходів запобігання податковій злочинності загалом і в галузі боротьби з недоїмками до бюджету, зокрема, слід також:

- прискорити прийняття законодавчих актів, що регламентують порядок звернення стягнення на майно господарюючих суб'єктів у рахунок погашення заборгованості з податків та інших обов'язкових платежів;

- чітко визначити порядок провадження арешту майна в рахунок погашення заборгованості з податків та інших обов'язкових платежів, його зберігання та реалізації, конкретизувати права та обов'язки всіх учасників зазначених правовідносин на законодавчому рівні;

- встановити адміністративну та кримінальну відповідальність посадових осіб місцевих органів влади та управління, а також уповноважених

банків за невжиття заходів щодо своєчасного перерахування до бюджету податків та інших обов'язкових платежів.

Серед інших заходів, спрямованих на попередження податкових правопорушень, доцільно надати органам фінансової поліції рівні права з податковими органами щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення та накладення штрафів за порушення правил роботи з готівкою.

На керівників підприємств, установ і організацій, які допустили зазначені порушення, необхідно було б накладати адміністративний штраф.

Розгляд справ про адміністративні правопорушення і накладення цих штрафів здійснюється органами податкової служби за відомостями, що надаються комерційними банками та іншими органами, що здійснюють перевірки дотримання підприємствами, установами та організаціями порядку ведення касових операцій та умов роботи з готівкою. Усе це зумовлює необхідність внесення до законодавства змін, які розширюють повноваження органів податкової служби, що дасть змогу значно підвищити ефективність правоохоронної діяльності, посилити їхню роль і місце в забезпеченні економічної безпеки держави.

Висновки до розділу 2

Профілактика правопорушень – це заходи соціального, правового, виховного та іншого характеру, спрямовані на нейтралізацію або усунення причин та умов вчинення правопорушень, які полягають у цілеспрямованому, попереджувальному впливі на осіб з антигромадською поведінкою як у їхніх власних інтересах, так і в інтересах суспільства, а також спрямовані на зниження в осіб ризику стати жертвами злочинних посягань.

Профілактичні заходи впливу – це заходи, які застосовуються до особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, з метою запобігання вчиненню нею нових адміністративних правопорушень. Метою профілактики

правопорушень є захист особистості, суспільства і держави від протиправних посягань. Головними завданнями профілактики правопорушень є: формування законослухняної поведінки громадян; зменшення розмірів збитків і втрат від правопорушень; виключення чинників та умов вчинення правопорушень; недопущення вчинення правопорушень з боку інших громадян.

До профілактичних заходів впливу належать: усне зауваження; попередження; заходи виховного впливу тощо. Усне зауваження передбачає роз'яснення фізичній особі протиправного характеру та суспільної шкідливості вчиненого нею адміністративного правопорушення і застереження про неприпустимість протиправної поведінки з її боку. Попередження полягає в письмовому застереженні особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, про неприпустимість протиправної поведінки з її боку та правові наслідки повторного вчинення цього адміністративного правопорушення.

Заходи виховного впливу належать до окремої категорії профілактичних заходів впливу як з боку правової регламентації, так і за своєю правовою специфікою. Такі заходи не спричиняють правових наслідків, тому кардинально відрізняються від адміністративних стягнень. Утім, систему заходів виховного впливу запроваджено в КУпАП виключно для неповнолітніх і є альтернативою адміністративному стягненню. Засоби адміністративного права спрямовуються й на профілактику фінансових проступків, віднесених до податкових правопорушень та деталізованих у ПК України. Серед таких проступки, визначені ст. 117-128-1 Податкового кодексу України.

Під профілактикою правопорушень розуміється діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, громадських організацій, трудових колективів, посадових осіб і громадян, спрямована на виявлення, вивчення, усунення та нейтралізацію причин і умов, що сприяють вчиненню протиправних діянь, забезпечення сприятливих умов життя та

індивідуального виховання певних категорій осіб, у діях яких є антигромадська спрямованість, активізацію чинників, що стимулюють законослухняну поведінку громадян, розроблення та здійснення системи правових, соціально-економічних, організаційних, виховних, спеціальних та інших заходів щодо попередження протиправних діянь.

Профілактика правопорушень у податковій сфері проявляється через застосування різних державних і суспільних заходів, які спрямовуються на нейтралізацію причин, умов деліктної діяльності щодо справляння та адміністрування сплати податків, зборів, забезпечення втілення прав платників податків і зборів, правосуб'єктності контролюючих органів та суб'єктів адміністрування. Характеристика профілактики правопорушень у сфері податків і зборів: 1) профілактика – це насамперед виявлення (розуміння) того, які є умови і причини, що сприяють вчиненню правопорушення; 2) профілактика – це індивідуальна робота з людьми, які вчиняють антисуспільні дії; 3) профілактика – це розробка і застосування заходів різного характеру: правові заходи; соціально-економічні заходи; виховні заходи; інші заходи, спрямовані на попередження протиправних дій.

Метою профілактики правопорушень є захист людини, суспільства і держави від протиправних посягань. Основні завдання профілактики правопорушень: формування законослухняної поведінки громадян і посадових осіб; зниження розмірів збитків і втрат від правопорушень; усунення причин та умов вчинення правопорушень; недопущення вчинення правопорушень з боку фізичних та юридичних осіб.

Суб'єктами профілактики правопорушень є органи виконавчої влади, органи прокуратури, органи місцевого самоврядування, Податкова служба України, що реалізують права у сфері профілактики правопорушень. Таким чином, профілактикою правопорушень займаються такі суб'єкти (але не обмежуються ними): 1. Державні органи: міністерства внутрішніх справ, юстиції; органи прокуратури; міністерства соціального розвитку, освіти, охорони здоров'я та інші міністерства і відомства; інститут омбудсмена та ін.;

організації та підприємства різних форм власності (державні, приватні, змішані). 2. Органи місцевого самоврядування: ОТГ; суспільно-профілактичні центри; громадські, некомерційні організації, суди; громадяни.

Державна система профілактики правопорушень ґрунтується на таких принципах: провідна роль держави в профілактиці правопорушень; участь у профілактиці правопорушень усіх державних, громадських інститутів і громадян у межах їхніх прав та обов'язків; законність; комплексність і системність; багаторівневність; пріоритет превентивних заходів профілактики правопорушень над репресивними; безперервність і спадкоємність профілактики правопорушень на всіх етапах її здійснення.

Профілактика правопорушень здійснюється у формах загального та індивідуального впливу на об'єкти профілактики правопорушень. Боротьба з правопорушеннями містить у собі два основні напрями: 1) попередження вчинення правопорушень; 2) послідовна реалізація юридичної відповідальності за вже вчинені правопорушення. Розрізняють загальну профілактику, спрямовану на виявлення причин і умов правопорушень, та індивідуальну профілактику, спрямовану на попередження правопорушень з боку окремих осіб. Індивідуальна профілактика є виключною компетенцією правоохоронних органів. Загальна профілактика правопорушень реалізується шляхом застосування: соціально-економічних заходів; організаційно-управлінських заходів; ідеологічних і виховних заходів; технічних заходів; правових заходів.

Заходи загальної профілактики, що використовуються суб'єктами державної системи профілактики правопорушень, охоплюють: збір та аналіз відомостей про правопорушення, скоєні у відповідній сфері суспільних відносин; аналіз застосування законодавства, зокрема оцінка причин правопорушень та інших, пов'язаних з ними явищ у відповідній галузі суспільних відносин, внесення пропозицій щодо його вдосконалення; прогнозування злочинності та правопорушень у відповідній сфері суспільних відносин; створення на основі аналізу відомостей про правопорушення та

прогнозування розвитку злочинності умов, що перешкоджають вчиненню правопорушень у відповідній сфері суспільних відносин, у певному поселенні (на об'єкті); виявлення та усунення причин правопорушень та умов, що сприяють їх вчиненню; здійснення правової пропаганди та правового виховання населення; знання норм про кримінальну, адміністративну, податкову та іншу відповідальність стосовно діяльності суб'єкта державної системи профілактики правопорушень; формування громадської думки, спрямованої на неприпустимість вчинення правопорушень у відповідній сфері; забезпечення в межах повноважень дотримання охорони громадського порядку і громадської безпеки, а також охорони власності, у тому числі з використанням технічних та інших засобів, що перебувають на територіях та об'єктах суб'єкта державної системи профілактики правопорушень; розроблення та реалізація муніципальних, відомчих (галузових) програм профілактики правопорушень; розроблення та впровадження стандартів безпеки від правопорушень.

Заходи індивідуальної профілактики правопорушень класифікують: профілактична бесіда (роз'яснення відповідальності, переконання); направлення інформації до державних органів про причини та умови протиправної поведінки; надання допомоги особі, що профілакується; здійснення спостереження за поведінкою (за місцем проживання, на роботі); залучення родичів, інших осіб до впливу; інші заходи (подання, застереження, взяття на облік, контроль).

РОЗДІЛ 3

ТЕНДЕНЦІЇ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФІЛАКТИКИ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

3.1. Проблеми, що знижують ефективність застосування адміністративно-правових засобів профілактики правопорушень у сфері податків і зборів

Триваюча війна в Україні стали важким потрясінням для бізнесу, держави та суспільства загалом. Незважаючи на тяжку ситуацію, яка пов'язана з активними бойовими діями, держава активно підтримує розвиток підприємств в Україні. Уряд створює передумови для зниження негативного впливу наслідків погіршення економічного стану країни, створюючи нові закони та програми [15, с. 22]. Було внесено зміни до податкового законодавства на підтримку бізнесу, який постраждав від війни. Так, з 1 квітня 2022 року дозволено використання спрощеної системи оподаткування, тобто встановлено для платників єдиного податку третьої групи ставку в розмірі 2 % від обороту не більше 10 млрд грн без податку на додану вартість (далі – ПДВ). Своєю чергою платники першої та другої групи зможуть не сплачувати єдиного податку взагалі. Застосування даної системи оподаткування доходу передбачає включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. Підприємці даних груп мають звільнення від сплати: єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) за працівників, які були мобілізовані; штрафів; пені та перевірок по сплаті ЄСВ тощо. Важливим є зменшення ПДВ на паливо з 20 % до 7 % та скасування акцизу на нафтопродукти (пальне). Наступним пунктом є релокація бізнесу. З середини березня 2022 року Міністерством економіки України була створена програма, яка розрахована на підприємства, що знаходяться у зоні активних бойових дій або на територіях, де є загрози. Евакуація здійснюється у безпечні регіони України. Пріоритетними є

стратегічні підприємства та підприємства, які виробляють товари першої необхідності [150, с. 20].

Утім, навіть у такий складний період далеко не всі бізнесмени правильно трактують політичну діяльність держави у податковій сфері, а навпаки, скориставшись ситуацією, що утворилася, далі продовжують вести свою підприємницьку діяльність, свідомо порушуючи податкове законодавство України. При таких обставинах, коли платники податків навмисно не дотримуються податкового законодавства, необхідно забезпечити надійний та ефективний захист інтересів України та її громадян, а також зосередити дії на запобіганні податковим правопорушенням.

Попередження злочинів передбачає комплекс різних запобіжних заходів, спрямованих на вплив усього того, що відтворює таке соціально негативне явище як «ухилення від сплати податків», встановлює його негативні тенденції, а також якісні та кількісні властивості.

У юридичній літературі причини та умови (чинники) ухилення від сплати податків поділяють на економічні (які найчастіше є визначальними), політичні, правові, організаційні, технічні та моральні (морально-психологічні) [181, с. 2002].

Не можна не відзначити досить високий рівень значущості інформаційно-аналітичної діяльності державних органів через їхній вплив на правопорушників податкової дисципліни відповідними заходами. Тобто йдеться саме про протидію, профілактику та попередження таких правопорушень. Саме ці чинники можна об'єднати поняттям «протидія правопорушенням», яке охоплює практично всі напрямки діяльності держави, суспільства і громадян, які здатні справити позитивний вплив на правопорушника, окремі види правопорушень, конкретні діяння. А це своєю чергою поєднує комплекс загальносоціальних та спеціально-адміністративних заходів.

На думку Ю. Подолян, профілактика правопорушень в сфері податків і зборів є надзвичайно важливим аспектом для забезпечення ефективної

фіскальної системи і підтримки стабільного економічного розвитку. Дотримання податкового законодавства має вирішальне значення для фінансової стійкості держави, забезпечення соціальних програм та розвитку інфраструктури [161].

Ефективна протидія податковим правопорушенням залежить від наявності чітко розробленої нормативно-правової бази. Зокрема, Конституція України виокремлює як мету політики держави не тільки визнання та захист прав і свобод людини і громадянина, а й закріплює право власності держави та муніципальних утворень на отримані у вигляді податків доходи, проголошує принцип рівного захисту податкових надходжень поряд із захистом приватної власності [87]. Положення Конституції України деталізуються в законах і підзаконних актах, що встановлюють мету, завдання, стратегію, форми і методи боротьби держави і суспільства з податковими правопорушеннями.

Визначальним нормативно-правовим актом у сфері податкових відносин, зокрема й під час здійснення податкового контролю, є Податковий кодекс України, який регламентує відносини, що виникають в процесі встановлення, введення і справляння податків і зборів на території України [158]. Незважаючи на відсутність прямо визначених у зазначеному нормативно-правовому акті цілей, завдань, стратегії, форм і методів боротьби з податковими правопорушеннями, Кодексом окреслено межі загальносоціального попередження податкових правопорушень, що відіграє важливу роль у наповненні державного бюджету.

Основи боротьби зі злочинністю, зокрема й податковою, окреслено в межах КпАП України, що деталізує положення Конституції України у сфері політики держави щодо боротьби з податковими правопорушеннями [82].

Також система нормативно-правових актів, що мають значний вплив на протидію правопорушенням у сфері податків та зборів, включає Наказ Державної фіскальної служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної

фіскальної служби під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків» від 31 липня 2014 року № 22 [166], Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України, що затверджене Наказом Національної поліції України від 7 листопада 2015 року № 81 [131], а також інші нормативні акти.

Важливо виокремити Національну економічну стратегію на період до 2030 року, затверджену постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року № 179, яка передбачає реформування податкової системи України щодо поступового наближення до норм і стандартів Європейського Союзу (далі – ЄС), охоплюючи при цьому податкове адміністрування, питання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, інші проблемні аспекти у сфері податків і зборів в Україні [167]. У чинному законодавстві України про податки і збори передбачені різноманітні заходи адміністративного примусу, які спрямовані на: припинення порушення податкового законодавства; забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення. Це породжує ряд питань, які пов'язані з розмежуванням цих заходів [161].

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України «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» [158]. Своєчасне виявлення податкових правопорушень та усунення умов, що їм сприяли, часто дає змогу не допустити вчинення податкових правопорушень, що обумовлює широке коло суб'єктів попереджувальної діяльності. Зокрема, у ст. 41 Податкового кодексу України вирізняє дві групи контролюючих органів в податковій сфері [158]. Першою є група податкових органів, які реалізують контроль за дотримання законодавства щодо оподаткування, сплатою єдиного внеску, та загалом реалізують державну податкову політику. До них віднесено як Державну податкову службу, яка

утворилася у 2019 році в результаті поділу Державної фіскальної служби, так і її територіальні органи (державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції, що діють як структурні підрозділи територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику). До другої групи кодекс відносить митні органи, контрольні повноваження яких стосуються сплати мита, акцизного податку, ПДВ, інших податків і зборів, що стягуються у зв'язку з ввезенням, вивезенням, пересиланням товарів на митну територію України чи з неї [85].

Відповідно до податкового законодавства (ст. 41 ПК України) [158], контроль за надходженням обов'язкових платежів до позабюджетних фондів має здійснюватися тими самими органами виконавчої влади, на які покладено функції збору податків до бюджету, тобто податковими органами. Однак до теперішнього часу цей обов'язок виконують також і органи окремих державних позабюджетних фондів, до числа яких належать: пенсійний, соціального страхування та обов'язкового медичного страхування.

Велике значення для підтримання податкової дисципліни має діяльність судів у зв'язку з розглядом податкових спорів і кримінальних справ про податкові злочини. На думку автора, встановлення належної правозастосовної практики є однією з умов успішної боротьби з податковою злочинністю. Реформування податкового законодавства, забезпечено низкою об'єктивних і суб'єктивних чинників. До перших належить реальний стан економіки та ступінь її готовності до реформування. Суб'єктивні чинники пов'язані з тими особами, які виступають як платники податків, а також із державними інститутами, відповідальними за збір податків і ведення податкової політики держави. До їх числа належать податкові та правоохоронні органи.

Ефективна взаємодія цих органів на основі глибоких знань у різних галузях права (цивільного, фінансового, адміністративного, кримінального, а також знання галузевого законодавства) забезпечує успішне запобігання та припинення економічних і податкових правопорушень.

Отже, система попередження податковим правопорушенням містить у собі об'єкти, суб'єкти та заходи попередження. Успішна діяльність передбачає належне розв'язання всіма учасниками в цьому процесі проблем адміністративно-правового, організаційного, фінансового, господарського, кадрового, інформаційно-аналітичного, науково-методичного та ідеологічного забезпечення. При цьому має бути задіяний весь потенціал податкових, митних органів, МВС України, Мін'юсту з метою вироблення нових і вдосконалення вже відомих засобів, прийомів і методів боротьби з правопорушеннями у сфері податків і зборів.

Головною метою і основним завданням профілактики таких правопорушень є розробка шляхів і способів планомірного впливу на причини та умови, що сприяють їх вчиненню, а також їх викорінення. Такий вплив має полягати у взаємодії усіх органів державної влади по удосконаленню податкової дисципліни. Також необхідно враховувати, що взаємодією є діяльність на основі об'єднання засобів, форм і методів роботи, позитивним результатом якої має стати ефективне і раціональне розв'язання проблем з попередження податкових правопорушень.

Основу взаємодії становить, по-перше, чіткий розподіл і правове закріплення меж відповідальності кожного органу; по-друге, – визначення кола проблем, що потребують об'єднання зусиль, узгоджених і скоординованих дій щодо їх вирішення. Обов'язковість взаємодії визначається саме єдністю завдань, що стоять перед зацікавленими сторонами. Найчастіше на практиці реалізація завдання одного з органів виступає як необхідна умова діяльності для іншого аж до того моменту, коли буде вирішено завдання, що стоїть перед податковою системою загалом.

Багатоаспектність завдань, через які реалізується діяльність того чи іншого органу, визначає різноманіття форм взаємодії, серед яких особливо виокремлено обмін корисною інформацією і спільне планування та виконання заходів при вирішенні певних завдань. Як приклад, можна розглядати питання боротьби з фірмами-одноденками, а також припинення так званих

«захоплень» фірм, здійснюваних за допомогою процедури державної реєстрації.

На думку вчених, існує кілька чинників, які сприяють поліпшенню ситуації в боротьбі з корупцією в податковій сфері. Серед цих чинників варто відзначити такі: впровадження процедур декларування майна, доходів, витрат та зобов'язань фінансового характеру посадових осіб та членів їх сімей; автоматизація процесів податкового контролю та адміністрування оподаткування; покращення функціоналу електронних сервісів з метою зниження особистих контактів між платниками та посадовими особами контролюючих органів; збільшення внутрішньої мотивації посадових осіб для дотримання закону, підвищення рівня фінансової грамотності платників податків, зміцнення громадського контролю, а також протидія вибірковості застосування антикорупційного законодавства та інші заходи [122, с. 37].

Адміністративні заходи попередження та профілактики правопорушень у сфері податків і зборів – це комплекс заходів адміністративно-примусового впливу, передбачених різними галузями законодавства: адміністративного, податкового, цивільного, про банки і банківську діяльність, про банкрутство.

Мета застосування – привести реальну поведінку у відповідність до правової моделі при виконанні податкових обов'язків платниками податків. У разі відхилення поведінки від правової моделі у сфері податків і зборів, поведінка повинна приводитися у відповідність до правової моделі комплексом заходів адміністративного припинення, за змістом подібних із забезпечувальними заходами адміністративного примусу, але застосовуваних для реалізації відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів. Забезпечення реалізації правової моделі у податкових правовідносинах досягається шляхом застосування заходів адміністративного припинення, які мають у правовій системі універсальний характер [181, с. 2003].

Нині існують значні резерви взаємодії суб'єктів попередження правопорушень у податковій сфері. Можна рекомендувати податковим і

правоохоронним органам для того, щоб забезпечити якість і результативність спільних виїзних податкових перевірок, таке:

- вжити заходів до розширення практики проведення спільних заходів щодо платників податків, які ухиляються від взяття на податковий облік, не подають звітність до податкових органів або подають «нульові» баланси за наявності інформації про ведення ними господарської діяльності; які отримують додаткові пільги з податків і зборів у зонах економічного сприяння; тих, які функціонують у сфері виробництва та обігу алкогольної продукції; інших категорій платників податків із підвищеним ризиком вчинення податкових правопорушень тощо;

- підвищити якість проведених перевірок завдяки широкому впровадженню в практику роботи передперевірочного аналізу, що дає змогу виявляти перспективні напрями й об'єкти перевірки, методи здійснення контролю, що засновані на системі оцінок непрямих індикаторів податкової бази та аналізі інформації про фізичні обсяги споживаних ресурсів і виробленої продукції;

- здійснювати узгодження програм виїзних податкових перевірок з чітким розмежуванням функцій між перевіряючими;

- під час проведення спільних перевірок податковим органам надавати активне сприяння і безпосередню участь у застосуванні методів контролю, передбачених Податковим кодексом України;

- забезпечити спільний розгляд скарг і розбіжностей за результатами спільних перевірок, надання взаємної правової допомоги при підготовці матеріалів для розгляду в суді за актами зазначених перевірок, спільна участь у судових процесах. У разі виявлення обставин, що дають змогу припускати вчинення порушення законодавства про податки і збори, що містить ознаки злочину, податковим органам необхідно забезпечити своєчасне направлення до органів внутрішніх справ матеріалів, для прийняття ними рішення в порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом України (далі – КПК України) [92].

З метою підвищення ефективності діяльності із запобігання податковим правопорушенням необхідне вжиття комплексу заходів, зокрема: посилити взаємодію податкових і правоохоронних та органів внутрішніх справ у роботі з контролю за застосуванням платниками податків податкової ставки і податкових відрахувань при реалізації товарів (робіт, послуг) як на експорт, так і на внутрішньому ринку; продовжити практику проведення спільних комплексних заходів щодо попередження, виявлення та припинення правопорушень, що здійснюються як з використанням «анонімних» структур (викривачів корупції); під час планування спільних контрольних заходів, а також з метою виявлення платників податків, які подають «нульову» звітність або не стоять на обліку в податкових органах, але здійснюють при цьому фінансово-господарську діяльність; активніше використовувати відомості зі ЗМІ (рекламні видання, різного виду довідники), а також скарги громадян, що надходять до податкових органів і податкової поліції за «гарячими» телефонними лініями; продовжити проведення спільних оперативно-контрольних заходів щодо виявлення правопорушень, що тягнуть за собою відповідальність, передбачену Кодексом про адміністративні правопорушення України [82]; у тісній взаємодії координувати проведення комплексу заходів щодо юридичних осіб, які не подали відомості до податкового органу.

Окрім того, важливою є активізація попереджувально-профілактичної та інформаційно-роз'яснювальної роботи з метою підвищення податкової культури та виховання законослухняного платника податків. Це пов'язано з тим, що однією з причин податкової злочинності є морально-психологічний стан суспільства, що характеризується негативним ставленням до існуючої системи оподаткування. Таке ставлення чималою мірою пояснюється низьким рівнем податкової культури, для підвищення якої необхідне широке інформування населення про податкове законодавство та його застосування. При цьому на першому плані має бути просвітницька робота з платниками податків, формування законослухняності та податкової дисципліни. Задля

виховання податкової культури в громадян важливо запровадити в школах та закладах вищої освіти навчальний предмет «Податкова культура».

У багатьох країнах світу така робота проводиться на високому рівні, причому навчання, просвітництво та консультування здійснюються за рахунок державного бюджету. Крім того, створюються служби, відповідальні за податкове консультування та його безпосереднє здійснення. Практика показує, що не можна виховати добропорядного платника податків, якщо не показувати прикладів чіткого і правильного застосування податкового законодавства.

Податкові правопорушення здебільшого виявляють у кожного четвертого платника податків, який зазнав податкової перевірки. Згідно зі статистичними даними до бюджету держави щороку не надходить від 30 % до 50 % податкових платежів. Ухилення від сплати податків призводить до різних негативних наслідків, до таких як підрив стабільної бюджетної державної політики, обмеження фінансування соціально-економічних проєктів, порушення принципу соціальної справедливості, перенесення додаткового податкового тягара на платників податків, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, що призводить до соціальної напруженості та політичної нестабільності в Україні.

Саме морально-психологічний стан платника податків вважають однією з причин правопорушень у податковій сфері, що виражається в негативному ставленні до чинної в даний період системи оподаткування. Спираючись на цей чинник, підвищення рівня податкової культури суспільства має стати основним напрямом діяльності держави щодо запобігання податковій злочинності. Цей напрям передбачає необхідність широкого інформування суспільства про податкове законодавство та його застосування, а також про відповідальність за його злісне недотримання.

Правове виховання платників податків видається істотним і всеосяжним завданням української держави, якій слід здійснювати просвітницькі заходи з платниками податків, що формують податкову культуру і дисципліну у

населення. Прийнято вважати, що «неможливо виховати чесного і сумлінного платника податків, у разі, якщо ніяк не продемонструвати приклади правильного застосування податкового законодавства». У цьому процесі важливе місце відводиться податковому консультуванню, а саме відповідно до Податкового Кодексу податкові органи зобов'язані безкоштовно інформувати (зокрема, у письмовій формі) платників податків про чинні податки і збори, законодавство про податки і збори та про прийняті відповідно до нього нормативно-правові акти, порядок обчислення та сплати податків і зборів, права та обов'язки платників податків, а також подавати форми податкових декларацій (розрахунків) та роз'яснювати порядок їх заповнення [158].

Попередження правопорушень у податковій сфері також досягається й інтенсивними роз'яснювально-профілактичними методами з підтримкою ЗМІ, й удосконаленням зв'язків з громадськістю.

Досить значущою метою інформаційного забезпечення попередження правопорушень у податковій сфері вважається формування правової культури населення в частині, що стосується податкового законодавства, та інформування суспільства про підсумки роботи державних органів щодо запобігання фінансовим і податковим правопорушенням, а також формування відповідного іміджу зазначених органів.

Істотна роль у вихованні та підвищенні рівня податкової культури у населення віддається телебаченню та інтернет-ресурсам. На засоби масової інформації покладаються безпосередні обов'язки з виховання та навчання законослухняних платників податків, профілактики правопорушень у податковій сфері, але крім того, обов'язок щодо формування у населення негативного ставлення до незаконослухняних і недобросовісних платників податків. Відмінні результати щодо впливу на платників податків демонструють прямі ефіри на тему боротьби з податковими злочинами за участю фахівців з податкового права. З огляду на це, до заходів щодо попередження податкових правопорушень слід віднести формування

правосвідомості у суспільства та розробку єдиної державної ідеології, спрямованої на вирішення основоположних податкових завдань.

На відміну від загальносоціальних, спеціальні засоби попередження податкових правопорушень здійснюються за допомогою правового регулювання суспільних відносин для ліквідації негативних наслідків, які можуть спровокувати вчинення правопорушень у податковій галузі. При цьому слід зосередити увагу на розвитку нормативно-правового інструментарію щодо запобіганню виникненню криміногенних явищ і процесів у податковій галузі, спрямованих на покращення технологій збору та обробки даних про платників податків та їхню підприємницьку діяльність.

Способи, що стосуються попередження податкової злочинності, принесуть більше результатів за умови конструктивної взаємодії правоохоронних органів з податковими органами. Для підвищення ефективності спільної роботи органів внутрішніх справ і податкових органів рекомендується ініціювати залучення співробітників органів внутрішніх справ для участі у виїзних податкових перевірках, що проводяться податковими органами, у таких випадках:

1) у разі виявлення обставин, що свідчать про необґрунтоване відшкодування податку на додану вартість, акцизу (зарахування або повернення іншого податку);

2) у разі виявлення схем ухилення від сплати податків, що підпадають під ознаки вчинення злочинів, передбачених КК України, зокрема:

- якщо після винесення податковим органом рішення про проведення виїзної податкової перевірки платником податків вживаються дії, спрямовані на ухилення від податкового контролю, на ускладнення податкового контролю або інші дії, що мають ознаки активної протидії проведенню виїзної податкової перевірки («міграція» організації, зміна засновників і (або) керівників організації, реорганізація, ліквідація організації тощо);

- у разі виявлення під час проведення передперевірочного аналізу або податкової перевірки наявності в ланцюжку придбання (реалізації) товарів

(робіт, послуг) фірм – «одноденок», що використовувалися з метою ухилення від сплати податків, у тому числі зареєстрованих на номінальних засновників (таких, що мають номінальних керівників), зареєстрованих за загубленими паспортами тощо;

3) у разі виявлення ознак неправомірних дій при банкрутстві, навмисного та фіктивного банкрутства платника податків.

Варто зазначити, що провідне місце серед суб'єктів попередження податкових правопорушень відводиться органам прокуратури, на які покладено низку завдань, наприклад, таких як: облік та узагальнення методів, способів і засобів вчинення злочинів у податковій сфері; поліпшення ключових напрямків політичної діяльності держави щодо попередження податкових злочинів; розроблення цільових державних програм із запобігання податковим злочинам за галузями економіки; формування чіткої та організованої колективної роботи правоохоронних органів і податкових органів щодо протидії податковим злочинам; підготовка навчання та постійне підвищення кваліфікації спеціалістів у сфері попередження податкових злочинів.

Ще одним напрямом спеціального рівня попередження податкових правопорушень є діяльність судів. Саме судові органи допомагають уникнути порушень податкового законодавства шляхом призначення справедливих покарання, роз'яснення суперечливого законодавства, з'ясування конституційно-правового змісту окремих норм законодавства.

Отже, організація навчань, підготовка і вдосконалення знань і здібностей співробітників правоохоронних органів зобов'язані стати одним із напрямів попередження податкових правопорушень.

Така протидія податковій злочинності буде ефективною тільки в разі комплексного підходу до вирішення цієї проблеми, при спрямуванні зусиль на вирішення організаційних, адміністративних, фінансово-економічних завдань, пов'язаних із подоланням негативних тенденцій у сфері ухилення від сплати податків [93, с. 47]. З точки зору часу вжиття профілактичних заходів, то вони

повинні передувати вчиненню злочину (профілактика), припиняти його (створення умов, що ускладнюють вчинення злочину) і боротися з ним (неминучість настання адекватного покарання).

Що стосується правових причин ухилення від сплати податків, то вони зумовлені складним і суперечливим характером податкового законодавства, його зайвою об'ємністю і складністю. Додатковим чинником ухилення від сплати податків є постійне внесення змін до чинного податкового законодавства, що спричиняє додаткові труднощі навіть у сумлінних платників, не кажучи вже про осіб, які прагнуть знайти лазівку для ухилення від оподаткування.

Коротко окреслимо правові аспекти, на підставі яких недобросовісні платники податків уникають оподаткування:

- податкові пільги спонукають правопорушників шукати способи і засоби використовувати їх;
- різні ставки оподаткування також штовхають платника податків шукати варіанти, щоб застосувати нижчий податковий оклад;
- різні джерела віднесення витрат і затрат: собівартість, фінансові результати, прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства, безпосередньо впливають на розрахунок оподатковуваної бази і, відповідно, розмір податку. Маніпуляції із цими показниками дають змогу особам ухилятися від надання істинної інформації податковим органам;
- нечіткість формулювань податкових законів, які дають змогу по-різному тлумачити одну й ту саму правову норму;
- прогалини в податковому законодавстві, що пояснюються недосконалістю юридичної техніки та неврахування законодавцем усіх потенційних обставин, які виникають при обчисленні або сплаті того чи іншого податку.

Усі перелічені умови вчинення злочину ухилення від сплати податків можна позначити як складність і непрозорість податкового законодавства. Проста, ясна і чітка система оподаткування зведе до мінімуму можливість

ухилитися від податків (до речі, саме на простоту податкового режиму для самозайнятих громадян нині робиться наголос, тобто уряд розуміє, що ця умова знижує ризик ухилення від сплати податків).

Роз'яснювальна робота з громадянами, суб'єктами підприємництва, просвіта у сфері податкового права, фінансової системи держави, бюджетного устрою, все це спрямовано на спонукання суб'єктів оподаткування самостійно і відповідально ставитися до своїх обов'язків у сфері сплати податків і зборів.

Регулярне відповідно до методичних рекомендацій проведення камеральних і виїзних податкових перевірок, налагоджена і відпрацьована взаємодія з іншими правоохоронними органами (системою митних органів) сприяють запобіганню ухиленню від сплати податків і зборів.

Грамотна взаємодія між податковими органами та органами, які ведуть розслідування кримінальних злочинів, сприяє своєчасному виявленню податкових злочинів, встановленню винних і покладенню на них відповідальності.

За кожним із цих напрямів потрібне вдосконалення і посилення впливу.

Так, вдосконалення потрібне у взаємодії податкових і слідчих органів. Так надходження до органу прокуратури матеріалів з податкового органу не завжди призводить до порушення кримінальної справи. Співробітники правоохоронних органів можуть повернути отримані матеріали без їхньої процесуальної перевірки, причому найчастіше як підставу для повернення матеріалів без перевірки вказується порушення порядку їх направлення. Наприклад, посадова особа, що направила до слідчих органів матеріали, що свідчать про вчинення податкового правопорушення, для їх процесуальної перевірки та кваліфікації, не забезпечує їх необхідними документами або кількість і зміст цих документів недостатні для певних висновків. У цьому випадку підставою відмови також може бути недостатність недоїмки внаслідок вчинення кримінального злочину, що не дозволяє віднести діяння до кримінально-правового.

Найчастішою помилкою, що тягне за собою відмову від розгляду матеріалів, направлених для перевірки, є неправильне засвідчення документів, що направляються. Складається ситуація руху матеріалів перевірки між двома державними органами: податкові органи направляють матеріали до органів слідства, ті, у свою чергу, повертають їх на доопрацювання та виправлення помилок, податкові органи повторно перевіряють документи, вносять корективи, виправляють недоліки, у цей час особа, щодо якої було складено матеріали перевірки, має можливість приховати майно, яке фігурує у справі або на яке може бути звернено стягнення, внести зміни до документації, що свідчить про факт вчинення податкового злочину, пов'язаного з ухиленням від сплати податків і зборів, у результаті недобросовісний платник може або знизити суму несплачених податків, а отже, і власну відповідальність, або взагалі уникнути кримінальної відповідальності.

Також досить поширеною є відмова від порушення кримінальної справи з таких підстав як відсутність вини у формі умислу, недостатність розміру недоїмки для кваліфікації діяння як кримінального злочину, факт відшкодування завданої державі шкоди, закінчення строку давності для притягнення винного до кримінальної відповідальності, визнання дій податкового органу незаконними.

Причиною відмови в порушенні кримінальної справи може виступати застосування податківцями розрахункового методу для визначення розміру несплачених податків, на якому слід зупинитися більш детально.

Під час камеральної перевірки податковий орган витребує у платника податків пакет документів для визначення податкової бази, правильності обчислення податків, доходів і витрат платника податків, умов надання пільг або податкових відрахувань та визначення інших аспектів оподаткування, необхідних для податкової перевірки.

Навмисне чи ненавмисне платники податків надсилають лише частину документів, при цьому документи, яких бракує, не дають змоги скласти загальну картину про правильність, своєчасність і повне виконання

податкових зобов'язань. Для заповнення відсутньої інформації співробітники податкових органів змушені заповнювати дані і визначати суму необхідного до сплати податку розрахунковим шляхом. Під час розрахунків використовується метод аналогії, тобто на основі наявних даних і використовуючи інформацію про схожих суб'єктів господарювання податковий орган робить припущення про суму, що підлягає сплаті в цьому випадку. Якщо подібний метод можливий для збору інформації при плануванні господарської діяльності, то для порушення кримінальної справи він неприйнятний в силу ст. 14 КПК України [92], що встановлює презумпцію невинуватості особи, не можна порушити кримінальну справу, переслідувати і засудити особу на підставі припущення. Тому кримінальну справу не може бути порушено на підставі результатів податкової перевірки, під час якої використовувався розрахунковий метод визначення податкових зобов'язань і сум, необхідних до сплати.

Проблема взаємодії між податковими та слідчими органами полягає також у тому, що для них передбачено різні строки розгляду матеріалів перевірки. Так, податкові органи наділені повноваженням перевіряти документи, що охоплюють період не більше трьох років, тому часто кримінальні справи порушують не за результатами перевірки податкових органів, а під час діяльності органів внутрішніх справ (наприклад, під час розслідування інших злочинів). Крім того, податкові органи не мають повноважень проводити оперативно-розшукові заходи, які могли б сприяти підвищенню якості перевірок і виявленню фактів ухилення від сплати податків.

Тож, з огляду на небезпеку і широту поширення податкової злочинності, доцільно розширити повноваження податкових органів у сфері проведення податкових перевірок та виявлення фактів вчинення податкових злочинів. Потрібно також розробити механізм більш ефективної взаємодії, зокрема інформаційної, між податковими органами та органами внутрішніх справ з метою своєчасного виявлення фактів ухилення від сплати податків, виявлення

пов'язаних із ним злочинів, а також припинення можливості приховування злочинцями майна, на яке може бути звернено стягнення.

Удосконалення організації та проведення податкових перевірок також потребує вдосконалення. Насамперед, необхідна розробка сучасного програмного забезпечення діяльності податкових органів, яке дасть змогу опрацьовувати великі масиви інформації (бухгалтерської документації платників податків, цивільно-правових договорів, звітної документації) наприкінці кожного податкового періоду з метою виявлення фактів порушення податкового законодавства.

Доцільно розробити систему критеріїв ризику, аналогічну до прийнятої у сфері митних правовідносин. Ця система ризиків на основі певних ознак (порушення строків надання документації, порушення строків сплати податків, вчинення інших невеликих правопорушень у сфері податкового законодавства тощо) дає змогу поділити платників податків на сумлінних, вчинення якими ухилення від сплати податку мало ймовірно, і платників податків, чия діяльність свідчить про високий ризик вчинення податкових правопорушень з їхнього боку. Регулярний моніторинг діяльності платників податків на основі такого ризикового підходу дасть змогу своєчасно виявляти факти порушення податкового законодавства.

Враховуючи, що визначальне значення має форма податкового контролю, найбільш ефективними в цьому плані виявляються податкові перевірки. Практика довела, що податкові перевірки дають змогу виявити, припинити та попередити податкові правопорушення і злочини. У зв'язку з цим необхідно також приділити пильну увагу процесу підготовки до податкових перевірок (тут ідеться про якість підготовки співробітників податкових органів), так, податковим органам слід більш ретельніше готуватися до перевірки господарюючого суб'єкта, заздалегідь готуючи необхідну документацію, щоб у процесі перевірки скоротити кількість її призупинень.

Вбачається доцільним поліпшення взаємодії між самими податковими органами (якщо платник податків зареєстрований у декількох податкових) з метою виявлення та своєчасного припинення податкових правопорушень, збору необхідної інформації для доказування винуватості платника податків і забезпечення збереження його майна, тобто унеможливлення приховування майна підозрюваного або обвинуваченого.

Отже, ефективність розкриття податкових злочинів, своєчасне їх запобігання і припинення залежать від злагоджених спільних зусиль податкових і слідчих органів у боротьбі з економічними злочинами.

Вирішення проблеми виявлення податкових злочинів має означати не збільшення кількості виявлених злочинів і збільшення кількості осіб, притягнутих за вчинення податкових злочинів, а збільшення кількості осіб, які дотримуються закону, виконують свої обов'язки зі сплати податків. Платники податків, які вчинили податкові злочини, зобов'язані відшкодовувати шкоду, заподіяну державі.

Юридична відповідальність (як адміністративна так і кримінальна) має сприяти виправленню порушників, унеможливленню завдання ними шкоди в майбутньому. Покарання має передбачати обмеження прав і свобод засудженого в межах строків і розмірів покарання та обов'язково повну компенсацію шкоди, завданої злочином. Безсумнівно, необхідно покращувати механізм виявлення та розслідування податкових правопорушень. Заходи, спрямовані на боротьбу з податковими злочинами, дадуть змогу захистити суспільство і державу від можливої шкоди.

Наявність недоліків у законодавчій базі свідчить про низьку ефективність попередження податкових злочинів. Положення, закріплені в КУпАП та КК України, потребують перегляду у зв'язку з сучасними тенденціями та потребами практики.

На думку вчених, під попередженням злочинності потрібно розуміти комплексну структуру заходів, які будуть спрямовані на: визначення, усунення та знищення умов і причин злочинності; виявлення ситуацій, які

мотивують і провокують вчинення злочинів; виявлення груп осіб, які свідчать про наявність підвищеного ризику та зниження цього ризику; надання позитивно коригувального впливу на осіб, які мають намір вчинити злочини [43, с. 48].

Ці цілі мають бути встановлені на короткі терміни, щоб відповідати поточному стану часу і щоб були присутні загальні засади: протидія криміногенним процесам і явищам у суспільстві; зменшення кількості злочинності; усунення загроз правам, свободам і законним інтересам громадян, інтересам суспільства і держави у зв'язку з можливістю вчинення злочинів; зміна життєвої позиції та поведінки злочинців.

Отже, тільки спільна взаємодія органів державної влади та громадянського суспільства дасть змогу в підсумку вирішувати завдання, поставлені перед податковим законодавством України. Удосконалення організаційних засад боротьби зі злочинністю у сфері податків і зборів передбачає також створення і безперебійне функціонування системи перевірки виконання і контролю за дотриманням податкового законодавства. З огляду на це, важливо визначити оптимальне співвідношення адміністративного, судового, громадського контролю за реалізацією заходів державної політики протидії правопорушенням у сфері податків і зборів. Крім того, держава має вживати комплекс заходів з метою зміни ситуації, що склалася, зокрема, шляхом удосконалення чинного законодавства, спрямованого на боротьбу з організованою злочинністю в цілому.

3.2. Удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів адміністративно-правовими засобами

Важливим напрямом протидії правопорушенням у сфері податків і зборів є профілактичні заходи, закладені в саму податкову політику держави.

Відзначимо, що податкова політика – це одна із значущих частин правової політики держави, діяльність державних органів щодо організації, впорядкування та вдосконалення функціонування фінансово-бюджетної та податкової систем, що здійснюється з метою найбільш ефективного виконання функцій оподаткування [153, с. 106]. Для здійснення податкової політики в Україні оптимальними засобами слід розуміти нормативно-правові акти, а саме: нормативно-правові акти органів виконавчої влади, акти органів місцевого самоврядування.

Сучасну податкову політику слід трактувати як незбалансовану, тобто таку, що має переважно фіскальну функцію, на шкоду стимулюючій функції податкової системи. Ба більше, якщо оцінювати лише функції податку в Україні, то тут на перший план також виходить фіскальна, але не регулятивна і соціальна функції цього інституту.

Однак ця обставина виступає як найбільш значущою детермінантою податкової злочинності та справляє найбільш істотний вплив на її динаміку. Основними напрямками податкової політики мають стати протидія ухиленню від сплати податків, приховуванню оподатковуваного майна, а також іншим діям, спрямованим на невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку [153, с. 107]. У зв'язку із цим потрібна часткова переорієнтація правової політики, а саме: з одного боку, необхідно зберігати підхід посилення санкцій щодо недобросовісних осіб; а з іншого боку, потрібне найбільш якісне вирішення проблеми податкових пільг і стимулів, що встановлюються щодо сумлінних платників податків [205].

У системі МВС України потрібно створити орган, який буде формувати відомості про податкові схеми, на підставі даних, наданих з податкових органів. Основною функцією самостійного органу має бути діяльність, спрямована на попередження податкових злочинів і включати в себе своєчасну профілактику з особами, які підходять під категорію осіб, здатних скоїти злочин економічної спрямованості та проведення профілактичної роботи з особами, які раніше були засуджені за податкові злочини, з метою запобігання

можливого рецидиву. На наш погляд, тільки цим способом можна реально знизити рівень латентності податкових злочинів і підвищити ефективність попередження податкової злочинності в цілому.

При створенні моделі попередження податкових правопорушень, необхідно виходити з того, що платники податків і представницькі органи по-різному бачать цю ситуацію [124]. Одні хочуть розширення їхніх прав і свобод, інші навпаки, націлені на посилення вимог і посилення податкового тягара. Для цього необхідно сформулювати певні напрями діяльності, які, незважаючи на негативні тенденції в економіці, здатні будуть вдосконалити систему, що попереджає податкові злочини в країні. Для цього важливо:

- створити єдину інформаційну систему, що містить інформацію про порушення в податковій сфері по всій країні, яка сприятиме взаємодії правоохоронних органів і податкових органів; необхідно активізувати і координувати діяльність правоохоронних і податкових органів, а також включити в їхнє середовище платників податків, для надання профілактичного впливу і створення ефективної профілактики попередження податкових злочинів;

- розробити законодавчі програми, які сприятимуть підвищенню ефективності для відшкодування заподіяної шкоди, а також можливості створення інституту медіації;

- реалізовувати заходи щодо посилення контролю над виконанням обов'язків платника податків, а з іншого боку заохочувати законослухняних платників податків, відповідно до законодавства.

З точки зору правового регулювання пропонуються такі заходи для попередження злочинів ухилення від сплати податків:

- 1) попереднє узгодження угоди з податковими органами, коли платник податків, розробивши схему фінансової операції, звертається до податкового органу із запитом про її законність;

2) отримання попереднього висновку податкового органу дасть змогу отримати попередню оцінку податкового органу щодо тієї чи іншої корпоративної схеми [125].

Розроблення та впровадження пропонованих заходів має підвищити ефективність попередження злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

Головним напрямом попередження податкової злочинності має бути формування сукупності соціальних, політичних і економічних процесів, які сприяють сплаті податків платниками податків. Необхідно спрямувати зусилля на формування громадянського суспільства та виховання соціально відповідальних громадян, що буде основою попередження податкової злочинності та своєчасної та повної сплати податків.

Важливим елементом удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів є податковий контроль.

Нині діяльність податкових органів, спрямована на попередження та запобігання податковим правопорушенням, визначена положеннями податкового законодавства в межах правової процесуальної форми. У законодавчій практиці закріплено інструменти та форми податкового контролю, а також їх специфічні особливості стосовно різних об'єктів податкового контролю.

Сьогодні форми, заходи, методи податкового контролю юридично закріплені і мають певний правовий статус. Однак така жорстка регламентація не завжди «грає на руку» податковим органам. Недотримання регламентованого порядку контрольної діяльності може призвести до значних правових наслідків у вигляді подальшого скасування рішень, прийнятих за результатами податкового контролю.

Під податковим контролем розуміється діяльність, що проводиться представниками уповноважених органів з контролю за дотриманням платниками податків податкового законодавства, за допомогою податкових перевірок, пояснень платників податків, перевірки даних

обліку та звітності, огляду приміщень і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку), а також в інших формах.

Реалізація податкового контролю обмежується компетенцією посадових осіб і формами його проведення, список яких не є вичерпним. Засоби, форми і методи отримання доказів регламентовані податковим законодавством.

По суті, податковий контроль є метою для податкових органів, а заходи, що здійснюються, є фактичними діями щодо його реалізації та досягнення поставленої мети. Контрольні заходи, що проводяться податковими органами, можна поділити на підготовчі, основні та допоміжні (додаткові).

Підготовчими податковими заходами є дії уповноважених органів зі збору інформації для виявлення допущених платником податків порушень законодавства про податки і збори. Такі заходи реалізуються податковим органом з метою відбору платників податків для здійснення основних заходів податкового контролю у вигляді камеральних і виїзних податкових перевірок. Отримана інформація аналізується, систематизується податковим органом. За результатами такого аналізу приймається рішення про проведення передбачених законодавством контрольних заходів. Попередній аналіз інформації про платника податків передує основним контрольним заходам і дає змогу попередити порушення податкового законодавства, а також допомогти платникам податків в організації обліку та звітності.

Як уже зазначалося, як основні заходи податкового контролю можна виділити камеральні та виїзні податкові перевірки. Інші заходи податкового контролю можуть бути як допоміжними, так і додатковими.

Сукупність виявлених у процесі проведення зазначених заходів фактичних даних, на основі яких можуть бути встановлені обставини наявності або відсутності в діях конкретного платника податків податкового правопорушення, є доказами у справі про податкове правопорушення.

У підп. 5 п. 2 ст. 1 ПК України законодавець розділив форми і методи податкового контролю. Однак якщо форми податкового контролю безпосередньо встановлені ПК України, то методи податкового контролю чітко не відображені. Форми і методи податкового контролю в ході практичної діяльності застосовуються нерозривно одна з одною й іноді збігаються.

Реалізація контрольної діяльності відбувається лише шляхом застосування уповноваженими органами відповідних методів контролю.

Розділом 14 ПК України [158] передбачено такі види контрольних заходів:

- отримання пояснень, перевірка даних обліку та звітності (п. 1 ст. 82);
- податкові перевірки (ст. 87);
- огляд приміщень і територій, використовуваних для отримання доходу (прибутку) (ст. 92);
- участь свідка (ст. 90);
- доступ посадових осіб податкових органів на територію або в приміщення для проведення податкової перевірки (ст. 91);
- витребування документів під час проведення податкової перевірки (ст. 93);
- витребування документів (інформації) про платника податків, платника зборів і податкового агента або інформації про конкретні угоди (ст. 93.1);
- виїмка документів і предметів (ст. 94);
- експертиза (ст. 95);
- залучення фахівця (ст. 96);
- участь перекладача (ст. 97).

Отримані в результаті реалізації зазначених контрольних заходів відомості і документи формують доказову базу, дослідження якої дає змогу податковому органу встановити можливі ознаки податкового правопорушення в діях платника податків.

Наразі як засоби запобігання податковим правопорушенням податковими органами переважно використовують запобіжні заходи.

Вторинною є роль запобігання правопорушенням, а профілактика податкових деліктів практично не здійснюється.

Однак застосування лише санкційних засобів до платників податків, у тому числі тих, які працюють у текстильній промисловості, не дає очікуваного позитивного результату. Так, навіть значне збільшення кількості проведених податкових перевірок і донарахувань за ними не сприяє скороченню заборгованості та збільшенню обсягу надходжень податків і зборів до бюджетної системи.

Основний недолік запобіжних заходів полягає в тому, що санкції спрямовані безпосередньо на наслідки податкового правопорушення і абсолютно не впливають на причини вчинення таких деліктів. Тобто при аналізі вчиненого податкового правопорушення деліктологічний його аспект (факультативні ознаки суб'єктивної сторони правопорушення) не враховується.

У результаті у платника податків після сплати пені та штрафів залишається можливість повторного вчинення податкового правопорушення, і мета діяльності податкового органу (забезпечення дотримання податкового законодавства) не досягається.

У зв'язку із цим необхідна система заходів запобігання податковим правопорушенням, яка рівною мірою поєднує в собі профілактику, припинення та запобігання деліктів, що ґрунтується на всебічному аналізі діяльності податкового органу і враховує причини вчинення податкових правопорушень.

Представлена модель має назву «деліктологічна», оскільки основна увага при її використанні для мети розроблення заходів запобігання податковим правопорушень приділяється причинам вчинення таких деліктів.

Початковим етапом під час розроблення системи заходів запобігання податковим правопорушенням є комплексний аналіз діяльності податкового

органу, який містить аналіз податкових надходжень, заборгованості з податків і зборів, а також контрольної роботи податкової інспекції з оцінкою внеску в загальний результат і якість роботи кожного співробітника.

Наступний етап роботи ґрунтується на висновках, зроблених під час проведення податкового аналізу, і полягає у виявленні причин зниження обсягу податкових надходжень, невиконання плану з надходження податків і зборів, зростання заборгованості і зниження ефективності контрольно-перевірочної діяльності податкового органу та кожного податкового інспектора.

На заключному етапі з урахуванням причин, виявлених на попередній стадії, розробляються заходи їх усунення з нейтралізацією у платників податків можливості і мотивації вчинення податкових правопорушень.

Профілактика податкових правопорушень має активно проводитися в декількох напрямках (рис. 3.1).

Найважливішим напрямом профілактики податкових правопорушень є усунення прогалин податкового законодавства. Удосконалення законодавства про податки і збори, по-перше, має здійснюватися в бік його максимально можливого спрощення, доступності змісту, що дає змогу керуватися ним не тільки організаціям з великим штатом висококваліфікованих бухгалтерів і юристів, а й індивідуальним підприємцям.

По-друге, чинні норми податкового законодавства повинні унеможливлювати вчинення суб'єктами господарювання низки податкових правопорушень.

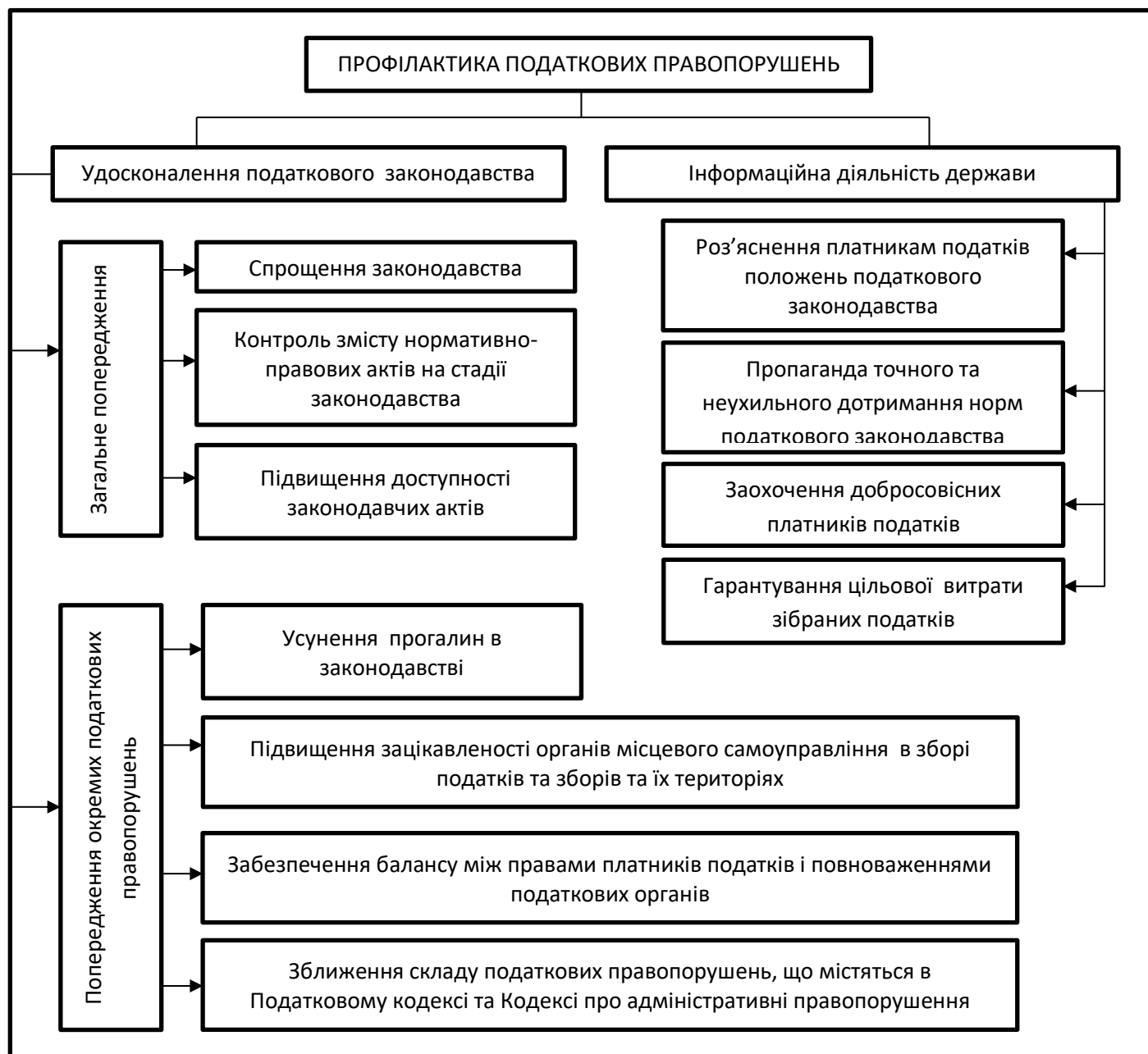


Рис. 3.1. Напрями профілактики податкових правопорушень

Так, доцільним видається внесення змін до ПК України: закріпити як учасників податкових відносин органи місцевого самоврядування та Міністерство внутрішніх справ і його територіальні підрозділи. Відсутність в даний час у органів місцевого самоврядування ініціативи до збору податків у повному обсязі та зміцнення податкового адміністрування на місцях призвела до недотримання податкового законодавства всіма категоріями платників

податків. У результаті цього бюджет щорічно недоотримує великий обсяг податків, зборів та інших обов'язкових платежів. У цій ситуації доцільно відмовитися від політики концентрації податкових доходів у бюджетах вищих рівнів влади з подальшим їх перерозподілом бюджетам муніципальних утворень у вигляді дотацій та інших видів фінансової допомоги. У зв'язку з цим необхідно внести до бюджетного законодавства норми, що встановлюють пріоритет податкових, а не дотаційних механізмів у бюджетному регулюванні [177].

Зокрема, слід зобов'язати органи влади здійснювати перерозподіл бюджетних коштів для вирівнювання бюджетної забезпеченості муніципальних утворень, насамперед, за рахунок переданих на тимчасовій основі додаткових диференційованих нормативів відрахувань від федеральних і регіональних податків, і, в другу чергу – за рахунок дотацій [211, с. 68]. Це дасть змогу виключити утриманство з боку органів місцевого самоврядування та підвищити їхню ініціативу щодо збору податків у повному обсязі та зміцнення податкового адміністрування на місцевому рівні.

Крім цього, необхідно розширити коло питань взаємодії податкових органів та органів місцевого самоврядування не тільки інформацією про нестачі за видами податків, що надходять до місцевого бюджету, а й інформацією щодо юридичних осіб та індивідуальних підприємців, які реєструються, а також відомостями з податкової та бухгалтерської звітності щодо нарахування та фактичної сплати за всіма видами податків, що надходять до місцевого бюджету за кожним платником податків. Для цього доцільно внести зміни до ПК України, що регламентує поняття податкової таємниці, з метою визначення можливості розкриття її для фінансових органів місцевого самоврядування.

У рамках підвищення відповідальності посадових осіб організацій за неналежне виконання своїх обов'язків, а в кінцевому підсумку дій представлених ними організацій – суб'єктів податкових правовідносин, пропонується зблизити за змістом об'єктивної сторони норми, що містяться в

статтях розділу 2 ПК України, що регулюють податкові правопорушення, і норми адміністративної відповідальності фізичних осіб – посадових осіб організацій, за вчинення кореспондуючих їм правопорушень у сфері дотримання законодавства про податки і збори, передбачених КУпАП.

Сучасним способом профілактики податкових правопорушень з 2023 року має стати перехід на нові електронні каси, що передають дані про касові чеки до податкової інспекції через Інтернет у режимі онлайн [143]. Проведений експеримент із застосування нової контрольно-касової техніки (далі – ККТ), показав, що, незважаючи на можливі додаткові витрати на забезпечення роботи через Інтернет та укладення договору з оператором зв'язку про передачу даних в інспекцію, такі нововведення багато в чому зручні, дають змогу відстежувати виручку і в експлуатації виявляються дешевшими за звичайні ККТ.

З метою профілактики податкових правопорушень недостатньо змінити нормативний правовий акт і довести його до відома платників податків, важливо забезпечити його однакове розуміння і застосування всіма суб'єктами права.

Звідси впливає друга сфера профілактики податкових правопорушень – інформаційна діяльність держави. Інформаційна діяльність, своєю чергою, також має кілька напрямів.

Перший напрям – детальне роз'яснення платникам податків положень чинних і новоприйнятих актів законодавства про податки і збори. Крім того, необхідно усунути із законодавчих актів неоднозначно тлумачені положення, так як в даний час має місце ситуація, коли по одному і тому ж питанню різні державні органи дають протилежні роз'яснення.

Іншим напрямом профілактики податкових правопорушень в інформаційній сфері є пропаганда точного та неухильного дотримання норм податкового права всіма його суб'єктами, сумлінного виконання обов'язків як платниками податків, так і наглядовими органами, попередження про відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

Так, ДПС України (далі – ДПС України) відкрила для платників податків безкоштовний телефонний номер єдиного Контакт-центру, що дозволить платникам податків отримувати інформацію з найбільш актуальних питань податкового адміністрування безоплатно, незалежно від місця знаходження і в зручний для них час (для отримання інформаційно-довідкових послуг – Контакт-центр ДПС 0800 501 007) [42].

Необхідним засобом досягнення мети підвищення правової та податкової культури громадян є засоби масової інформації. І, незважаючи на те, що сьогодні деякі заклики ДПС України «вийти з тіні» викликають іронію недобросовісних платників податків, вони формують правильне ставлення до податкових обов'язків, особливо у підростаючого покоління. Необхідно з юних років виховувати сумлінного платника податків, використовувати для цього можливості шкіл, вишів, засобів масової інформації, реклами.

Заохочення також є досить ефективним способом впливу на суб'єкт, що стимулює платників податків до більш сумлінного виконання свого обов'язку зі сплати податків і зборів. У багатьох країнах сумлінних платників податків заохочують, їм надають певні пільги. В Індонезії, наприклад, щорічно публікується список 200 приватних компаній і фізичних осіб, які сплатили найбільший податок [145]. Їх відзначають почесними грамотами, які за традицією вручає президент держави. Одночасно ці платники податків отримують податкові пільги та послаблення. Крім того, публікація списку сумлінних платників податків робить їм хорошу рекламу, сприяє зростанню авторитету.

Виходячи з такого досвіду, було б доцільно заохочувати і сумлінних вітчизняних платників податків у формі зменшення адміністративного та податкового навантаження. Визначаючи напрями інформаційної профілактики податкових правопорушень, необхідно виокремити гарантування цільового витрачання зібраних податків для підтримання впевненості платників податків у тому, що передані державі кошти буде витрачено на будівництво та утримання доріг, соціальних установ,

інфраструктури, надання послуг населенню, забезпечення безпеки громадян і обороноздатності країни.

Одним з ефективних сучасних способів повноцінного та всебічного розкриття інформації про місцеві бюджети з метою формування та становлення активного громадянського суспільства в муніципальних утвореннях є проєкт «Прозорий бюджет», ініційований Кабінетом Міністрів України. Зокрема, ще 11 лютого 2016 року Кабінет Міністрів ухвалив Концепцію створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет». Одна з основних задач системи «Прозорий бюджет» – автоматизувати бюджетний процес та викоринити корупційну складову в цьому процесі. Інформаційно-аналітична система «Прозорий бюджет» забезпечує прозорість бюджетних процесів та процедур на державному та місцевому рівнях, а також дозволяє громадянам контролювати використання коштів розпорядниками, одержувачами бюджетних коштів, державними підприємствами, Пенсійним фондом та Фондом соціального страхування [88].

Система «Прозорий бюджет» є частиною відкритого уряду України, відповідає запиту громадянського суспільства на прозорість у використанні публічних коштів і враховує рекомендації Світового банку, Міжнародного валютного фонду та Міжнародного бюджетного партнерства щодо міжнародних стандартів прозорості, як «Відкритий бюджет» (Open Budget), Відкриті витрати (Open Spending), Відкриті контракти (Open Contracting) та Участь громадськості (Citizen Participation) [170].

Оцінювання рівня прозорості муніципального бюджету проводиться за кількома десятками критеріїв. Бали нараховуються, наприклад, за участь громадян в обговоренні місцевого бюджету, за доступність інформації для населення, наочність і дохідливість її подання. При відкритому бюджеті на очах у всіх стає кожна гривня приходу до місцевого бюджету і кожна витрачена гривня.

Разом з тим профілактичний вплив норм податкового права, що передбачають відповідальність за вчинення податкових правопорушень, з

моменту їх запровадження і до теперішнього часу так і не набув належного втілення. Пояснюється це, насамперед, самою природою примусового вилучення частини доходу на користь держави, посиленою негативним ставленням громадян до обов'язку добровільно віддавати частину заробленого.

Представлена модель дає змогу визначити пріоритетні напрями щодо формування податкової правосвідомості та сумлінного дотримання податкового законодавства, які мають асоціюватися у платників податків із процвітанням і зміцненням держави і, як наслідок, – з покращенням життя кожного громадянина України [50].

У цьому значенні неабияка роль податкової культури. Адже, крім державної податкової політики, одним зі значущих чинників, що впливають на економічну поведінку платників податків, є рівень податкової культури в суспільстві.

Економічну поведінку платників податків (податкову поведінку) слід розуміти як складову економічної поведінки, пов'язану зі сплатою (або ухиленням від сплати) податків. У зв'язку з цим, податкову культуру розглядають як певну модель, що містить у собі правомірні дії платників податків і податкових органів [51, с. 175].

Уперше термін «податкова культура» використав Й. Шумпетер у своїй статті 1926 року: «Економіка і соціологія прибуткового податку», де наголосив на її еволюційному характері: «Як і будь-який соціальний інститут, кожен податок переживає епоху його економічної і психологічної доцільності. Але, як і в усіх інших соціальних інститутах, усе, що не конформується в податковій системі, живе не вічно. Повільно хвиля еволюції зношує її». Шумпетер говорив про «податкову культуру» в контексті процесів формування та розвитку податкових систем [110, с. 164].

Упродовж кількох десятиліть дослідженням податкової культури займалося чимало вчених, серед яких найбільш значущий внесок зробили

Дж. Альм, Б. Торглер, Р. Дель-Анно, К. Мерфі, Б. Нерре, А. Спіталер, А. Пауш, Ф. Шнайдер та ін.

Б. Нерре сформулював визначення податкової культури країни як сукупності всіх офіційних і неофіційних інститутів, пов'язаних з національною податковою системою та її практичною реалізацією, які історично є вбудованими в культуру держави» [245].

А. Спіталер зробив акцент на тому, що оподаткування залежить від економічних, соціальних, культурних, історичних, географічних, психологічних та інших відмінностей, які переважають в окремих країнах і суспільствах [257].

А. Пауш безпосередньо пов'язував поняття «податкова культура» з особистостями, які визначають розвиток податкової системи в країні [247].

Багато вчених дедалі частіше почали доходити висновку, що ухилення від сплати податків або готовність до добровільного декларування – це питання не тільки економічне та юридичне, а й морально-етичне, психологічне. Стало приділятися більше уваги впливу цінностей, соціальних норм, менталітету, психології, традицій і відносин на «реальну» економічну поведінку.

Б. Торглер виокремив три ключові чинники, які є важливими для розуміння податкової моралі: етичні норми та почуття, справедливість і відносини між платником податків і державою [261]. На його думку, питання про податкову етику – це, скоріше, питання не про те, чому люди взагалі обманюють, а чому люди не обманюють так сильно, як могли б. Поряд з податковою культурою, у науковій літературі представлено ще дві моделі податкової поведінки: активна (раціональна (альтернативна) або агресивна модель; пасивна (ризик-нейтральна; дискретна) модель. Перша – модель активної поведінки платника податків реалізується в межах чинного законодавства та орієнтована на оптимізацію податкових платежів (податкове планування); модель пасивної поведінки реалізується за принципом: ми працюємо, ви перевіряєте (пасивне ухилення від сплати податків).

Найбільші перспективи в дослідженні податкової культури має міждисциплінарний підхід, що враховує різні чинники економічної поведінки платників податків. Йдеться насамперед про такі дисципліни, як економіка та психологія.

Якщо економіку можна визначити, як вивчення того, яким чином суспільство використовує обмежені ресурси, то психологію визначають як галузь науки, що вивчає поведінку людини та її психічні процеси [232; 264].

У ХХ ст. характеристика економічного суб'єкта зводилася, головним чином, до того, що фізичну особу розглядали як господарюючого суб'єкта (*Homo Economicus*), який максимізує тільки свої власні інтереси та вигоди, робить тільки раціональний вибір, позбавлений емоцій. Однак ці підходи зазнали серйозної критики; від початку 2000-х у літературі дедалі частіше стверджується, що, пояснюючи економічну поведінку, слід приділяти більше уваги психологічним характеристикам економічних агентів, наголошується на залежності економіки від психології людини, об'єднуючи поняття економіки та психології в «психологію економічної поведінки».

Якщо переваги економістів щодо моделей економічної поведінки «людини економічної» сильно залежать від формальних властивостей моделей (елегантність, керованість) і описової точності, то для психологів правильним є зворотне [240; 250]. Приміром, згідно з «теорією перспектив», розробленою Канеманом, люди можуть не проявляти раціональної поведінки за умови зміни або обставин і в ризикованій ситуації.

Такий підхід означає, що люди не мають повноцінних здібностей обробки даних. Отже, люди звертаються до евристики та практичних правил під час ухвалення рішень. Вони роблять упередженими ймовірнісні судження і часто є надмірно впевненими у своїй правоті. Ба більше, люди схильні прив'язуватися до, здавалося б, неактуальної інформації або до статусу-кво, і не схильні до втрат. Загалом, вони не максимізують очікувану корисність. Згідно з цією точкою зору, схильність людей уникати ризиків є більшою, ніж

їхнє бажання перемагати, оскільки страждання, яке вони відчують унаслідок втрати, є більшим, ніж задоволення від вигоди [235].

Є дослідження про те, що податкова поведінка варіюється залежно від емоційного стану платників податків. Ще Гоббс і Сміт вказували на особливий емоційний бік оподаткування. Необхідність сплати податків психологічно викликає емоції гніву у платника податків, для якого характерна тенденція агресії. До проявів гніву у платників податків належать відомі явища знищення посівів фермерами та блокування доріг далекобійниками. Податкові бунти з сильною емоційною компонентою – історичний супутник усіх національних податкових систем. Драматичним прикладом у світовій історії є збори герцога Альва, які розпалили 80-річну війну між голландцями та іспанцями.

Як і раніше, у сучасному суспільстві має місце негативна переконаність щодо таких питань, як податкові втрати, податкові винятки для певних секторів економіки, податкові амністії, податкові відтермінування, неадекватність податкового тягара на особисті доходи, які спричиняють гостру емоційну реакцію проти оподаткування загалом і рішень політиків, зокрема. Така ситуація вимагає врахування емоційного ризику в соціально-політичному аналізі системи оподаткування. Саме врахування емоційного ризику присутнє у прогресивній системі оподаткування, яка значною мірою знижує несприятливі наслідки заздрощів, що їх платники податків традиційно відчують один до одного.

Згідно з даними соціологічного опитування 2022 року, населення за 10 років свою думку не змінило, доволі лояльно ставилися до тих, хто ухиляється від сплати податків: 29 % ставляться до ухильників «із розумінням», 27 % вважають це неправильним вчинком, який, втім, не заслуговує на покарання, а 8 % заявили, що ставляться до них зі співчуттям і готові вчинити так само.

Результати міжнародних досліджень підтверджують подібне ставлення до оподаткування – лише 45 % громадян заявили, що «ніколи не

виправдовують ухиляння від сплати податків»; у США аналогічно відповідають 65 % населення, у Німеччині та Великій Британії – по 55 %, у Китаї – 77 % [266]. Виходить, що в Китаї найбільш законослухняні платники податків.

Дослідження впливу податкової культури на податкові надходження до бюджету засвідчило, що більшість громадян як причини невиконання податкових зобов'язань виокремлюють: низькі заробітки або їх відсутність; непрогнозовані життєві проблеми; приналежність до соціально незахищених верств населення (багатодітні сім'ї, ветерани, інваліди та інші). Причому, що майже половина опитаних громадян (53 %) байдуже ставиться до людей, які навмисно не сплачують податки. К. Мерфі [243] емпіричним шляхом вивчив вплив податкових чиновників на використання авторитарних стратегій примусу на поведінку платників податків і виявив, що каральні заходи примусу можуть спричинити опір рішенням уряду та встановленим правилам. Дослідник дійшов висновку, що правильні дії держави спрямовані на те, щоб підвищити позитивне ставлення та прихильність довіри платників податків до податкової системи і що ця «взаємність» може підвищити рівень сплати податків: якщо державні дії заслуговують на довіру населення, тоді платники податків можуть бути більш схильні дотримуватися своїх податкових зобов'язань. І навпаки, поводження, що розглядається людьми як несправедливе, може призвести до обурення серед населення.

Міжнародні дослідження, проведені в різні роки, виявили низку закономірностей в економічній поведінці платників податків. Виявилось, що найвищий рівень податкової культури мають люди з найнижчим рівнем освіти, представники найнижчого економічного класу. Крім того, вищий рівень податкової культури демонструють жінки та люди похилого віку. Впливає на рівень податкової культури і сімейний стан, люди, які перебувають у шлюбі, мають вищий рівень податкової культури, ніж самотні.

Виходить, що типовий портрет суб'єкта з високим рівнем податкової культури – це жінка в роках із низьким рівнем освіти і низькими доходами,

щаслива в шлюбі. Портрет вийшов дивний, тому, дослідження з виявлення того, що конкретно має найбільший вплив на економічну поведінку податкових агентів (стимули або каральні заходи, особистісні або соціальні чинники), тривають.

Незважаючи на законослухняність платників податків у більшості розвинених країн, податки не популярні. Це явище можна в певному сенсі визнати «неминучим злом», оскільки саме на ньому побудовано глобальну систему офшорних центрів у різних куточках світу. Офшоризація світової економіки є одним із найскладніших питань для сучасних держав, які намагаються, з одного боку, взяти під повний контроль грошові потоки, що формуються в різних секторах економіки та юрисдикціях, зробити їх «прозорішими», а з другого, - не перешкоджають підприємцям та заможним громадянам використовувати «податкові притулки». І хоча останніми роками економічно розвинені країни оголосили «хрестовий похід» проти офшорів, принципових зрушень у цій частині правового регулювання не відбувається. Прагнення податкових агентів «сховатися» в тій чи іншій «податковій гавані» у світі з кожним роком зростає, хоча точні статистичні дані відсутні.

Перші класичні офшорні зони з'явилися ще в 30-х роках XX ст. у Панамі, Люксембурзі та на Нідерландських Антильських островах. Усі ці юрисдикції і зараз є привабливими класичними офшорними центрами з широким набором послуг, що надаються.

Першою офіційною офшорною юрисдикцією в Європі стала Швейцарія. За нею пішли десятки інших країн, які є сьогодні світовими лідерами офшорного бізнесу. Міжнародний валютний фонд, Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering – Група розроблення фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей)) включають у свої списки 72 офшорні юрисдикції. У багатьох країнах існують свої переліки офшорів, які періодично переглядаються.

Отже, міжнародні організації та національні уряди обізнані, що офшори цілком легально забезпечують компаніям і фізичним особам ухилення від сплати податків.

Шляхом опитування підприємців вітчизняні експерти з'ясували, що однією з головних причин використання офшорів є «захист власності» (86,4 %). Експерти констатують, що на територіях оншорних юрисдикцій (антипод офшорних, офшорні фінансові продукти сприяють розвитку фінансової кризи, або принаймні її загостренню [242]. Офшоризація виступає серйозною загрозою ефективного функціонування економіки. Головний спосіб ведення боротьби – ліквідація офшорів або, принаймні, зміна їхнього статусу та підвищення «прозорості». Чого складно очікувати з огляду на рівень віртуалізації капіталів, інформатизації суспільства загалом і банківських послуг з податкового планування зокрема.

Однак зазначимо, що сьогодні нульовий рівень оподаткування зустрічається в офшорах дедалі рідше. Ті офшорні юрисдикції, які бажають співпрацювати з міжнародними організаціями та розвиненими країнами на державному рівні, як правило, змушені підвищувати податки. Яскравий приклад – Кіпр, який підняв податкову ставку до 10 % у зв'язку зі вступом до ЄС.

Загалом же у світі проблема ухилення від сплати податків залишається невирішеною, тому деякі дослідники займаються вивченням феномена «податкової чесності» як елемента податкової культури. У більшості досліджень податкову чесність трактують як «чорну скриньку», і не обговорюють або навіть не беруть до уваги механізми її поліпшення чи утримання на досягнутому рівні. Але можна погодитися з думкою, що податкова чесність перебуває в прямій залежності від природи фінансового обміну між платником податків та урядом: якщо обмін, який відбувається, розцінюється як справедливий, то відбувається зміцнення податкової моралі і навпаки. Демонстрація того, що уряд довіряє платникам податків,

винагороджується відповідною довірою, що поліпшує податкову чесність [237].

При цьому рівень податкової чесності та, відповідно, податкової культури, за результатами міжкраїнових досліджень, перебуває у зворотній залежності від розмірів тіньової економіки.

На думку деяких авторів, ключовим чинником для дотримання податкового законодавства є широко поширене бажання «робити правильні речі» [263]. Платники податків прагнуть дотримуватися цієї установки, але це правильно не через страх покарання. Бажання платника податків підкорятися закону тісно пов'язане з поведінковими нормами, як особистими, так і соціальними, які переважають у суспільстві загалом. Особисті норми є результатом поєднання чинників, притаманних фізичній особі. Низка досліджень підтверджує, що платники податків хочуть відповідати соціальним нормам і поведінка інших сильно впливає на їхній індивідуальний вибір.

Цей вплив важливий, хоча люди його не усвідомлюють.

Науковці називають низку статичних чинників (стать, вік, рівень освіти, громадянський стан, приналежність до нацменшин тощо), що можуть до певної міри передбачити ймовірність ухилення від податків. Знання цих чинників допомагає співробітникам податкових служб отримати портрет найімовірнішого порушника і створити орієнтування, відоме в податкових службах як «схема аналізу факторів ризику».

За даними статистики, порушниками податкового законодавства переважно є чоловіки. Середній вік злісних неплатників податків – під 40. Винні у скоєнні злочинів молодше 20 років майже не зустрічаються. Податкові злочинці здебільшого вирізняються високим рівнем освіти та матеріального достатку [262].

Цікаво, що портрет порушника податкового законодавства за даними американської статистики майже збігається з нашим: типовий неплатник податків – чоловік віком 30–40 років з хорошою освітою.

На думку американських учених, рівень податкової культури може варіюватися навіть у межах країни. Окремі штати в США мають різні податкові закони (штати з прибутковим податком і без нього) [262]. Аналогічним чином Іспанія має два регіони (Країна Басків і Наварра), які мають більшу автономію і, отже, більшу спроможність регулювати та збирати свої податки, ніж решта 15 регіонів. Наявні відмінності всередині однієї країни цілком можуть вплинути на рівень податкової культури платників податків.

Мета більшості сучасних податкових адміністрацій – забезпечити дотримання податкового законодавства і поліпшити обслуговування платників податків. Податкові адміністрації мають широкий спектр відповідних програм обслуговування, спрямованих на зміну поведінки платників податків. Останніми роками дедалі більше уваги приділяють факторам, що безпосередньо впливають на економічну поведінку платників податків, враховуючи географічні, кліматичні, екологічні та соціальні чинники.

У різних країнах передбачено різні санкції за податкові проступки та злочини. Наприклад, ухилення від сплати податків у Сполучених Штатах відноситься як до незаконної несплати, так і до незаконної недоплати податків. Несплата належних податків може призвести в США до кримінального переслідування. Для притягнення до відповідальності необхідно визначити, що ухилення від сплати податків було умисною дією з боку платника податків. Згідно з розділом 7201 Кодексу внутрішніх доходів США [233]: будь-яку особу, яка навмисне намагається в будь-який спосіб ухилитися або уникнути будь-якого податку, визнають винною у скоєнні тяжкого злочину, її можуть оштрафувати на суму не більш ніж 250 тис. доларів (500 тис. доларів у випадку корпорації) або позбавити волі не більш як на п'ять років, або і те, й інше разом з витратами на судові переслідування.

Штрафи для порушників цього розділу є доволі серйозними, але досить розумними, щоб стримати неправомірні дії. При оцінці факту несплати податків, враховуються різні фактори. Найчастіше це фінансове становище

платника податків, його вивчатимуть з метою підтвердження того, чи була несплата результатом шахрайства або приховування доходу. Несплата може бути визнана шахрайством у тих випадках, коли платник податків робив спроби приховати активи, пов'язуючи їх з ким-небудь, крім себе. Це може включати в себе звіт про доходи під вигаданим ім'ям і чужим номером соціального страхування, які також можуть являти собою крадіжку особистих даних. Людина може бути визнана такою, що приховує дохід за нездатність повідомити про роботу, яка не відповідає традиційним методам реєстрації платежів. Це може включати в себе прийняття оплати готівкою за товари або послуги, надані без належного повідомлення IRS під час подання податкової декларації.

Примітно, що Іспанія посідає друге місце після США серед країн Організації економічного співробітництва та розвитку ОЕСР за обсягом штрафів, що накладаються на порушників податкового законодавства. Однак, якщо Іспанія у 2016 році збільшила обсяг штрафів, то США – різко скоротили (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**П'ятірка країн ОЕСР, що лідирують за обсягом штрафів
за правопорушення податкового законодавства (у млн євро)**

Країна	Обсяг штрафів	
	2021	2022
США	2 077	1,7
Іспанія	496,8	1065,2
Австралія	132,7	23,2
Німеччина	126,6	189,9
Франція	22,9	н/д

Примітка: сформовано автором за даними джерела [238]

Якщо особа в США не в змозі збирати або сумлінно обліковувати та сплачувати податок, окрім інших штрафів, передбачених законом, вона буде

винна у кримінальному злочині та, за умови її засудження, особу має бути оштрафовано на суму не більш як 10 тис. доларів або позбавлено волі на строк не більш як п'ять років, або і те, і інше разом з витратами на судове переслідування (26 U.S. Code §7202. Willful failure to collect or pay over tax).

Кодекс внутрішніх доходів США містить цілу низку статей, які передбачають відповідальність як самих платників податків за податкові злочини, так і осіб, пов'язаних із наданням декларацій та звітності з податків і зборів. При цьому США лідирують серед країн, що виділяють багато коштів на розслідування податкових злочинів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**П'ятірка країн, що виділяють найбільше коштів
на розслідування податкових злочинів (у євро)**

Країна	Бюджет
США	510,833,950
Нідерланди	109,500,000
Канада	40,797,490
Швеція	17,278,350
Малайзія	15,409,295

Примітка: сформовано автором за даними джерела [238]

Найбільшою ефективністю розслідування податкових порушень вирізняється держапарат в Іспанії: у 2022 році на кожен витрачений бюджетний євро припадало 11,51 євро (повернення 1151 %). У Норвегії на витрачений 1 крон повертається 15 крон (повернення 1500 %). У Швейцарії на федеральному рівні середньорічні податки і штрафи, накладені на порушників, у 10-12 разів перевищують витрати на персонал (окупність витрат 1000–1200 %) [238].

У ЄС боротьбі з ухиленням від сплати податків завжди приділяли підвищену увагу. Останніми роками ця боротьба посилилася, лазівок для

порушників залишається дедалі менше. Як впливає зі спеціальної Доповіді про фінансові злочини та ухилення від сплати податків [251], підготовленої новим Комітетом з фінансових злочинів, ця робота проявилася, зокрема, у справах LuxLeaks, Panama, Paradise Papers, Football Leaks, Bahamas Leaks за участю спеціальних комітетів TAXE, TAX2 і TAX3, Комітету з розслідування PANA і Комітету з економічних і валютних питань (ECON). Європейська комісія висунула 26 законодавчих пропозицій, спрямованих на усунення деяких лазівок у законах, поліпшення боротьби з фінансовими злочинами та агресивним податковим плануванням, а також на підвищення ефективності збору податків і справедливості оподаткування. У Доповіді наголошується, що економічні потоки та можливості змінити податкову резидентність істотно зросли і попереджає, що деякі нові явища за своєю природою є непрозорими або сприяють непрозорості, що допускає шахрайство з податками, ухилення від сплати податків, агресивне податкове планування та відмивання грошей [251].

Як бачимо, праведливе оподаткування та рішуча боротьба з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків, агресивним податковим плануванням і відмиванням грошей відіграють центральну роль у формуванні справедливого суспільства і сильної економіки за умов захисту суспільного договору та верховенства закону; наголошується, що справедлива та ефективна система оподаткування є ключем до розв'язання проблеми нерівності не лише за рахунок фінансування державних видатків на підтримку соціальної мобільності, але й за рахунок скорочення нерівності в доходах.

Резюмуючи зазначимо, що численні міжнародні дослідження свідчать про значний вплив податкової культури на «податкову чесність» платника податків. Цей вплив відображає складну сукупність чинників найрізноманітнішого порядку: від особистих, економічних і соціальних до територіальних та адміністративно-правових.

3.3. Напрями удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів

Податкова політика, що виробляється в Україні, прямо впливає на формування податкової поведінки і, як наслідок, податкової культури платників податків. Напрями податкової політики з розвитку податкової культури в контексті запровадження системи загального декларування неминуче потребуватимуть урахувувати той факт, що сьогодні багато національних компаній беруть участь у транскордонних угодах, застосовують правила щонайменше двох, а іноді й кількох різних податкових юрисдикцій. Це одночасне застосування кількох правил створює величезну складність для уповноважених органів. У минулому країни намагалися запобігти подвійному оподаткуванню та розв'язати проблему ухилення від сплати податків, серед іншого, шляхом укладення двосторонніх податкових конвенцій та/або запровадження односторонніх податкових правил для міжнародних ситуацій.

Людство протягом усієї історії свого розвитку боролось зі злочинністю, зокрема з економічною. У всі часи посилення міри покарання, посилення санкцій було найбільш надійним інструментом у боротьбі зі злочинністю. Покарання як певний юридичний інструмент суттєво впливало на широкий спектр соціальних та правових питань, котрі й донині є актуальними, зокрема, детермінувало різні види правомірної та неправомірної поведінки людей; типи та методи правового регулювання; межі та сутність правової системи; стан забезпечення внутрішньої безпеки та правопорядку тощо [106, с. 4]. Однак, такий захід має конструктивний недолік, який полягає в тому, що він не усуває причини злочинності, а всього лише приховує їх на певний час.

На переконання Р. Гаврилюка та П. Пацурківського, сукупний історичний досвід розвитку людства переконує, що податки і податкове право стосуються найфундаментальніших засад функціонування суспільства і держави. Виробляючи та здійснюючи політику лібералізації податкового права України в умовах воєнного стану, Українська держава спирається на

його принцип справедливості, обрала тактику урізноманітнення підходів до різних об'єктів оподаткування, надання пільгового режиму оподаткування об'єктам, які найбільше зазнали на собі руйнівного впливу, а також всебічної підтримки платників податків [40, с. 107, 122]. З огляду на це, однією з основних проблем податкової системи будь-якої країни загалом і податкового адміністрування зокрема є проблема функціонування податкових органів на підвищення збирання податків. В іноземних державах для здійснення податкового контролю створюються спеціалізовані податкові підрозділи. В одних випадках ці відомства є його структурними підрозділами міністерства фінансів, наприклад, в Італії, США, Великій Британії, а в інших – відокремлені від міністерства фінансів, наприклад, у Японії та Швеції.

У зарубіжній практиці організації податкового адміністрування велику увагу приділяють окремим заходам щодо добровільного виконання платниками податків своїх податкових обов'язків. Це активне інформування платників податків через засоби масової інформації, використання Call-центрів для просвіти та консультування платників податків, розповсюдження безкоштовних буклетів податкових звітів, декларацій тощо.

Податкові органи багатьох країн, на відміну від України, мають більше коло повноважень, які впливають, у підсумку, на ефективність податкового контролю. Так, наприклад, у Франції, Швеції, Німеччині, проводячи податкові перевірки, податкові органи мають право отримати доступ до електронних баз даних бухгалтерського та податкового обліку платників податків, що перевіряються. У низці країн податкові органи під час проведення податкових перевірок мають доступ до баз даних національних банків, а також інших відомств і організацій, що володіють необхідною для податкового контролю інформацією. У Норвегії дозволено проведення огляду територій, приміщень, документів і предметів платника податків, а також проведення інвентаризації поза рамками виїзних податкових перевірок.

Дійсно, для проведення узгодженої адміністративно-деліктної політики суттєвого значення набуває управлінський підхід до координації органів, що

здійснюють боротьбу з адміністративними правопорушеннями і профілактику їх вчинення. Цьому також має сприяти планомірна робота, що ґрунтується на документах стратегічного характеру та програмно-цільового планування. При цьому основоположним моментом у цій діяльності має стати забезпечення балансу державної ідеології та приватних інтересів учасників деліктних відносин.

Адміністративні правопорушення в Україні є найпоширенішими протиправними діями, які ставлять під загрозу законні інтереси і права громадян України, юридичних осіб, суспільства, держави і загалом негативно впливають на соціально-економічний розвиток. Значна кількість правопорушень ставить завдання і перед науковим співтовариством щодо необхідності проведення наукового аналізу кількісних показників, причин адміністративних правопорушень та умов, що сприяли їх вчиненню, особистості правопорушників, системи заходів запобігання та профілактики адміністративних правопорушень. У зв'язку з цим першорядне значення має чітка стратегія держави при визначенні перспективних напрямів удосконалення адміністративно-деліктної політики.

Мудрість правителів і бажання суспільства вирішити проблему боротьби з економічною злочинністю змусило шукати інші шляхи впливу на неї. Таким важливим інструментом боротьби зі злочинністю стала її профілактика. Основною метою профілактики є не допустити зростання правопорушень та злочинів, уникнути або мінімізувати злочинні настрої та усунути умови, які призводять до зростання злочинності. Правильне й логічне поєднання заходів покарання та профілактики правопорушень у суспільстві завжди призводить до успішних результатів.

Закріплення та уточнення поняття профілактики податкових правопорушень дає змогу визначити її основні завдання.

У юридичній літературі з цього приводу склалися різні думки. На думку одних, цілями профілактики є різні напрями, що охоплюють і зміцнення основ держави. Так, Г. Філоненко стверджує, що така мета необхідна і важлива для

стабілізації та зміцнення економічної основи держави [206]. Для реалізації цієї мети, на думку автора, необхідно спрямувати роботу на недопущення протиправних діянь у цій сфері і продовжувати роботу зі стимулювання платників податків до належної поведінки.

У цьому контексті є певна термінологічна неточність, яка полягає в тому, що профілактика є метою попереджувальної діяльності. Терміни профілактика і попередження самі по собі є словами синонімами і, отже, зміст одного терміну не може бути вихідним для іншого терміну. Інший термінологічний казус має місце при згадуванні скорочення видів та їх кількості. Крім того, саме поняття фінансові основи, досить широке і неточне поняття, яке за змістом не підходить для профілактики податкових правопорушень.

Інші вчені групують цілі за напрямками. Так, на думку О. Бандурки, виділяють три основні завдання профілактики податкової злочинності, і перше це соціальна профілактика, яка являє собою вплив на основи та першопричини податкових кримінальних правопорушень. Друга – це кримінологічна профілактика, полягає в загальному попередженні податкових кримінальних правопорушень. Третє завдання, на думку автора, зумовлене індивідуальною кримінологічною профілактикою, яка спрямована безпосередньо на попередження вчинення податкових правопорушень конкретними особами [20, с. 116]. Досить об'ємне та логічне визначення, яке виділяє основні групи профілактики, але розкриває всю суть профілактики правопорушень у сфері податків і зборів.

Найприйнятнішими є умовиводи третьої групи вчених, які, також, як і друга група, групують цілі залежно від рівня. Так, В. Хоменко залежно від значущості виділяє три рівні попередження податкової злочинності, поділяючи її на загальносоціальний рівень, спеціально-кримінологічний рівень та індивідуальний рівень [215, с. 187].

Профілактика податкових правопорушень не має бути лише роботою спеціально уповноважених органів, вона має бути загальнодержавною,

суспільною справою, оскільки несплата податків може спричинити величезні наслідки, вплинути на державну та соціальну стабільність, загрожувати національним інтересам. Отже, цілі профілактики податкових правопорушень мають виходити від рівня профілактики. Тому можна виокремити три цілі профілактики податкових правопорушень: загальносоціальні, спеціально-адміністративні (кримінальні) та індивідуальні.

Загальносоціальний рівень передбачає профілактичну роботу на різних рівнях за участю різних суб'єктів. Цієї думки дотримується низка науковців, які вважають, що «доцільно проводити профілактику податкових кримінальних правопорушень на всіх рівнях і в усіх напрямках» [56, с. 40]. Науковці зазначають, що на найвищому загальнодержавному рівні необхідно стабілізувати економіку і тільки в цьому випадку можливе зростання платоспроможності та купівельної активності громадян [216].

Інші автори, оцінюючи значення загальносоціальної профілактики, вважають, що вона має виходити з функцій держави і суспільства, і бути спрямованою на викорінення усіх вихідних, супутніх і таких, що впливають, суперечностей, так, чи іншим чином пов'язаних з оподаткуванням [224]. З огляду на ці моменти багато дослідників дотримуються спільної позиції і вважають, що загальносоціальна профілактика є комплексною, має великий діапазон, впливає практично на всі види правопорушень, а і її застосування важливе і необхідне на рівні державної політики України.

Враховуючи важливість загальносоціальних заходів, необхідно встановити ці заходи. На думку багатьох учених, загальносоціальні заходи попередження акцентують увагу на необхідності підняття соціально-економічної сфери, і саме поліпшення якості життя громадян [48]. Інші вчені, не узагальнюючи ці заходи, групують їх за інтересами на види діяльності. Перша група пов'язана із зайнятістю населення і безпосередньо працевлаштуванням випускників закладів вищої освіти. Друга група спрямована на протидію побутовій корупції, стимулювання антикорупційних настроїв. Третя група вказує на необхідність дотримання загальнодержавної

злагоди та послаблення соціальної напруги й протестів. Загалом визначено десять груп такої діяльності, з них дев'ята група пов'язана з оподаткуванням і визначає її як необхідність забезпечення стягнення податків і зборів [52, с. ...].

Ці заходи найбільш чіткі, виокремлені за основними напрямками. Однак, не важливо, які існують заходи загальносоціальної профілактики правопорушень, важливо до яких результатів вони призводять. Тому в провідних країнах ЄС на державному рівні проводяться різноманітні заходи, що включають в себе політичні, економічні, соціальні, духовні та правові аспекти. Так, у Німеччині, Франції, Італії на постійній основі проводять роботу в цьому напрямі, створюються умови для розвитку економіки, підвищення соціального рівня життя громадян, створюються робочі місця, проводиться роз'яснювальна робота.

Торкаючись безпосередньо профілактики податкових правопорушень можна з упевненістю констатувати, що така профілактика має спеціально-адміністративну мету, яка досягається за допомогою певних завдань. У юридичній літературі склалася однозначна думка про завдання цієї мети. Так, на думку деяких учених, завданнями спеціально-адміністративної мети є повна ліквідація або зниження негативних чинників, що впливають на зростання правопорушень у сфері податків і зборів; формування умов для позитивної поведінки громадян безпосередня боротьба з негативними проявами у цій сфері [94, с. 58]. При цьому, на нашу думку, це має здійснюватися на рівні спеціальної профілактики, спеціально уповноваженими органами, метою яких є цілеспрямований вплив на спеціальних суб'єктів. Дійсно, усунення всіляких чинників, які є підставою виникнення і зростання податкових правопорушень, є головним завданням профілактики. Спеціально-адміністративна мета характеризується наявністю спеціальних органів і спеціальних суб'єктів, їхніми внутрішніми і зовнішніми зв'язками. Гармонійність, злагодженість і послідовність дій перших є важливою складовою спеціальної профілактики, оскільки будь-яке порушення або перевищення повноважень тягне за собою певні негативні наслідки.

Як раніше було зазначено, що профілактика правопорушень це здійснюваний державою комплекс політичних, економічних, правових і соціальних заходів, спрямованих на запобігання або мінімізацію ризиків, що є підставою для зростання правопорушень у сфері податків і зборів.

Перший блок має стосуватися найбільш важливих моментів і до них варто віднести політичні заходи, як наріжний блок, з якого походять інші заходи. Головною складовою політичних заходів є податкова політика держави, яка спрямована на формування податкової системи, необхідної для регулювання економіки України шляхом запровадження, збільшення або зменшення податків.

Держава за допомогою податків може впливати на економіку всієї України, збільшуючи податки в ustalених сферах економіки, створюючи при цьому здорову конкуренцію або зменшуючи податки в одній сфері сприяти розвитку цієї сфери. Таким чином, наша держава проводить свою податкову політику, сфокусовану на розвиток національної економіки, підвищення добробуту і платоспроможності громадян України.

Сучасні держави світу (як розвинені країни, так і ті, що розвиваються) ведуть свою податкову політику. У світі існує кілька напрямів податкової політики, перший – політика максимальних податків, другий – політика економічного розвитку і третій – політика розумних податків. Залежно від політичної та економічної ситуації змінюється та чи інша політика. Так, наприклад, у разі війни (а Україна зараз, нагадаємо, перебуває на стадії війни, яку розв'язала проти нас Росія) або економічної кризи проводиться політика максимальних податків, коли держава запроваджує максимальну кількість податків і максимально піднімає податкові ставки.

У передкризових випадках, коли необхідно стимулювати інвестиційний клімат, підняти економіку, проводиться політика економічного розвитку. У цьому випадку держава скорочує соціальні витрати, але зменшує податковий тягар на платників податків. Політика розумних податків застосовується у випадках, коли необхідно виробити певний баланс інтересів держави і

платників податків, коли зберігаються соціальні витрати. В Україні наразі є необхідність провадити політику максимальних податків, тому що, на жаль, в умовах війни існує економічна криза, а політична обстановка у світі досить нестабільна. Утім, з огляду на тривалі військові дії в багатьох регіонах України ведення бізнесу доволі проблематичне, тому сьогодні найбільш прийнятною є політика розумних податків, оскільки економічна ситуація належним чином не стабілізувалася. У нинішніх умовах, в умовах війни, коли досить гостро стоїть питання надходжень до бюджету, коли загальний рівень ухилення від сплати податків досяг достатнього рівня, проводити політику розумних податків досить складно. Тому необхідна всебічна комплексна політика, здатна мінімізувати податкові правопорушення.

Головним ризиком ненадходження до бюджету податків, є так звана «тіньова економіка», коли багато підприємців працюють у напівлегальному стані, коли є різні перепони для розвитку бізнесу. Більшість учених вважають, що необхідна послідовна і системна робота з викорінення тіньової економіки і для цих цілей важливо вдосконалювати податкову політику, виключити всі адміністративні бар'єри для розвитку підприємництва та бізнесу [169]. Дійсно, наявність «тіньової економіки» є наслідком неправильної податкової політики, наявністю всіляких об'єктивних і суб'єктивних чинників, що породжують таку економіку.

Економічна безпека кожної країни значною мірою залежить від рівня її розвитку, послідовності та передбачуваності державної політики. Наявність системи інституційного захисту, протидії ризикам фіскальної та монетарної стабільності унеможливорює прийняття волюнтаристських рішень і дій у податково-бюджетній та грошово-кредитній сферах [66, с. 11]. Саме тому потрібно на державному рівні проводити гнучку податкову політику. Дослідники, які вивчають ці проблеми, вважають, що для розв'язання проблем, що виникли, важлива «модернізація податкової політики в бік її гнучкості, поєднання різних методів впливу на платників податків» [66, с. 44]. Поряд із застосуванням жорстких санкцій щодо несумлінних платників податків, які

ухиляються від податків, застосовувати всілякі стимули та послаблення для сумлінних платників податків. Це цілком розумне рішення, що дає змогу гнучко і точково регулювати, і, водночас, запобігати податковим правопорушенням. Водночас виглядає безглуздим посилювати санкції, посилювати покарання для платників податків. Варто наполягати на розумності податкової політики, застосуванні заходів підтримки підприємництва та громадян з метою зміцнення їх фінансового становища. Саме тому думки вчених щодо необхідності гнучкого та індивідуального підходу у профілактиці податкових правопорушень актуальна й нині.

Для періоду війни, коли вимушені заходи спричинили значне скорочення надходження податків, у зв'язку зі скороченням виробництва і зниженням купівельного попиту, і, як наслідок, значно знизили податкові надходження, потрібна логічна податкова політика, що відповідає сучасній економічній ситуації. Підвищення податків, посилення податкового тягаря не зможе поповнити державний бюджет податковими надходженнями. У цих умовах важливий розумний і системний підхід у податковій політиці України.

Зокрема, підвищення ролі держави в управлінні економічними та соціальними процесами зумовлює значущість збору податків не тільки як способу забезпечення владних структур необхідними засобами, але і як елемента системи державного впливу на економіку. На основі вдосконалення економічних процесів в Україні буде спостерігатися послідовне зниження податкового навантаження у багатьох галузях економіки, зокрема в підприємницькій діяльності, що забезпечує і формування сприятливого клімату для розвитку підприємницької діяльності, і залучення іноземних інвестицій (що важливо для повоєнної відбудови України).

Стимулювання структурних позитивних змін в економіці, якісне поліпшення податкового адміністрування, послідовне зниження податкового навантаження та підвищення збирання податків має стати основою стратегії дій щодо подальшого розвитку України. У стратегії дій основним пріоритетним напрямком розвитку та лібералізації економіки має бути

поетапне зміцнення макроекономічної стабільності та збереження високих темпів зростання економіки:

- забезпечення високих темпів зростання валового внутрішнього продукту за рахунок збереження макроекономічної збалансованості, поглиблення структурних та інституційних перетворень на основі реалізації прийнятих середньострокових програм;

- забезпечення збалансованості державного бюджету на всіх рівнях зі збереженням соціальної спрямованості видатків, удосконалення міжбюджетних відносин, спрямовані на зміцнення дохідної частини місцевих бюджетів;

- продовження курсу на зниження податкового тягара та спрощення системи оподаткування, удосконалення податкового адміністрування та розширення заходів відповідного стимулювання.

На виконання вище викладених напрямів і завдань стратегії дій за пріоритетними напрямами розвитку України, а також з метою впровадження сучасних методів податкового адміністрування, підвищення збирання податків та інших обов'язкових платежів необхідне удосконалення чинного законодавства, а саме прийняття Закону «Про заходи щодо вдосконалення податкового адміністрування, підвищення збирання податків та інших обов'язкових платежів», у якому були б визначені: найважливіші напрями реформування системи органів Державної податкової служби України, зокрема:

- перше – широке впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій і передових автоматизованих методів аналізу в процес податкового адміністрування, повний перехід на безконтактне електронне обслуговування платників податків, насамперед суб'єктів підприємництва;

- друге – забезпечення своєчасного та достовірного обліку об'єктів оподаткування та оподатковуваної бази, посилення відповідальності посадових осіб уповноважених органів та організацій за своєчасне надання достовірної інформації, пов'язаної з питаннями оподаткування;

третє – надання всебічного сприяння платникам податків у виконанні податкових зобов'язань, вироблення дієвих механізмів профілактики податкових правопорушень і підвищення правової культури платників податків, впровадження сучасних методів здійснення податкового контролю;

четверте – реалізацію ефективних заходів щодо забезпечення повного охоплення об'єктів оподаткування та розширення бази оподаткування за допомогою системного аналізу динаміки макроекономічних показників і податкового потенціалу територіальних громад;

п'яте – розширення бази оподаткування шляхом надання всебічного сприяння у відновленні діяльності нефункціонуючих підприємств, оздоровлення фінансового стану низькорентабельних і збиткових підприємств, зміцнення механізмів взаєморозрахунків, недопущення зростання податкової заборгованості;

шосте – подальше розширення взаємодії з фінансовими органами, зацікавленими міністерствами та відомствами, а також органами державної влади на місцях у питаннях оподаткування, зокрема за допомогою виявлення додаткових резервів збільшення доходів місцевих бюджетів (бюджетів ОТГ);

сьоме – здійснення системної роботи з добору та розстановки кадрів, укомплектування податкових органів кваліфікованими працівниками, що володіють високими морально-етичними якостями, а також забезпечення профілактики правопорушень серед працівників та створення для них гідних умов несення служби.

Підвищення ефективності податкового контролю є одним із актуальних завдань, які належить розв'язати на нормативному рівні у сфері реформування податкової системи України, що проводиться в даний час та на перспективу. Саме тому, для формування податкових доходів бюджетної системи України, що розвивається, визначальну роль відіграє ефективний податковий контроль. Контроль податкових органів над повнотою і своєчасністю обчислення і сплати податків до бюджету, над дотриманням платниками податків платіжної

дисципліни є невід'ємною умовою нормального функціонування податкової системи, забезпечення стабільності дохідної бази бюджетів усіх рівнів.

Отже, податкова політика має поєднувати заходи заохочення для сумлінних платників податків і посилювати відповідальність недобросовісних. Крім того, податкова політика повинна враховувати фінансове становище платників податків виходячи з принципів розумності. Однак реалії сьогодення показують іншу картину, коли спеціальними податковими органами накладаються значні фінансові штрафи, що призводить до певних економічних наслідків, як для платника податків, так і негативно позначається на податкових надходженнях до державного бюджету. Крім того, заходи адміністративно-правового впливу недостатньо врегульовані.

З огляду на це, основними напрямками концепції вдосконалення податкової політики України варто визначити:

- зниження рівня податкового навантаження на економіку, а також усунення диспропорцій у рівні податкового тягара між господарюючими суб'єктами, які сплачують податки за спрощеною і загальновстановленою системою оподаткування;

- оптимізацію кількості податків шляхом їх уніфікації, а також об'єднання податків, що мають схожу базу оподаткування, скорочення і спрощення податкової звітності, мінімізацію операційних витрат;

- забезпечення стабільності макроекономічної ситуації, стійкості формування Державного бюджету України та його доходів;

- спрощення податкового законодавства, усунення суперечностей і колізій у нормативно-правових актах у сфері податкових відносин, посилення захисту прав і законних інтересів сумлінних платників податків;

- забезпечення стабільності податкового законодавства і прямої дії норм Податкового кодексу України із максимальним обмеженням відсилочних норм і підзаконних актів, що регламентують питання оподаткування, зокрема встановлення в Кодексі розмірів ставок податків та інших обов'язкових платежів;

- збереження сприятливого режиму для іноземних інвесторів та інвестицій, їх всебічної підтримки та надійного правового захисту;

- удосконалення форм і механізмів податкового контролю, у тому числі за рахунок широкого впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій, що забезпечують найбільш повне охоплення і облік об'єктів оподаткування та платників податків, запровадження порядку оподаткування операцій, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням тощо.

Концепцією вдосконалення податкової політики України має бути передбачено докорінне реформування системи оподаткування, у тому числі скорочення податків і обов'язкових платежів, скасування неефективних податкових пільг. Основними цілями концепції є створення сприятливого конкурентного середовища, забезпечення стабільності та спрощення податкового законодавства, зменшення податкового навантаження, підвищення інвестиційної привабливості, а також удосконалення податкового адміністрування. Таким чином, за рахунок зниження податкового тягаря треба ввести єдиний для всіх, «справедливий податковий режим». На основі цілеспрямованого та створення сприятливого клімату розвитку підприємницької діяльності можна вплинути на підвищення макроекономічних показників.

Під впливом глобалізації бізнесу та цифровізації фінансової сфери Уряди та організації, наприклад, такі як Європейський Союз, постійно шукають нові відповіді на складні проблеми, спричинені відмінностями в податкових системах та складністю міжнародного оподаткування. Пошуком таких відповідей має займатися і Уряд.

Можна стверджувати, що одна з причин складності оподаткування в на міжнародному рівні – це результат того, що компанії та законодавці (уряди) мають різні цілі. Компанії прагнуть збільшити свій прибуток за рахунок використання відмінностей в оподаткуванні, які існують у різних країнах. Ба більше, компанії прагнуть знизити витрати на дотримання податкових вимог,

підвищити конкурентоспроможність у міжнародному бізнесі та/або зменшити свої податкові зобов'язання.

Ці цілі можуть призвести до того, що компанії шукатимуть агресивні структури податкового планування. На відміну від них, законодавці переслідують двояку мету. З одного боку, на користь компаній, країни прагнуть залучити інвестиції за допомогою сприятливих податкових заходів та/або розвитку своїх мереж податкових угод. З іншого боку, країни прагнуть боротися з ухиленням від сплати податків і запобігати розмиванню податкової бази за допомогою заходів з обмеження податків, які можуть бути не настільки сприятливими для компаній при структуруванні їхнього бізнесу.

Нині у світі проводять кілька податкових реформ, цілі яких різняться залежно від країни. Таким чином, хоча країна прагне запровадити сприятливі податкові положення для залучення інвесторів, наприклад, за допомогою створення сприятливого податкового режиму, що передбачає податкові пільги та/або податкові канікули та/або зниження встановлених податкових ставок, інші країни прагнуть запровадити більш жорсткі податкові заходи.

Наявні протиріччя неминуче позначаються на економічній поведінці у сфері оподаткування власників і співробітників компаній, що здійснюють діяльність на міжнародних ринках. Бажання компаній скористатися ненавмисними перевагами податкових правил, які не розв'язуються повністю правилами ухилення від сплати податків, змушує розробників правил (уряди) та організації шукати нові та більш складні рішення вищевказаних проблем. Ці нові рішення виходять за рамки традиційної концепції податкового суверенітету і застосування принципів джерела та/або резидентства в міжнародному оподаткуванні. Тому головне завдання полягає в тому, щоб знайти баланс між внутрішніми податковими системами та міжнародними податковими правилами, поставити собі питання, чи було цей баланс порушено, і, якщо так, пошукати можливі рішення цієї проблеми.

Під час розроблення рішень необхідно приділяти особливу увагу податковій культурі кожної країни і тому, як ця культура взаємодіятиме з цими

змінами і впливатиме на них. Але податкову культуру й елементи оподаткування складно збалансувати, оскільки необхідно враховувати не тільки роль міжнародних вимог до оподаткування, а й різних сторін у процесі ухвалення національного податкового законодавства. Ці сторони включають законодавчу, виконавчу (включно з податковою адміністрацією та податковими органами), судові органи (включно з судами з податковою компетенцією), платників податків і податкових консультантів. Крім того, важливими є принципи права, які податкові законодавці беруть до уваги під час запровадження або зміни податкових правил. Прикладами цих принципів є визначеність, ефективність, рівність, нейтралітет тощо.

Попри запровадження загального декларування в Україні і досі не вироблено конкретних пропозицій, спрямованих на вирішення цих питань. Як відомо, виступи представників уповноважених органів лише обмежуються фразою: «необхідно підвищувати податкову культуру громадян». Але як це зробити?

Кожна країна шукає свої шляхи формування податкової культури, враховуючи історичні, політичні, соціально-культурні та правові аспекти і традиції. Чому, скажімо, в деяких країнах Арабського Сходу громадяни не платять прибутковий податок і навіть саме це поняття відсутнє? При цьому, найсприятливіша податкова система, як вважають міжнародні організації, склалася саме в цих країнах: Об'єднаних Арабських Еміратах, Катарі та Саудівській Аравії. «Секрет» цих країн простий, вони спираються на свої культурні та мусульманські традиції. У сучасному світі зберігають своє значення як обов'язкові регулярні платежі середньовічний закят (очисний податок) і його різновиди 'ушр (десятина, податок з продуктів землеробства, розуміють також як торгове мито) і закят аль-фітр, виконуючи функції основних податків.

Примітно, що мусульманські дослідники прямо не визнають закят податком: закят – це релігійний обов'язок і акт поклоніння, що мають фінансовий вираз, а податок – це економічне і фінансове зобов'язання. Проте

в Ємені, наприклад, закят повинні виплачувати всі мусульмани, які отримують дохід або володіють активами в країні, незалежно від їхнього громадянства. У Саудівській Аравії закят вважається державним податком з дня видання королівського декрету від 21 листопада 1950 року. Ставка податку спочатку становила 2,5 %, наступного року її знизили удвічі – до 1,25 %. Половину закяту (1,25 %), що залишилася, платники податків можуть на власний розсуд передати тим, хто, на їхню думку, цього більше потребує, тобто друга частина податку перетворилася на садаку – добровільну милостиню. У Лівії закят стягується з 1971 року [145, с. 120].

На відміну від країн Арабського Сходу, в Україні податки історично сприймаються як «грабіж», оскільки збір податків часто супроводжувався бідністю для простих громадян. Крім того, православ'я завжди усвідомлювало чітку межу між духовним і матеріальним. Тож ми звикли приховувати свої реальні доходи (спочатку від церкви, потім від держави).

У західноєвропейських країнах, що мають тривалу історію справляння податків, податкову культуру прищеплюють із дитинства. Більшість громадян пишається своїм статусом платника податків, вважаючи, що, сплачуючи податки, вони роблять свій внесок у розвиток країни [145, с. 122].

Приклади цих країн показують, наскільки важливими в сучасному світі є податкова культура і менталітет громадян, але в пострадянських країнах цим аспектам практично не приділяється уваги. «Податковий менталітет» – важливе явище, по суті пов'язане з податковою культурою. Він охоплює ставлення і поведінку платника податків стосовно держави. Він має два аспекти – «податкова мораль» і «податкова дисципліна». Податковий моральний дух показує рівень готовності та ентузіазму громадян платити податки. З іншого боку, податкова дисципліна означає здатність і навчання громадян дотримуватися правил, що забезпечують дотримання податкових вимог. Таким чином, чесність, чесна гра і почуття обов'язку, які проявляються людьми, завжди сприяють формуванню здорової податкової культури.

Найважливіша ознака податкової антикультури – корупція. Корупція насамперед розквітає там, де домагаються доступу до ресурсів, особливо дешевих або безкоштовних.

Коли ми говоримо про підвищення податкової культури громадян, крім безумовної необхідності зниження досить високого рівня корупції, вкрай важливою є економічна поведінка еліт. Люди бачать, як топ-менеджери великих компаній, включно з квазідержавними корпораціями, окремі представники державних структур, політичних партій, м'яко кажучи, живуть не за коштами. Громадськість не має ані найменшого поняття, скільки податків платять високопоставлені чиновники, зокрема функціонери податкової служби, і великі підприємці, які володіють дорогим майном як в країні, так і за кордоном. На цьому тлі результати проведеного в дослідженні експертного опитування «Аналіз чинників податкової культури» цілком закономірні. Нагадаємо, максимальні середні показники було отримано за факторами: «Сприйняття податкової системи як «справедливої» або «несправедливої»; «Практична складність отримання податкових відрахувань»; «Рівень розвитку податкової системи»; «Простота податкової системи». При цьому наявну податкову систему експерти визнали несправедливою, найбільшу значущість і вплив одержав фактор «Сприйняття податкової системи як «справедливої» або «несправедливої» [54, с. 152].

Прозорість діяльності елітарних груп – це найважливіший і необхідний крок для формування законослухняної поведінки платників податків, але не єдиний. Громадяни мають розуміти, як витрачаються гроші бюджету, на які програми та проєкти. Про ефективність більшості національних державних програм і проєктів суспільству нічого не відомо.

З вищесказаного випливає, що податкова політика повинна виходити з панівної в суспільстві культури, а також наявної податкової культури та реальної практики. Зі зрозумілих причин нам поки що не вдалося сформувати здорову податкову культуру, ми маємо скоріше податкову антикультуру. Але

одномоментно неможливо досягти високого рівня податкової культури, аналогічного рівню країн з ефективною і стабільною економікою.

Перед запровадженням загального податкового декларування в практику треба було, щонайменше, провести масштабне дослідження, спрямоване на виявлення, систематизацію та аналіз податкових відносин у суспільстві загалом, і ставлення до добровільного загального декларування, зокрема. Методика соціального анкетування дала змогу виявити особливості та закономірності податкової культури в різних регіонах, проаналізувати шляхом порівняння дотримання податкового законодавства. У результаті було б отримано об'єктивні дані, які дали б змогу вдосконалити податкові інструменти або запровадити нові. Важливим результатом дослідження стало б також виявлення ефекту конгруентності, тобто адекватної реакції держави (надання соціальних пільг платникам податків в обсязі, що відповідають їхньому податковому тягарю та очікуванням) на сплату податкових зобов'язань громадянином.

Щоб сформувати податкову культуру, правляча еліта має стати взірцем для наслідування. Вищі посадові особи, міністри та політики повинні активно і чесно платити податки, перш ніж просити людей зробити те ж саме. На жаль, у нашій країні давно практикується сама традиція «представництва без податків» [55, с. 459]. У засобах масової інформації неодноразово з'являлися повідомлення про неправильне декларування активів і про шокуjące низьку суму податків, які сплачують законодавці. Якщо вони не декларують своє справжнє майно і старанно не платять податки, то як вони можуть просити простих громадян України подавати податкові декларації та платити податки?

Отже, сьогодні потрібні конкретні пропозиції для формування, по-перше, балансу міжнародних і національних податкових правил; по-друге, балансу інтересів гілок влади (законодавчої, виконавчої та судової), а по-третє, передбачуваної та «послідовної поведінки платників податків», що фокусується на максимі «*contra venire factum proprium*» [67, с. 46], яка забороняє суперечливу поведінку платників податків незалежно від звань і

посад. За допомогою цих пропозицій платники податків зможуть діяти послідовно в будь-який час, у будь-якому місці та на будь-якій території.

Попередження правопорушень у сфері податків і зборів є складним комплексом різноманітних заходів, що постійно вдосконалюється й оновлюється, які чинять правовий вплив на волю, свідомість і поведінку платника податків (платника зборів) [51, с. 33]. Отже, з метою поповнення бюджету, «очищення» бізнес-середовища від фірм-«одноденки», зміцнення податкової дисципліни платників податків і зборів, а також запобігання ситуаціям, здатним призвести до значних збитків суб'єктів господарської діяльності, і, як наслідок, забезпечення їхньої фінансової стійкості та підвищення економічної ефективності їхньої діяльності, необхідне постійне вдосконалення податкового адміністрування та комплексу заходів, що їх будуть реалізовувати як податкові органи, так і суб'єкти господарювання.

Правовий вплив безпосередньо на волю, свідомість, поведінку платників податків, платників зборів, запобігання вчиненню нових правопорушень, скорочення порушень законодавства про податки і збори за допомогою вдосконалення податкових відносин, правової регламентації запобіжних заходів, використання засобів переконання (профілактика, пропаганда, навчання, критика тощо), вивчення міжнародного досвіду запобіжної роботи тощо є метою запобігання податковим правопорушенням [110, с. 164].

Найважливішим напрямом у правовому регулюванні попереджувальної діяльності у сфері податків і зборів є внутрішня координація цієї діяльності в поєднанні з методами переконання, пропагандою, створенням оптимальних умов для профілактичної діяльності з боку громадськості та іншими заходами, здійснюваними спеціалізованими державними органами.

Нині як методи запобігання податковим правопорушенням податковими органами переважно використовують заходи, спрямовані на припинення податкових правопорушень. Однак система запобігання порушенням законодавства у сфері податків і зборів неможлива і без ефективного застосування заходів культурно-виховного характеру, активного впливу на

морально-психологічний стан платників податків, зміну негативного ставлення платників податків до податкової системи та податкових органів [120].

Встановлено, що навіть значне збільшення кількості проведених податкових перевірок і донарахувань за ними не сприяє скороченню заборгованості та збільшенню обсягу надходжень податків і зборів до бюджетної системи країни. До основних недоліків запобіжних заходів можна віднести безпосередню спрямованість санкцій на наслідки вже скоєного податкового правопорушення, не зачіпаючи при цьому причин скоєння цих діянь. Тим самим надаючи платнику податків можливість по-новому вчинити податкове правопорушення.

Найважливішим напрямом профілактики податкових правопорушень можна вважати усунення прогалин податкового законодавства. Головним правовим джерелом запобігання податковим правопорушенням є Податковий Кодекс, оскільки він містить опис основних моментів, на основі яких платник податків обчислює і сплачує податки і збори. Отже, чим точніше законодавство, тим менше податкових правопорушень буде скоєно.

Удосконалення законодавства про податки і збори, має здійснюватися в бік його максимально можливого спрощення, доступності змісту і легкості засвоєння. Суперечності та прогалини податкового законодавства сприяють породженню правового нігілізму серед платників податків, підвищують вірогідність вчинення ними податкових правопорушень і злочинів [152, с. 8]. З метою профілактики податкових правопорушень недостатньо довести до відома платників податків удосконалений нормативно-правовий акт, важливо забезпечити його однакове розуміння і застосування всіма суб'єктами права. Це можна забезпечити інформаційною діяльністю держави, а саме консультаційною роботою з боку державних структур та пропагандистською роллю ЗМІ, формуючи правильне ставлення до податкових обов'язків.

Ефективним способом може стати метод заохочення сумлінних платників податків, що стимулює платників податків до більш сумлінного виконання свого обов'язку зі сплати податків і зборів. Це може простежуватися в наданні пільг певним категоріям платників податків, у формі зниження адміністративного та податкового навантаження. Цілями попереджувальної діяльності в податковій сфері є укріплення фінансових основ держави, профілактика, стимулювання належної поведінки учасників податкових правовідносин, скорочення видів неправомірної поведінки та їх кількості.

Політика держави у сфері податкового контролю виходить із того, що перевірка дотримання платниками податків податкового законодавства має слугувати двом цілям: гарантувати належне функціонування системи самостійного визначення платниками податків своїх податкових зобов'язань і виявляти та розслідувати будь-які випадки податкових зловживань. Інакше кажучи, податкові органи, виконуючи свої обов'язки у сфері податкового контролю, мають допомагати й надавати інформаційне та інше сприяння сумлінним платникам податків, але для тих, хто схильний до податкових правопорушень, податкові перевірки мають діяти як інструмент примусу та покарання.

Головним завданням податкових перевірок є профілактика правопорушень. Крім профілактичної ролі, податкові перевірки можуть відігравати і репресивну роль. Ретельні перевірки податкових декларацій можуть запобігти повторенню одних і тих самих помилок з боку платника податків.

Подальший розвиток податкової системи та ефективне її функціонування залежать не тільки від розвитку системи податкового адміністрування та законодавчої бази, а й сумлінного ставлення платників податків до своїх обов'язків зі сплати податків. Більша частина платників податків допускає різні види податкових порушень через слабе знання всіх законодавчих актів і некоректне їх тлумачення, велику трудомісткість у

підготовці необхідної податкової звітності та інших видів взаємодії з податковими органами. Для вирішення цих проблем передбачається здійснити цілий комплекс заходів, зокрема розроблення концепції створення комплексної системи податкової освіти громадян та участь у її реалізації, впровадження в практику роботи прогресивних форм і методів інформаційно-роз'яснювальної роботи з платниками податків з використанням сучасних технічних засобів, розробку концепції надання консультаційних послуг платникам податків.

Крім того, необхідно вжити таких заходів:

- розробити і впровадити електронну програму формування баз даних про порушення законодавства про податки і збори з метою їх аналізу та використання в наступних виїзних податкових перевірках;
- створити програми в податкових органах, за допомогою яких можна буде визначити рівень спеціалізації інспекторів;
- розробити заходи заохочення платників податків, у яких у процесі виїзних податкових перевірок не було встановлено порушень податкового законодавства.

Ці заходи дадуть змогу поліпшити результати контрольної роботи податкових органів, підвищити престиж державної служби та підвищити збирання податків до бюджетів усіх рівнів з огляду на те, що «податкове адміністрування на сьогодні є одним з основних елементів, які слугують основою ефективного та безперебійного функціонування економіки. Платникам податків, своєю чергою, необхідно проявляти належну обачність під час здійснення діяльності, зокрема під час вибору контрагентів.

З урахуванням розглянутих чинників основними тенденціями покращення дієвості податкового контролю мають бути:

- модернізація всієї податкової системи, яка позначатиметься на результатах роботи податкових структур;
- зміна системи податкового адміністрування;

- безпосереднє вдосконалення податкового контролю на окремих ділянках роботи податкових інспекцій;
- вдосконалення інформаційних технологій,
- збільшення кадрового складу податкових органів, робота з кадрами, яка передбачає підвищення кваліфікації співробітників;
- встановлення в якості основного завдання проведення податкових перевірок повноти і своєчасності обчислення, утримання та сплати податків;
- законодавче розмежування форми і методу податкового контролю;
- конкретизація обсягу і складу інформації, одержуваної в рамках витребування документів під час перевірки.

Слід зазначити, що завдання податкового контролю мають співвідноситися як із питаннями вдосконалення податкової системи, так і з ключовими завданнями, що стоять на цей момент перед суспільством, наприклад боротьбою з корупцією [13, с. 267].

Тож ключові напрями вдосконалення форм і методів податкового контролю, насамперед, залежать від розширення функціоналу інформаційних технологій і розвитку інструментів податкового контролю.

Основним напрямом ефективності податкового інформаційного контролю є удосконалення методів і форм організації якісного податкового контролю, зокрема податкових перевірок. Результативність податкових перевірок залежить передусім від правильного вибору об'єктів контролю. Проблема раціонального відбору платників податків для проведення податкових перевірок набуває особливого значення в умовах частих порушень податкового законодавства, характерних насамперед для сучасного етапу економічного розвитку.

У межах вдосконалення податкового адміністрування розроблений і застосовується новий порядок планування виїзних податкових перевірок. На даному етапі, плануючи перевірку, податкові органи одночасно готують контрольні заходи не лише за структурними підрозділами, а й за всіма залежними організаціями та даними контрагентами платника податків, що

перевіряється, та не ставлять у залежність місце обліку та реєстрації контрагента [151]. Заходи податкового контролю також передбачені за строками та умовами проведення. Управління процесом організації та проведення зустрічних перевірок передбачених контрагентів здійснюється централізовано. Отже, при даному підході практично виключені неефективні податкові перевірки, а також необґрунтовані претензії та порушення законних прав та інтересів платників податків.

Зауважимо, що починаючи з січня 2023 року законодавці періодично попереджали платників податків про повернення до системи оподаткування що була чинною до 24 лютого 2022 року. І ось наприкінці травня 2023 року Верховна Рада України все ж таки підтримала законопроект № 8401, яким з 1 серпня 2023 року передбачено скасування податкових пільг та часткове повернення документальних перевірок і штрафів. Законопроект було прийнято 30 червня 2023 року та направлено на підпис Президенту 14 липня 2023 року (станом на 28 липня 2023 року Закон від 30 червня 2023 року № 3219-IX вже офіційно опублікований та набув чинності 1 серпня 2023 року) [225].

Пріоритетними напрямками вдосконалення організації податкового контролю, підвищення його ефективності можна назвати такі:

- удосконалення законодавчої та нормативної основи податкового адміністрування, зокрема податковий аналіз контролю контрагентів;
- модернізація форм та методів організації податкового контролю, спрямовані, передусім, на сферу податкових перевірок (камеральних та виїзних);
- удосконалення взаємодії податкових органів з іншими організаційними структурами на основі розроблення спільних методичних вказівок щодо здійснення контрольних заходів;
- поліпшення матеріально-технічного та кадрового забезпечення податкових органів, посилення інформаційно-роз'яснювальної роботи з платниками податків та підвищення податкової культури населення.

Отже, в умовах загострення кримінальних загроз і викликів, як на національному, так і на глобальному рівні, об'єктивно зростає значення державної політики в галузі профілактики правопорушень, покликаній забезпечити на системній основі багатоаспектний і багаторівневий вплив на криміногенні процеси. Така політика передбачає активну участь у профілактичній роботі не тільки державних інститутів, а й усього суспільства загалом. Практика показує, що лише за умови залучення всього потенціалу держави та інститутів суспільства (в особі громадських об'єднань, представників бізнесу, пересічних громадян) можливі реальні успіхи у сфері запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері податків і зборів.

Сьогодні проблема профілактики полягає саме в тому, як оптимально забезпечувати безпеку і як оптимально контролювати громадський порядок, щоб домогтися дійсно ефективного попередження злочинності.

Характер податкових правопорушень та їхня специфіка диктує необхідність вжиття заходів щодо індивідуальної їх профілактики. Цей спосіб впливу орієнтований щодо окремих суб'єктів і є профілактичною роботою не тільки з конкретною особою яка вчинила протиправне діяння, але й з її оточенням.

Говорячи про профілактику правопорушень у податковій сфері, маємо на увазі правопорушення щодо справляння та адміністрування сплати податків, зборів, порушення порядку реалізації прав платників податків і зборів, прав, обов'язків, компетенції контролюючих органів та суб'єктів адміністрування податків, зборів, інше порушення податкового законодавства [85]. Під індивідуальним запобіганням правопорушенням дослідники мають на увазі діяльність державних і недержавних органів, організацій та їхніх представників щодо виявлення осіб, від яких слід очікувати можливого вчинення правопорушення та здійснення на них і навколишнє їхнє соціальне мікросередовище позитивного коригувального впливу [181, с. 2002]. Подібні заходи відіграють роль соціального інструменту, покликаного нейтралізувати й усунути внутрішні негативні риси певної особистості, що деформують її.

При цьому індивідуально-профілактичні заходи здійснюються тільки щодо певної групи осіб, а саме тих, які безпосередньо вчинили податкові правопорушення. У цьому аспекті контролюється їх поведінка, антигромадські зв'язки, несприятливі умови морального формування, криміногенні життєві ситуації тощо.

У зв'язку із цим можна виокремити ознаки індивідуальної профілактики, такі як: багаторівневність, ієрархічність і багатоступінчастість. На основі цього постулату індивідуальну профілактику податкових правопорушень можна представити як частину більш ширшої системи спеціальної профілактики, яка, своєю чергою, впливається в систему загальної профілактики; ці рівні співвідносяться один з одним як одиничне, особливе і загальне.

Процес здійснення роботи в означеному напрямі є ще більш складнішим, оскільки індивідуальне запобігання і прогнозування відхильної поведінки є частинами єдиного процесу. Попередження правопорушення завжди орієнтується на постійне, всебічне і глибоке вивчення особистості потенційного або колишнього порушника, його поведінки, зв'язків і реальних намірів. При цьому важливо об'єктивно оцінити всю наявну інформацію і переконатися в достатності підстав постановки на облік, оскільки це може мати, зокрема, сильний негативний вплив на долю людини і мати серйозні наслідки для неї.

Загальний підхід до розроблення індивідуальних планів профілактичної роботи полягає в тому, що планування всіх можливих заходів має відповідати таким напрямам:

1) визначення особливостей об'єкта індивідуальної профілактики (знайомство з особистісними характеристиками суб'єкта правопорушення, його навколишнім середовищем), а саме:

- вивчення особистості шляхом отримання інформації про всі ознаки, що характеризують індивіда, дослідження середовища її життєдіяльності в усіх сферах суспільного життя, зокрема й у сфері його бізнесу;

- проведення ознайомчих бесід з індивідом і членами його сім'ї; відвідування його за місцем проживання, знайомство із соціально-побутовими умовами життя;

- ознайомлення зі сформованими умовами за місцем роботи; знайомство з найближчим оточенням і адміністрацією;

2) безпосередня реалізація заходів індивідуального попередження, а саме:

- регулярні зустрічі з індивідом і проведення виховних бесід; здійснення контролю над поведінкою індивіда за місцем проживання шляхом опитування родичів, сусідів, а також на основі аналізу офіційної інформації про поведінку об'єкта профілактичної роботи;

- залучення до індивідуальної роботи інших осіб, здатних справити позитивний вплив на індивіда, та інші заходи переконання і допомоги;

3) вжиття заходів щодо запобігання та припинення правопорушень і малозначних злочинів, до яких належать заходи:

- примусового характеру, що надають можливість своєчасно припинити правопорушення для того, щоб запобігти вчиненню злочинів (наприклад, притягнення до адміністративної або податкової відповідальності тощо);

- щодо захисту об'єктів можливого злочинного посягання індивіда (наприклад, нейтралізація ситуацій, що сприяють вчиненню податкового правопорушення тощо);

4) вжиття заходів щодо запобігання задуманим правопорушенням, а саме:

- схиляння індивіда до відмови від вчинення правопорушення шляхом впливу на нього, на негативне мікросередовище (наприклад, викриття, ізоляція лідерів податкових схем по ухиленню від сплати податків тощо);

- захист суб'єктів можливого посягання (наприклад, консультування з питань податкового планування, обговорення статей чинного законодавства тощо);

- усунення та/або нейтралізація обставин, що сприяють вчиненню податкового правопорушення;

5) контроль і перевірка ефективності індивідуальних заходів запобіжного впливу, а саме:

- направлення запитів на отримання інформації про поведінку особи за місцем роботи та проживання;

- опитування експертів та інші методи прогнозування індивідуальної поведінки, інші заходи інформаційного характеру;

6) підготовка матеріалів для зміни статусу індивіда (наприклад, зняття з податкового обліку; направлення справи до суду тощо).

У діяльності з індивідуальної профілактики відхильної поведінки застосовується ціла система методів, покликаних забезпечувати позитивну корекцію особистісних характеристик, соціального мікросередовища і процесів їхньої взаємодії. До них належать соціологічні методи: наукове спостереження, вивчення документів, інтерв'ювання, анкетне опитування; психологічні методи.

Найбільш дієвими спеціальними методами індивідуальної профілактики податкової злочинності слід визнати такі методи попереджувальної роботи:

1) Метод переконання, що містить комплекс роз'яснювальних заходів, які здійснюються з метою зміни спрямованості особистості та закріплення її позитивної соціальної орієнтації. Формами реалізації цього методу є: індивідуальні та колективні бесіди, обговорення поведінки особи, стимулювання участі в суспільно корисній діяльності тощо. В індивідуальному попередженні злочинної поведінки, як правило, використовуються бесіди трьох видів:

- ознайомча бесіда – найважливіший захід, від змісту і результатів якого багато в чому залежить хід подальшої виховної роботи;

- попереджувальна бесіда проводиться або за наявності фактів антигромадської поведінки особи, вже взятої на профілактичний облік, або в порядку повсякденної роботи;

- виховна бесіда за метою, основним змістом, способами впливу близька до попереджувальної бесіди, але її найчастіше проводять у неофіційній обстановці і представники громадськості за місцем проживання або роботи індивіда.

2) Метод надання допомоги стосується планування грошових витрат, правильне ведення бухгалтерського обліку, вибору бізнесових та підприємницьких цілей тощо.

3) Метод примусу є одним з основних у діяльності правоохоронних органів, він дає можливість не допустити протиправної діяльності осіб, які перебувають під контролем, захистити громадян від їхніх протиправних посягань. Він реалізується шляхом застосування різних заходів впливу, таких як: штраф, що реалізує матеріальну відповідальність особи за її проступки і покликаний попередити більш серйозні правопорушення; контроль за виконанням обмежень, визначених судом щодо осіб відповідних категорій.

Індивідуальна профілактика податкових правопорушень є необхідною і вельми значущою частиною загального комплексу запобіжних заходів, незважаючи на те, що можливість її застосування щодо осіб, які ще не вчиняли податкових правопорушень, ставиться під сумнів.

З метою створення оптимальних умов її здійснення, вважаємо за доцільне запровадити практику податкових історій, які забезпечуватимуться захистом інформації, передбаченої чинним законодавством. Убачається, що під податковою історією слід розуміти всі відомості про виконання податкових зобов'язань та обов'язків зі сплати обов'язкових зборів громадян країни, індивідуальних підприємців та юридичних осіб – податкових резидентів. Обов'язок із формування податкових історій на основі відомостей, що надаються податковими органами, слід покласти на спеціалізований правоохоронний орган, функціями якого також будуть виявлення фактів порушення фінансового та податкового законодавства, порушення кримінальних справ, розслідування та передача матеріалів справ до суду. Найважливішою функцією цього органу має бути загальна діяльність із

запобігання злочинам у фінансовій сфері та індивідуальна профілактична робота з особами, виявленими ними під час моніторингу податкових історій з метою запобігання вчиненню ними податкового злочину, а також з особами, засудженими за податкові злочини, з метою запобігання можливого рецидиву. Саме в такий спосіб можна знизити рівень латентності податкових злочинів і підвищити ефективність їх попередження.

Тож ефективність запобігання правопорушенням у сфері податків і зборів повною мірою залежить від правового регулювання податкових відносин, дотримання учасниками податкових відносин приписів Податкового кодексу України і Кодексу про адміністративні правопорушення України, правових принципів, а також цілей і завдань попереджувальної діяльності. Найбільш важливим у правовому регулюванні попереджувальної діяльності у сфері податків і зборів є внутрішня координація цієї діяльності в поєднанні з методами переконання, ідеологією створення оптимальних умов для профілактичної діяльності з боку громадськості та іншими заходами, що здійснюються спеціалізованими державними органами.

Система попередження порушень законодавства у галузі податків і зборів неможлива без ефективного застосування заходів культурно-виховного характеру, активного впливу на морально-психологічний стан платників податків, зміни негативного ставлення платників податків до податкової системи та податкових органів.

Попереджувальна діяльність має бути забезпечена, з одного боку, заходами державного примусу до осіб з девіантною поведінкою, з іншого – відповідальністю посадових осіб при виконанні ними своїх обов'язків, за суворе дотримання прав і законних інтересів громадян і організацій, що підпадають під сферу попереджувальної (профілактичної) діяльності. Правовий вплив безпосередньо на волю, свідомість, поведінку платників податків і зборів, запобігання вчиненню нових правопорушень, скорочення порушень законодавства про податки і збори за допомогою вдосконалення податкових відносин, правової регламентації запобіжних заходів,

використання засобів переконання (профілактика, ідеологія, навчання, критика тощо), вивчення міжнародного досвіду попереджувальної роботи тощо є метою попередження податкових правопорушень.

Подальший розвиток податкової системи України та ефективне її функціонування залежать не тільки від розвитку системи податкового адміністрування та законодавчої бази, а й сумлінного ставлення платників податків до своїх обов'язків зі сплати податків і зборів. Адже значна частина платників податків допускає різні види податкових порушень через слабе знання всіх законодавчих актів і некоректне їх тлумачення, велику трудомісткість в підготовці необхідної податкової звітності та інших видів взаємодії з податковими органами. Для вирішення цих проблем передбачається здійснити цілий комплекс заходів, зокрема розроблення концепції створення комплексної системи податкової освіти громадян та участь у її реалізації, впровадження в практику роботи прогресивних форм і методів інформаційно-роз'яснювальної роботи з платниками податків з використанням сучасних технічних засобів, розробку концепції надання консультаційних послуг платникам податків. І головне: розвиток податкової системи України потребує вдосконалення контролю за сплатою податків і створення повноцінної системи запобігання податковим правопорушенням шляхом виявлення та усунення причин і умов, що сприяють їх вчиненню.

Висновки до розділу 3

Ефективна протидія податковим правопорушенням залежить від наявності чітко розробленої нормативно-правової бази. Зокрема, Конституція України виокремлює як мету політики держави не тільки визнання та захист прав і свобод людини і громадянина, а й закріплює право власності держави та муніципальних утворень на отриманні у вигляді податків доходи, проголошує принцип рівного захисту податкових надходжень поряд із

захистом приватної власності. Положення Конституції України деталізуються в законах і підзаконних актах, що встановлюють мету, завдання, стратегію, форми і методи боротьби з податковими правопорушеннями. Такими нормативно-правовими актами є Податковий кодекс України, який регламентує відносини, що виникають в процесі встановлення, введення і справляння податків і зборів на території України та КпАП України, яким окреслено основи боротьби зі злочинністю, зокрема й податковою, встановлено адміністративну відповідальність за податкові правопорушення.

Також система нормативно-правових актів, що мають значний вплив на протидію правопорушенням у сфері податків та зборів, включає Наказ Державної фіскальної служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків» від 31 липня 2014 року № 22, Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України, що затверджене Наказом Національної поліції України від 7 листопада 2015 року № 81, а також інші нормативні акти, зокрема Національна економічна стратегія на період до 2030 року, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року № 179, яка передбачає реформування податкової системи України щодо поступового наближення до норм і стандартів Європейського Союзу.

Причини та умови (чинники) ухилення від сплати податків поділяють на економічні (які найчастіше є визначальними), політичні, правові, організаційні, технічні та моральні (морально-психологічні). Серед цих чинників варто відзначити такі: впровадження процедур декларування майна, доходів, витрат та зобов'язань фінансового характеру посадових осіб та членів їх сімей; автоматизація процесів податкового контролю та адміністрування оподаткування; покращення функціоналу електронних сервісів з метою зниження особистих контактів між платниками та посадовими особами контролюючих органів; збільшення внутрішньої

мотивації посадових осіб для дотримання закону, підвищення рівня фінансової грамотності платників податків, зміцнення громадського контролю, а також протидія вибірковості застосування антикорупційного законодавства та інші заходи.

Головною метою і основним завданням профілактики таких правопорушень є розробка шляхів і способів планомірного впливу на причини та умови, що сприяють їх вчиненню, а також їх викорінення. Такий вплив має полягати у взаємодії усіх органів державної влади по удосконаленню податкової дисципліни. Основу взаємодії становить, по-перше, чіткий розподіл і правове закріплення меж відповідальності кожного органу; по-друге, – визначення кола проблем, що потребують об'єднання зусиль, узгоджених і скоординованих дій щодо їх вирішення. Обов'язковість взаємодії визначається саме єдністю завдань, що передбачені чинним законодавством.

Морально-психологічний стан платника податків вважають однією з причин правопорушень у податковій сфері, що виражається в негативному ставленні до чинної в даний період системи оподаткування. Спираючись на цей чинник, підвищення рівня податкової культури суспільства має стати основним напрямом діяльності держави щодо запобігання податковій злочинності. Цей напрям передбачає необхідність широкого інформування суспільства про податкове законодавство та його застосування, а також про відповідальність за його злісне недотримання. Правове виховання платників податків є основним завданням української держави, якій слід здійснювати просвітницькі заходи з платниками податків, що формують податкову культуру і дисципліну у населення. У цьому процесі важливе місце відводиться податковому консультуванню.

Попередження правопорушень у податковій сфері також досягається інтенсивними роз'яснювально-профілактичними методами ЗМІ через удосконаленням зв'язків з громадськістю. Досить значущою метою інформаційного забезпечення попередження правопорушень у податковій сфері вважається формування правової культури населення в частині, що

стосується податкового законодавства, та інформування суспільства про підсумки роботи державних органів щодо запобігання фінансовим і податковим правопорушенням, а також формування відповідного іміджу зазначених органів.

Істотна роль у вихованні та підвищенні рівня податкової культури у населення віддається телебаченню та інтернет-ресурсам. На засоби масової інформації покладаються безпосередні обов'язки з виховання та навчання законослухняних платників податків, профілактики правопорушень у податковій сфері, але крім того, обов'язок щодо формування у населення негативного ставлення до незаконослухняних і недобросовісних платників податків. З огляду на це, до заходів щодо попередження податкових правопорушень слід віднести формування правосвідомості у суспільства та розробку єдиної державної ідеології, спрямованої на вирішення основоположних податкових завдань. Для цього важливо створити єдину інформаційну систему, що містить інформацію про порушення в податковій сфері по всій Україні, яка сприятиме взаємодії правоохоронних органів і податкових органів; необхідно активізувати і координувати діяльність правоохоронних і податкових органів, а також включити в їхнє середовище платників податків, для надання профілактичного впливу і створення ефективної профілактики попередження правопорушень у сфері податків і зборів.

Головним напрямом попередження податкової злочинності має бути формування сукупності соціальних, політичних і економічних процесів, які сприяють сплаті податків платниками податків. Необхідно спрямувати зусилля на формування громадянського суспільства та виховання соціально відповідальних громадян, що буде основою попередження податкової злочинності та своєчасної та повної сплати податків. Важливим елементом удосконалення профілактики правопорушень у сфері податків і зборів є податковий контроль. Пріоритетними напрямками вдосконалення організації податкового контролю, підвищення його ефективності можна назвати такі:

удосконалення законодавчої та нормативної основи податкового адміністрування, зокрема податковий аналіз контролю контрагентів; модернізація форм та методів організації податкового контролю, спрямовані, передусім, на сферу податкових перевірок (камеральних та виїзних); удосконалення взаємодії податкових органів з іншими організаційними структурами на основі розроблення спільних методичних вказівок щодо здійснення контрольних заходів; поліпшення матеріально-технічного та кадрового забезпечення податкових органів, посилення інформаційно-роз'яснювальної роботи з платниками податків та підвищення податкової культури населення.

Найважливішим напрямом профілактики податкових правопорушень є усунення прогалин податкового законодавства. Удосконалення законодавства про податки і збори, по-перше, має здійснюватися в бік його максимально можливого спрощення, доступності змісту, що дає змогу керуватися ним не тільки організаціям з великим штатом висококваліфікованих бухгалтерів і юристів, а й індивідуальним підприємцям. Сучасним способом профілактики податкових правопорушень з 2023 року має стати перехід на нові електронні каси, що передають дані про касові чеки до податкової інспекції через Інтернет у режимі онлайн. Іншим напрямом профілактики податкових правопорушень є пропаганда точного та неухильного дотримання норм податкового права всіма його суб'єктами, сумлінного виконання обов'язків як платниками податків, так і наглядовими органами, попередження про відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

ВИСНОВКИ

У роботі узагальнено наявні в юридичній літературі наукові положення та по-новому вирішено важливе наукове завдання з визначення адміністративно-правових основ профілактики правопорушень у сфері податків і зборів. У підсумку сформульовано такі основні результати:

1. З'ясовано, що податки є основним способом формування державного бюджету. Вони виконують такі функції: фіскальну (наповнення бюджету країни); розподільна функція, або соціальна, полягає в перерозподілі доходів суспільства; регулювальна функція, що виявляється в контролі економічних відносин; контрольна функція реалізується у відстеженні державними органами своєчасності та повноти надходження до державного бюджету платежів, які зобов'язані сплачувати платники податків. Спроба ухилитися від цих зобов'язань може слугувати підставою для притягнення юридичних або фізичних осіб до різних видів юридичної відповідальності. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства може бути фінансовою (податковою), адміністративною та кримінальною. Податкова відповідальність платників податків регулюється розділом 2 Главою 11 ПК України. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність (абзац перший статті 9 КУпАП).

2. Зазначено, що податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку, контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів. Податкове правопорушення характеризується

суспільною небезпечністю або шкідливістю діяння, протиправністю діяння, винною поведінкою особи – суб'єкта діяння. Щоб правопорушення могло бути кваліфіковане як податкове, необхідно: правопорушення має містити вину платника податків; правопорушення має містити порушення податкового законодавства; за це порушення відповідальність має бути встановлена безпосередньо ПК України. Винною у вчиненні податкового правопорушення визнають особу, яка вчинила протиправне діяння умисно або з необережності. Ознаки податкових правопорушень: 1) податкове правопорушення вчиняється або з необережності, або умисно. Вина виступає обов'язковою ознакою податкового правопорушення; 2) податкове правопорушення має спричинити шкідливі наслідки, які можуть виражатися в нанесенні збитків, порушенні прав тощо, причому має бути встановлено причинно-наслідковий зв'язок між самим діянням і настанням наслідків; 3) податкове правопорушення має бути караним, тобто його вчинення призводить до настання негативних наслідків для платника податків у вигляді застосування податкових санкцій. Кожне правопорушення у сфері податків і зборів має свій склад, який і є підставою для притягнення до юридичної відповідальності.

3. Показано, що особливість зарубіжного податкового законодавства полягає в тому, що в низці країн кримінальну відповідальність за податкові правопорушення встановлено не нормами кримінальних законів (кодексів), а нормативно-правовими актами, що входять до системи податкового та адміністративного законодавства. Аналізуючи законодавство зарубіжних країн з питань податкових санкцій, виокремлено два основні підходи. Перший підхід – «американський» - характеризується, насамперед, посиленням санкцій. У разі визнання провини підсудного суд може позбавити його волі на строк до одного року або накласти штраф. Другий підхід – «європейський» (так умовно може бути названа друга тенденція зарубіжного законодавства в питанні встановлення податкових санкцій) – вирізняється більш гуманним поводженням із порушниками податкових норм. До методів боротьби із несплатою податків в зарубіжних країнах можна віднести засоби політичного

характеру, що полягають у використанні податків тільки у фінансових, а не в політичних цілях; засоби економічного характеру, спрямовані на уникнення встановлення занадто важкого податкового тягара в умовах несприятливої економічної кон'юнктури тощо. Провідне місце серед методів має відводитися засобам морального впливу, головним серед яких є розвиток податкової ідеології, спрямованої на підвищення рівня податкової моралі платника (сприйняття ним необхідності фіскальних платежів з меншим опором).

4. Підкреслено, що профілактика правопорушень – це заходи соціального, правового, виховного та іншого характеру, спрямовані на нейтралізацію або усунення причин та умов вчинення правопорушень, які полягають у цілеспрямованому, попереджувальному впливі на осіб з антигромадською поведінкою як у їхніх власних інтересах, так і в інтересах суспільства, а також спрямовані на зниження в осіб ризику стати жертвами злочинних посягань. Профілактичні заходи впливу – це заходи, які застосовуються до особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, з метою запобігання вчиненню нею нових адміністративних правопорушень. Метою профілактики правопорушень є захист особистості, суспільства і держави від протиправних посягань. Головними завданнями профілактики правопорушень є: формування законослухняної поведінки громадян; зменшення розмірів збитків і втрат від правопорушень; виключення чинників та умов вчинення правопорушень; недопущення вчинення правопорушень з боку інших громадян.

5. До профілактичних заходів впливу належать: усне зауваження; попередження; заходи виховного впливу тощо. Усне зауваження передбачає роз'яснення фізичній особі протиправного характеру та суспільної шкідливості вчиненого нею адміністративного правопорушення і застереження про неприпустимість протиправної поведінки з її боку. Попередження полягає в письмовому застереженні особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, про неприпустимість протиправної поведінки з її боку та правові наслідки повторного вчинення цього

адміністративного правопорушення. Заходи виховного впливу належать до окремої категорії профілактичних заходів впливу як з боку правової регламентації, так і за своєю правовою специфікою. Такі заходи не спричиняють правових наслідків, тому кардинально відрізняються від адміністративних стягнень. Засоби адміністративного права спрямовуються на профілактику фінансових проступків, віднесених до податкових правопорушень та деталізованих у ПК України. Серед таких проступки, визначені ст. 117-128-1 Податкового кодексу України.

6. Під профілактикою правопорушень розуміється діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, громадських організацій, трудових колективів, посадових осіб і громадян, спрямована на виявлення, вивчення, усунення та нейтралізацію причин і умов, що сприяють вчиненню протиправних діянь, забезпечення сприятливих умов життя та індивідуального виховання певних категорій осіб, у діях яких є антигромадська спрямованість, активізацію чинників, що стимулюють законослухняну поведінку громадян, розроблення та здійснення системи правових, соціально-економічних, організаційних, виховних, спеціальних та інших заходів щодо попередження протиправних діянь. Профілактика правопорушень у податковій сфері проявляється через застосування різних державних і суспільних заходів, які спрямовуються на нейтралізацію причин, умов деліктної діяльності у сфері реалізації прав платників податків і зборів, правосуб'єктності контролюючих органів та суб'єктів адміністрування.

7. Визначено характеристику профілактики правопорушень у сфері податків і зборів: 1) профілактика – це насамперед виявлення (розуміння) того, які є умови і причини, що сприяють вчиненню правопорушення; 2) профілактика – це індивідуальна робота з людьми, які вчиняють антисуспільні дії; 3) профілактика – це розробка і застосування заходів різного характеру: правові заходи; соціально-економічні заходи; виховні заходи; інші заходи, спрямовані на попередження протиправних дій. Метою профілактики правопорушень є захист людини, суспільства і держави від

протиправних посягань. Основні завдання профілактики правопорушень: формування законослухняної поведінки громадян і посадових осіб; зниження розмірів збитків і втрат від правопорушень; усунення причин та умов вчинення правопорушень; недопущення вчинення правопорушень з боку фізичних та юридичних осіб. Суб'єктами профілактики правопорушень є органи виконавчої влади, органи прокуратури, органи місцевого самоврядування, Податкова служба України, що реалізують права у сфері профілактики правопорушень.

8. Державна система профілактики правопорушень ґрунтується на таких принципах: провідна роль держави в профілактиці правопорушень; участь у профілактиці правопорушень усіх державних, громадських інститутів і громадян у межах їхніх прав та обов'язків; законність; комплексність і системність; багаторівневність; пріоритет превентивних заходів профілактики правопорушень над репресивними; безперервність і спадкоємність профілактики правопорушень на всіх етапах її здійснення. Профілактика правопорушень здійснюється у формах загального та індивідуального впливу на об'єкти профілактики правопорушень. Боротьба з правопорушеннями містить у собі два основні напрями: 1) попередження вчинення правопорушень; 2) послідовна реалізація юридичної відповідальності за вже вчинені правопорушення. Розрізняють загальну профілактику, спрямовану на виявлення причин і умов правопорушень, та індивідуальну профілактику, спрямовану на попередження правопорушень з боку окремих осіб.

9. Причини та умови (чинники) ухилення від сплати податків поділено на економічні (які найчастіше є визначальними), політичні, правові, організаційні, технічні та моральні (морально-психологічні). Серед цих чинників виокремлено: впровадження процедур декларування майна, доходів, витрат та зобов'язань фінансового характеру посадових осіб та членів їх сімей; автоматизація процесів податкового контролю та адміністрування оподаткування; покращення функціоналу електронних сервісів з метою зниження особистих контактів між платниками та посадовими особами

контролюючих органів; збільшення внутрішньої мотивації посадових осіб для дотримання закону, підвищення рівня фінансової грамотності платників податків, зміцнення громадського контролю, а також протидія вибірковості застосування антикорупційного законодавства та інші заходи. Головною метою і основним завданням профілактики таких правопорушень є розробка шляхів і способів планомірного впливу на причини та умови, що сприяють їх вчиненню, а також їх викорінення. Такий вплив має полягати у взаємодії усіх органів державної влади по удосконаленню податкової дисципліни. Основу взаємодії становить, по-перше, чіткий розподіл і правове закріплення меж відповідальності кожного органу; по-друге, визначення кола проблем, що потребують об'єднання зусиль, узгоджених і скоординованих дій щодо їх вирішення. Обов'язковість взаємодії визначається саме єдністю завдань, що передбачені чинним законодавством.

10. Морально-психологічний стан платника податків названо однією з причин правопорушень у податковій сфері, що виражається в негативному ставленні до чинної системи оподаткування. Спираючись на цей чинник, підвищення рівня податкової культури суспільства має стати основним напрямом діяльності держави щодо запобігання правопорушенням у сфері податків і зборів. Цей напрям передбачає необхідність широкого інформування суспільства про податкове законодавство та його застосування, а також про відповідальність за його порушення. Правове виховання платників податків є основним завданням української держави, якій слід здійснювати просвітницькі заходи з платниками податків, що формують податкову культуру і дисципліну у населення. У цьому процесі важливе місце відводиться податковому консультуванню. Основною метою інформаційного забезпечення попередження правопорушень у податковій сфері вважається формування правової культури населення в частині, що стосується податкового законодавства та інформування суспільства про підсумки роботи державних органів щодо запобігання податковим правопорушенням, а також формування іміджу податкових органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агентство США з міжнародного розвитку. URL: <https://www.usaid.gov/> (дата звернення: 02.04.2023).
2. Адміністративна відповідальність / за заг. ред. Т. О. Коломоець. Київ : Істина, 2011. 184 с.
3. Адміністративна діяльність : навч. посіб. / В. М. Ковалів, З. Р. Кисіль, Д. П. Калянов та ін. Київ : Правова єдність, 2009. 432 с.
4. Адміністративне право України : підручник / В. В. Серeda, О. Л. Хитра, Ю. С. Назар та ін. ; за заг. ред. Ю. С. Назара. Львів : ЛьвДУВС, 2021. 680 с.
5. Адміністративне право України : підручник / ред. : Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дьяченко та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2007. 544 с.
6. Адміністративне право України. Акад. курс : підручник : у 2 т. Т. 1. Заг. частина / ред. кол. : В. Б. Авер'янов (голова). Київ : Юрид. думка, 2004. 584 с.
7. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / В. Галуцько, П. Діхтієвський, О. Кузьменко та ін. ; за ред. В. Галуцька, О. Правоторової. Вид. 4. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2021. 656 с.
8. Адміністративне право : підручник / М. М. Бліхар, З. Р. Кисіль, Г. Ю. Лук'янова, І. Ю. Хомишин. Львів : Растр-7, 2022. 740 с.
9. Адміністративні правопорушення в Україні у 2022 році. *Державна служба статистики України* : вебсайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 02.06.2023).
10. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : навч. посіб. / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.
11. Александров Ю. В., Гель А. П., Семаков Г. С. Кримінологія : курс лекцій. Київ : МАУП, 2002. 295 с.

12. Алексєєв І. В., Желізняк Р. Й. Європейський досвід податкового стимулювання інноваційної діяльності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Сер. «Проблеми економіки та управління»*. Львів : НУ «Львівська політехніка», 2012. № 725. С. 7–16.
13. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Київ : Алерта, 2013. 384 с.
14. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 210 с.
15. Атларова В. О. Програми державної підтримки бізнесу під час воєнних дій на території України. *Проблеми та перспективи розвитку бізнесу в Україні* : матер. III Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених і студентів (м. Львів, 2 берез. 2023 р.) : тези доп. Львів : Львів. торг.-екон. ун-т, 2023. С. 20–23.
16. Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежних бачення держави : пер. з англ. Київ : ВД «КМ Академія», 2004. 175 с.
17. Бакун О. В. Податкова відповідальність громадян. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2000. № 92. С. 75–82.
18. Бандурка О. М. Протидія злочинності та профілактика злочинів : монографія. Харків : Харків. ун-т внутр. справ, 2011. 308 с.
19. Бандурка О. М. Профілактика злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2014. № 1. С. 115–124. URL: https://prc.com.ua/wp-content/uploads/2021/01/vprc_2014_1_14.pdf (дата звернення: 10.07.2023).
20. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Стратегія і тактика протидії злочинності : монографія. Харків : Ніка Нова, 2012. 318 с.
21. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України*. 2015. № 2. С. 58–70.

22. Бечко П. К. Податкова система : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2006. 365 с.
23. Біла С. О. Спільні і відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України. *Вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського*. 2015. Вип. 6. С. 656–661.
24. Богомазова К. К. Юридична відповідальність за податкові правопорушення за законодавством України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2013. № 7. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=604> (дата звернення: 12.07.2023).
25. Бойко Д. В. Категорія «роялті» в податковому праві: до проблеми визначення. *Актуальні питання інноваційного розвитку : наук.-практ. журн.* 2012. № 2. С. 53–57.
26. Боярко І. М., Самусевич Я. В. Використання інструментів міжнародного фінансового співробітництва у процесі економічного і соціального розвитку України. *Транскордонне співробітництво як форма розвитку міжнародної інтеграції* : зб. тез доп. II Міжнар. семінару. Луцьк : Ред.-видавн. відділ ЛНТУ, 2012. С. 105–107.
27. Бречко О. В. Класифікація податкових деліктів з позицій податкового контролю. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (м. Тернопіль, 27 груд. 2019 р.). Тернопіль, 2019. С. 117–118. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37409/1/117.pdf> (дата звернення: 12.07.2023).
28. Брич Л. П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Львів : Юрид. фак-т Львів. держ. ун-ту ім. Івана Франка, 1998. 76 с.
29. Брич Л. П., Навроцький В. О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. Київ : Атіка, 2000. 288 с.
30. Бугайчук К. Л. Адміністративні проступки: сутність та організаційно-правові заходи їх профілактики : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2002. 209 с.

31. Буглаєва О. Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2009. № 4 (49). С. 131–137. URL: https://npndfi.org.ua/docs/NP_09_04_131_uk.pdf (дата звернення: 12.08.2023).
32. Бudyко З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. акад. Держ. податк. служби України. Ірпінь, 2005. 18 с.
33. Буряк П. Ю., Карпінський Б. А., Залуцька Н. С. Податковий контроль. Київ : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.
34. Важинський С. Е., Щербак Т. І. Методика та організація наукових досліджень : навч. посіб. Суми : СумДПУ імені А. С. Макаренка, 2016. 260 с.
35. Вдовічен В., Подорожна Т. Ціннісні виклики адміністративно-процедурного законодавства. *Право України*. 2019. № 5. С. 63–79.
36. Відбудова України. Проєкти Національних програм: податкова та бюджетна система. 2023. URL: <https://recovery.gov.ua/project/program/boost-business-environment> (дата звернення: 22.08.2023).
37. Войтенко І. С. Сутність та зміст адміністративно-деліктного провадження, що здійснюється фіскальними органами. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 111–114.
38. Волкова А. О. До питання попередження адміністративних правопорушень в інформаційній сфері. *Актуальні проблеми правового забезпечення протидії злочинності*. Харків, 2020. URL: https://library.pp-ss.pro/index.php/ndippsn_20200514/article/view/volkova/ndippsn_20200514 (дата звернення: 22.06.2023).
39. Воронкова О. М. Податковий досвід країн Вишеградської групи та його значення для України. *Науковий вісник НУДПСУ*. 2009. № 4 (47). С. 100–105.

40. Гаврилюк Р., Пацурківський П. Воєнна матриця податкового права України. *Право України*. 2023. № 4. С. 106–123.
41. Галушко Б. С. Поняття злочину у кримінальному праві України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. № 3. С. 592–596.
42. «Гарячі лінії» для надання консультацій платникам податків у територіальних органах ДПС. URL: <https://tax.gov.ua/others/kontakti/garyachi-linii-teritorial> (дата звернення: 12.07.2023).
43. Гладкова Є. О. Теоретичні та прикладні аспекти тактики протидії злочинності. *Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми* : тези доп. круглого столу. Харків, 2017. С. 48–52.
44. Голіна В. В. Попередження злочинності : конспект лекцій / Укр. юрид. акад. Харків, 1994.
45. Головашевич О. Концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку. *Право України*. 2020. № 4. С. 105–114.
46. Головка Н. І. Соціальна профілактика правопорушень : навч. посіб. Київ : Вид. дім «Персонал», 2017. 174 с.
47. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 6. С. 100–105.
48. Гревцова Р. Ю. До питання про поняття податкових злочинів. *Правова держава* : щорічник наук. пр. Київ : Ін-т держ. і пр. ім. В. М. Корецького НАН України, 1997. Вип. 8. С. 282–288.
49. Гревцова Р. Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2003. 224 с.
50. Греца С. М., Греца Я. В. Передумови підвищення правової свідомості платників податків для забезпечення виконання конституційного обов'язку по сплаті податків. *Закарпатські правові читання* : матер.

- Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 22–28 трав. 2021 р.). Ужгород, 2021. С. 82–89.
51. Греца Я. В., Бисага Ю. М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород : Ліра, 2007. 208 с.
 52. Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухилення від сплати податків. Київ : Атіка, 2001. 176 с.
 53. Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України : монографія. Харків : НУВС, 2001. 384 с.
 54. Гуцул І. А. Моніторинг способів протидії ухиленню від оподаткування. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 18. С. 151–155.
 55. Давискіба К. В., Карпова В. В., Ревенко О. В. Податкова культура і проблеми її формування в сучасних умовах. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 19. С. 459.
 56. Давтян Л. Г. Правоохоронні органи як суб'єкти запобігання податковій злочинності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 6 (1), т. 4. С. 40–44.
 57. Данильчук К., Чарторийський К. Особливості оподаткування роялті в Україні. URL: http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovyj_uchet/osoblivosti_opodatkuwannja_rojalti_v_ukrajini/3-1-0-380 (дата звернення: 13.05.2023).
 58. Данілов С. О. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. «Право»*. 2020. Вип. 60. С. 101–104.
 59. Декларація принципів і програма дій програми ООН у сфері запобігання злочинності та кримінального правосуддя : прийняті резолюцією 46/152 Генеральної Асамблеї від 18.12.1991. URL: http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/crime91.shtml (дата звернення: 18.05.2023).

60. Дембіцька С. Л. Теоретичні проблеми визначення поняття та змісту адміністративної деліктності. *Право і суспільство*. 2016. № 2. С. 121–127.
61. Долгий О. О. Облік адміністративних правопорушень як інформаційна умова забезпечення законності у сфері податкової діяльності суб'єктів господарювання в Україні. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 4 (63). С. 32–38.
62. Дудник Л. М. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємництву : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т Держ. податк. служби України. Ірпінь, 2008. 20 с.
63. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 34 с.
64. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія. Київ : Істина, 2006. 648 с.
65. Європейська конвенція про взаємну правову допомогу у кримінальних справах : міжнар. док. від 20.04.1959 / Рада Європи. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_036#Text (дата звернення: 12.07.2023).
66. Єфименко Т. І. Фіскальна та монетарна безпека національної економіки / ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. 447 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=456&num=2 (дата звернення: 12.07.2023).
67. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015.

68. Загальне адміністративне право : підручник / І. С. Гриценко, Р. С. Мельник, А. А. Пухтецька та ін. ; за заг. ред. І. С. Гриценка. Київ : Юрінком Інтер, 2017. 568 с.
69. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. 3-тє вид., допов. і переробл. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. 844 с.
70. Замасло О. Т. Податкова система України: теорія, методологія, практика : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 420 с.
71. Замасло О. Т., Бойчук О. І. Аналіз сучасного стану податкової культури в Україні. *Бізнес Інформ*. 2015. № 11. С. 351–357.
72. Заросило В. О., Заросило В. В. Система профілактики адміністративних правопорушень, що посягають на громадський порядок та громадську безпеку. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Юридичні науки*. 2014. № 1 (40). С. 67–72.
73. Іщенко В. В. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування: доктринальні підходи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 1. С. 142–145.
74. Кальченко Т. Л. Запобігання злочинності в Україні спеціальними органами та установами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2003. 222 с.
75. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Америки : навч. посіб. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. 232 с.
76. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Азії : навч. посіб. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 240 с.
77. Карлін М. І., Цимбалюк І. О., Проц Н. В. Особливості податкових реформ та механізм приховування податків в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. № 24. С. 123–130.
78. Кирилов О., Ткаличева Е. Проблеми формування податкової культури в Україні. *Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля*. 2008.

URL:

http://www.taxation.lg.ua/index.php?omidiоп=com_content&view=article&id=112:2010-11-19-19-02-32&aM=41:scientific-conference&Ile=69 (дата звернення: 21.06.2023).

79. Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Сер. : Право.* 2020. № 3 (69), т. 2. С. 49–54.
80. Коваленко В. В. Організація профілактики економічної злочинності в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2004.
81. Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України : затвердж. Наказом ДПА України від 07.02.2006 № 59. *База даних «Законодавство України» / ВР України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0059225-06#Text> (дата звернення: 21.06.2023).
82. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х. *База даних «Законодавство України» / ВР України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 25.06.2023).
83. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право). Київ : Юрінком Інтер, 2008. 256 с.
84. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 1999. 736 с.
85. Комарницька І. І. Адміністративне право у профілактиці правопорушень у податковій сфері. *Аналітично-порівняльне правознавство : електронне наукове видання.* URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2022/12/50.pdf> (дата звернення: 21.07.2023).
86. Комзюк А. Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: монографія. Харків : ХНУВС, 2002. 336 с.

87. Конституція України : Закон від 28.06.1996. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 21.06.2023).
88. Концепція створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет» від 11.02.2016. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92-2016-%D1%80#Text> (дата звернення: 21.06.2023).
89. Копельчук В. П., Клишава Т. Ю. Податкові системи зарубіжних країн як шлях до зниження податкового тиску на платників податків в Україні. URL: <http://intkonf.org/kopelchuk-vp-klishava-tyu-podatkovyi-sistemi-zarubizhnyh-krayinyak-shlyah-do-znizhennya-podatkovogo-tisku-na-platnikov-podatkov-v-ukrayini/> (дата звернення: 26.06.2023).
90. Кравчук Г. В., Шкарлет С. М. Податковий менеджмент : навч. посіб. Чернівці : РВК «Деснянська правда», 2005. 332 с.
91. Кримінальний кодекс України : Закон від 05.04.2001 № 2341-III. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 05.04.2023).
92. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон від 13.04.2012 № 4651-VI. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 05.04.2023).
93. Кримінологія (Загальна частина) : навч. посіб. / А. Б. Блага, І. Г. Богатирьов, Л. М. Давиденко та ін. ; за заг. ред. О. М. Бандурки. Харків : Вид-во Харків. нац. ун-ту внутр. справ, 2010. 240 с.
94. Крисоватий А. І., Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.

95. Кузьменко О. В. Процесуальні категорії адміністративного права : монографія / НАВСУ. Львів : ВАТ «Львівська книжкова фабрика «Атлас», 2004. 232 с.
96. Кураш Я. М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій. Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 1999. 43 с.
97. Куслій В. О. Податкове правопорушення: поняття, ознаки, умови і причини його виникнення. *Право і суспільство*. 2014. № 1-2. С. 192–196. URL: http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2014/1-2_2014/45.pdf (дата звернення: 05.04.2023).
98. Кухар О. В. Податкові органи в системі органів, що контролюють справляння податків та зборів. Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матер. наук.-практ. конф. Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004.
99. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник. Київ : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
100. Латковська Т., Голядова Т., Сідор М. Податкове право : навч.-метод. посіб. 2-ге вид., доопрац. і допов. Одеса : Фенікс, 2023. 84 с.
101. Литвак О. Злочинність: її причини та профілактика. Київ : Україна, 1997. 167 с.
102. Литвин Н. А. Окремі проблемні питання інформаційного забезпечення органів Державної фіскальної служби України. *Ауспіція* : міжнар. чесько-укр. наук.-теорет. вид. Прага, 2016. С. 144–152.
103. Литвинов О. М. Адміністративно-територіальна координація діяльності суб'єктів профілактики злочинів в Україні на місцевому рівні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2002. 20 с.
104. Литвинова Г. П. Профілактика злочинів: управлінський аспект. *Нормативно-правові аспекти та коментарі*. Харків, 2001. С. 4–12.

105. Літвінцева А. С. Поняття та склад податкового правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. : Право.* 2015. Вип. 35, ч. I, т. 2. С. 123–126. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/15021/1/ПОНЯТТЯ%20ТА%20СКЛАД%20ПОДАТКОВОГО%20ПРАВОПОРУШЕННЯ.pdf> (дата звернення: 05.04.2023).
106. Логвиненко Є. С., Логвиненко І. А. Покарання в праві держав Стародавнього світу. Харків : ФОП Панов А. М., 2019. 252 с.
107. Лозинський Ю. Р. Адміністративно-правове забезпечення діяльності органів по протипожежній профілактиці на залізничному транспорті : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів, 2010. 20 с.
108. Лонюк І. Відповідальність за порушення податкового законодавства. *Вісник податкової служби України.* 2001. № 26. С. 33–34.
109. Лоцихін О. М. Економічна функція сучасної держави. Теоретико-правові аспекти : монографія. Київ : Юрид. думка, 2008. 368 с.
110. Магопець О. А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2017. Вип. 32. С. 160–171.
111. Макаренко О. М. Щодо з'ясування терміну «профілактика правопорушень» та суміжних з ним понять. *Право і безпека.* 2004. № 1, т. 3. С. 118–120.
112. Марочкіна Ю. В. Адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Херсон, 2012. 198 с.
113. Марчук В. М., Ніколаєва Л. В. Правомірна поведінка, правопорушення та юридична відповідальність. Київ : Київ. держ. торгов.-екон. ун-т, 1996. 54 с.
114. Матеріали Десятого Конгресу ООН із запобігання злочинності та поводження з правопорушниками. Відень, 10–17 квіт. 2000 р. URL:

https://digitallibrary.un.org/record/432703/files/A_CONF.187_L.5-RU.pdf?version=1 (дата звернення: 09.04.2023).

115. Мацелик М. Аспекти класифікації адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. Економіка, право*. Ірпінь, 2003. № 4 (22). С. 175–182.
116. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. акад. Держ. податкової служби України. Ірпінь, 2005. 20 с.
117. Медицький І. Б. Запобігання злочинності : навч. посіб. Івано-Франківськ : Дяків В., 2008. 220 с.
118. Мельник В. М. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС та українські реалії. *Економіка України*. 2014. № 6. С. 24–40.
119. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкова політика України в умовах імплементації угоди про асоціацію з Європейським Союзом. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 7–25.
120. Мельник Л. О. Напрями формування податкової культури. *Економіка та суспільство*. 2021. № 26. С. 54–61.
121. Мельник Л. О. Податкова культура: зарубіжний досвід. *Вісник ХНТУ*. 2022. № 4 (83). С. 194–200.
122. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : Ін-т регіон. дослідж. ім. М. І. Долішнього НАН України, 2015. 330 с.
123. Мельник Р. С. Інститут адміністративної відповідальності та проблеми систематики адміністративного права. *Проблеми систематизації законодавства України про адміністративні правопорушення* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. : у 2 ч., 7–8 груд. 2006 р. Сімферополь, 2006. Ч. 2. С. 133–138.

124. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність. URL: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvidrozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/> (дата звернення: 05.08.2023).
125. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та Україні. URL: http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print59283.html (дата звернення: 05.08.2023).
126. Мілашевич А. В. Проблеми профілактики адміністративних правопорушень на транспорті : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Одес. нац. ун-т ім. І. І. Мечникова. Одеса, 2001.
127. Монаєнко А. Практика Суду ЄС щодо протидії податковим зловживанням. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. тез доп. П'ятої міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ : Компанія «ВАІТЕ», 2022. С. 139–142.
128. Музика-Стефанчук О. А., Федоров М. О. Проблеми вини у фінансовому праві : монографія. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Друкарня Рута», 2015. 244 с.
129. Муконін О. В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 93 (15). С. 216–220.
130. Науково-практичний коментар Кодексу України про адміністративні правопорушення / Р. А. Калюжний, А. Т. Комзюк, О. О. Погрібний та ін. Київ : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. 781 с.
131. Національна економічна стратегія на період до 2030 року : затвердж. Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.07.2023).

132. Новак В. Дотримання законодавства платниками податків та економічне відновлення України. *Центр Разумкова, Український парламентський інститут*. 2023. 71 с. URL: <https://www.kcl.ac.uk/kri/assets/taxpayer-compliance-and-ukraines-recovery-ukrainian-2023.06.01.pdf> (дата звернення: 16.08.2023).
133. Огороднікова І. І. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т Держ. податкової служби України. Ірпінь, 2012. 20 с.
134. Огороднікова І. І. Класифікація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. *Вісник Запорізького національного університету. Сер. «Юридичні науки»*. 2010. № 4. С. 155–162.
135. Олендер І. Я. Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Запор. нац. ун-т. Запоріжжя, 2020. 436 с.
136. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2011. № 22. С. 192–202.
137. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / Н. М. Деєва, Н. І. Редіна, Т. О. Дулік та ін. ; за ред. Н. І. Редіної. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
138. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
139. Особливе адміністративне право : підручник / за ред. Бернда Візера, Ярослава Лазура, Тетяни Карабін, Олександра Білаша. Одеса : Вид. дім «Гельветика», 2022. 464 с.
140. Останін В. О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Нац. акад. внутр. справ України. Київ, 2004. 20 с.

141. Останін В. О. Предмет ухилення від оподаткування як обов'язкова ознака складу злочину, передбаченого статтею 212 КК України. *Науковий вісник НАВСУ*. Київ, 2003. № 1. С. 57–66.
142. Остапенко О. І. Адміністративна деліктологія: соціально-правовий феномен і проблеми розвитку : монографія. Львів : Львів. ін-т внутр. справ при Укр. акад. внутр. справ, 1995. 312 с.
143. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/nk/rozdil-xviii2_militsia/ (дата звернення: 05.09.2023).
144. Оцінка громадянами діяльності влади, рівень довіри до соціальних інститутів та політиків, електоральні орієнтації громадян (лютий 2020 р. соціологія). URL: <https://razumkov.org.ua/napriamky/sotsiologichni-doslidzhennia/otsinka-gromadianamy-diialnosti-vlady-riven-doviry-do-sotsialnykh-instytutiv-ta-politykiv-elektoralni-oriiientatsii-gromadian-liutyi-2020r> (дата звернення: 05.09.2023).
145. Павленко В. В., Павленко В. Л. Податкове право зарубіжних країн : навч. посіб. / за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ : Вид. дім «Персонал», 2013. 422 с.
146. Павлюх О. А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 2, т. 2. С. 68–71.
147. Паславська Р. Оцінка рівня оподаткування в країнах-учасницях ЄС та в Україні. *Актуальні проблеми міжнародних відносин* : зб. наук. пр. Київ : КНУ ім. Т. Шевченка, 2011. Вип. 99, ч. 2. С. 264–271.
148. Пивоваров В. В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність: кримінологічна характеристика та попередження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2003. 299 с.
149. Пирога І. С. Оптимізація податкової культури України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 6, т. 2. С. 74–79.
150. Підтримка бізнесу в умовах війни. URL: <https://business.diia.gov.ua/wartime> (дата звернення: 15.07.2023).

151. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків на 2023 рік. *Офіц. сайт Державної податкової служби України*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/642254.html> (дата звернення: 15.07.2023).
152. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. Київ : Знання України, 2008. 190 с.
153. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / за ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.
154. Податкове право країн ЄС : посібник / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш та ін. Ужгород : Вид-во Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.
155. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
156. *Податкове* право : навч. посіб. / Г. В. Бех та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
157. Податкове право : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2023. 464 с.
158. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.08.2023).
159. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. Ч. 1. 928 с.
160. Податкові системи зарубіжних країн / за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : Вид. дім «Комп'ютерпрес», 2004. 204 с.

161. Подолян Ю. О. Особливості профілактики правопорушень в сфері податків і зборів. *Аналітично-порівняльне правознавство* : електр. наук. вид. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/287274/281182> (дата звернення: 05.09.2023).
162. Попова С. М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. *Сучасні проблеми адміністративного права та процесу* : матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 30 черв. 2017 р.). Харків : ХНУВС, 2017. С. 49–51.
163. Попова С. М. Розширення адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку* : матер. наук.-практ. конф. (м. Харків, 27 квіт. 2012 р.). Харків : ХНУВС, 2012. С. 179–182.
164. Права людини. Сайт ООН. URL: <http://www.un.org/ru/sections/issuesdepth/human-rights/index.html> (дата звернення: 12.06.2023).
165. Про державний бюджет на 2023 рік : Закон України від 03.11.2022 № 2710-IX. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення: 12.06.2023).
166. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : Наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022872-14#Text> (дата звернення: 12.06.2023).
167. Про затвердження Положення про Департамент захисту економіки Національної поліції України : Наказ Національної поліції України від 07.11.2015 № 81. Офіційний сайт Національної поліції України. URL: <http://www.npu.gov.ua/uk/publish/article/1813727> (дата звернення: 12.06.2023).

168. Про профілактику правопорушень : проєкт закону. URL: <http://www.mvsinfo.gov.ua/official/lawprojects/html>
169. Проєкт «Україна на шляху до ЄС: реалії і перспективи» здійснено за сприяння Представництва Фонду Конрада Аденауера в Україні. Центр Разумкова, 2022. 132 с. URL: https://razumkov.org.ua/images/journal/NSD187-188_2022_ukr_full.pdf (дата звернення: 12.06.2023).
170. Прозорий бюджет / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/open-budget> (дата звернення: 12.06.2023).
171. Прохоров К. О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 4. С. 3–5. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/3.pdf (дата звернення: 12.06.2023).
172. Роздайбіда А. В. Проблема систематизації і класифікації податкових правопорушень. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності* : зб. наук. пр. Донецьк, 2002. № 1. С. 93–103.
173. Романенко І. М. Адміністративно-правові засади профілактики порушень митних правил : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Запор. нац. ун-т. Запоріжжя, 2011. 16 с.
174. Романюк Л. В. Сучасний стан законодавчого регулювання та шляхи удосконалення профілактики адміністративних правопорушень. *Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Сер. «Юридические науки»*. 2012. Т. 25 (64), № 1. С. 117–122.
175. Россіхіна Г. В. Щодо вдосконалення норм податкового законодавства. *Проблеми законності*. 2012. Вип. 119. С. 139–147.
176. Рядінська В. О. Правовий механізм податку на доходи фізичних осіб від роялті: проблеми правового регулювання. *Наука і правоохорона*. 2014. № 2 (24). С. 248–255.

177. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
178. Світовий досвід оподаткування (досвід розвитку та модернізації податкових країн світу). URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvidrozvitk/svitovui-dosvid/> (дата звернення: 14.06.2023).
179. Сидорович О. Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Тернопіль : Екон. думка, 2015. 432 с.
180. Сидорович О. Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст. *Наукові праці НДФІ*. 2017. Вип. 1. С. 144–158.
181. Скриньковський Р., Назар Ю., Ковалів М., Єсімов С., Павленчик А. Заходи адміністративного примусу у сфері податків і зборів в Україні. *Trajectoriâ Nauki Path of Science*. 2022. Vol. 8, № 6. С. 2001–2008.
182. Словник української мови : в 11 т. 1977. Т. 8. С. 333. URL: <http://sum.in.ua/s/profilaktyka> (дата звернення: 14.06.2023).
183. Собакарь А. О. Адміністративно-деліктне законодавство України: стан та шляхи підвищення ефективності його реалізації. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2015. № 2. С. 192–201.
184. Соха С. І. Профілактика адміністративних правопорушень: поняття та зміст. *Митна справа*. 2014. № 2 (92), ч. 2. С. 206–211.
185. Сплата податків у Великобританії, якщо ви працюєте на роботодавця в Україні. 2022. 6 жовт. URL: <https://www.gov.uk/guidance/paying-taxes-in-the-uk-if-you-work-for-an-employer-based-in-ukraine.uk> (дата звернення: 12.08.2023).
186. Стахура І. Б. Адміністративно-правові засади діяльності громадських формувань з охорони громадського порядку щодо профілактики правопорушень : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2011. 199 с.

187. Судовий розгляд справ про адміністративні правопорушення : навч. посіб. / за заг. ред. Т.О. Коломоєць, В. К. Колпакова ; Запор. нац. ун-т. Київ : Юрінком Інтер, 2016. 544 с.
188. Сусаєв В. Удосконалення державної політики у сфері профілактики правопорушень серед неповнолітніх осіб. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1018> (дата звернення: 12.08.2023).
189. Сухов Ю. М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2000. 16 с.
190. Сухоребра Т. І. Окремі питання адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування. *Правничий вісник Університету КРОК*. 2013. № 16. С. 166–169.
191. Сушко К. В., Чернова О. В. Місце України у глобальних економічних рейтингах. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 110–114.
192. Тимошенко В. І., Шакун В. І. Теоретичні основи кримінології : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2021. 240 с.
193. Тимченко А. М. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 1. С. 1031–1037.
194. Ткачик Ф. П. Соціально-психологічні аспекти розвитку податкового консультування в Україні. *Світ фінансів*. 2017. Вип. 2. С. 118–127.
195. Тринчук Ю. В. Загальні питання профілактики податкових правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: цілі, заходи, політика держави. *Часопис Київського університету права*. 2023. № 3. С. 208–212.
196. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: особливості, тенденції, завдання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. С. 742–748.

197. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів крізь призму захисту інтересів Української держави в умовах війни. *Правові засади капітуляції Московії перед Україною: можливості, умови та наслідки* : матер. міжнар. правової школи (м. Ужгород, 7 лип. 2023 р.). Ужгород, 2023. С. 70–77.
198. Тринчук Ю. В. Профілактичні заходи впливу на правопорушників податкової дисципліни: головні завдання адміністративного законодавства. *Відновлення та розвиток України: ідеї, правові засади, інструментарій* : матер. міжнар. круглого столу (м. Ужгород, 26 груд. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 115–119.
199. Тринчук Ю. В. Роль профілактики в системі заходів із запобігання правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Держава та регіони*. 2023. № 3. С. 266–271.
200. Тринчук Ю. В. Сучасні напрямки індивідуальної профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Конституційні та міжнародно-правові засади забезпечення екологічної безпеки в умовах війни: шляхи подолання сучасних викликів та потенційних загроз* : матер. міжнар. круглого столу (м. Ужгород, 23 листоп. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 58–65.
201. Трипольська М. І. Поняття та ознаки податкового правопорушення. *Держава та регіони*. 2015. № 1 (47). URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/1_2015/10.pdf (дата звернення: 10.05.2023).
202. Трипольська М. І. Фінансово-правова та адміністративна відповідальність: порівняльно-правова характеристика. *Науковий вісник академії муніципального управління* : зб. наук. пр. Сер. «Право». 2010. Вип. 1. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_GumNvamu_pr/2010_1/15.pdf (дата звернення: 12.05.2023).

203. Трофімчук А. А. Профілактика адміністративних правопорушень у сфері виготовлення, гуртової та роздрібної торгівлі аудіовізуальною продукцією : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. Львів, 2009. 18 с.
204. Українці мають вкрай низьку обізнаність у питаннях податків – результати опитування. *Економічна правда*. 2020. 25 листоп. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/11/25/668443/> (дата звернення: 12.08.2023).
205. Федорченко О. Є. Досвід адаптації податкової політики та адміністрування податків до вимог ЄС. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2015/30.pdf (дата звернення: 12.08.2023).
206. Філоненко Г. Особливості виявлення ознак ухилення від сплати податку на прибуток. *Підприємництво, господарство і право*. 2013. № 10. С. 93–96.
207. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського. Вид. 2, переробл. й допов. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 3. 672 с.
208. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін. ; за заг. ред. О. П. Орлюк. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.
209. Фінансове право (схеми) / за ред. І. М. Бондаренко та Т. Є. Кагановської ; Харків. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2022. 276 с.
210. Фінансове право України : навч. посіб. / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Р. М. Скриньковський, Ю. Р. Лозинський. Львів : СПОЛОМ, 2022. 394 с.
211. Фінансове право : підручник / за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків : Екограф, 2015. 496 с.

212. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку : в 3 т. / за ред. А. І. Даниленка. Київ : Фенікс, 2008. Т. 1 : Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації. 468 с.
213. Хайнтцен М. Адміністративні процедури у фінансовій сфері в ФРН. *Адміністративні процедури в економіці: проблеми вдосконалення правового регулювання*. 2010. С. 345–346.
214. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення : монографія. Київ : Вид-во «Людмила», 2018. 464 с.
215. Хоменко В. Організація запобігання злочинам у фіскальній сфері: трирівневий підхід. *Науковий вісник національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 2 (99). С. 187–201. URL: <https://elar.naiu.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/f43e0d84-eaca-48fa-95a2-548fbabb199b/content> (дата звернення: 17.08.2023).
216. Хоменко В. П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1 (94). С. 28–36.
217. Хоменко В. П. Запобігання злочинам у фіскальній сфері як складова забезпечення фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 2. С. 37–47. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs_2017_2_5 (дата звернення: 17.08.2023).
218. Цибохін О. М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 452–455. URL: http://lsej.org.ua/9_2022/112.pdf (дата звернення: 12.08.2023).
219. Цивільний кодекс України : Закон від 16.01.2003 № 435-IV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 12.08.2023).

220. Шевченко О. Служба фінансових розслідувань – завдання, функції, повноваження. *МАРМАЕР*. 2022. 18 листоп. URL: <https://marmaer.ua/sluzhba-finansovykh-rassledovani> (дата звернення: 17.08.2023).
221. Шевчук О. М. Засоби державного примусу у правовій системі України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2003. 187 с.
222. Шевяков М. О. Профілактика адміністративних правопорушень, що посягають на громадський порядок та громадську безпеку, як спосіб захисту прав та основних свобод людини. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2022. № 4. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/267592/263440> (дата звернення: 17.08.2023).
223. Шмідт-Ассманн Е. Загальне адміністративне право як ідея врегулювання: основні засади та завдання систематики адміністративного права / пер. з нім. Г. Рижков, І. Сойко, А. Бакланов. Київ : «К.І.С.», 2009. 552 с.
224. Шовкеник Я. Загальносоціальне запобігання податковій злочинності. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 6. С. 271–275. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2019/6/51.pdf> (дата звернення: 12.04.2023).
225. Штрафи за порушення податкового законодавства. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/221088_vdnovlennya-podatkovikh-perevrok-shcho-var-to-znati-pdprimtsyam-ta-yak-gotuvatis (дата звернення: 12.04.2023).
226. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макачук, Я. С. Толкачов. Київ, 2015. 752 с.
227. Ярмоленко Ю. В. Адміністративна відповідальність за порушення вимог фінансового законодавства. *Наше право*. 2014. № 2. С. 162–168.

228. Ярошенко Ф. О., Павленко В. В., Павленко В. П. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. / за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ: Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.
229. AI detects 20,000 hidden taxable swimming pools in France, netting €10m. URL:
https://www.theregister.com/2022/08/30/frances_tax_department_used_ai/
(viewed on 15.09.2023).
230. Alm J., Torgler B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*. 2006. Vol. 27, issue 2. P. 224–246.
231. Anderson G. m., Tollison R. D. morality and monopoly: The constitutional political economy of religious rules. *Cato Journal*. 1992. № 13. P. 373–391.
232. Antonides G. Psychology in Economics and Business: an Introduction to Economic Psychology. Dordrecht : Kluwer Academic Publishers, 1996. 430 p.
233. Attempt to evade or defeat tax, 26, § 7201. URL:
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201> (viewed on 15.09.2023).
234. Combest L. Tax culture could change code. m., 1997. 67 p.
235. Diamond P., Vartiainen H. Behavioral Economics and Its Applications. Princeton, NJ : Princeton University Press, 2007. 336 p.
236. Feld L. P. and C. Larsen. Undeclared Work in Germany 2001–2007. Impact of Deterrence, Tax Policy, and Social Norms: An Analysis Based on Survey Data, Springer, Berlin, 2009.
237. Feld L. P. and Frey B. S. Trust Breeds Trust: How taxpayers are Treated. URL: <https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID> (viewed on 29.08.2023).
238. Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles. – 2022, October. URL:
<https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global> (viewed on 29.08.2023).
239. Leroy m. Sociology of tax: per with FR. m. : Business and Service, 2006. 96 p.

240. Lewis A. The psychology of taxation. *Journal of Economic Psychology*. 1983. Vol. 3 (2). P. 177–183.
241. Long S., Swingen J. The Conduct of Tax-Evasion. Experiments. Validation, Analytical Methods, and Experimental Realism. Cambridge University Press, Cambridge, 1991. P. 128–138.
242. Lysandrou P., Nesvetailova A. The role of shadow banking entities in the financial crisis: a disaggregated view. *Review of International Political Economy*. 2015. Vol. 22, issue 2. P. 257–279.
243. Murphy K. The role of trust in nurturing compliance: a study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*. 2004. Vol. 28, issue 2. P. 187–209.
244. Nerre B. Do social and cultural norms matter? The Concept of Tax Culture. URL: <http://www.worldbank.org/publicsector/pe/Tax/norms/pdf> (viewed on 29.08.2023).
245. Nerre B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice. *Economic Analysis and Policy*. 2008. Vol. 38, № 1. P. 153–167.
246. Nerré B. The Concept of Tax Culture. In: National Tax Association Proceedings Ninety-Forth Annual Conference 2001 (Baltimore, Maryland). Edited by Sally Wallace. NTA, Washington DC, 2001. P. 288–295.
247. Pausch A. Persönlichkeiten der Steuerkultur. Herne / Berlin : Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1992. 140 p.
248. Pausch A. Persönlichkeiten der Steuerkultur: Steuergeschichte in Lebensbildern von Johannes v. Miquel bis Armin Spitaler. Berlin : Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1992. 146 s.
249. Pyle D. J. The Economics of Taxpayer Compliance. *Journal of Economic Surveys*. 1991. № 5. P. 163–198.
250. Rabin M. A perspective on psychology and economics. *European Economic Review*. 2002. Vol. 46. P. 657–685.
251. Report on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (2018/2121(INI)), 2022. URL: <https://www.europarl.europa.eu/doceo> (viewed on 29.08.2023).

252. Schmolders G. Survey Research in Public Finance: A Behavioral Approach to Fiscal Theory. *Public Finance*. 1970. № 25. P. 300–306.
253. Schneider F. Estimating a Shadow Economy: Results, Methods, Problems, and Open Questions. *Open Economics*. 2017. № 1. P. 1–29.
254. Schumpeter J. A. Ökonomie und Soziologieder Einkommensteuer. *Der Deutsche Volkswirt*. 1929. Vol. 4. P. 380–385.
255. Schumpeter J. A. Theory of economic development. m. : Direct media publishing, 2008. 401 p.
256. Sinkuniene Kristina. Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects Organizacijų. Pro-Quest Health Management. 2005. Vol. 35.
257. Spitaler A. Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten. *Probleme des Finanz- und Steuerrechts – Festschrift für Ottmar Bühler*. Köln : Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1954. P. 209–231.
258. Strümpel B. The Contribution of Survey Research to Public Finance. Quantitative analysis in public finance. New York : Praeger Publishers, 1969. P. 14–32.
259. Tax revenue trends 1965-2019. OECD iLibrary. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4de4270b-en/index.html?itemId=/content/component/4de4270b-en> (viewed on 29.08.2023).
260. Taxation Trends in The European Union. 2015. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf (viewed on 29.08.2023).
261. Torgler B. Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance: dis. dok. der Staatswissenschaften. Basel : Universität Basel, 2003. 668 p.
262. Walczak J., Drenkard S. State and Local Sales Tax Rates in 2017. URL: <https://taxfoundation.org/state-and-local-sales-tax-rates-in-2017> (viewed on 29.08.2023).

263. Walsh K. Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration. *The Economic and Social Review*. 2012. Vol. 43, № 3. P. 451–475.
264. Webley P., Burgoyne C. B., Lea S. E., Young B. M. *The Economic Psychology of Everyday Life*. Hove : Psychology Press, 2001. 214 p.
265. Wilkinson N., Klaes M. An Introduction to Behavioral Economics. NY : Palgrave Macmillan, 2012. 592 p.
266. World Values Survey database. URL: <http://www.worldvaluessurvey.org> (viewed on 29.08.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА,

у яких опубліковані основні наукові результати дисертації відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44:

4. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: особливості, тенденції, завдання. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. С. 742–748.

5. Тринчук Ю. В. Загальні питання профілактики податкових правопорушень у сфері податків і зборів в Україні: цілі, заходи, політика держави. *Часопис Київського університету права*. 2023. № 3. С. 208–212.

6. Тринчук Ю. В. Роль профілактики в системі заходів із запобігання правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Держава та регіони*. 2023. № 3. С. 266–271.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Тринчук Ю. В. Сучасні напрямки індивідуальної профілактики правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. *Конституційні та міжнародно-правові засади забезпечення екологічної безпеки в умовах війни: шляхи подолання сучасних викликів та потенційних загроз* : матер. міжнар. круглого столу (Ужгород, 23 листоп. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 58–65.

5. Тринчук Ю. В. Профілактичні заходи впливу на правопорушників податкової дисципліни: головні завдання адміністративного законодавства. *Відновлення та розвиток України: ідеї, правові засади, інструментарій* : матер. міжнар. круглого столу (Ужгород, 26 груд. 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 115–119.

6. Тринчук Ю. В. Профілактика правопорушень у сфері податків і зборів крізь призму захисту інтересів Української держави в умовах війни. *Правові засади капітуляції Московії перед Україною: можливості, умови та наслідки* : матер. міжнар. правової школи (Ужгород, 7 лип. 2023 р.). Ужгород, 2023. С. 70–77.

