

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра загальноправових дисциплін

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМЦІВ
ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ»**

студента 2 курсу, 7 м групи
спеціальності 081, «Право»
спеціалізації «Правове забезпечення
безпеки підприємницької діяльності»

Писарчука Максима
Петровича

Науковий керівник
кандидат юридичних наук,
доцент

Давиденко Валерій
Степанович

Гарант освітньої програми
кандидат юридичних наук,
професор

Крегул Юрій
Іванович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМЦІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ	7
1.1. Формування та розвиток правовідносин відповідальності за ухилення від оподаткування.....	7
1.2. Об'єктивні причини виникнення у державі проблем ухилення підприємців від оподаткування.....	18
1.3. Підстави та способи ухилення від оподаткування результатів підприємницької діяльності.....	30
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ВИДІВ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМЦІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ	41
2.1. Адміністративне правопорушення як підстава для адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування.....	41
2.2. Кримінальна відповідальність за податкові злочини підприємців..	52
2.3. Процесуальні повноваження органів держави щодо притягнення підприємців до юридичної відповідальності за податкові проступки.....	63
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМЦІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ	74
3.1. Шляхи удосконалення законодавства про юридичну відповідальність у контексті забезпечення податкової безпеки.....	74
3.2. Трансформація механізму притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування.....	84
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100

ВСТУП

Актуальність теми. Однією з основних умов існування держави, та економічного розвитку суспільства є оподаткування як процес нарахування та сплати податків. Специфіка податкових правовідносин спричиняє протиріччя у приватноправових і публічно-правових інтересах, наслідком чого, як правило, стає порушення законодавства про оподаткування, і відповідна реакція з боку держави, що виражається в застосуванні заходів державно-правового примусу. У цьому зв'язку провідну роль відіграє інститут юридичної відповідальності у взаєминах держави й платника податків, оскільки від ефективності й справедливості відповідальності залежить сумлінність і правова коректність зобов'язаної сторони податкових правовідносин, а, в остаточному підсумку, і повага до законів України. Все вищевказане визначає актуальність теми, наукову й практичну значимість дослідження.

Проблеми юридичної відповідальності за ухилення від оподаткування була предметом досліджень багатьох вчених, зокрема М.М. Алексєєнка, Д.А. Бекерської, В.М. Бевзенка, Ю.С. Волкова, Н.В. Воротіної, Д.В. Каменського, О.М. Ключова, Т.О. Коломоєць, А.Т. Комзюка, М.П. Кучерявенка, В.В. Лисенка, О.М. Музичука, В.А. Оніщенко, В.А. Падалки, А.О. Селіванова, А.М. Соколовської, О.П. Угровецького, та інших.

Однак у роботах вказаних авторів сформовано наукову базу дослідження проблем правового регулювання ухилення від сплати податків. Втім, незважаючи на значну кількість публікацій, дана тема досліджена недостатньою. Багато авторів аналізували ухилення від оподаткування, але в суто прикладному аспекті, зокрема у зв'язку з постійно змінним податковим законодавством в Україні. Деякі із цих робіт вже втратили актуальність. Складність і недостатня розробленість вказаних проблем викликає

необхідність їх поглибленого вивчення.

Мета і завдання дослідження. Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає в тому, щоб на основі системного аналізу положень теорії права, чинного законодавства та практики його застосування визначити теоретико-методологічні засади юридичної відповідальності за ухилення від оподаткування і на підставі цього надати науково обґрунтовані пропозиції та рекомендації, спрямовані на вдосконалення податкового законодавства і практики його застосування.

Для досягнення поставленої мети в роботі необхідно вирішити такі основні завдання дослідження:

- дослідити і розвинути теоретичні засади дослідження правових аспектів ухилення від сплати податків;
- розробити і обґрунтувати правові аспекти забезпечення податкової безпеки держави;
- запропонувати концептуальну модель організаційно-правового механізму вирішення проблеми ухилення від податків;
- розробити організаційно-правові засади і механізми податкового адміністрування;
- удосконалити адміністративно-правові засади податкового контролю;
- охарактеризувати злочини підприємців у сфері ухилення від оподаткування;
- обґрунтувати правову природу відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування та зробити пропозиції з удосконалення норм законодавства.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування.

Предметом дослідження є юридична відповідальність підприємців за ухилення від оподаткування.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є метод діалектичного пізнання суспільних явищ та процесів. Залежно від

конкретних аспектів дослідження також використовувались спеціальні методи: системно-структурний – при впорядкуванні правових норм адміністративного, кримінального і податкового законодавства; порівняльно-правовий – при порівнянні правових норм щодо відповідальності за ухилення від сплати податків, які містяться у різних нормативно-правових актах; формально-логічний – при визначенні принципів адміністративно- та кримінально-правової відповідальності за ухилення від сплати податків; метод аналізу – для оцінки стану системи податкового адміністрування; метод синтезу – застосовувався для формулювання висновків, що стосуються вдосконалення нормативно-правової бази юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Емпіричну основу дослідження склали дані про практику діяльності органів податкового адміністрування України (Державної фіскальної служби, та ін.), а також матеріали міністерств та інших органів виконавчої влади з питань оподаткування та одержані автором у процесі моніторингу правових актів. Також дані про судову практику, іншу адміністративно-правову практику одержані у ході практичної діяльності у публічному акціонерному товаристві «Запоріжсталь» м. Запоріжжя.

Науково-теоретичну основу дослідження становлять наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених у галузі загальної теорії держави і права, положення кримінального, адміністративного, податкового права, теорії управління й адміністративного процесу.

Наукова новизна полягає у тому, що у випускній кваліфікаційній роботі здійснено комплексне дослідження теоретико-методологічних засад юридичної, зокрема адміністративної та кримінальної відповідальності підприємців за ухилення від оподаткування. Зокрема, розроблено і обґрунтовано правові аспекти забезпечення податкової безпеки: доведено необхідність створення дефінітивної юридичної норми «податкова безпека», яка трактується як одна з підсистем національної безпеки держави, що представляє собою стан системи оподаткування, при якому забезпечується

гарантований захист і гармонічний розвиток всієї податкової системи держави, здатність податкових інструментів до захисту національних інтересів держави.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені у випускній кваліфікаційній роботі положення можуть бути використані у правотворчій сфері та стати певною базою для розроблення нових та вдосконалення вже існуючих актів законодавства України, а також у навчальному процесі під час підготовки навчальних посібників та проведенні занять з дисциплін «Адміністративне право України», «Кримінальне право України» та «Податкове право України».

Апробація результатів дослідження. Основні напрацювання та висновки випускної кваліфікаційної роботи знайшли своє відображення у науковій статті «Компенсаційно-каральна функція юридичної відповідальності за податкові правопорушення», яка опублікована у науковому збірнику студентських робіт «Правове регулювання підприємницької діяльності» (м. Київ, КНТЕУ, 2018).

Структура. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, що об'єднують вісім підрозділів, висновків та списку використаних джерел (106 найменувань). Повний обсяг роботи становить 108 сторінок, з них обсяг основного тексту – 99 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМЦІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Формування та розвиток правовідносин відповідальності за ухилення від оподаткування

Стягнення податків, як відомо, є найдавнішою функцією держави, а також необхідною умовою його існування. У цьому випадку держава представлена, як особливий інститут. Прихильники теорії суспільного сектора розглядають державу, як велику корпорацію, для здійснення своєї діяльності якої потрібні фінанси, немає фінансів, немає й країни-корпорації. Тільки розміри виробничого підприємства обмежені споживчим попитом і конкуренцією інших виробників, а розмір підприємства-держави – станом суспільної свідомості або суспільною думкою. Виникнення податків пов'язане з поділом суспільства на класи й появою держави, якому були потрібні кошти на утримання апарату управління й інші потреби [89, с. 45].

Податки – це породження не стільки ринку, скільки держави, вони існували й можуть існувати поза товарно-грошовими відносинами. На початковому етапі обов'язкові платежі лише віддалено нагадували сучасні податки й сприймалися населенням як форма узаконеного грабежу. Податки мали характер разових вилучень для утримання держави, що поки майже не виконувало ані господарських, ані регулюючих економічних функцій, але вже мало потребу в стабільному апараті управління. Першими податками були податки на базові цінності: землю, худобу, працівників.

До епохи чистого капіталізму XVII-XIX ст. значення податків стало підсилюватися: для утримання сучасної армії й флоту, що забезпечують завоювання нових територій – ринків сировини й збуту готової продукції. Скарбниці потрібні були додаткові кошти. Наприклад, у бюджеті царської

Росії 1701 р. видатки на військові потреби становили 82,9% всіх державних видатків. Збільшення доходів бюджету ґрунтувалося не на збільшенні продуктивних сил країни, а на механічному збільшенні податкового тягаря. Результатом цього став опір платників податків у вигляді втечі селян, заниження даних поміщиками, що можна розглядати як архаїчні форми ухилення від податків [38].

У XIX столітті в сфері оподаткування переважної більшості країн світу відбуваються значні зміни: податки стають стабільним джерелом доходної частини бюджету, відбувається формування перших податкових систем, що включають у себе прямі й непрямі податки. У багатьох країнах склалася податкова система, найважливішою рисою якої було те, що в бюджеті того часу прямі податки відігравали другорядну роль у порівнянні з податками непрямыми. Так, непрямі податки давали 42% усіх доходів. Майже половину цієї суми приносили питні податки. Характерно, що вже в цей час при виборі податкової системи велику роль відігравало прагнення держави забезпечити себе від ухилення від податків. Так, добре відомо, що збір згаданих непрямих податків простіше ніж стягнення прямих [9].

На рубежі XIX-XX століть відбувається різкий ріст рівня податкових платежів. Основною причиною цього варто вважати формування змішаної економіки, у рамках якої втручання держави в господарсько-економічні процеси різко зростає. Доходи від непрямих податків збільшилися в 2 рази, від мит – в 1,6 рази, від прямих податків – в 1,5 рази [28, 51].

Саме в цей період ухилення від податків приймає гігантські масштаби, що зберігаються аж до теперішнього часу. Вилучення через податкову систему від $\frac{1}{3}$ до $\frac{1}{2}$ доходів господарюючих суб'єктів створює найсильнішу мотивацію до ухилення від податків. Без перебільшення можна сказати, що справа ставиться на наукову основу. Практично в кожній розвинутій країні діють сотні (і навіть тисячі) консультаційних підприємств, що допомагають легальними, напівлегальними або зовсім нелегальними засобами скоротити податкові платежі.

У недавньому минулому (рубіж ХХ - ХХІ століть) зберігається тенденція до обмеженого зниження рівня податків. Уряди більшості розвинених країн приступили до реформування національних систем оподаткування. Наприклад, в 1996-2001 рр. ставка корпоративного податку в розвинених країнах знизилася в середньому з 37,5% до 33% [61, с. 33].

Зниженню податків сприяє порівняно сприятлива економічна ситуація в багатьох країнах: стабільний ріст валового внутрішнього продукту (ВВП) і зайнятості, більш високі, ніж очікувалося, бюджетні доходи. У свою чергу обраний курс на зменшення податкового тягара є підтримкою національних компаній і сприяє припливу іноземних інвестицій, що веде до розширення споживчого попиту і є додатковим чинником економічного росту.

Проте, гострота проблеми ухилення від податків не знижується. По-перше, податковий тягар у цілому залишається дуже значним, а досягнуте зниження оподаткування, навпроти, невелике. По-друге, «індустрія ухилення від податків» має тенденцію до відтворення себе в часі. Заходи для «оптимізації» податків ефективні й при високих і при низьких ставках. По-третє, з розпадом соціалістичної системи, з'явилася велика група країн з неповністю сформованими правовими й іншими інститутами ринкової економіки. Нестійкість «правил гри» у цих країнах істотно полегшує ухилення від податків. Таким чином, в історичній перспективі як оподаткування, так і ухилення від нього виявили себе як феномени з постійно збільшуваним значенням для економіки.

За всіх часів сутність податків полягала у вилученні державою на користь суспільства певної частини ВВП у вигляді обов'язкового внеску, що здійснюють основні учасники провадження ВВП [14, с. 32].

Можна виділити два теоретичних підходи до визначення категорії «податок»: соціально-економічний: процес збору податків розуміється як частина відтворювального процесу, як розподільні й перерозподільні відносини; фінансово-правовий: процес стягнення податків представлений аналізом вибору податкових форм, методів і інструментів [10].

У рамках цих підходів формуються різні визначення податків, об'єднані по наступних ознаках: суб'єкт стягнення: державні органи; об'єкт стягнення: юридичні й фізичні особи; порядок стягнення: безоплатно, примусово, у певний термін і в певному розмірі; мета стягнення: матеріальне забезпечення суб'єктів влади коштами для задоволення загальнодержавних потреб.

Обидва підходи знаходяться у взаємозв'язку, тобто фінансово-правовий підхід, визначаючи різні положення по податках, повинен реалізовуватися в рамках цільових настанов, визначених соціально-економічним змістом податкових відносин. Як вдало сформулювали сучасні вчені: «Ніякі адміністративні заходи не забезпечать повноти податкових надходжень у бюджет, якщо прийнятий у законодавчому порядку податковий механізм не буде адекватний стану економіки й політики» [29, с. 61]. Отже, необхідне ув'язування податкового адміністрування з податковими новаціями. У протилежному випадку, можуть з'явитися «податкові діри», при яких виграють тільки ті, хто досяг віртуозності в ухиленні від податків.

На цей момент у більшості країн світу переважає змішана економіка, у якій дія ринкових механізмів доповнюється державним регулюванням. З погляду теорії виправданням втручання держави в процес ринкового саморегулювання є ситуації, коли ринок не в змозі вирішити всі проблеми. Пошлемося для приклада на провадження суспільних благ, соціальні питання, макроекономічну стабільність, розвиток науково-технічного прогресу, екологічну рівновагу. У перехідний до ринку період податкова система є одним з найважливіших економічних регуляторів, основою фінансово-кредитного механізму управління реформами. Вирішенням перерахованих вище проблем за допомогою податкової системи й займається держава. Для здійснення своєї діяльності їй, необхідні кошти. Основним їх джерелом у цьому випадку виступають податки.

В Україні податки й загальний обсяг державних видатків на покупку товарів і послуг і на соціальні програми становлять приблизно 1/5 ВВП. Множина важко підданих кількісному виміру регулюючих заходів,

призначених для захисту навколишнього середовища, охорони здоров'я й праці робітників, захисту споживача від небезпечних продуктів, забезпечення рівного доступу до вакантних робочих місць і контролю за практикою ціноутворення в певних галузях, втягує державу в усі сфери економічної діяльності. Крім того, податки широко використовуються і як амортизатор негативних явищ ринку, наприклад, як інструмент усунення надмірної соціальної нерівності. Податкова система, є потужним інструментом управління економікою.

Питання про функції оподаткування дотепер становить предмет наукових дискусій. У самому загальному плані функції податків – це прояв їх сутності й властивостей у дії. В науковій літературі, однак, приводяться різні трактування податкових функцій. Наприклад, існує розподіл функцій на основні, у які входять сутнісна (фіскальна) і загальні фінансові (регулюючої й контрольна) функції, і додаткові, які деталізують основні функції й мають факультативний характер. До останніх належать розподільна, стимулююча (дестимулююча) і накопичувальна функції (створення умов для нагромадження фізичних і юридичних осіб за рахунок надання пільг, диференціації податків).

Т. Голікова називає фіскальну й регулюючу функції податків [24, с. 44], Д. Данілов – фіскальну, соціальну й регулюючу [28, с.47], В. Падалко – фіскальну, розподільну (соціальну), регулюючу, контрольну й заохочувальну [69, с. 55]. М. Кучерявенко виходить з того, що в податків тільки одна функція – фіскальна [54, с. 77]. Він вважає, що якщо під фіскальною функцією кожен автор розуміє те саме, то інші функції є розширеною регулюючою функцією. Сам же він стверджує, що «надання податку єдиної функції – фіскальної, дозволяє розділити використання податку як знаряддя фіску і як знаряддя податкової політики. Відповідно, і цілі податкової політики можуть знаходитися в різних площинах – фіскальній й регулюючій» [54, с. 44].

М. Кучерявенко, ніби підсумовуючи вищезазначені підходи науковців,

визначає функції податків, розглянуті в закордонній літературі: фінансування видатків держави; перерозподіл доходів держави на користь найбільш вразливих громадян; позаекономічне регулювання провадження з метою підвищення його ефективності [53, с. 12].

На наш погляд, відповідно до вітчизняної традиції ці функції доцільно переформулювати, як фіскальну, розподільну й регулюючу. Проте, використовуючи погляди різних авторів на функції податків, охарактеризуємо наступні функції: фіскальна; регулююча; соціальна; розподільна (перерозподільна); контрольна.

Фіскальна функція (від лат. *fiscus* скарбниця). За допомогою даної функції формуються й мобілізуються фінансові ресурси держави для виконання загальнодержавних або цільових державних програм [11, с. 24].

Можна також сказати, що інші функції підкоряються принципу накладення на фіскальну. Будь-який податок, насамперед, приносить доход у скарбницю. Але його величина, спосіб і строк стягнення можуть бути встановлені з таким розрахунком, щоб реалізувати інші функції.

Часте виконання фіскальної функції йде на шкоду всім іншим функціям. Наприклад, після розпаду СРСР відбувся спад провадження, що загострив проблему мобілізації доходів у державний бюджет, а хаотично здійснена приватизація позбавила державу найважливіших джерел фінансових нагромаджень, виросла зовнішня заборгованість. Все це змусило уряд робити упор у податковій політиці на фіскальну функцію. Це призвело до ряду негативних ефектів, у т.ч. і посиленому відхиленню від податків, що становить спеціальний предмет цієї роботи. Тіньовий сектор економіки в Україні в середині 1990-х рр. за деякими оцінками склав близько 75%. Імовірно, це завищена цифра, але сама її поява досить красномовна.

Найбільше фіскальне значення для бюджету вже протягом ряду років має податок на додану вартість (ПДВ). Велика частка ПДВ і в структурі заборгованості в консолідований бюджет. Це пояснюється не тільки великою часткою самого податку в доходах бюджету, але й складним механізмом

платежів: множинністю розрахунків, імовірнісним характером відсутності джерела сплати (визначення моменту реалізації по методу нарахування) і, звичайно ж, можливістю ухилення від податку. Так, останнім часом розповсюдженою схемою ухилення від ПДВ є незаконне відшкодування ПДВ по експорту.

Регулююча функція спрямована на досягнення за допомогою податкових механізмів завдань податкової політики держави в сфері національної економіки й в сфері міжнародних відносин [38, с. 28].

Зазначимо, що регулююча функція має три підфункції: стимулюючу, дестимулюючу й відтворювальну.

Стимулююча підфункція спрямована на підтримку розвитку тих або інших економічних процесів. Вони реалізуються через систему пільг і звільнень від податків. Наприклад, українська система оподаткування представляє широкий набір податкових пільг малим підприємствам, підприємствам інвалідів, сільськогосподарським виробникам, організаціям, що здійснюють добродійну діяльність, та ін.

За допомогою податків, пільг і санкцій держава також стимулює технічний прогрес, збільшення числа робочих місць, капітальні вкладення в розширення провадження та ін. Стимулювання технічного прогресу за допомогою податків проявляється, насамперед, у тому, що сума прибутку, спрямована на технічне переозброєння, реконструкцію й ряду інших звільняється від оподаткування або оподатковується по пільговій ставці.

На наше переконання податок на прибуток підприємств найбільш відповідає принципам рівномірності й справедливості розподілу податкового навантаження на платників податків. Розрахунки повної ставки податку на прибуток показують її зменшення. Отже, кошти в розпорядженні господарюючих суб'єктів збільшуються, що дозволяє направити їх на інвестиції. Цим самим спростовується думка, що ліквідація податкових пільг, і, насамперед, у частині прибутку, інвестованого у розширення й технічну реконструкцію провадження, означає, не що інше, як позбавлення

української податкової системи регулюючої функції - можливості стимулювати пріоритетні напрямки розвитку національної економіки.

Слід відзначити, що інвестиційними пільгами підприємства заохочуються до науково-технічного прогресу й інноваційних форм розвитку, забезпечуючи нову якість економічного росту.

Таким чином, незважаючи на критику Податкового кодексу України, позитивні зрушення у реформуванні добровільності оподаткування існують, хоча й з'явилися нові схеми ухилення від оподаткування. Збільшення витрат на амортизацію шляхом переоцінки основних фондів; зменшення оподаткованої бази через списання амортизації, при відсутності визначення механізму розрахунку амортизації відкриваються широкі можливості для ухилення від оподаткування. Схема з використанням задатків, які не обкладаються податком на прибуток: укладається договір поставки, компанія одержує задаток менше загальної вартості товару за договором, але рівний фактичній вартості, товар поставляється, а вартість, що залишилася, не сплачується. Таким чином, сума задатку не включається в оподатковувану базу по податку на прибуток, поки не буде отримана сума, що залишилася.

Дестимулююча підфункція, навпроти, спрямована на встановлення через податковий тягар перешкод для розвитку яких-небудь економічних процесів. Звернемо увагу на те, що дестимулююча функція винятково важлива для формування економічного, а не адміністративного підходу до регулювання господарських процесів. Наприклад, деякі види діяльності можна було заборонити (адміністративне вирішення дестимулювання). Однак це гірше відповідало б загальним принципам функціонування ринкової економіки. Зокрема, виникли б нелегальні провадження. Податкове рішення явно переважніше. Воно з вигодою для держави обмежує діяльність підприємств, не виштовхуючи їх в «тіньову економіку».

Однак позитивний ефект від дестимулюючої підфункції залежить від ефективності контрольних дій держави за негативними явищами в

суспільстві, наприклад, від того наскільки добре налагоджений державний контроль за сферою обігу підакцизної продукції, наскільки міцні перешкоди для проникнення підакцизної продукції на ринок без обкладання акцизом. Слабкий контроль з боку держави призводить до ухилення від податків.

Так, наприклад, для виявлення механізмів ухилення від податків підприємств, пов'язаних з провадженням і обігом тютюнової продукції фіскальними органами періодично проводяться акції перевірок, у результаті яких були виявлені наступні найбільш характерні схеми ухилення від оподаткування: порушення умов ліцензування, необґрунтоване віднесення витрат на собівартість реалізованої продукції, заниження оподатковуваної бази, зарахування доходів від реалізації тютюнових виробів на адресу третіх осіб, здійснення оптової торгівлі під видом роздрібною, що приводило до сплати тільки єдиного податку на отриманий доход [14, с. 6].

При цьому було зроблені висновки, що спеціальні й акцизні марки не є бар'єром для тіншового обороту тютюновими виробами, «немає реально працюючої системи контролю якості, що базується на відповідно оснащених лабораторіях». Таким чином, дестимулювання паління в Україні носить більшою мірою декларативний, ніж реальний характер.

Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції коштів на відновлення використовуваних ресурсів. Щоб протистояти даній підфункції, платники податків ухиляються від відповідних податків, чим знижують фінансування видатків бюджету, і в т.ч. на відновлення ресурсів. Нерідкі випадки ухилення від водного податку. Багато порушень спостерігається при виконанні законодавства про надра: безліцензійний видобуток корисних копалин, нераціональні способи експлуатації надр, а також забруднення навколишнього природного середовища, що найчастіше не одержує належної оцінки з боку контролюючих органів.

Потрібно відзначити, що часом державні настанови, спрямовані на реалізацію відтворювальної й стимулюючої підфункцій, у реальності своїх цілей не досягають. Так податкове стимулювання інвестицій, сільського

господарства й інших галузей народного господарства у відриві від інших економічних факторів не приносить бажаного результату, оскільки інвестиційні процеси обумовлені не податковими пільгами, а потребами розвитку провадження й розширення бізнесу. У той же час дестимулююча функція податків діє відразу й безпосередньо. Створення непомірного податкового тягара практично завжди тягне спад провадження через втрату його ефективності або приводить до масового ухилення від податків.

Соціальна функція. За рахунок податкових пільг здійснюється підтримка об'єктів соціальної інфраструктури: звільнення від податків окремих фізичних і юридичних осіб. Підтримується соціальна рівновага шляхом зміни співвідношення між доходами окремих соціальних груп з метою згладжування нерівності між ними [41].

У ряді випадків стимулююча й соціальна функції сплітаються. Податкові пільги товариствам сліпих або безробітним, відкриваючим власну підприємство, мають, наприклад, і соціальну, і стимулюючу складову. Ця обставина, зокрема, служить причиною того, що ряд вчених не вважає правильним виділення соціальної функції податків.

Законне застосування податкових пільг на практиці може провокувати незаконне застосування або ж дозволяє спекулювати на пільгах. Так, у ході перевірки підприємств органами податкової міліції були виявлені механізми ухилення від податків шляхом формального зарахування на роботу інвалідів, щоб одержати пільги по оподатковуванню. У результаті чого державі наноситься збиток [73, с. 23].

Розподільна, або, вірніше, перерозподільна функція. За допомогою податків у державному бюджеті концентруються кошти, що направляються потім на вирішення народногосподарських проблем, як виробничих, так і соціальних, фінансування великих міжгалузевих, комплексних цільових програм науково-технічних, економічних та ін.

За допомогою податків держава перерозподіляє частину прибутку підприємств і підприємців, доходів громадян, направляючи її на розвиток

виробничої й соціальної інфраструктури, на інвестиції й капіталомісткі й фондоємні галузі із тривалими строками окупності витрат: залізниці й автостради, добувні галузі, електростанції та ін. [62].

Перерозподільна функція податкової системи носить яскраво виражений соціальний характер. Відповідним чином побудована податкова система дозволяє додати ринковій економіці соціальну спрямованість, як це зроблено в Німеччині, Швеції, багатьох інших країнах. Це досягається шляхом встановлення прогресивних ставок оподаткування, спрямування значної частини коштів бюджету на соціальні потреби населення, звільнення від податків громадян, що потребують соціального захисту.

Скасування в Україні прогресивної шкали по податку на доходи фізичних осіб позбавило даний податок перерозподільної функції, але підвищило його фіскальне значення. Не всі дослідники згодні із плоскою шкалою по цьому податку, тому що вважають, що при різному рівні доходів громадян необхідне введення прогресії [12, 80].

Підводячи підсумки по розгляду податкових правовідносин та формування інституту ухилення від оподаткування, відзначимо, що виконання фіскальної та інших функцій носить альтернативний характер. Прагнучи максимізувати податкові надходження, держава зневажає стимулюючими та інвестиційними функціями податків. Ставка на реалізацію інших функцій (регулюючої, соціальної) звичайно виражається у введенні режиму пільг для платників податків, що веде до скорочення надходжень.

На сьогодні податковій системі України властивий переважно фіскальний характер, що утруднює реалізацію інших функцій, між якими існує зворотна залежність, а також посилює неправомірну діяльність платників у сфері оподаткування та зростання кількості адміністративних правопорушень. Множинність функцій податків ускладнює правове регулювання відносин платників податків та держави і полегшує ухилення від оподаткування у частині: визначення об'єкта оподаткування, нарахування податку. Подання податкової звітності, своєчасної сплати податків до

бюджету.

1.2. Об'єктивні причини виникнення у державі проблем ухилення підприємців від оподаткування

Деякі вчені вважають, що в Україні система оподаткування побудована на відкритому ігноруванні майже всіх основних принципів оподаткування. Принципи оподаткування в науковій літературі підрозділяються на дві групи: класичні або фундаментальні й організаційно-економічні або функціональні [32].

Класичні принципи оподаткування носять, на нашу думку, характер філософського осмислення глибинних основ податків. Податок може брати або утримувати з платників набагато більше того, що він приносить у скарбницю держави наступними шляхами:

- по-перше, його збирання може вимагати великої кількості чиновників, платня яких у стані поглинати більшу частину тієї суми, яку приносить податок, і вимагання яких можуть обтяжити народ додатковим податком;
- по-друге, він може утруднювати прикладання праці населення й перешкоджати йому займатися тими промислами, які дають засоби до існування й роботу великій кількості людей. Зобов'язуючи людей платити, він може тим самим зменшувати або навіть знищувати фонди, які дозволяли б їм здійснювати ці платежі з більшою легкістю;
- по-третє, конфіскаціями й іншими покараннями, яким піддаються нещасні люди, що намагаються ухилитися від сплати податку, він часто розоряє їх і в такий спосіб знищує ту вигоду, що суспільство могло б одержати від прикладення їх капіталів [4, с. 45-46].

Далі класичні принципи були доповнені А. Вагнером, що додав їх формулюванню фінансово-господарський характер. А. Вагнер сформулював дев'ять правил, які об'єднав у чотири групи принципів: 1) фінансові: достатність і еластичність обкладання; 2) народногосподарські: вибір джерела обкладання; 3) етичні: загальність і рівномірність обкладання; 4)

адміністративно-технічні: визначеність і зручність обкладання, максимальне зменшення витрат стягнення [32].

У цей час класичні принципи не втратили свою актуальність (правда, визнається, що вони носять якийсь «ідеалізований» характер) і конкретизуються адміністративно-правовими принципами, характерними для кожної держави. Зокрема, принципи, на яких побудована сучасна податкова система України, у нашому розумінні з певною часткою умовності, можна розбити на групи відповідно до фундаментальних принципів.

Необхідно, однак, звернути увагу, що їх загальна спрямованість орієнтована на підвищення ефективності податкової системи й, отже, повинна стримувати практику ухилення від оподаткування. У той же час є в наявності й протидіючі моменти. По-перше, різні принципи різною мірою застосовні до конкретних податків.

Розглянемо, як приклад як діють принципи в рамках одного податку, скажемо акцизу:

- принцип справедливості: акциз має яскраво виражений регресивний характер, коли багаті платять порівняно менший податок, тим самим порушується принцип справедливості;

- принцип визначеності: Розділ VI «Акцизний податок» Податкового кодексу України визначає всі положення, що стосуються акцизу: називає платника податків, товар, що підлягає обкладанню акцизом, встановлює порядок і строки сплати, для додання більшої стабільності акцизному оподаткуванню застосовуються адвалорні ставки, тобто у відсотках до об'єкта обкладання (щоб не переглядати);

- принцип зручності: строки сплати акцизів встановлені не конкретною датою, а періодом;

- принцип економії: як і всі непрямі податки, акциз стає малоефективним при ставці нижче 6%. Реально застосовувані ставки багато вище.

Як видно з наведеного прикладу в реальності якісь принципи

оподаткування вдається здійснити повністю, якісь - частково, якісь зовсім не дотримуються. Об'єктивно це створює сприятливий ґрунт для ухилення від податків [72].

По-друге, принципи оподаткування часто прямо або побічно суперечать один одному. Так, принцип зручності може вступати із протиріччя із принципами справедливості й визначеності. Адже зручні з погляду платника податків форми обчислення податків, строки й форми сплати можуть відкривати лазівки для несумлінних платників податків. А жорстка регламентація, що перекриває такі лазівки, часто суперечить принципу зручності для більшості платників.

У цілому множинність принципів оподаткування, як і множинність функцій, об'єктивно сприяє виникненню умов для ухилення від податків.

Оподаткування юридичних осіб звичайно є однією з основних статей доходу держави. Держава зобов'язує підприємства, на які поширюється його юрисдикція, брати участь у фінансуванні його видатків.

У свою чергу видатки держави йдуть в основному на безоплатне надання вироблених суспільних благ суб'єктам економіки, зокрема підприємством. З теоретичної точки зору аналіз взаємин у податковому середовищі доцільно будувати на основі інтересів учасників. Податки виступають свого роду ціною, що сплачується платником податків за суспільні послуги.

Представляється, що в ідеалі схема фінансових взаємин між підприємцями й державою повинна бути замкнутою. Тобто підприємство платить податки, а держава надає на цю суму товари й послуги, що називаються суспільними благами. При такій ситуації об'єктивний мотив ухилення від податків відсутній, або, принаймні, не перевищує прагнення ухилитися від платежу за поставлену сировину або іншу необхідну підприємству продукцію.

У реальності ж так не виходить, тому що держава, по-перше, недосконала, а, по-друге, на неї покладені не тільки функції, що

безпосередньо стосуються діяльності даного підприємства, але й загальнонаціональні завдання, які впливають на підприємство лише опосередковано, через соціальне середовище.

Існує також думка, що держава – це організація, що має свої власні інтереси, які не збігаються з інтересами суспільства, але вони вимагають матеріального задоволення. У результаті сума затребуваних від суспільства грошей у вигляді податків ніколи не буде еквівалентна тим послугам, які надає держава суспільству, оскільки певна частина цих податків буде спожита на цілі, що представляють інтерес для держави, а не для суспільства [50].

Таким чином, ми прийшли до висновку про об'єктивні причини виникнення проблеми «ухилення від податків». Ці причини й приводять до нерівності доходів і видатків підприємства в рамках податкових відносин. Виведена в теорії розбіжність важко переборна в дійсності. Практично неможливо позбутися від «помилки» держави й диференціювати податковий тягар відповідно до індивідуального попиту на суспільне благо.

Другим, крім нерівності доходів і видатків підприємства в рамках правових податкових відносин, джерелом конфліктів у податковій сфері є проблема абсолютної величини платежів, здійснюваних підприємством або, в інших термінах, проблема податкового тягара.

Поняття податковий тиск (тягар, навантаження) (англ. tax burden) необхідно розрізняти на макрорівні й на мікрорівні:

- на макрорівні: відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту, що показує, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється за допомогою бюджету;
- на мікрорівні: ступінь податкового тиску на доходи різних категорій платників податків.

На макрорівні залежність між посиленням податкового тягара й сумою надходжень податків у державну скарбницю ще на початку другої половини ХХ ст. вивів А. Лаффер, що побудував свою знамениту «криву Лаффера».

Відповідно до теорії А. Лаффера, збільшення податкових ставок тільки до певної межі сприяє росту податкових надходжень, при його досягненні надходження податків починає поступово вповільнюватися, а потім при перевищенні цієї межі йде або плавне зниження доходів бюджету, або ж різке їх падіння [53].

Саме А. Лаффер обґрунтував, що зниження податкового навантаження стимулює підприємницьку діяльність, розвиває ініціативу й заповзятливість, збільшує заощадження й інвестиції. У західних країнах при зниженні податкового навантаження основним напрямком реформування податкової системи є зниження податків на фізичних осіб, тоді як на пострадянському просторі з метою досягнення інвестиційної привабливості й пожвавлення економічної активності перевага віддається зниженню податкових ставок на юридичних осіб.

У макроекономічних термінах це дозволяє перейти до більш високого обсягу пропозиції. У результаті знизиться рівень цін і зросте обсяг випуску. Зростання доходів у бюджет у цьому випадку здійсниться не за рахунок нагнітання податкового тягара на товаровиробників, а за рахунок збільшення провадження й розширення на цій основі оподатковуваної бази.

Необґрунтоване збільшення податкового тягара, згідно А. Лафферу, є першопричиною розвитку тіньового сектора економіки й ухилення від податків. При перевищенні граничної ставки, подальша сплата податку веде до помітного скорочення чистого доходу платника податків, починається спад господарської активності. Ухилення від податків набуває масового характеру, підприємницька діяльність переміщається з легальної сфери в сферу тіньової економіки.

Багатовікова практика побудови податкових систем у країнах з розвинутою ринковою економікою виробила певні показники, за межами яких неможлива ефективна підприємницька діяльність. Світовий досвід оподаткування показує, що вилучення в платника податків до 30-40% доходу – та частина, за межами якої починається процес скорочення

інвестицій в економіку. А при 40-50%-ному вилученні доходів, ставка податків попадає в «заборонну зону» дії, коли скорочуються заощадження населення, що спричиняє незацікавленість в інвестуванні в ті або інші галузі економіки й скорочення податкових надходжень. Існують і виключення. Наприклад, податкове навантаження у Швеції досягає 60%, і ніхто не виражає невдоволення. Це пояснюється певним рівнем економічного розвитку й стабільності суспільства, що дозволяє державі підсилити централізацію фінансових ресурсів для вирішення соціальних і інших проблем загальнодержавного значення.

У цей час в Україні податкове навантаження офіційно становить близько 35%, що навіть нижче в порівнянні з такими розвиненими країнами як Німеччина, Франція, Швеція. Але ці дані є середньостатистичними й дуже неточними. У значної частини чесних платників явно спостерігається закритичний рівень податків.

Підрахунок податкового навантаження залежить від того, як розраховується податкове навантаження: від податків у ВВП (близько 30%) або від доходів держави у ВВП (близько 40%), з єдиними соціальним податком (внеском) (ЄСВ) або без нього (біля 25-26%).

Крім того, при підрахунку податкового навантаження, як відношення податків, що сплачуються в країні, до ВВП, не враховуються наступні моменти, які штучно занижують реальний показник податкового вилучення в українській податковій системі.

На практиці майже кожен платник податків піддається одній або декільком податковим перевіркам. А ухилення від податків однаково на високому рівні. Це пояснюється тим, що штрафи, що накладаються, свідчать не про ефективність діяльності податкових органів, а про те, що оштрафувати можна будь-кого, але при цьому реальні розміри приховані від податків виявляються не завжди. При загальній високій імовірності виявлення порушень імовірність встановлення фактичних розмірів ухилення від сплати податків залишається досить низькою (менше 37%). Тому що податкове

законодавство відрізняється складністю й низькою якістю, а серед чиновників і політиків має місце корупція, що не враховує дана модель. І якщо збільшувати кількість перевірок і розширювати штат податкової адміністрації, то в умовах корупції це тільки призведе до збільшення попиту та пропозиції на корумпованість контролерів.

Як інші варіанти ефективної боротьби з ухилянням від сплати податків можна вибрати наступні:

- жорсткість покарання для посередників, збільшивши суми покарань, для того, щоб їх бізнес став більше ризикованим. Але на практиці це не відбувається, тому що деякі політики й чиновники самі є бізнесменами, а тому зацікавлені в існуванні посередників;

- підвищення штрафних санкцій, але це вплине тільки на збільшення розміру хабарів;

- зниження податкового навантаження, але, з огляду на необхідність фінансування суспільних видатків, а також той факт, що встановлені в Україні ставки по основних податках не перевищують середньоєвропейські, то й даний захід не підходить для реалізації на практиці.

Слід також розглянути кримінально-правові аспекти ухилення від оподаткування. Чим більше злочинів, тим вище втрати суспільства від них. Щоб зменшити число злочинів, суспільство повинне витратити все більше коштів на правозахист. З погляду суспільства необхідно, щоб сукупні втрати не перевищували мінімальної величини. Для цього витрати попереджених злочинів, або видатки на боротьбу зі злочинністю, повинні зрівнятися з витратами скоєних злочинів. Це буде в точці, де рівні граничні витрати від скоєних злочинів і граничні вигоди від попереджених злочинів.

Таким чином, загальною метою правоохоронної діяльності повинне бути не «викорінення» злочинності, а стримування її на оптимальному з погляду суспільства рівні. Сам цей кримінальний оптимум досить рухливий і залежить як від ефективності використання правоохоронними органами відпущених їм ресурсів, так і від «ефективності» діяльності злочинців.

Дана модель, носить загальний характер. Практичне її використання для визначення оптимуму правоохоронної діяльності пов'язано з багатьма труднощами:

- утруднено визначення втрат від злочинності, які носять тіньовий характер і приховані від обліку;

- існує ефект витиснення: тимчасове або локальне посилення стримуючих заходів веде до переміщення злочинної діяльності в інші періоди часу або в інші регіони. Так, наприклад, посилення державного контролю за банківською діяльністю в розвинених країнах призвело до формування офшорних зон, де контроль за рухом банківських вкладів практично відсутній, що дозволяє безперешкодно «відмивати» «брудні» гроші;

- раціональний злочинець враховує не реальні дані про розкриття, а лише доступну йому інформацію. Якщо підвищення розкриття залишається порушниками непоміченим, то його стримуючий ефект виявляється нульовим. У такому випадку робота засобів масової інформації може сама по собі, безвідносно до реальних успіхів діяльності міліції/поліції, знизити злочинність (якщо тиражується інформація про успіхи в боротьбі зі злочинністю) або підвищити її (якщо ЗМІ вголос повідомляють про безпорадність міліції/поліції);

- ціннісні норми й правила поведінки формуються в людей у юні роки, а потім звичайно не змінюються. Якщо звичайний громадянин, вихований у законослухняному середовищі, буде мати можливість вчинити злочин, то він, швидше за все, не піде на нього, навіть якщо буде повністю впевнений у тому, що його не піймають: психологічні витрати змусять його низько оцінювати корисність правопорушення. Тоді ймовірність покарання за конкретний злочин, скоєний у цей момент часу, може взагалі виключатися із числа факторів, що впливають на поведінку потенційного злочинця.

Ухилення від податків у будь-якій державі вважається негативним явищем. На макрорівні воно призводить до недоодержання коштів у бюджет

для фінансування видатків, у зв'язку із чим доводиться скорочувати провадження суспільних благ або компенсувати недостачу коштів введенням нових податків, збільшенням ставок діючих податків і зборів. Це робить непосильною ношу чесних платників податків і породжує нову хвилю ухилення від податків. На мікрорівні підприємства-неплатники податків виявляються в більш вигідному положенні в порівнянні із законослухняними платниками з погляду ринкової конкуренції, а тому можуть провокувати інших суб'єктів економічної активності на аналогічні дії. Ситуація, коли одні платники податків платять податки, а інші - ні, створює конкурентне середовище й, у підсумку, змушує сумлінних платників податків прибігати до тих же заходів, які використовують ті, хто ухиляється від податків [39].

Разом з тим, із правової точки зору ситуація з ухиленням від податків складна й неоднозначна, як і з економічної. На наш погляд, не можна сказати, що ухилення від податків має винятково негативні наслідки. Використання коштів, укритих від податків і в надалі легалізованих, на особисті цілі розширює платоспроможний попит і через дію акселератора викликає ріст виробничих потужностей, і в остаточному підсумку збільшує добробут усього суспільства. По даним деяких досліджень [18], не менш 66% доходів, отриманих в тіньовому секторі, відразу ж витрачаються у видимій економіці, становлячи значну частку сукупного попиту й стимулюючи тим самим її ріст і надходження від непрямих податків у бюджет.

Використання прихованих підприємствами коштів на виробничі цілі надалі опосередковано також приводить до збільшення доходу суспільства (більшого на величину мультиплікатора) шляхом створення нових робочих місць, випуску більшого обсягу продукції, зниження ціни товару та ін. Не слід забувати й про причини, що змушують, ухилення від податків. У недавній історії України були часи, коли підприємства реального сектора просто загинули б під надмірним податковим гнітом, якби не ухилення від нього.

Вторинних неплатників, спровокованих до неправової поведінки

первинними неплатниками податків, можна підставити в початок схеми наслідків ухилення. Іншими словами, ухилення від податків має кумулятивний, самопідсилюваний характер. У цілому не викликає сумнівів, що негативні наслідки ухилення від податків переважають над позитивними. У той же час представляється, що ігнорування наявності взаємного переплетення негативних і позитивних рис було б спрощенням складної природи наслідків ухилення від податків.

У податковій політиці України ставка зроблена на фіскальну функцію, тобто на стягнення державою з фізичних і юридичних осіб обов'язкових платежів (податків) для фінансування провадження державою суспільних благ. Додаткових коштів вимагає, наприклад, і недавно розпочата політика монетизації пільг. Вважається, що в силу скоріше політичних, ніж економічних причин, чиновники зроблять все можливе й неможливе, щоб реформа відбулася. А от що буде з нею в наступні роки невідомо - не можуть же міністри щороку «висмикувати» з бюджету кошти на її стабілізацію.

Таким чином, у цей час державне бюджетне планування України після довгих років скорочення навіть самих першочергових видатків поступово вертається до принципу «пріоритету видатків», коли державні видатки розглядаються як щось рівносильне неминучим суспільним потребам, які необхідно задовольнити за всяку ціну.

Незалежно від обраної політики в сфері бюджетного планування у світовій практиці в основному прийнято, що податкові платежі забезпечують не конкретні видатки держави, а їх загальну сукупність. Доходи бюджету, включаючи, насамперед, податкові доходи, не можуть бути ув'язані з певними видатками бюджету, за винятком доходів цільових бюджетних фондів, коштів цільових іноземних кредитів, а також у випадку централізації коштів з бюджетів інших рівнів бюджетної системи України.

У цьому смислі бюджет представляє своєрідний «загальний казан», де доходи, що надходять, підсумуються й знеособлюються на єдиному бюджетному рахунку. Основна причина такого стану – гарантія на випадок

катастрофічного недобору окремих доходів. Ті або інші видатки держави не можуть повністю залежати від конкретного доходного джерела. Таким чином, коливання в збиранні податків впливає на виконання державних видатків, які передбачені заздалегідь у законі про Державний бюджет на відповідний рік і частіше у бік їх згортання.

На величину податкових надходжень впливають різні фактори, кожен з яких по-своєму й нерідко суперечливо позначається на надходженні податків: обсяг провадження (реальний обсяг ВВП), індекс інфляції, дебіторська заборгованість, недоїмки по платежах у бюджет, обмінний курс національних валют, надавані податкові пільги та ін. Одним з найбільш вагомих факторів у цей час є ухилення від податків. Тому постає питання, як компенсувати суми, що випадають із бюджету в результаті цього.

Це можна зробити за рахунок внутрішніх і зовнішніх запозичень, але при цьому необхідно враховувати, що ці кошти треба буде повертати з відсотками. Збільшення податкового навантаження також не є виходом із ситуації. Найбільш ефективним заходом компенсації доходів, що випадають, на наш погляд, є вдосконалення заходів щодо боротьби з ухиленням від податків, що безпосередньо не зачіпає інтереси законослухняних платників податків, але в той же час накладає відповідальність на порушників податкового законодавства.

Але навіть при стовідсотковому виконанні плану по доходах, рівність обсягу податкових надходжень і видатків бюджету є теоретичною абстракцією. На практиці має місце розбіжність, що проявляється:

- у первісній розбіжності доходів і видатків, тобто існування дефіциту або профіциту при прийнятті бюджету, що зберігається й надалі;
- у збігу доходів і видатків спочатку, але в динаміці спостерігається розбіжність у темпах зростання доходів і видатків бюджету;
- первісна незбалансованість збільшується надалі.

Для України в останні роки більш характерна остання ситуація. Зміни в доходній частині бюджету приводять до необхідності вносити зміни й у

видатки держави й навпаки. Перевищення доходів над видатками може направлятися в стабілізаційний фонд, йти на скорочення боргових зобов'язань України, на збільшення яких-небудь видатків, а може розглядатися як резерв для зниження податкового тягаря. Насправді, ухилення від податків є внутрішнім, системним фактором, а профіцит українського бюджету заснований на цінах, що підвищуються з кожним роком, на ресурси.

При визначенні державної політики в сфері запобігання ухилення від податків і стосовно нелегальної діяльності необхідно знати, на що використовуються ресурси й визначити співвідношення між економічними й адміністративними методами державного впливу. Якщо виграє бізнес у цілому, що одержує можливості для розвитку, то це передбачає один варіант боротьби. У цьому випадку жорсткість санкцій за ухилення від сплати податків не дасть ніякого позитивного результату. Якщо ж від розширення нелегального обороту виграють окремі особи, у результаті чого економія на податках направляється на їх поточне споживання, то в цьому випадку в державній економічній політиці повинні переважати репресивні заходи.

Отже, якщо певний вид ухилення від податків у цілому не сприяє підвищенню стабільності економіки, хоч і наближує її до рівноважного стану. У цьому випадку варто поступово переводити подібну діяльність у легальне русло. Легко помітити, наприклад, що саме такий спосіб регулювання прийнятий стосовно провадження домашнього господарства для власного споживання. Держава не тільки не вважає подібну діяльність незаконною, але й не намагається обкладати податками, фактично стимулюючи її розвиток. Якщо ж розширення тіньового сектора впливає на економіку або суперечить позаекономічним цінностям суспільства, то таку нелегальну діяльність варто придушувати. А саме, знижувати ухилення від податків, як величину, що формує в основній своїй масі тіньову економіку.

1.3. Підстави та способи ухилення від оподаткування результатів підприємницької діяльності

Основною відмінністю ухилення від оподаткування і уникнення оподаткування є ступінь законності зменшення податкових виплат платниками податків. Якщо при оптимізації (скористаємося вітчизняним терміном) платник податків використовує всю податкову інформацію для зменшення виплат у бюджет законним способом, то при ухиленні платник податків свідомо порушує закони про оподаткування, як правило, шляхом приховання своїх податкових зобов'язань або подання в податкові органи помилкової інформації.

Різниця між ними полягає ще й у тому, що в першому варіанті, як правило, приховується частина доходів, і має місце неповна сплата податків, а при другому – часто повністю приховуються доходи від діяльності, що часом носить відверто кримінальний характер. Перший шлях на відміну від другого дозволяє законно уникнути судового переслідування з погляду закону він не є злочином.

Виділяються різні етапи податкової оптимізації, наприклад: 1) оптимізація статусу організації (при створенні організації); 2) оптимізація місця розташування підприємства; 3) вибір конкретної організаційно-правової форми; 4) використання наданих податковим законодавством пільг; 5) оптимізація можливих форм угод; 6) вибір місця вкладення активів і прибутку, тобто куди інвестувати кошти з урахуванням сплати при цьому податків [77, с. 45].

При виборі тієї або іншої оптимізаційної схеми необхідно пам'ятати, що та сама схема може бути легітимною, а може й включати елементи ухилення від податків. На практиці найчастіше відбувається зрощення легальних і нелегальних схем. У результаті, так звані «сірі» схеми, знаходяться на стику між ухиленням від податків і оптимізацією, тобто по

суті дії платника податків попадають під поняття ухилення від податків, але формально схема виглядає як відповідна законодавству. На практиці це найчастіше зводиться до такої побудови схеми, що заважає доводити факт порушення закону.

Для ухилення від оподаткування у підприємця є три основні стратегії.

1. Нелегальна діяльність реалізується в результаті відмови від легальної діяльності (від реєстрації підприємства, використання його рахунку) або приховання частини потужностей на легалізованих підприємствах.

2. Приховання легальної діяльності найпоширеніша стратегія. Вона ґрунтується на:

- корупційних угодах: підкупі представників податкових органів або вищих органів державної влади, які можуть натиснути на фіскальні служби;

- інституціональних фікціях: (організації псевдо підприємств);

- іграх обміну: використанні фіктивних операцій (неіснуючий рух товарів і послуг між платником податків і підставним підприємством), нееквівалентного обміну (укладання не вигідних контрактів на користь підставних підприємств) і навмисних санкцій (накладення великих штрафних санкцій по договорам зі свідомо нездійсненими умовами, присвоєння переданого в заставу майна в результаті навмисного невиконання контракту).

3. Звільнення від платежів втілюється в трьох схемах:

- неплатежі: затримка виплати платежів, які неминуче спричинять податкові нарахування;

- політичний торг: домовленість із повноважною політичною владою про застосування особливого пільгового режиму;

- пільгові режими: включення у взаємодію підприємств або звільнених від податків (офшорні підприємства), або офіційні пільги, що мають, і звільнення (наприклад, підприємства, де зайняті інваліди), а також використання інвестиційного податкового кредиту (зміна строку сплати податку).

Схеми ухилення від податків можуть бути замкнутими, тобто кошти,

виведені з оподаткування вертаються на вихідне підприємство у вигляді інвестицій або в тіньові доходи власників і працівників підприємства, і відкритими, коли кошти використовуються на цілі, не пов'язані з діяльністю даного підприємства (наприклад, інвестиції в інші підприємства) [13, с. 5–6].

Можна виділити кілька загальних принципів ухилення від податків:

- принцип «подвійної» бухгалтерії: спеціальне заниження в одних документах результатів діяльності для подання державним органам, а в інших відбиття фактичного стану справ;
- принцип розділу активів і пасивів підприємства: передача активів підставним підприємствам і перекладання пасивів на державу й кредиторів через неплатежі;
- принцип непрозорості: створення множини складних схем ухилення від податків для утруднення можливості відслідковувати рух об'єкта оподаткування;
- принцип корумпованості: використання посадових осіб податкових органів і органів державної влади у власних цілях;
- принцип загальної погодженості дій: наявність неформальних правил ухилення від податків, на підставі яких діють платники податків, що ухиляються від податків.

Варто виділити причини ухилення від податків:

I. Об'єктивні причини існують незалежно від волі платника податків і діляться на дозволяючі і змушуючі.

Правові причини пов'язані з недосконалістю податкового законодавства, що проявляється в складності самої податкової системи: великій кількості податків, нечіткому формулюванню податкових законів, наявності різних ставок, податкових пільг, різних способів обліку видатків. Правова плутанина дозволяє платникам податків вишукувати варіанти зниження податків.

Організаційні причини породжуються слабкістю контролю та/або непогодженістю дій між податковими органами й іншими (наприклад,

правоохоронними) органами держави, а також недостатньою розвиненістю міжнародного співробітництва в сфері боротьби з податковими злочинами.

Про змушуючий характер причин говорять, коли виплата податків не сумісна з одержанням нормального прибутку чесними платниками податків. Останнє спостерігається, коли при встановленні податків не дотримуються принципи оподатковування. До змушуючих причин належать причини регулятивного й фіскального походження.

Регулятивні причини пов'язані з побічними наслідками регулюючої функції податків, що проявляється в соціальній і економічній політиці держави. За допомогою податків, як інструменту економічної політики, держава стимулює одні галузі та/або суб'єкти економіки й стримує інші. Платники податків галузей, де підвищені ставки податків, змушені ухилитися від податків, щоб зберегти конкурентоспроможність підприємств галузі на колишньому рівні.

Наприклад, коли ставки податків на національних виробників вище, ніж мита для імпортерів, ці підприємства буквально змушені ухилитися від податків [61, 101]. Таким чином, благі наміри держави (у нашому прикладі - створення відкритої економіки) можуть привести до згорання провадження деяких підприємств і до безробіття, або спровокувати ухилення від податків.

Наявність різних підходів при стягненні податків провокує «вибивання» платниками податків податкових пільг. Відповідні права обґрунтовуються стратегічним характером виробленої продукції, забезпеченням зайнятості, реалізацією соціальних програм.

Фіскальні причини пов'язані з однойменною функцією податків, покликаною забезпечувати державу необхідними їй коштами. Найважливішим фактором, «змушуючим» підприємства до ухилення від податків є податкове навантаження на платника податків, пов'язане з надмірними «апетитами» скарбниці. Це трапляється, коли ставки податків настільки високі, що ухилення від них стає єдиною можливістю не збанкрутувати.

II. Суб'єктивні причини залежать від волі платника податків і зводяться до його моральних установок. Однакові умови оподаткування не сприймаються одними суб'єктами як причина відмови від чесної сплати податків, у той час як інші вишукують способи ухилення від податків.

У ще більшому ступені сказане відноситься до суспільства в цілому. Наприклад, українці ще не до кінця приймають фундаментальні й загальноприйняті в капіталістичному суспільстві політичні цінності, однією з яких є парадигма «розумні податки – основа добробуту держави й суспільства». Люди не розуміють, заради чого їх примушують платити податки, позбавляючи значної частини зароблених коштів. Тому до тих, хто ухиляється, у них особливе відношення – замилювання спритністю, здатністю обдурити «систему». В Україні несплата податків практично не впливає на ділову репутацію. Суспільство побічно підтримує тих, хто не платить законно встановлені податки.

1) Моральні причини ухилення від податків проявляються в негативному відношенні підприємця до існуючої жорсткої податкової системи, низькому рівні податкової культури й у корисливих інтересах платників податків. Конкретніше, вони пов'язані: з уявленням про високі нераціональні витрати держави (НВ); з невідчутністю суспільних благ, одержуваних непрямым чином через соціальне середовище; з корисливим прагненням частини платників податків ухилятися від оподаткування.

Як показують опитування суспільної думки в Україні спостерігається повний набір виявлених нами причин ухилення від податків:

- 1) коли платникові податків «нема чим годувати родину» і в нього низький рівень життя – 10% – причини фіскального характеру;
- 2) «коли закони про податки погані», тобто, якщо хтось вважає податок несправедливим, незаконним або завищеним, ухилитися можливо 4% – правові причини;
- 3) якщо підприємство знаходиться в стадії становлення або зазнає фінансових проблем – 2% – причини регуляторного характеру;

- 4) з разового заробітку – 1% – моральні причини;
- 5) якщо є підстави думати, що «податки йдуть не на справу, не туди, куди потрібно» – 1% – моральні причини;
- 6) якщо знати, що не будеш покараний за несплату – 1% – організаційні причини [5].

В Україні, як і в більшості країн світу, ухилення від податків є негативним явищем і переслідується за законом. За час існування української податкової системи спостерігається ріст правопорушень і злочинів в сфері оподаткування.

Виходячи з даних декількох досліджень [26, 66, 82] в сфері вивчення особистості податкового злочинця на основі аналізу обвинувальних вироків по статтях КК України, пов'язаних з ухиленням від податків, можна скласти характеристику середньостатистичного «ухильника» від податків в Україні. Це одружений (78%) чоловік (74%), що займає посаду керівника недержавної некомерційної організації (78%), віком близько 38 років, переважно з вищою освітою (64%) проживаючий у місті (92%), раніше не засуджений (93%). Основною сферою діяльності злочинця може бути: торгівля (20%), сільське господарство й сільськогосподарське провадження (11,3%), будівництво й ремонтно-оздоблювальні роботи (10,7%).

В основному схеми ухилення від податків стосуються непрямих і особистих прямих податків. Конкретні схеми можна підрозділити:

- 1) залежно від суб'єктів, що беруть участь у відхиленні від податків;
- 2) залежно від видів податків [35, с. 43].

Слід відмітити, що найбільш розповсюдженими схемами ухилення від сплати ПДВ у податковій системі України є:

- невідбиття по рахунку реалізації сум виторгу від продажу товарів, виконання робіт і надання послуг по основній діяльності, включаючи суми орендної плати та інші обороти по реалізації;
- зниження обсягу (вартості) реалізованої продукції;
- відпуск власної продукції, матеріальних ресурсів, основних фондів із

застосуванням натуральної форми розрахунків за домовленістю, по бартерних угодах, у порядку оплати праці, безоплатної передачі;

- перекручування даних при визначенні видатків на оплату праці;
- відшкодування великих сум з бюджету за експорт, що або взагалі не здійснювався, або вартість товару завищена;
- укладання фіктивних договорів комісії з приватними підприємцями;
- укладання фіктивних договорів про спільну діяльність.

З метою ухилення від сплати акцизів в основному використовуються наступні схеми: вивіз товарів на тимчасове зберігання й переробку сировини за кордон, з наступною реалізацією; фіктивні експортні операції; заниження контрактних цін у порівнянні з фактичними на імпортовані товари й послуги; провіз товарів з використанням викрадених акцизних марок на виногорілочні вироби; провадження й реалізація «підпільної» підакцизної продукції без акцизних марок або з фальшивими акцизними марками.

Особливо багато схем ухилення від податків розробляється по податку на прибуток, для зниження якого можна:

- 1) зменшити виторг: повне або часткове не відбиття отриманих коштів.
- 2) збільшити витрати: завищити вартість придбаної сировини, віднести на собівартість видатки, які повинні сплачуватися із чистого прибутку, списання витрат, які фактично не мали місце.

Найбільш повною є наступна класифікацію видів і способів несплати податків і інших платежів: відкрите ігнорування податкових обов'язків; виведення суб'єкта оподаткування з-під податкового контролю; невідбиття результатів діяльності в бухгалтерських документах; маскування об'єкту оподаткування; перекручування об'єкта оподаткування; перекручування економічних показників, що дозволяють зменшити розмір оподаткованої бази; використання необґрунтованих вилучень і знижок; приховання обороту, оподаткованого податком на додану вартість; укладання угод з підставними організаціями.

Між ставкою податків і сумою надходжень у бюджет існує залежність:

при збільшенні ставки податку відбувається ріст податкових надходжень, але до певного розміру ставки, подальше ж збільшення приводить до скорочення надходжень у бюджет внаслідок спаду економічної активності й масового ухилення від цих податків. При цьому існують податки, від яких легше ухилитися [70].

Таким чином, можна зробити припущення:

- 1) ухилення від податків буде спостерігатися в тих податкових системах, у яких загальний рівень податкового навантаження великий, особливо якщо він перевищує гранично допустимі 30-40% від доходу;
- 2) між правовою формою організації податкової системи й ступенем ухилення від податків існує взаємозв'язок.

Для підтвердження або спростування даної гіпотези з'ясуємо: які податки менше піддаються відхиленню; яка пропорція податків, що дозволяють і не дозволяють ухилення від них, існує в різних країнах; чи є реальний взаємозв'язок між першим і другим.

Історично першим і найбільш дискусійним є розподіл податків по способу вилучення на прямі й непрямі. До прямих податків відносяться прибуткові й по майнові податки (податки на доходи). Непрямі податки включають податки на товари й послуги (податки на видатки або податки на споживання) [17, с. 49].

У більш загальному випадку тягар непрямих податків розподіляється в якійсь залежній від ступеня еластичності попиту та пропозиції пропорції. Звернемо увагу на те, що в тій мірі, у якій перекладеність непрямого податку існує, ухилення від нього важко. Дійсно, покупець від сплати своєї частки податку взагалі не може ухилитися, тому що вона включена в ціну товару. Що стосується виробника, то в нього ослаблені мотиви ухилення, тому що кінцевим платником є не він. Крім того, технічно ухилитися від непрямого податку виробник може лише приховавши факт реалізації продукції. Для багатьох видів товарів це практично неможливо (легше приховати факт реалізації в сфері послуг), для інших видів - такий спосіб ухилення відносно

легше припиняється контрольними заходами [64, с. 11].

У рамках критерію по способу вилучення існує окреме суб'єктно-об'єктний розподіл прямих податків на особисті й реальні. Особисті (суб'єктні) податки обкладають фактично отриманий дохід. При цьому в платників податків існує можливість ухилитися від податків шляхом приховання частини доходу. Визначення суми реальних (об'єктних) податків уникнути важче, тому що вона підраховується виходячи із зовнішніх проявів благополуччя платника податків: виду, якості й місця розташування майна. Ухилення від реальних (майнових) податків зводиться до мінімуму, тому що обчислення податків здійснюється на основі потенційних результатів діяльності платника податків і, отже, приховання дійсно отриманого доходу стає безглуздом [60, с. 56].

Залежно від об'єкта оподаткування, яким може бути: майно, ресурси, дохід, споживання, окремі види діяльності, розрізняються й податки. Грунтуючись на даній класифікації, податки згруповані в доходній частині державного бюджету України [25].

Від майнових, ресурсних і податків на окремі види діяльності важче ухилитися, ніж від податків на доходи й податків на споживання, внаслідок складності приховання об'єкта обкладання, як уже говорилося стосовно інших класифікаційних ознак. Крім того, у підприємства існують і інші причини ухилитися від податків на доходи й на споживання.

Сплата всіх податків значно скорочує вхідний фінансовий потік (виторг). Таке положення справ не задовольняє бізнес і сприяє ухиленню від податків. Але підприємству при цьому необхідно пам'ятати, що податкова база для наступного податку, зменшується не тільки від виробничо-господарських видатків, але й від величини виплат по попередніх податках. Тому при мінімізації або ухиленні від податків на підприємстві, ціль повинна ставитися не зменшувати виплати по якомусь одному податку, а оптимізувати сукупне податкове навантаження.

Податки також можна підрозділити залежно від суб'єкта на: податки з

юридичних осіб, податки з фізичних осіб і змішані податки. Поділ платників податків використовується зокрема при розгляді справ про ухилення від податків [39, с. 45].

У цілому, передбачена законом відповідальність у юридичних осіб у загальній сумі вище, ніж у фізичних. Це пояснюється тим, що підприємство, як сукупність людей і майна, має більше можливостей ухилитися від податків і суми ухилення в них вище, тобто дії (бездіяльність) юридичних осіб, спрямовані на ухилення від сплати податків (зборів), можуть спричинити більш тяжкі наслідки, ніж аналогічні дії (бездіяльність) фізичних осіб, що виступають самостійно в податкових правовідносинах, тому заходи покарання до них повинні бути суворіші.

Від змішаних податків важче ухилитися, тому що в основному вони являють собою податки на конкретний об'єкт обкладання: майно, землю. Податки ж з юридичних осіб і податки з фізичних осіб є податками на доходи й на споживання.

Податкові ставки можна також підрозділити на пропорційні, прогресивні й регресивні. Податок розглядається як пропорційний, якщо середня податкова ставка залишається незмінною незалежно від розміру об'єкта оподаткування, як регресивний, якщо вона знижується в міру росту величини об'єкту обкладання, і прогресивний, якщо вона підвищується в міру росту [15].

Для прогресивних податків застосовувана прогресивна шкала може бути простою – податкова ставка збільшується в міру росту об'єкта обкладання, і складною - відбувається розподіл об'єкта оподаткування на частини, кожна наступна частина обкладається підвищеною ставкою. Також велике значення представляють поняття середньої й граничної податкової ставки прогресивних податків. Ріст ставки оподаткування кожної додаткової одиниці доходу сприяє прихованню частини доходу, тому що платник прагне залишитися в рамках меншої ставки податку.

Очевидно, що найбільш ймовірне ухилення від прогресивних податків і

ухиляються в основному платники податків з високим доходом, скорочуючи об'єкт обкладання. При стягненні регресивних податків для зменшення суми податку платник навпаки зацікавлений у декларуванні найбільшої суми об'єкту обкладання, що знижує ймовірність ухилення. При обкладанні пропорційними податками об'єктивні причини ухилення відсутні. Це послужило однією із причин, чому в Україні податок на доходи фізичних осіб з категорії прогресивного податку перейшов у пропорційні. У більшості країн світу він так і залишається прогресивним податком [10, с. 52].

Як висновок до даного підрозділу дослідження у випускній кваліфікаційній роботі, слід зазначити, що ухилення від оподаткування носить масовий характер внаслідок того, що вони несуть основну вагу оподаткування, і платники податків згодом пристосовуються до ухилення. Разові податки платник сплачує час від часу, тому вони не представляють для нього фінансового утруднення.

В умовах нашої держави по суб'єктності одержувачів податки підрозділяються на державні й місцеві податки. Мотиви ухилення від місцевих податків нижче, ніж у державних, тому що до платника податків наближене місце витрати зібраних податків, тоді як у державних податків широкі коло використання, що часто не стосується безпосередньо платника податків [12, с. 9].

Отже, класифікуючи групи податкових проступків, здійснюваних підприємцями, слід зазначити наступне. Встановлення загальнообов'язкових податків приводить до ухилення від них по всій країні. Ухилення від податків теоретично імовірно припинити шляхом застосування заходів юридичної відповідальності, яка передбачає застосування певних заходів державного впливу на особу, що ухиляється від оподаткування. Однак, заходи такого впливу є обґрунтованими та доцільними на платників, які вчиняють незначні податкові правопорушення, які не мають важливих наслідків, хоч і є суспільно небезпечними. Уникнення масштабних податкових правопорушень доцільно ліквідувати комплексом заходів державного впливу.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ВИДІВ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМЦІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Адміністративне правопорушення як підстава для адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування

Оскільки податки є основою доходів бюджету, їх несвоєчасне й неповне надходження в бюджет відіб'ється на економічній і політичній безпеці держави. Ці обставини вимагають їх наукового вивчення й визначення місця податкових правопорушень серед схожих негативних явищ у суспільстві. Актуальність розгляду інституту юридичної відповідальності стосовно до податкових правовідносин обумовлена, у першу чергу, самою сутністю податку, що, будучи найважливішим інструментом державної політики, впливає на самі значимі сфери суспільних відносин [69, с. 22]. Дана обставина визначає виникнення в процесі реалізації державою своїх фіскальних інтересів гострих, і, часом, непереборних протиріч.

За останнє десятиліття реформи, здійснювані в окремих галузях вітчизняного законодавства, що носять як локальний, так і більш масштабний характер, стали, по великому рахунку, звичайним явищем. Податкове законодавство також не обійшло стороною зміни, які, маючи спрямованість на вдосконалювання податкового адміністрування, не завжди досягали наміченої мети. Регулярно внесені в Податковий кодекс України корективи, красномовно говорять про прагнення законодавця виправити те, що повинне було ретельно продумуватися ще при його розробці. Разом з тим, достаток внесених у ПК України виправлень не завжди сприяє правильній реалізації норм, що містяться в ньому, що породжує відомі проблеми у відносинах між державою й податково (фіскально) зобов'язаними особами, у тому числі й

при розгляді питання про залучення останніх до відповідальності.

Податкові правовідносини, як відносини, що виникають у сфері реалізації публічних інтересів, прямо пов'язані з добровільно-примусовим вилученням певної частини приналежних власникові матеріальних благ. Така специфіка зазначених правовідносин спричиняють неминучу конфронтацію приватно-правових і публічно-правових інтересів, наслідком чого, як правило, стає порушення законодавства про податки й збори, і відповідна реакція з боку держави, що виражається в застосуванні заходів державно-правового примусу.

У цьому зв'язку важко переоцінити роль інституту адміністративної відповідальності у взаєминах держави й платника податків, адже від того наскільки ефективною й, у той же час, справедливою буде така відповідальність, багато в чому залежить сумлінність і правова коректність зобов'язаної сторони податкових правовідносин, а, в остаточному підсумку, і повага до прийнятих в Україні законів.

Питання змісту й застосування юридичної відповідальності традиційно частіше, ніж багато інших інститутів права, піддаються всебічним і досить докладним дослідженням, що говорить не тільки про значимість даного правового явища, але й про важливість його вивчення з погляду його практичного застосування. У цьому смислі, адміністративна відповідальність за порушення законодавства про податки й збори, у силу озвучених вище обставин, в останні роки притягає увагу багатьох дослідників [15, с.23].

Неточності, що містяться в українському законодавстві, пробільність у регулюванні окремих елементів відносин у податковій сфері, багато в чому визначають наявність зростаючий рік у рік кількості порушень законодавства про податки й збори. Крім цього, незважаючи на те, що питання про галузеву ідентифікацію відповідальності за правопорушення в сфері податків і зборів одержало достатнє висвітлення в правовій літературі й незмінно викликає дискусії, як у наукових колах, так і серед юристів-практиків, дана проблема продовжує залишатися не вирішеною ані доктринально, ані нормативно.

Більш того, здійснювані законодавцем заходи щодо вдосконалення правового регулювання відповідальності в розглянутій сфері ще більше ускладнюють вирішення цього серйозного, з наукової й практичної точки зору, питання.

Сучасна вітчизняна правова система не застигла в незмінному стані й знаходиться в постійному процесі саморозвитку, оптимізації змісту й формування найбільш цілісної її структури. З'являються все нові висновки і пропозиції по розвитку й удосконаленню інституту відповідальності за порушення законодавства про податки й збори, вкупі з постійними трансформаціями в законодавстві, яке так чи інакше регулює питання відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування.

Проблеми адміністративної відповідальності юридичних осіб здобувають зараз особливу гостроту й практичну актуальність. Цей найважливіший інститут адміністративного права в цей час має потребу в модернізації для більш ефективного впливу на правопорушників і в той же час із метою захисту громадян і юридичних осіб від неправомірних дій адміністративних органів, а також забезпечення більш злагодженої роботи всіх юрисдикційних органів, що застосовують законодавство про адміністративну відповідальність [81, с. 51].

Більшість учених [14, 20, 22, 32, 89] розглядають податкове правопорушення й вивчають його правову природу як фактичну підставу того або іншого виду юридичної відповідальності. Окремі вчені характеризують правову природу податкового правопорушення через його зіставлення з адміністративними правопорушеннями, податковими злочинами, податковою оптимізацією.

Варто погодитися з наявною думкою, що виділення фінансової й податкової відповідальності повинне бути обумовлене особливістю правової природи відповідного правопорушення, відмінної від природи адміністративного, кримінального або цивільно-правового порушення [30, с. 53].

На наше переконання, при встановленні правової природи податкових

правопорушень, визначальне значення мають не положення про юридичну відповідальність, а специфіка, характерні риси таких правопорушень, які обумовлюють правові наслідки, несвоєчасного й неповного надходження в бюджет податків і зборів. Важливою, на наш погляд, обставиною, що сприяє виявленню природи податкового правопорушення, є розгляд його соціально-правової сутності, обумовленої насамперед економічним розвитком країни.

Проведені дослідження про поняття, правову природу й відмітні ознаки податкового правопорушення дозволило виявити:

- недостатність публікацій по проблемі правової природи й сутності податкових правопорушень;
- позиції дослідників у поясненні й обґрунтуванні суті правової природи податкового правопорушення не однозначні;
- в окремих роботах допускається змішування понять правопорушення й відповідальність;
- деякими дослідниками допускається автоматичне перенесення причин податкових правопорушень і соціальних факторів на сферу податкових правовідносин;
- окремі позиції вітчизняних учених по досліджуваній проблемі вже не повністю відповідають сучасним реаліям.

Дефініції про поняття й сутність податкового й адміністративного правопорушення, сформульовані відповідно в ст. 109.1 ПК України [72] і ст. 9. Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП), що уможливило їх вивчати, зіставляти, аналізувати [80]. Перший висновок, якому можна зробити при детальному порівнянні зазначених правових дефініцій те, що вони не відображають теоретичну повноту й правову сутність правопорушень як у податковій, так і в адміністративній сфері. Другим є перелік ознак податкового правопорушення не дозволяє визначити його місце в системі правопорушень, оскільки перераховані риси властиві всім видам правопорушень.

Відсутність чіткого визначення адміністративної відповідальності на

законодавчому рівні варто характеризувати як пробіл у законодавстві, що перешкоджає однаковому розумінню цього інституту правозастосовувачами й іншими суб'єктами адміністративного права, у тому числі й суб'єктами адміністративної відповідальності.

На основі узагальнення теоретичних поглядів учених-адміністративістів [15, 27, 36, 50] і аналізу діючих норм КУпАП пропонуємо дати наступне визначення адміністративної відповідальності.

Адміністративна відповідальність, будучи самостійним видом юридичної відповідальності й видом державного примуса, представляє в реалізованій законом про адміністративні правопорушення процесуальній формі такий правовий стан фізичної або юридичної особи, при якому воно перетерплює несприятливі наслідки морального, особистого, майнового й організаційного характеру в результаті осуду вчиненого нею адміністративного правопорушення. Аналогічну редакцію запропонованої дефініції варто включити в другий розділ КУпАП.

З метою розкриття змісту адміністративної відповідальності за правопорушення в сфері податкових правовідносин, варто акцентувати увагу на вироблених в теорії права підходах до з'ясування сутності юридичної відповідальності як такої, а також розглядати властиві їй ознаки, які є також первинними й для її видів. Адміністративна відповідальність, як один з основних видів юридичної відповідальності, не є виключенням і повною мірою має відповідні ознаки, серед яких у правовій літературі прийнято виділяти наступні: заснована на державно-правовому примусі; тягне несприятливі наслідки для правопорушника; примусові заходи встановлені законодавчо; наступає за здійснення правопорушення.

Розгляд інституту адміністративної відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування, неможливо без з'ясування питання про правову природу відповідальності за порушення законодавства про податки й збори, у силу чого, необхідно приділяти особливу увагу проблемі галузевої ідентифікації зазначеної відповідальності. Дана проблема

досить широко відома в колі фахівців в сфері адміністративного, податкового й фінансового права. Разом з тим, на сьогоднішній день, вона не вирішена ані доктринально, ані нормативно, що створює благодатний ґрунт для появи все нових дискусій по даному питанню [99, с. 37].

За нашим переконанням, відповідальність за правопорушення в сфері оподаткування варто розглядати винятково як адміністративно-правову. Податкові правовідносини, як і інші подібні відносини влади, відносяться до різновидів адміністративних правовідносин, тому що складаються в сфері саме публічно-правових відносин. У зв'язку із чим, відповідальність за порушення податкового законодавства відноситься до адміністративної відповідальності й регулювання її за рамками КУпАП підриває цілісність інституту адміністративної відповідальності.

Використання самого терміна «податкова відповідальність», на сучасному етапі розвитку податкового законодавства, представляється не зовсім коректним. У ПК України вживаються терміни «відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства» і «відповідальність за податкові правопорушення», разом з тим зберігши неясність у розумінні правової природи відповідальності за податкові правопорушення (за порушення законодавства про оподаткування). Однак, не дивлячись на це, даний крок законодавця побічно вказує на те, що відповідальність за правопорушення, встановлені ПК України, не є самостійним правовим явищем, і являє собою, скоріше, якість узагальнююче поняття, що відображає нелогічність і надуманість введення даної правової категорії в зазначений кодекс. У цьому зв'язку пропонується відповідальність, установлену ПК України, незважаючи на відсутність однозначного нормативного закріплення її адміністративно-правової природи, розглядати як вузькоспеціальне позначення адміністративної відповідальності за правопорушення в податковій сфері, без відділення її від останньої.

З огляду на проведений аналіз різних точок зору прихильників

зміцнення цілісності адміністративної відповідальності, ми вважаємо, що адміністративна відповідальність, будучи самостійним видом юридичної відповідальності, містить у собі підвиди відповідальності, до яких цілком логічно можна віднести й відповідальність за порушення законодавства про податки й збори.

У силу об'єктивної подібності відповідальності за правопорушення в податковій сфері з адміністративною відповідальністю в цілому й, як наслідок, ідентичності фактичних підстав настання відповідальності, варто проводити комплекс заходів, спрямований на включення в сферу регулювання КУпАП України всіх питань, що стосуються відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування, у тому числі й склад таких правопорушень, з одночасним виключенням із ПК України відповідних положень.

Порівняльний аналіз дефініцій правопорушень, закріплених у КУпАП України й ПК України, вказує на їх значну подібність. Разом з тим, законодавець, у понятті податкового правопорушення, що б додати йому характер відособленого виду протиправного діяння, зробив акцент на об'єкті зазіхання такого правопорушення (порушення законодавства про оподаткування), караності (норми про відповідальність передбачені ПК України), а також «спеціальних» суб'єктах правопорушення (платник податків, податкові агенти а/або їх посадові особи, а також посадови особи контролюючих органів).

Варто критично оцінювати визначення податкового правопорушення, з погляду наділення його статусом самостійного, що має свою сутнісну специфіку, підстави залучення до відповідальності за порушення законодавства про податки й збори. У цьому зв'язку, аналіз конститутивних ознак, властивих адміністративному правопорушенню, а також «особливостей» виділюваних законодавцем у понятті податкового правопорушення, наочно ілюструє, що, якісь ознаки, що обґрунтовано вказують на специфічний характер податкового правопорушення,

підтверджуючи тим самим його особливу, відмінну від адміністративного правопорушення правову природу, відсутні.

Зокрема, нами піддається сумніву доцільність індивідуалізації суб'єкта податкового правопорушення в особі платника податків та податкового агента, тому що разом з ними, суб'єктом таких правопорушень можуть виступати також і інші особи (банки, на які покладено обов'язок виконання доручень на перерахування податків і зборів; органи, що здійснюють реєстрацію організацій і індивідуальних підприємств, особи, що приймають участь при проведенні податкового контролю - експерт, фахівець, перекладач). Зазначені інші особи, не будучи учасниками податкових правовідносин, слідуючи логіці ПК України, можуть бути суб'єктами податкових правопорушень, що виходить за рамки даного кодексу.

При розгляді такої ознаки правопорушення як протиправність, ми бачимо, що порушення законодавства про оподаткування є комплексним поняттям, що акумулює в собі три різновиди протиправних діянь: податкове правопорушення; адміністративне правопорушення й злочин. Оскільки за здійснення порушень законодавства про оподаткування, при наявності ознак адміністративного правопорушення, особа може бути притягнута до адміністративної, а при наявності ознак злочину до кримінальної відповідальності, виникає питання, до якої відповідальності повинне бути притягнута особа, що зробила податкове правопорушення. Слідуючи логіці, особа буде залучатися до абстрактної, з позиції невизначеності її правової природи, відповідальності за порушення законодавства про оподаткування. У ПК України термін «відповідальність за порушення законодавства про оподаткування» вживається в багатьох випадках без прив'язки до податкового правопорушення. Крім того, за певних умов, відповідальність за порушення законодавства про оподаткування може носити адміністративно-правовий і кримінально-правовий характер.

У ст. 111.1 ПК України передбачене застосування таких видів юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна, але

зміст дефініції «фінансова відповідальність» не визначено. Вказано лише що вона застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Не зрозумілим залишається її принципова відмінність від адміністративної відповідальності. З огляду на дані обставини, ми вважаємо, що за здійснення податкового правопорушення настає, залежно від тих або інших ознак, адміністративна або карна, по своїй природі, відповідальність. У цьому зв'язку, робиться висновок про необґрунтованість виділення як фактичної підстави застосування відповідальності за порушення законодавства про оподаткування податкового правопорушення.

Наявність у ПК України норм, що передбачають можливість встановлення відповідальності не тільки за податкові правопорушення, що зазіхають на встановлений порядок обчислення й сплати податків і зборів, але й за правопорушення, що хоча й перешкоджають реалізації норм податкового законодавства, разом з тим являють собою, скоріше правопорушення проти порядку управління, правосуддя. Дана обставина виходить за сферу регульованих податковим законодавством відносин, оскільки дозволяє застосовувати відповідальність за правопорушення, які по своєму змісту традиційно відносяться до адміністративно-правових, що свідчить про підміну законодавцем у ПК України адміністративного правопорушення.

Адміністративне правопорушення в сфері оподаткування є універсальною підставою виникнення відповідальності в зазначеній сфері. У зв'язку із цим, ми, вважаємо за можливе, розглядати податкове правопорушення тільки лише як складову частину комплексного поняття «адміністративне правопорушення». Адміністративне правопорушення в сфері оподаткування, на теоретичному рівні, пропонується розуміти як суспільно шкідлива, протиправна, винна дія (бездіяльність) фізичної або юридичної особи, що зазіхає на суспільні відносини в сфері оподаткування, за яке законодавством України встановлена адміністративно-правова відповідальність.

Традиційним є розгляд складу будь-якого правопорушення в співвідношенні до карного злочину [140]. Законодавство в ПК України, з одного боку, не виділяє й не розкриває поняття складу податкового правопорушення, з іншого боку, не може все-таки обійтися без посилання на ті обставини, що при розгляді матеріалів податкової перевірки й винесенні рішення встановлюється: чи утворюють виявлені порушення склад податкових правопорушень, що містяться в Податковому Кодексі України. Дослідження матеріалів податкових перевірок, а також рішень судових інстанцій дозволило встановити, що в правозастосовній практиці податкових органів і судовій практиці обійтися без вказівки на склад податкового правопорушення, як виду адміністративного порушення, в більшості випадків неможливо.

Відсутність серед дефініцій ПК України положення про склад податкового правопорушення, є істотним пробілом у законодавстві. Представляється, що частина першу Податкового кодексу України необхідно доповнити положеннями про склад податкового правопорушення. Під складом податкового правопорушення варто розуміти сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, необхідних і достатніх для визнання діяння податковим правопорушенням і встановлення відповідальності за ці діяння. При цьому, загальним у всіх порушень законодавства про податки й збори є об'єкти їх зазіхання. Суб'єктивні елементи податкового правопорушення характеризують його із внутрішньої сторони, як усвідомлювану й вольову поведінку суб'єкта, що його вчинив. Ознаки суб'єктивної сторони податкового правопорушення покликані охарактеризувати внутрішнє відношення суб'єкта до вчиненого їм діяння і його наслідків.

Склад податкового правопорушення є критерієм і підставою застосування встановленого державою в законодавстві України заходу відповідальності. Відповідно наявність у протиправному діянні сукупності об'єктивних і суб'єктивних ознак служить єдиною юридичною підставою для залучення особи до відповідальності [155].

Різноманіття видів податкових правопорушень, чинених платниками податків не вписується в рамки існуючих заборон. Специфічність податкових правопорушень проявляється в їх різноманітті, здатності модифікуватися й видозмінюватися. Вивчення їх юридичних конструкцій вимагають розробки основ податкової деліктології.

Дослідження позицій учених і судової практики [33, 78] дозволяють нам внести ряд пропозицій з питань податкового адміністрування. Нами пропонується статтю 110 ПК України підсилити положеннями про необхідність встановлення ступеня провини кожної особи (фізичної особи, посадової особи (посадових осіб), представника (представників) організації), у здійсненні податкового правопорушення. Ці положення необхідно відобразити в рішенні податкового органа про залучення до відповідальності, із вказівкою обставин, що виключають провину платника податків у здійсненні податкового правопорушення, вказівкою на обставини пом'якшуючі або обтяжуючі відповідальність особи.

Логічна й нормативна конструкція складу має важливе теоретичне й практичне значення, що виражається в наступних обставинах:

- конструкція складу дозволяє виділити юридично значимі ознаки податкового правопорушення;
- тільки склад податкового правопорушення (його наявність) виступає юридичною підставою податкової відповідальності;
- встановлення елементів складу дає можливість розглянути індивідуальні особливості кожного правопорушення, а також відмежувати ознаки податкових правопорушень від інших правопорушень.

Термін «склад податкового правопорушення» широко використовується в процесі провадження в справі про податкове правопорушення, повсюдно вживається судами при тлумаченні положень глав 11 та 12 ПК України. З метою вдосконалення податкових норм, пропонується доповнити розділ I ПК України положеннями про склад податкового правопорушення.

2.2. Кримінальна відповідальність за податкові злочини підприємців

Кримінальним та кримінально-процесуальним законодавством з метою захисту прав та законних інтересів особи і держави здійснюється регулювання багатьох сфер життєдіяльності суспільства. Не є винятком і сфера оподаткування. Сучасний стан злочинів, що вчиняються у сфері оподаткування підприємцями, характеризується високим рівнем кримінального професіоналізму, постійним удосконалюванням підприємцями правопорушниками механізму вчинення таких діянь, участю у злочинних групах представників влади, у тому числі працівників правоохоронних органів.

З цього приводу О.О. Дудоров зазначав, що вчиненню та приховуванню злочинів у сфері оподаткування сприяють міжрегіональні і міжнародні зв'язки злочинців, розподіл сфер злочинного впливу, злиття представників загальної кримінальної та економічної злочинності. Спостерігається збільшення кількості виявлених ухилень від сплати податків, що вчинені організованими злочинними групами [34, с. 23].

Аналізуючи існуючий свідчить досвід, встановлюємо, що виявлення та розслідування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, проведення запобіжно-профілактичних заходів щодо добровільності сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів не дає позитивних результатів. У більшості випадків сплата податків зумовлюється неможливістю приховати характер і обсяги господарських операцій. Вбачається, що спрямування злочинної діяльності підприємців у сфері оподаткування певним чином обумовлене об'єктивними причинами. Так, держава не стимулює добровільність та повну сплату податків, зборів, інших платежів та майже не підтримує розвиток підприємницької діяльності (відсутність належного кредитування тощо). З одного боку, платники

податків мають лише обов'язок щодо сплати податків, з іншого – несплата податків не призводить до громадського засудження вчинків таких суб'єктів. Навпаки громадська думка підтримує діяльність осіб, які ухиляються від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Це пояснюється і тим, що платники податків не бачать реальних результатів сплачених податків.

Поняття «кримінальна відповідальність» не є однозначним, адже існує справжній плюралізм думок щодо характеристики його змісту. Зокрема, це обумовлено тим, що в чинному кримінальному законі відсутнє нормативне визначення поняття кримінальної відповідальності, і у зв'язку із цим серед учених-криміналістів тривають дискусії щодо розуміння його змісту.

Кримінальна відповідальність розглядається як особливий кримінально-правовий інститут, у межах якого здійснюється реагування держави на вчинений злочин і який полягає в здійснюваному судом в обвинувальному вирокі осуді порушника кримінально-правової заборони та, як правило, у застосуванні щодо нього заходів кримінально-правового впливу [28, с. 161]. Така дефініція кримінальної відповідальності є найбільш вдалою, адже виражає наявність обов'язкового елементу кримінальної відповідальності – осуду особи від імені держави, що відображається в обвинувальному вирокі суду, і факультативного – застосування до особи заходів кримінально-правового впливу.

Кримінальна відповідальність підприємців за ухилення від оподаткування характеризується наступними ознаками: встановлюється державою тільки в кримінальному законі; накладається тільки судом; порядок притягнення винної особи до цієї відповідальності визначений у Кримінально-процесуальному кодексі України; має індивідуальний характер і покладається тільки на особу в діянні якої є склад злочину; конкретизується в кримінальному покаранні визначеному в санкції статей Особливої частини КК України; пов'язана з позбавленням винної особи певних належних їй благ майнового, організаційного чи особистого характеру; також пов'язана із настанням певних негативних наслідків у вигляді судимості [40, с. 358].

Як зазначається в літературі, більшість загальних принципів відповідальності, які існують у правовій системі, застосовуються й у міжнародному кримінальному праві (відповідальність за діяння, а не за думки, винна відповідальність, законність, справедливість відповідальності).

Водночас традицією і принциповим положенням для кримінального права України є особистий характер кримінальної відповідальності. Її адресовано лише фізичним особам, визнаним винними у вчиненні злочину. Керуючись термінологією деяких міжнародно-правових документів (ст. 25 Статуту Міжнародного кримінального суду), законодавство України передбачає лише «індивідуальну кримінальну відповідальність» [81, с. 43].

Питання притягнення юридичних осіб (як суб'єктів підприємництва та суб'єктів ухилення від оподаткування) до кримінальної відповідальності залишається дискусійним протягом довгого часу. Для ринкових відносин України, як і багатьох зарубіжних країн, характерним є також те, що поряд з фізичними особами суспільно небезпечні діяння безкарно вчиняють юридичні особи, а точніше їхні представники в інтересах цих осіб, чим заподіюється значна шкода окремим особам і суспільству в цілому, оскільки створюються перешкоди розвитку чесного підприємництва.

До найбільш поширених суспільно небезпечних діянь, що вчиняються юридичними особами, можуть бути віднесені: ухилення від сплати податків, шахрайство з фінансовими ресурсами, фіктивне банкрутство, рейдерські захоплення, фіктивне підприємництво, здійснення контрабандного експорту або імпорту товару, маніпулювання цінами на ринку товарів і послуг та інші.

Слід зазначити, що перебіг розвитку злочинності в тому чи іншому вигляді характерний для будь-якої національної ринкової економіки. Він виникає на певному етапі її розвитку і розглядається як побічний, але об'єктивно неминучий фактор. Багатьма країнами світу накопичено значний досвід ефективної протидії цьому негативному явищу, сформовано стандарти і критерії, які знайшли відображення у міжнародних нормативних актах [8].

На сьогодні інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб існує в законодавстві Австралії, Великобританії, Бельгії, Угорщині (з 2001 р.), Данії, Ізраїля, Ісландії (з 1998 р.), Канади (з 1997 р.), Польщі (з 2002 р.), Румунії (з 2004 р.) Словенії(з 1999 р.), США, Фінляндії (з 1995 р.), Франції (з 1992 р.), Швейцарії (з 2003 р.) [34, с.55].

Кримінальна відповідальність юридичних осіб отримала підтримку і на міжнародному рівні. Ще в 1929 році Міжнародний Конгрес з кримінального права в Бухаресті висловився за введення такої відповідальності. В 1946 році Міжнародний трибунал під час Нюрнберзького процесу визнав, що держава і її органи можуть бути суб'єктами міжнародних злочинів. В 1978 році Європейський Комітет із проблем злочинності Ради Європи рекомендував законодавцям європейських країни визнати юридичну особу суб'єктом кримінальної відповідальності за екологічні злочини [92, с. 44].

В Рекомендаціях Комітету Міністрів Ради Європи про відповідальність підприємств – юридичних осіб за правопорушення від 20 грудня 1988 року пропонується «притягати до кримінальної відповідальності підприємства, які вчинили правопорушення, під час ведення ними господарської діяльності, коли характер правопорушення, ступінь вини підприємства, наслідки правопорушення для суспільства і необхідність попередження наступних правопорушень, вимагають накладення кримінально-правових санкцій. При цьому необхідно відійти від традиційних концепцій вини» [100, с. 7].

Варто відзначити, що в Україні були спроби легалізування кримінальної відповідальності юридичних осіб. Зокрема у 2009 році було прийнято Закон України «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень» від 11 червня 2009 р. № 1507-УІ. Але віднести його до кримінального можна було лише дуже умовно. Нажаль, його так і не було введено в дію, оскільки невдовзі він втратив чинність [66].

Загальна частина Кримінального кодексу України містить розділ «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб», який

визначає підстави застосування таких заходів, перелік юридичних осіб, до яких вони застосовуються, види таких заходів, а також внесені відповідні зміни й доповнення до інших нормативно-правових актів (Кримінального процесуального кодексу України, Закону України «Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві»).

Статті зазначеного розділу визначають конкретний перелік злочинів у сфері економічної діяльності, за вчинення яких до уповноваженої особи юридичної особи можуть бути застосовані заходи кримінально-правового характеру, підстави для звільнення юридичної особи від їх застосування, види таких заходів (штраф, конфіскація майна та ліквідація) та загальні правила їх застосування. Проте, наше дослідження пов'язане із ст. 212 КК України, яка передбачає відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що на нашу думку є суттєвим упущенням законодавця, який потребує усунення [43].

Отже надамо детальну характеристику ст. 212 КК України. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших 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, карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

КК України визначає, що ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, караються штрафом від п'ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, або виправними роботами на строк до двох років, або

обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років із конфіскацією майна.

Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) [50].

Зазначимо, що під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більша разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходу громадян.

Об'єктом злочину за ухилення від оподаткування підприємцями є встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів формування доходної частини державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів. Предмет злочину є податки,

збори, інші обов'язкові платежі, що входять в систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку.

Здійснене підприємцем умисне ухилення від сплати обов'язкових платежів, які не входять до системи оподаткування, кримінальну відповідальність за ст. 212 КК України не тягне. Будь-які податки і збори, які запроваджені законами України, мають бути включені до Податкового кодексу України. Зміни до нього стосовно пільг, ставок податків і зборів, механізму їх сплати повинні вноситись не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набувають чинності з початку нового бюджетного року. Ставки місцевих податків і зборів, інші елементи податкових баз, а також пільги щодо оподаткування встановлюються або змінюються виключно відповідними органами місцевого самоврядування у порядку, встановленому законом [4, с. 66].

Ухилення від сплати обов'язкових платежів, які хоча і входять до системи оподаткування, проте запроваджені з порушенням зазначеного вище порядку, охоплюються диспозицією ст. 212 КК України лише в тій частині, в якій їх справляння відповідає нормам законодавчих актів про оподаткування.

Вчинення підприємцем злочину, пов'язаного з отриманням в тій чи іншій формі доходу, наприклад, викрадання майна, одержання хабара, збуту зброї, наркотичних засобів, не породжує легальний об'єкт оподаткування. Тому дії особи, яка скоїла злочин, пов'язаний із вилученням майнової вигоди, повинні кваліфікуватись лише за відповідними статтями КК України без додаткової кваліфікації за ст. 212 КК України.

Проводячи у даній випускній кваліфікаційній роботі дослідження щодо ухилення підприємців від оподаткування зазначимо, що об'єктивна сторона злочину характеризується сукупністю трьох ознак:

- 1) діяння – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування;

2) суспільне небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1 ст. 212), великих (ч. 2 ст. 212) або особливо великих (ч. 3 ст. 212) розмірах;

3) причинний зв'язок між діями і наслідками.

Відповідальність за статтею 212 КК України виключається у тому разі, коли ненадходження коштів до державного і місцевих бюджетів, державних цільових фондів сталося внаслідок невиконання банком покладеного на нього законодавством обов'язку виконувати платіжні доручення платників податків на перерахування обов'язкових платежів податкового характеру. Днем подання до установ банків платіжного доручення за всіма видами податкових платежів вважається день його реєстрації у цих установах.

Описово-бланкетний характер диспозиції ст. 212 КК України робить необхідним у кожному конкретному випадку звертатися до податкового законодавства, яке визначає конкретних платників, їхні обов'язки, строки і механізм сплати платежів, що врешті-решт визначає специфіку злочинних дій, спрямованих на ухилення.

Зазначимо, що ст. 212 КК України не конкретизує спосіб ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. До найбільш поширених способів цього злочину належать: неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування та заниження об'єкта оподаткування.

Приховування об'єкта оподаткування, який визначається залежно від виду обов'язкового платежу, що стягується з юридичних та (або) фізичних осіб, характеризується тим, що прибуток або інший об'єкт оподаткування у платника податків і зборів фактично існує, проте він не декларується, не згадується у документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків або інших обов'язкових платежів, які подаються до податкових чи інших контролюючих органів, а тому ніякі податки на такі об'єкти не нараховуються і не сплачуються.

Заниження об'єкта оподаткування означає часткове ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Заниження прибутку як об'єкта оподаткування може досягатись за рахунок незаконного завищення валових витрат, у т.ч. шляхом укладання псевдоугод з фіктивними підприємствами.

До інших способів вчинення цього злочину належать, зокрема:

- ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у контролюючих органах; умисне заниження податкових ставок;
- умисно неправильне обчислення сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів або бази оподаткування; обманні маніпуляції з податковими пільгами;
- неналежне виконання або невиконання обов'язків з нарахування та утримання обов'язкових платежів фіскальними агентами держави – збирачами податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Відповідно до Податкового кодексу України, платниками податків визнаються юридичні особи, їхні філії, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єкта підприємницької діяльності або ні, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримувати та (або) сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції. У зв'язку з цим умисне неутримання та неперерахування до бюджету податків, зборів, інших обов'язкових платежів особою, яку у встановленому порядку уповноважено виконувати такий обов'язок.

У ст. 212 КК України передбачено відповідальність не за сам факт несплати у встановлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати, коли особа має намір взагалі не виконувати (повністю або частково) покладені на неї податкові зобов'язання.

Якщо платник у звітних документах правильно відображає й обраховує свої податкові зобов'язання, своєчасно подає податкову декларацію, однак у

зв'язку з відсутністю достатньої кількості коштів на його банківському рахунку податкове зобов'язання своєчасно не погашається, дії платника як такі, що не поєднуються з обманом держави в особі її контролюючих органів, не можуть кваліфікуватись за ст. 212 КК України. Водночас умисна несвоєчасна сплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів, пов'язана з фактичним використанням коштів, які мали бути перераховані до бюджетів чи державних цільових фондів, на інші, відмінні від оподаткування цілі (наприклад, на задоволення різноманітних виробничих потреб господарюючого суб'єкта), за наявності всіх ознак складу злочину, передбаченого ст. 364 КК України, може розглядатись як зловживання службовим становищем.

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (примітка до ст. 212). Визначивши таким чином значний розмір, КК України 2001 р. здійснив часткову декриміналізацію розглядуваного діяння.

Притягуючи підприємця до відповідальності за ст. 212 України, потрібно встановлювати розмір несплачених винною особою податків, зборів, інших обов'язкових платежів як результат інкримінованого їй злочинного діяння. У даному разі не враховуються суми заборгованості бюджету перед платником податків та суми наявної в останнього переплати за окремими видами податків, зборів, інших обов'язкових платежів. При кваліфікації за коментованою статтею КК України зменшення розміру коштів, що фактично не надійшли до бюджетів чи Державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, на суму коштів, що підлягають поверненню платнику податків з бюджету чи зарахуванню до платежів майбутніх періодів, не допускається.

Кваліфікуючи діяння винного за ст. 212 України, слід виходити не з тієї величини, що прихована від оподаткування і на яку відповідно не нараховано обов'язковий платіж, а з величини несплаченого або

недоплаченого податку, збору або іншого обов'язкового платежу. При цьому не враховуються фінансові санкції (пеня, штраф), які застосовуються відповідно до вимог податкового законодавства.

Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів визнається вчиненим у значному, великому або особливо великому розмірах як тоді, коли сума несплаченого платежу перевищує зазначені у законі розміри по одному його виду, так і у тому разі, коли ця сума є результатом несплати різних видів податків або інших обов'язкових платежів. Якщо ухилення від сплати податків і зборів мало місце в різні періоди, суму несплачених обов'язкових платежів потрібно встановлювати окремо щодо кожного періоду. При цьому має враховуватись те, який податковий закон та неоподаткований мінімум доходів громадян були чинними на момент вчинення інкримінованого діяння.

Отже, як висновок необхідно зазначити, що кримінальна відповідальність за злочини підприємців (як фізичних осіб. Які мають особливий статус так і юридичних осіб) у сфері оподаткування залишається плідним полем для подальшого дослідження з огляду на невизначений характер кола злочинів, які посягають на даний вид правовідносин. Кримінальне законодавство перебуває у постійному реформаційному процесі. Тому з метою підтримки відповідності правових норм існуючим у суспільстві тенденціям та змінам, вважаємо за доцільне наголосити на необхідності розширення суб'єктного складу злочинів, які за своїм характером можуть бути вчинені зазначеним колом суб'єктів (підприємців), до яких, зокрема, належать і злочини у податковій сфері. На нашу думку внесення таких змін будуть відповідати провідним міжнародно-правовим тенденціям та сприятимуть ефективній інтеграції України до світового співтовариства як його гідного учасника.

2.3. Процесуальні повноваження органів держави щодо притягнення підприємців до юридичної відповідальності за податкові проступки

Питанням юридичної відповідальності у економічній сфері приділялося досить багато уваги, як у юридичній науці радянського періоду, так і в сучасній українській правовій науці, але уже у конкретизованій частині економічної діяльності – підприємстві. У зв'язку з розвитком і вдосконалюванням податкового законодавства, зростає інтерес до вивчення питань відповідальності за його порушення підприємцями.

У правовій доктрині поширені два підходи до розуміння юридичної відповідальності. Перший полягає в тому, що відповідальність – негативна реакція держави на вчинене правопорушення або злочин. Другий підхід полягає в усвідомленні індивідом свого боргу перед державою, так звана позитивна відповідальність.

З моменту утворення податкової системи України податкова відповідальність рік у рік перетерплює зміни то у бік пом'якшення, то, навпроти, у бік жорсткості покарань. За останні роки в Україні число податкових злочинів досягло значних масштабів. Заборгованість по податкових платежах у бюджети всіх рівнів залишається високою. У зв'язку з ухилянням від сплати податків платниками податків, у повному обсязі поповнювати бюджет не вдається [14, с. 19]

З метою збору податків з населення держава засновує механізм правового регулювання податкових правовідносин – цілеспрямовано впливає на суспільні відносини за допомогою норм права, а також застосовує примусові заходи. Питання про природу податкової відповідальності в літературі є дискусійним і вимагає серйозного вивчення.

Розуміння відповідальності складно ще й тому, що в ній виділяються два аспекти: відповідальність, як обов'язок робити правомірні вчинки й відповідальність, що виникла внаслідок правопорушення. Останній вид

відповідальності – ретроспективний досить широко вивчений у правовій науці, але підходи до його розуміння серед дослідників залишаються різними.

Для запобігання великої кількості порушень у податковій сфері, фіскальними (податковими) органами повинні здійснюватися податковий контроль за дотриманням платниками податків, податковими агентами й платниками зборів законодавства про податки й збори, у порядку, установленому ПК України.

Виділяють чотири форми податкового контролю:

- державний податковий облік - спрямований на вирішення завдань, пов'язаних з обліком осіб, на яких можуть покладати податкові зобов'язання;
- моніторинг і оперативний податковий контроль – його завдання полягає в одержанні об'єктивної інформації про поточну діяльність платників податків, у тому числі, і контроль податкових злочинів;
- камеральний і виїзний податковий контроль - контроль виконання податкових зобов'язань. Основним способом проведення такого виду контролю є проведення виїзних і камеральних податкових перевірок;
- адміністративний контроль в сфері податків - контроль за учасниками податкових відносин, наділених допоміжними повноваженнями в сфері податкового адміністрування [46, с. 61].

Відповідальність розглядається як тривалі правовідносини, тому, дотепер, точний момент виникнення відповідальності платника податків у правовій науці ще не визначений. Для залучення платника податків до відповідальності необхідна наявність певних фактів, а саме: факту здійснення правопорушення або злочину. Моментом залучення особи до податкової відповідальності є дата винесення керівником податкового органу у встановленому ПК України порядку й строку рішення про залучення особи до податкової відповідальності.

Зміст відповідальності в тому, що вона передбачає певні санкції відносно правопорушника. Накладення санкцій – головна риса

відповідальності. Звичайно, за порушення податкового законодавства не завжди закон застосовує санкції, не завжди податкові органи звертаються в суд, але обов'язки є незалежно від їх застосування (сплата податку в бюджет).

Для своєчасного виявлення правопорушень в податковій сфері держава здійснює фінансовий контроль, що охоплює сфери утворення, розподілу й використання державних і муніципальних фондів коштів. Контроль невіддільний і прямо пов'язаний з управлінською діяльністю державних органів, якими перевіряється діяльність підконтрольних суб'єктів. Контроль дозволяє не тільки усувати недоліки у функціонуванні об'єктів управління, оцінювати дисципліну виконання законодавчих актів, але й судити про те, наскільки ефективно саме правове регулювання в тій або іншій сфері управління, про те, які зміни необхідно внести в нормативно-правові акти.

Податковий контроль має цільову спрямованість і полягає в діяльності вповноважених державних органів з використанням різних форм і методів контролю за дотриманням підконтрольними об'єктами законодавства про податки й збори. Як правило, він здійснюється за допомогою камеральних і виїзних податкових перевірок. Перевірки являють собою комплекс процесуальних дій уповноважених органів по контролю за дотриманням законодавства про податки й збори, здійснюваний за допомогою зіставлення звітних даних платника податків з фактичним станом його фінансово-господарської діяльності. Дані перевірки залишаються істотним фактором поповнення бюджету [93, с. 33–34].

У широкому смислі адміністративна відповідальність є різновидом юридичної відповідальності, суть її зводиться до того, що в результаті здійснення правопорушень настає позбавлення майнового або особистого характеру за допомогою застосування санкцій. Адміністративній відповідальності властиві свої власні ознаки, як і іншим видам відповідальності, а саме:

- урегульована нормами адміністративного права, що містяться в законах України (КУпАП);

- полягає в застосуванні до винних адміністративних покарань;
- до неї залучаються фізичні особи (громадяни, посадові особи, індивідуальні підприємці), а так само юридичні особи;
- застосовується посадовими особами виконавчих органів державної влади, колективними органами (комісіями зі справ неповнолітніх, адміністративними комісіями та ін.), а також судьями (судами);
- порядок залучення до адміністративної відповідальності, урегульований адміністративно-процесуальними нормами.

У КУпАП дано вичерпний перелік адміністративних покарань, серед яких найпоширеніший і ефективним є адміністративний штраф.

Грошове зобов'язання передбачає під собою його виконання у визначений законом строк. Відповідно, при невиконанні даного зобов'язання необхідна компенсація втрат державної скарбниці. Такі втрати заповнюють пені, які нараховуються у відсотках до суми невиконаного зобов'язання за кожен день прострочення.

Несплата податку в строк повинна бути компенсована погашенням заборгованості по податковому зобов'язанню повним відшкодуванням збитку, понесеного державою в результаті несвоєчасного внесення податку. Тому до суми власне не внесеного в строк податку (недоїмки) законодавець вправі додати додатковий платіж - пеню або компенсацію втрат державної скарбниці в результаті недоодержання податкових сум у строк у випадку затримки сплати податків [15, с. 11].

Існують особливості залучення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства:

- підставою залучення до відповідальності є наявність факту адміністративного правопорушення, передбачена КУпАП або ПК України;
- адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства не поширюється на військовослужбовців, до них не може бути застосоване адміністративне стягнення у вигляді штрафу;
- основний вид покарання, застосований до порушників -

адміністративний штраф, що виражається в грошовій сумі;

- поряд зі штрафом до порушників можуть застосовуватися такі заходи покарання, як попередження, конфіскації предметів адміністративного правопорушення;

- строк давнини становить 3 місяці за КУпАП (1095 днів – за ПК України – ще одна законодавча колізія).

Але навіть за умови наявності всіх ознак правопорушення (протиправності, винності, караності), не кожне діяння є адміністративним правопорушенням. Тому важливо правильно визначити його склад, щоб не переплутати зі схожими з ними злочинами. У той же час склад адміністративного правопорушення розглядається як сукупність ознак, встановлених правом, тільки при їх наявності дія стає правопорушенням. Склад адміністративного правопорушення містить у собі: об'єкт; об'єктивну сторону; суб'єкт; суб'єктивну сторону. У статтях КУпАП, що стосуються правопорушень в сфері оподаткування і виділений склад для кожного виду правопорушень.

Відповідальність за порушення податкового законодавства не можна розглядати тільки з погляду фінансової й адміністративної відповідальності. Вона є комплексною й містить у собі й кримінальну відповідальність. Досліджуючи особливості адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування, звернемо увагу на лояльність такого виду адміністративно-державного примусу. Адже кримінальна відповідальність є самою строгою із всіх існуючих видів відповідальності. Тому, суди повинні приймати до уваги всі обставини, які можуть служити пом'якшуючими при призначенні покарання у вигляді позбавлення волі.

У сучасних умовах розвитку науки адміністративного права й податкового права дослідження проблем адміністративної юрисдикції в податковій сфері є важливим як для теорії, так і правозастосовної практики.

Особливість адміністративної юрисдикції в податковій сфері полягає в тому, що правове регулювання провадження по справах про адміністративні

правопорушення в сфері податків і зборів здійснюється матеріальними й процесуальними нормами адміністративного права й податкового права, що викликає колізії й протиріччя при їх практичному застосуванні.

Не розв'язав позначених проблем Кодекс України про адміністративні правопорушення. Склад адміністративних правопорушень в сфері оподаткування частково збігаються зі складами податкових правопорушень Податкового кодексу України. Дотепер нормативні правові акти, що регламентують юрисдикційну діяльність в сфері оподаткування, розробляються й приймаються без єдиного концептуального підходу й урахування принципу кодифікації галузевого законодавства, що в остаточному підсумку визначає ріст правових суперечок, викликаних різночитаннями, помилковими тлумаченнями правових норм та ін.

Недосконалість податкового законодавства (відсутність необхідних норм права в одних випадках і одночасне регулювання однакових суспільних відносин у різних законодавчих актах) призводить до значних труднощів у правозастосуванні й появи спірних правових позицій вищих судів України й офіційних актів тлумачення норм податкового права уповноваженими на те органами виконавчої влади в сфері оподаткування.

На основі аналізу сучасного стану теорії адміністративного процесу й розвитку законодавства в досліджуваній сфері, нами виявлені тенденції й закономірності, що вказують на необхідність подальшої наукової розробки проблем провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, які обумовлені кардинальними змінами в українській правовій системі, що відбулися за останнє десятиліття і оказали істотний вплив на функціонування механізму реалізації адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

На основі аналізу законодавчих документів, прийнятих у розвиток Податкового кодексу України, питання розглянутих правовідносин, що виникають у зв'язку із процесуальними діями при здійсненні провадження по справах про порушення законодавства в сфері оподаткування, залишилися

практично поза полем зору законодавця.

У той же час, як показав аналіз новацій Кодексу України про адміністративні правопорушення, прийнятих за період 2009-2017 рр., вони істотно збагачують і доповнюють саме процесуальну складову адміністративного процесу й провадження по справах про адміністративні правопорушення, зокрема, і в досліджуваній нами сфері. У законодавчій практиці 2009-2017 рр. по вдосконалюванню адміністративно-деліктного законодавства виявилися нові тенденції, які важливі для застосування оновленого КУпАП.

Не акцентуючи уваги на питаннях причини наявності складів адміністративних правопорушень із ПК України, ми принципово дотримуємося точки зору, що Кодекс України про адміністративні правопорушення повинен містити в собі всі до єдиного складу адміністративних правопорушень, у тому числі й з «податковим відтінком», у противному випадку його існування не має змісту й не може бути виправдане, тому що він призначений для того, щоб забезпечити однакове регулювання всіх питань найпоширенішого виду юридичної відповідальності, незалежно від сфери суспільних відносин: податкової, митної, банківської, санітарно-епідеміологічної, наглядної та ін.

На нашу думку, податкове адміністрування й адміністративно-податкова юрисдикція вповноважених державних органів у податковій сфері тісно пов'язані між собою, але є самостійними, послідовними видами діяльності. На відміну від податкового адміністрування, у рамках якого відбувається здійснення податкового контролю, що є первинним і обов'язковим для податкових органів, адміністративно-податкова юрисдикція має факультативний характер, тому що буде мати місце не завжди, а тільки при можливому виникненні правової суперечки.

Правове регулювання досліджуваної сфери здійснюється як матеріальними, так і процесуальними нормами права різних галузей, що викликає множину колізій і протиріч при практичному застосуванні

адміністративного, податкового законодавства.

Всі порушення законодавства про податки й збори підрозділяються на три основних види: власне податкові правопорушення; порушення законодавства про оподаткування, що містять ознаки адміністративного правопорушення (податкові правопорушення (провини)), порушення законодавства про оподаткування, що містять ознаки злочину (податкові злочини), при цьому, як ми вже вказували, ПК України виділяє три види юридичної відповідальності за порушення законодавства про податки й збори: власне, податкової (фінансової), адміністративної й карної.

Таким чином, протиправне діяння (дії, бездіяльність) платника податків класифікується по трьох підставах: податкове правопорушення, адміністративне правопорушення й податковий злочин [70, с. 45]. При такому підході, варто виділити три види виробництв по справах про порушення законодавства про податки й збори: провадження по справах про податкові правопорушення; провадження по справах про порушення законодавства про оподаткування, що містять ознаки адміністративних правопорушень; карне розслідування.

Провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування від інших видів виробництв буде відрізнятися галузевою специфікою розглянутих справ. Таким чином, до завдань провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування ми відносимо: всебічне, повне, об'єктивне й своєчасне з'ясування обставин кожної справи, вирішення її відповідно до закону, забезпечення виконання винесеної постанови.

Однак, на нашу думку, представляється доцільним віднесення до даних завдань ще двох - вживання заходів до усунення обставин, що сприяли здійсненню правопорушення, з метою їх попередження, а також виховання платників податків у дусі дотримання законів, спрямованих на зміцнення фінансової дисципліни.

Питання вивчення принципів провадження по справах про

адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, недостатньо досліджені, однак, з огляду на те, що адміністративний процес, будучи частиною управлінської діяльності, базується на єдиних соціально-політичних принципах державного управління, їх реалізація має специфічні особливості, властиві, у т. ч. і розглянутому нами виробництву [7, с. 141].

Таким чином, на основі аналізу чинного законодавства, нормативних правових актів, що регламентують дану діяльність, а також наукових джерел, на наш погляд, до принципів адміністративної юрисдикції в податковій сфері можна віднести наступні: законності, зацікавленості осіб у належному здійсненні й результатах адміністративного провадження в податковій сфері; швидкості процесу (його ще визначають як принцип економічності й ефективності); охорони інтересів особистості й держави при здійсненні адміністративної юрисдикції в податковій сфері; гласності; матеріальної істини; рівності; змагальності; відповідальності посадових осіб органів виконавчої влади за неналежне ведення процесу й ухвалене рішення; презумпції невинності; безпосередності.

Стадія порушення справи про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування має важливе значення для всього правоохоронного процесу, оскільки від своєчасності, повноти й об'єктивності виявлення й фіксації обставин здійснення правопорушення залежить правильність його юридичної кваліфікації й, в остаточному підсумку, - справедливості рішення в справі.

У зв'язку із цим, при виявленні факту правопорушення податковими органами, у ході перевірок, за яке передбачена адміністративна відповідальність, збуджується справа про адміністративне правопорушення, у зв'язку із чим, поряд зі здійснюваною контрольно-наглядовою діяльністю в податкового органа одночасно з'являється ще один вид діяльності - адміністративно-юрисдикційна. Дані види діяльності регулюються різними державними законами: Податковим кодексом України й Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Нами пропонується ввести у законодавство про адміністративні

порушення у податковій сфері (КУпАП, як ми й рекомендували, або у ПК України – при існуючому розділі норм між кодексами) норму: «По виявленим податковим органом порушенням, за які фізичні особи або посадові особи організацій підлягають залученню до адміністративної відповідальності, уповноважена посадова особа податкового органу, що проводила перевірку, негайно складає протокол про адміністративне правопорушення в межах своєї компетенції. Розгляд справ про ці правопорушення й застосування адміністративних покарань відносно фізичних осіб і посадових осіб організацій, винних у їх здійсненні, здійснюється відповідно до законодавства про адміністративні правопорушення».

Ми вважаємо, що адміністративне розслідування, проведене на стадії порушення справи, є відносно самостійним етапом провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, наділеним власним змістом, що характеризує особливу процесуальну форму провадження по таких справах, і має факультативний характер.

На основі проведеного порівняльно-правового аналізу норм Податкового кодексу України й Кодексу України про адміністративні правопорушення, констатуємо, що особливістю розгляду справи про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування є розходження в регламентації даної стадії провадження, обумовлені недосконалою юридичною технікою законодавця. Відзначаючи при цьому, що в КУпАП передбачений і регламентований повною мірою й обсязі такий порядок розгляду справи про адміністративне правопорушення.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження у випускній кваліфікаційній роботі, зазначимо, що особливістю ухвалення рішення в справі про правопорушення в сфері оподаткування і призначення покарання є те, що за те саме адміністративне правопорушення в податковій сфері відповідальність несуть відразу декілька суб'єктів правовідносин: юридична особа (як правило, відповідно до норм Податкового кодексу України),

посадова або фізична особа (відповідно до норм Кодексу України про адміністративні правопорушення). При цьому, у складі ознак податкового злочину - фізична особа (відповідно до Кримінального кодексу України).

На противагу кодифікованому акту адміністративного та кримінального законодавства, ПК України не має відповідних норм, не зовсім чітко врегульований порядок визначення провини особи в здійсненні правопорушення в ході розгляду податковим органом матеріалів податкової перевірки або провадження в справі про податкове (адміністративне) правопорушення, що, багато в чому, створює передумови для формального підходу, з боку податкових органів, до питання визначення провини особи в зробленому правопорушенні, у тому числі до форми такої провини. У результаті чого, при найбільш сприятливих умовах, податкові органи, у силу обов'язку, закріпленого в ПК України, будуть виявляти обставини, що виключають провину особи, у здійсненні правопорушення, не визначаючи, у той же час, форму самої провини підприємця. Форма провини, може й повинна мати визначальне значення, як при кваліфікації діяння, так і при індивідуалізації адміністративних покарань. Через що, суд розглядає справу про податкове правопорушення, може визнати факт здійснення правопорушення по необережності обставиною, що пом'якшує відповідальність. Стягнення податкових санкцій може вважатися обґрунтованим тільки в тих випадках, коли вина особи в правопорушенні чи злочині встановлена й доведена у встановленому законом порядку. При цьому необхідно, у силу специфіки податкових правовідносин, розглянути питання встановлення провини особи в здійсненні правопорушення чи злочину, так само як і про стягнення санкцій, тільки судом, у порядку, передбаченому законодавством України. Такий підхід до певного обмеження повноважень державних контролюючих органів до застосування заходів юридичної відповідальності до підприємців є новим, а тому потребує подальших більш системних досліджень.

РОЗДІЛ. 3. НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМЦІВ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Шляхи удосконалення законодавства про юридичну відповідальність у контексті забезпечення податкової безпеки

У сучасному світі фінанси є частиною ринкових відносин і являють собою найважливіший інструмент регулювання економіки. Здорова фінансова система країни є умовою політичної й економічної стабільності суспільства й держави. Будь-які збої у фінансовій сфері (незбалансованість державного бюджету, порушення в платіжній системі) відображаються на добробуті країни й населення. Тому на сьогоднішній день в умовах ліквідації наслідків фінансово-економічної кризи особливу актуальність здобувають питання фінансової безпеки держави. Найбільш значимою частиною фінансової системи є податкова сфера, отже, забезпечення податкової безпеки стає невід'ємним завданням збереження фінансової безпеки в цілому. Крім того, важливим фактором забезпечення стабільності податкових надходжень, на нашу думку, виступає примусово-каральний механізм засобів юридичного впливу на підприємців у вигляді притягнення них до адміністративної, кримінальної, фінансової відповідальності.

З огляду на те, що податкові надходження становлять щорічно від 60% до 80% доходів бюджету [47, с. 55], наявність механізму юридичної відповідальності у податковій політиці значною мірою впливає на економічну й загальну національну безпеку держави. Неefективна податкова політика й прорахунки у застосуванні засобів карального впливу несуть у собі загрози податкової безпеки й обумовлюють тенденції негативного розвитку податкової системи держави. Зазначені обставини приводять до підризу доходної бази бюджету й різкого ослаблення його здатності до фінансового забезпечення країни.

У цей час, у літературі відсутнє системне й пророблене визначення поняття «податкова безпека», не визначені її критерії, специфіка й склад загроз, не розроблені конкретні вихідні категорії, ефективні механізми використання податкових інструментів. Серед яких – юридична відповідальність. У сучасній науковій літературі можна зустріти кілька підходів до визначення поняття «податкової безпеки» [34, 58, 105], причому основний внесок у встановлення сутності цього явища вносять соціологи, філософи, економісти. Представники юридичної науки в цьому процесі, за рідкісним винятком, не приймають участі. У результаті українська юридична наука не має у своєму розпорядженні загальноприйнятого визначення понять «податкова безпека» і «система забезпечення податкової безпеки».

Наразі найбільша небезпека, з погляду забезпечення фінансових потреб держави, полягає в розширенні практики приховання доходів, тобто ухилення від оподаткування. Так, по оцінках експертів, у бюджет не надходить 30-40% сум податків, що підлягають сплаті [100, с. 51]. У таких умовах зовсім очевидна необхідність зміцнення фінансової й податкової дисципліни шляхом здійснення діючого податкового контролю, покликаного забезпечити своєчасність і повноту сплати в бюджет податкових платежів. А також застосування заходів адміністративної та кримінальної відповідальності.

Аналіз механізму формування податкової політики й виконання бюджетів у частині збирання податків протягом останніх років показує, що повномасштабне створення умов ефективної безпеки системи оподаткування не тільки найважливіший фактор забезпечення безпеки держави в цілому, але й одночасно її своєрідний путівник. Ефективний контроль є необхідною умовою функціонування податкової системи.

Необхідність дослідження податкового контролю та його стимулюючого впливу на підприємців в системі забезпечення податкової безпеки держави обумовлена декількома факторами.

1. Безпечний стан податкової сфери передбачає наявність і

функціонування активних захисних засобів, здатних скоротити ряд негативних умов і факторів і протистояти загрозам шляхом виявлення, визначення їх меж і наступної ліквідації.

2. Дефінітивний апарат українського законодавства про податки й збори відносно окремих категорій страждає зайвою лаконічністю, існуючі наукові розробки дефінітивних конструкцій законодавцем не враховуються.

3. Чинне законодавство про оподаткування не містить чіткого розмежування форм і методів податкового контролю та заходів юридичної відповідальності. Відсутність чітких правових формулювань приводить до появи в науці й судовій практиці суперечок щодо форм і методів податкового контролю та способів покарання підприємців як порушників податкового законодавства.

Грунтуючись на сформованим у правознавстві (ст. 1 Закон України «Про основи національної безпеки України») уявленнях про безпеку, ми доходимо висновку, що недосконалість законодавчого формулювання й непогодженість думок щодо розуміння безпеки розмиває границі історично сформованого явища, перешкоджаючи, тим самим, з'ясуванню його змісту й створюючи проблеми в правозастосовній діяльності.

Види загальної категорії безпеки, мають наступні напрямки: економічну безпеку, військову безпеку, інформаційну безпеку, екологічну безпеку, ресурсну безпеку, соціальну безпеку, науково-технічну безпеку, енергетичну безпеку, ядерну безпеку, політичну безпеку та ін. Не применшуючи значень кожної з відзначених сфер, що потребують захисту, ми віддаємо перевагу забезпеченню економічної безпеки, оскільки без достатнього економічного забезпечення практично неможливо вирішити жодне з завдань, що стоять перед державою.

Фундаментом економічної безпеки виступає, насамперед, фінансова безпека. З метою визначення стану економічної безпеки враховується фактор стабільності фінансової системи, обумовлений положенням державного бюджету й платіжного балансу країни, нормалізацією фінансових потоків і

розрахункових відносин, стабільністю банківської системи й національної валюти, зниженням державного зовнішнього боргу, характером і обсягом податкових надходжень, забезпеченням фінансових умов для активізації інвестиційного процесу. Основними структурними складовими фінансової безпеки є бюджетна, податкова, валютно-грошова й кредитно-банківська.

Зі складових фінансової безпеки, варто приділити увагу розгляду й відмежуванню податкової безпеки від бюджетної, і розуміти визначальну роль в економічній стабільності держави саме податкової безпеки. З одного боку, у податках і податковій політиці варто бачити ресурси й інструмент забезпечення бюджетної (відповідно до фінансової і економічної) безпеки, з іншого боку – фактор ризику й залежності держави від платників податків.

Розкриваючи сутність податкової безпеки, ми виділяємо наступні характерні ознаки, що відмежовують податкову безпеку від інших видів безпеки: специфічний об'єкт забезпечення безпеки; цілі й завдання забезпечення; податкові інтереси; особливі суб'єкти забезпечення податкової безпеки; специфічні загрози податкової безпеки; заходи щодо забезпечення податкової безпеки держави.

Відзначаючи нечисленність підходів, що містяться в літературі, до розуміння податкової безпеки держави [12, 17, 42. 78], і визнаючи відносну умовність віднесення до її формування заходів юридичної відповідальності, ми виступаємо на користь створення дефінітивної юридичної норми й визначаємо податкову безпеку як одну з підсистем національної безпеки держави, що представляє собою стан системи оподаткування, при якому забезпечується гарантований захист і гармонічний розвиток всієї податкової системи держави, здатність податкових інструментів до захисту національних інтересів держави шляхом застосування спектру заходів юридичної відповідальності (пеня, фінансові санкції, адміністративні штрафи та обмеження, позбавлення волі злочинця) підтримки соціально-економічної стабільності суспільства, а також формування достатніх для держави й місцевого самоврядування фінансових ресурсів, успішне протистояння

існуючим загрозам податкової безпеки.

На сьогоднішній момент не можна говорити про стабільність і безпеку податкової системи України. Сучасний стан податкової безпеки знаходиться в зоні ризику. Виклики й загрози, як правило, носять комплексний характер: на ті самі об'єкти в системі безпеки можуть бути націлені різні загрози, які здатні створювати взаємно підсилюючий ефект. У сформованих умовах держава повинна бути націлена на активну правотворчу й правозастосовну діяльність, формування грамотної податкової політики, вибір напрямку забезпечення податкової безпеки, ефективних методів застосування юридичної відповідальності. На нашу думку, усе це створить умови для нормального функціонування відносин у податковій сфері й буде сприяти нейтралізації існуючих загроз та зменшенню адміністративно- та кримінально-караних дій держави до підприємців.

У структурі системи забезпечення податкової безпеки варто виділити чотири складові: об'єкт забезпечення податкової безпеки держави, суб'єкти забезпечення податкової безпеки, нормативну правову базу, ресурсну складову.

Об'єктом забезпечення податкової безпеки є податкова система України, розглянута через систему податків і зборів. Суб'єктами – органи загальної й спеціальної компетенції, що володіють необхідними силами й засобами для досягнення максимально можливого позитивного результату (формують податкову політику, що забезпечують збір податків і контроль виконання податкового законодавства, що реалізують правоохоронні функції податкових відносин, притягують порушників до відповідних видів юридичної відповідальності). Ресурсами для забезпечення податкової безпеки служать матеріальне, інформаційне, технічне й інше забезпечення.

Аналізуючи законодавчі джерела в сфері забезпечення податкової безпеки (ПК України [72], Митний кодекс України [61] та ін.), ми доходимо висновку, що питання безпеки в них урегульовані не належною мірою. Особливо викликає занепокоєність розпорошення по цих актах норм про

притягнення підприємців до адміністративної відповідальності.

Вирішення зазначеної та подібних проблем повинні знайти своє відображення у концепції податкової безпеки держави, яка повинна визначатися податковою політикою країни, бути орієнтованою на стабілізацію податкових відносин. Основне завдання в рамках реалізації державної стратегії забезпечення податкової безпеки полягає в розробці механізмів, за допомогою яких суб'єкти податкової безпеки на державних, регіональних, місцевих рівнях зможуть вживати заходів юридичної відповідальності до підприємців-правопорушників. Не зайвим також буде створення регіональних програм по забезпеченню безпеки в податковій сфері. У пропонованій ідеї концепції безпеки й державної стратегії безпеки варто вбачати вирішення двох основних питань: чи створювати спеціальну систему для вирішення проблем податкової безпеки або можна обмежитися діяльністю окремих державних органів; і як управляти системою забезпечення податкової безпеки.

У пропонованій нами до законодавчого закріплення концепції повинні бути викладені основні норми, необхідні для забезпечення податкової безпеки:

1. Характеристика умов, у яких функціонує податкова сфера держави.
2. Визначення основних термінів, що стосуються проблеми забезпечення податкової безпеки.
3. Зміст загроз: причини виникнення, джерело, спрямованість, масштаб впливу.
4. Загальний підхід до протидії згаданим загрозам, вимоги до їх нейтралізації й локалізації.
5. Повноваження органів державної влади - суб'єктів забезпечення безпеки у сфері застосування заходів юридичної відповідальності до порушників податкового законодавства.

Стратегія повинна бути заснована на положеннях концепції із вказівкою загальної мети, яку потрібно досягти в процесі реалізації стратегії,

планів, програм, заходів, методів захисту від загроз, викладених в основній частині. Для вирішення кожного з завдань повинен бути встановлений строк, виділені сили й засоби, зазначені органи, відповідальні за реалізацію.

Роль інституту юридичної відповідальності у функціонуванні системи податкової безпеки зводиться до вирішення декількох завдань:

- 1) забезпечення ефективної реалізації чинного закону, максимального використання його норм, зміцнення правопорядку;
- 2) вироблення нових концептуальних законодавчих норм.

Розглянувши складові механізму забезпечення податкової безпеки держави, проаналізувавши їх сучасний стан, система забезпечення податкової безпеки розглядається як зовнішня складова податкової безпеки й визначається як система вповноважених компетентних органів, що діє на підставі норм закону з метою створення сприятливих умов для функціонування податкової системи держави, а також сукупність засобів, спрямованих на попередження, виявлення й припинення існуючих у податковій сфері загроз.

У числі узагальнюючих положень необхідне наступне.

По-перше, в основі всієї системи забезпечення податкової безпеки повинна бути чітко визначена теоретична й законодавча база, Концепція податкової безпеки держави, державна стратегія забезпечення податкової безпеки, конкретизовані її цілі й завдання.

По-друге, варто чітко визначати структуру системи забезпечення податкової безпеки, де велика роль кожного складового елемента: об'єкта й суб'єктів забезпечення безпеки, правової і ресурсної складових.

По-третє, система повинна бути дієва з погляду виявлення й нейтралізації загроз податкової безпеки, шляхом застосування до суб'єктів таких загроз дієвих заходів юридичної відповідальності.

Аналіз поелементних характеристик податкового контролю, трактування цілі, завдань, об'єкта, предмета контролю й інших його складових, дозволили нам, з одного боку, відносити податковий контроль до

функціональної частини системи державного податкового адміністрування; з іншого боку, розглядати його як частину системи забезпечення податкової безпеки держави: спеціалізований інструмент управління податковими правовідносинами, використовуваний державою з метою нейтралізації загроз податкової безпеки країни.

Значимість юридичної відповідальності в системі забезпечення податкової безпеки, пояснюється віднесенням його до елементів методики планування податкових надходжень у бюджет. Податкові доходи бюджетів кожного рівня становлять більше 80% від загального обсязі доходів консолідованого бюджету України й більше 90% кожного рівня бюджету. Тому втрата контролю над кожною часткою надходжень чревата серйозними наслідками для економічного благополуччя країни.

Таким чином, податковий контроль варто розглядати як адміністративну процедуру та невід'ємну складову механізму забезпечення податкової безпеки держави й розуміти як вид діяльності, здійснюваний уповноваженими на те спеціальними державними органами, реалізований у формах, встановлених чинним законодавством України, проведений з метою виявлення, попередження, нейтралізації загроз податкової безпеки України.

Результативність податкового контролю, зокрема залучення коштів до бюджетів усіх рівнів від застосування таких заходв юридичної відповідальності як пеня та штрафні санкції, прямо залежить від організаційних аспектів діяльності, зокрема, змісту контрольних заходів, елементів контролю й основних принципів. Багатоаспектність і різноманітність форм податкового контролю вимагає відбиття в законі принципів його здійснення, незалежно від суб'єктного складу. Чинне законодавство про оподаткування не містить нормативно закріплених принципів податкового контролю.

Відповідно до норм Податкового кодексу України (ст. 62) комплекс заходів податкового контролю включає: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної

податкової служби; перевірки та звірки відповідно до вимог ПК України, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин [72].

Відсутність конкретики в законодавчих формулюваннях способів (форм) податкового контролю стають причиною перекрученого розуміння суті форм податкового контролю не тільки податковими, але й судовими органами. Так, окремими рішеннями судів формами податкового контролю були визнані «контроль за використанням податкових пільг», «перевірка своєчасності подання податкової декларації», одержання показань свідка.

Грунтуючись на аналізі наукової літератури, правозастосовної практики, матеріалах дослідження працівників податкових органів, ми визначаємо наступні чотири форми податкового контролю: 1) податковий облік організацій і фізичних осіб; 2) камеральний податковий контроль; 3) виїзний податковий контроль; 4) облік (контроль) податкових надходжень.

З числа форм податкового контролю в результаті яких визначається наявність чи відсутність податкового правопорушення у підприємця, є податкові перевірки. Втім у ст. 75 ПК України недостатньо чітко визначено відмінності камеральних та документальних перевірок. Відзначений факт нерідко є приводом до судових суперечок на предмет розмежування камеральної й документальної перевірок. Для усунення існуючої неоднозначної правозастосовної практики, ми пропонуємо власне бачення понять камеральних і документальних податкових перевірок.

Під ефективністю податкового контролю варто розуміти рівень дієвості контрольної роботи фіскальних органів, характеризуваній показниками надходжень у бюджетну систему податкових доходів; якістю проведення податкових перевірок; скороченням числа судових розглядів за результатами контрольних заходів; підвищенням виконавчої дисципліни й правової культури платників податків, застосування заходів юридичної відповідальності.

Беручи до уваги сутність податкового контролю, виходить, що ефективність податкового контролю носить багаторівневий характер, містячи в собі ефективність використання податкового потенціалу через збирання податків; ефективність роботи фіскальних органів і координацію їх контрольної діяльності у взаємодії з іншими відомствами; рівень донарахувань належних до сплати в бюджет сум податків.

Інформованість громадян про податки, обов'язкові до сплати, досить низька: 18% українців зізнаються в повному невіданні того, які податки вони зобов'язані платити, 36% знають про цьому «приблизно», і тільки 40% респондентам відомо, які податки варто платити [15, с.61].

З урахуванням відзначеного, підвищення ефективності заходів юридичної відповідальності пов'язується з новими підходами до повноважень суб'єктів податкового контролю по посилення їх комунікації із платниками податків, що повинне бути детально регламентоване й одноманітно закріплене у всіх законодавчих актах, що регламентують діяльність податкових органів.

Таким чином, у числі пріоритетних напрямків по вдосконалюванню механізму притягнення до юридичної (особливо – адміністративної та кримінальної) відповідальності у системі податкової безпеки важлива роль належить процедурі податкового контролю. Для правового механізму його удосконалення варто виділити: розробку єдиної методики оцінки ефективності діяльності контрольних органів щодо встановлення ними порушень податкового законодавства; підвищення якості нормативних правових актів, що регламентують діяльність податкових органів по організації й проведенню контрольних заходів та притягненню порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності; поліпшення політики взаємовідносин податкових органів і платників податків; посилення взаємодії із правоохоронними органами в ході контрольних заходів.

3.2. Трансформація механізму притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності за ухилення від оподаткування

Формування пропозицій щодо удосконалення норм вітчизняного законодавства, яке регулює основні засади притягнення недобросовісних платників податків до адміністративної та кримінальної відповідальності доцільно розпочати з аналізу фактичного матеріалу. Отже, у 2010-2017 роках кількість виявлених органами ДФС правопорушень в сфері оподаткування по більшості статей КУпАП, та злочинів за КК України, обчислювалося як недостатні, що негативно впливає на ефективність забезпечення фінансування країни. Тобто доцільно розглядати заходи юридичної відповідальності підприємців у податковій сфері як джерела поповнення бюджетів.

На нашу думку, немає достатніх теоретичних підстав відокремлювати податково-правову відповідальність від адміністративно-правової. Поняття адміністративного правопорушення в сфері фінансів поєднує в собі ознаки податкового правопорушення й порушення бюджетного законодавства, які передбачені відповідно Податковим кодексом України й Бюджетним кодексом України. Доцільно закріпити всі положення про фінансову відповідальність в сфері податків, на підставі її адміністративно-правового характеру, у розділі КУпАП, що встановлює відповідальність за адміністративні правопорушення.

Адміністративному правопорушенню в сфері податків властиві такі ознаки, як суспільна небезпека (шкідливість), протиправність, винність і караність, що мають при цьому певну специфіку, обумовлену особливостями податково-правових відносин.

Порівняльна характеристика складів карних і адміністративних правопорушень в сфері податків показує, що розмежування між ними проводиться тільки по розміру заподіяного збитку або витягнутого незаконного доходу. Отже, у них загальні детермінанти, а комплекс заходів

щодо їх нейтралізації повинен бути єдиним і здійснюватися всіма зацікавленими органами у взаємодії.

Повноваження в протидії правопорушенням в сфері податків у системі ДФС України покладені на різні підрозділи. На нашу думку, органи ДФС, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, повинна здійснювати протидію всім протиправним адміністративним діям в сфері податків, тому що податкове регулювання, а також забезпечення безпеки Конституцією України [45] віднесені до предмету ведення державних органів влади [1]. Органи ДФС (податкова міліція) не мають всієї необхідної правової бази для реалізації покладених законодавством завдань по боротьбі з податковими правопорушеннями. У відомчих нормативно-правових актах МВС України закріплене право співробітників складати протоколи про адміністративні правопорушення, передбачені КУпАП. Крім того, право складати протоколи про адміністративні правопорушення податковою міліцією, передбачено статтею 350.1.10 ПК України [72]. Це призводить до перетинання прав і функцій цих двох структур.

У напрямку забезпечення уникнення та мінімізації податкових правопорушень у країні перетинається компетенція органів ДФС і інших державних органів України: Міністерства фінансів, органів державних позабюджетних фондів, Рахункової палати, та ін. Необхідність взаємодії зазначених органів обумовлена наявністю в них загального завдання по протидії фінансовим правопорушенням і застосуванню заходів кримінально-правової й адміністративно-правової відповідальності за їх здійснення.

Необхідне вдосконалювання взаємодії органів ДФС з іншими суб'єктами забезпечення податкової безпеки України з метою протидії адміністративним правопорушенням в сфері податків. Доцільне закріплення стандартів взаємодії в нормативному акті, обов'язковому для всіх суб'єктів забезпечення фінансової безпеки, у формі указу Президента України.

У числі основних напрямків діяльності державних фіскальних органів України є попередження й припинення адміністративних правопорушень у

сфері оподаткування. саме Попередження (профілактика) таких правопорушень є одним з актуальних завдань суспільства, законодавчих і виконавчих органів держави. Вона вирішується різноманітними політичними, економічними, правовими методами, спеціально спрямованими на усунення причин злочинів і умов, що сприяють їх здійсненню.

Практика, проведених органами ДФС заходів щодо профілактики податкових (адміністративних) правопорушень показує їх, у цілому, низьку ефективність. Можна також відзначити відсутність відомчого підходу до визначення й змісту профілактичної діяльності підрозділів податкової міліції та підрозділів по боротьбі з економічними злочинами. Відомчими нормативними актами слабо регламентуються профілактичні заходи, на нинішній момент спеціально не сформульовані цілі й завдання, засоби й методи профілактичної роботи, не розроблені положення про зміст й структуру «профілактичного заходу», про основні їх види. Співробітники зазначених підрозділів не мають необхідні знання в сфері проведення профілактичних заходів.

Діюча нормативна база й правозастосовна практика в сфері профілактики економічних злочинів постійно обновляються й мають потребу в теоретичному осмисленні. Зміни соціально-економічних умов вимагають розробки науково обґрунтованих пропозицій по підвищенню ефективності заходів попередження злочинів у сфері економічної діяльності органами внутрішніх справ у сучасних умовах.

Вивчення названої проблеми обґрунтовується наступними положеннями. По-перше, у доктрині адміністративного права та адміністративного процесу не склалося цілісного уявлення про систему профілактики, здійснюваної органами внутрішніх справ, стосовно до специфічної сфери суспільних відносин – податково-правової діяльності. По-друге, тривалий час уявлення про значення й зміст попередження адміністративних правопорушень у податковій політиці, відомчих завданнях спрощувалося й містило в собі лише набір превентивних засобів і методів без

урахування особливостей окремих сфер економіки, специфіки суб'єктів господарської діяльності, сучасних реалій розвитку держави й цивільного суспільства, що явно не сприяло підвищенню ефективності превентивно-правових і організаційних засобів впливу на причини, умови й інші фактори, що сприяють здійсненню злочинів у сфері економічної діяльності.

Профілактика адміністративних проступків у системі оподаткування є лише одним з важливих напрямків попередження неправомірної діяльності, що включає реалізацію заходів як загального, так і індивідуального характеру. Попередження, як сукупність всіх спеціально-адміністративних превентивних заходів, і «профілактика», як сукупність прийомів і способів впливу на особи із протиправною поведінкою і на протиправні фактори конкретних правопорушень, розрізняються по змісту й часу застосування попереджувальних заходів, по об'єктах і суб'єктах здійснення.

У відношенні заходів впливу на адміністративні проступки щодо ухилення від оподаткування ми пропонуємо використовувати узагальнюючий термін «протидія», що включає:

- виявлення, припинення, боротьба з адміністративними правопорушеннями у сфері оподаткування – завдання й функція держави, органів ДФС, наділених спеціальними повноваженнями;

- усунення причин і умов, що сприяють здійсненню адміністративних проступків, здійснення профілактичного впливу на осіб із протиправною поведінкою (попередження, профілактика) – завдання, як спеціальних органів, так і інших органів, організацій і громадян, не наділених спеціальними повноваженнями;

- мінімізація та/або ліквідація наслідків неправомірних податкових проявів (постадміністративна профілактика).

Ми дотримуємося думки вчених, що розглядають профілактику адміністративних правопорушень у сфері оподаткування як складову частину попередження окремих правопорушень (неподання чи несвоєчасне подання декларації про доходи тощо [44]). При цьому попередження адміністративних

правопорушень, відображаючи весь комплекс заходів по їх недопущенню, виступає як споріднене стосовно всіх інших видів превенції поняття.

Регулювання попередження правопорушень повинне проводитися в трьох основних напрямках адміністративної юрисдикційної діяльності державних органів: 1) матеріально-правовому; 2) процесуально-правовому; 3) організаційно-управлінському.

З погляду науки адміністративного права (вирішення завдань класифікація видів адміністративних проступків у сфері оподаткування, встановлення специфічних причин і умов, що сприяють здійсненню проступків, визначення характеристик типових правопорушників-платників податків, розробки системи спеціальних запобіжних заходів щодо проступків та ін.) економічні злочини нами класифіковані по різних підставах:

- залежно від порушених суб'єктивних прав учасників економічних відносин;
- залежно від їх здійснення в тій або іншій галузі економіки або сфери господарювання;
- від суб'єктів здійснення проступку або видів їх жертв;
- інші, з урахуванням зацікавленості суб'єктів протидії економічним правопорушенням, а також створених у правоохоронних органах відповідних підрозділів забезпечення економічної безпеки по тих або інших напрямках (галузях) господарювання, функціонування державної влади.

Досліджуючи проблематику адміністративних відносин у сфері оподаткування, нами пропонується під податковими адміністративними правопорушеннями розуміти соціальне історично мінливе, масове, системне явище, що проявляється в сукупності суспільно небезпечних діянь, і осіб, їх що вчинили, що характеризується корисливою мотивацією особи, що прагне до незаконного збагачення, майнової вигоди, порушеннями суб'єктивних економічних прав учасників відносин (господарюючих суб'єктів або приватних підприємців), діяльністю, що імітує економічну (господарську) діяльність, або пов'язану з укладанням незаконних угод або інших

податкових операцій, а також причинами й умовами, що сприяють їх здійсненню.

Виходячи зі специфіки розглянутої сфери, фактори, що сприяють впровадженню неправомірної діяльності у сфері оподаткування, пропонується розглядати на чотирьох рівнях: загальні фактори, характерні для адміністративних правопорушень у податковій сфері в цілому; специфічні фактори економічної неправомірної діяльності; специфічні фактори ухилення від оподаткування чи виконання податкового обов'язку; - фактори здійснення ухилення від окремих видів податків, зборів.

Роль профілактичних (контрольно-наглядових, попереджувально-профілактичних і інших) заходів, здійснюються не тільки самостійно органами ДФС, але й при необхідності разом з іншими державними органами виконавчої влади. Слід зазначити, що структура «профілактичного заходу» може виглядати у вигляді наступних елементів: принципи, цілі й завдання профілактики правопорушень; нормативна база (правові основи); об'єкти попереджувальної діяльності; суб'єкти профілактики адміністративних правопорушень щодо ухилення від оподаткування.

Проведені дослідження за визначеною проблематикою дають підстави стверджувати, що основними цілями профілактики податкових правопорушень у сучасний період економічної кризи, військових дій на території нашої держави та інших соціально-економічних негараздів є: встановлення правомірності податкових правовідносин для суб'єктів бюджетоутворюючих галузей і об'єктів економіки; поповнення бюджетів (державного, обласних, муніципальних); захист всіх форм власності від неправомірних зазіхань; захист економічних інтересів підприємців.

Виходячи з основних напрямків діяльності органів ДФС про попередженню адміністративних правопорушень у сфері оподаткування на сучасному етапі, основним завданням податкової міліції по профілактиці економічної злочинності є створення умов, що сприяють усуненню економічної вигоди від здійснення неправомірних дій.

У роботах вітчизняних юристів [2, 31, 53, 74] є цілий ряд положень і висновків методологічного порядку, прямо або побічно стосовних до попередження податкових правопорушень, однак, переважно вони були орієнтовані на дослідження адміністративно-податкової відповідальності.

Необхідне вдосконалювання законодавства України в сфері попередження правопорушень, що мають зазіхання на фінансову безпеку й фінансове благополуччя держави.

Попередження це універсальний правовий захід державного управління, за допомогою використання якого здійснюється правовий вплив на волю, свідомість, поведінку людей у будь-якій сфері діяльності, у тому числі в сфері податкових правовідносин. Традиційне попередження протиправних діянь, заборонених правовою нормою, розглядається з позицій карного законодавства. Необхідно й важливо використовувати накопичений досвід кримінологів у адміністративно-попереджувальній діяльності податкових органів. І враховувати, що податкові правопорушення мають свою правову специфіку.

Об'єктом попередження податкових правопорушень є суспільні відносини, що виникають між платниками і державою з питань формування правової свідомості підприємця на добровільне виконання свого конституційного обов'язку, запобігання здійснення правопорушення. Відносини по попередженню податкових правопорушень є публічними відносинами спрямованими на створення стабільної економічної основи української держави. Цілями попереджувальної діяльності в податковій сфері є зміцнення фінансових основ держави, профілактика, стимулювання належної поведінки учасників податкових правовідносин, скорочення видів неправомірної поведінки і їх кількості. При цьому ми підтримуємо точку зору тих учених-дослідників [23, 99], які вважають, що ціль попереджувальної діяльності в сфері податків і зборів може залишатися незмінною, а напрямки попереджувальної діяльності можуть змінюватися залежно від різних умов.

Основними заходами попереджувального характеру в податковій сфері є: контроль у різних його проявах (податкові перевірки, податковий облік, реєстрація та ін.) і нагляд. Контроль і нагляд у податковій сфері мають різну правову природу. Однак і контроль і нагляд серед інших мають завдання попередження податкових правопорушень.

З огляду на публічну природу податків, їх роль у формуванні доходів бюджетів, всі заходи повинні проводитися переважно в загальнодержавному масштабі. Діяльність по попередженню правопорушень у сфері податків і зборів повинна здійснюватися як у частині подолання об'єктивно-негативних факторів у розвитку економіки, так і суб'єктивного фактору - формування якостей сумлінного платника податків. Необхідне залучення й участь у питаннях попереджувальної діяльності органів місцевого самоврядування, а також органів МВС на місцевому рівні. Ми вважаємо, що включення органів місцевого самоврядування до складу учасників податкових правовідносин дозволять збільшити збирання податків, скоротити кількість податкових правопорушень і злочинів.

Держава в особі законодавчих і виконавчих органів влади, систематично аналізуючи практику попереджувальних норм і норм податкового адміністрування, виявляє на кожному наступному етапі свого розвитку механізми й інструменти вдосконалювання попереджувальної роботи, спрямованої на економічну безпеку держави.

Отже, профілактика адміністративних правопорушень у податковій сфері повинна розглядатися як виявлення й усунення девіантної поведінки, тобто встановлення осіб із соціальною установкою на порушення норм податкового законодавства й асоціальною поведінкою стосовно інтересів держави й суспільства, і здійснення на них коригувального впливу на свідому поведінку. У свою чергу запобігання податкових правопорушень варто розглядати як недопущення їх здійснення в майбутньому, а також прийняття випереджального впливу (у тому числі контролю) на момент формування помислів або готування, незалежно від суб'єктивної сторони їх здійснення.

Нинішня податкова система в Україні виконує суто фіскальну функцію, не стимулює підприємців чесно сплачувати податки, легалізувати тіньові доходи, бути часткою розбудови фінансово незалежної держави з сильною економікою та справедливою системою оподаткування. Досягнення зазначеного консенсусу можливе лише в разі існування чітких і прозорих механізмів регулювання правовідносин, які складаються у всіх сферах життєдіяльності суспільства, зокрема механізму притягнення до юридичної відповідальності за правопорушення, що посягають на одну із головних сфер правовідносин держави і суспільства – сферу оподаткування.

Говорячи про кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства, ми можемо виокремити певні аспекти механізму її впровадження, які потребують вдосконалення. По-перше, злочин, передбачений ст. 212 КК України не передбачає покарання у вигляді позбавлення волі, що в свою чергу не тільки негативно впливає на усвідомлення тяжкості даного злочину потенційними злочинцями, адже не викликає з їх сторони належного остраху, а й унеможливує притягнення до кримінальної відповідальності особи, яка умисно ухилилася від сплати податків у значних, великих та особливо великих розмірах у разі, якщо вона виїхала за кордон. Адже згідно з ч. 1 ст. 573 Кримінального процесуального кодексу України запит про видачу особи (екстрадицію) направляється за умови, якщо за законом України хоча б за один із злочинів у зв'язку з якими запитується видача, передбачено покарання у вигляді позбавлення волі на максимальний строк не менше одного року, або особу засуджено до покарання у вигляді позбавлення волі і невідбутий строк становить не менше чотирьох місяців [43].

Отже ми можемо зробити висновок, що компетентні органи України не мають змоги здійснювати заходи щодо екстрадиції особи, яка умисно вчинила ухилення від сплати податків у значних, великих та особливо великих розмірах. Зазначений факт свідчить про недосконалість механізму притягнення до відповідальності осіб, що злочинно ухиляються від сплати

податків, зборів (обов'язкових платежів), що в свою чергу створює велику прогалину у вітчизняному законодавстві, яка широко використовується правопорушниками та яка спричиняє негативні наслідки у вигляді не надходжень до бюджету коштів у належних розмірах. Запровадження кримінальної відповідальності за діяння передбачені ст. 212 КК України у вигляді позбавлення волі з одного боку може здатися відходом від принципу гуманізації кримінальної відповідальності за злочини у сфері оподаткування, запровадження та виконання якого в останні роки чітко прослідковується у діях законодавця, проте з іншого боку, на нашу думку, є необхідним кроком до ефективного функціонування інституту відповідальності за правопорушення у податковій сфері та слугуватиме виконанням однієї з основних функцій юридичної відповідальності у податковій сфері – компенсаційно-відновлювальної.

По-друге, суб'єктний склад, передбачений ст. 212 КК України, який передбачає можливість притягнення до кримінальної відповідальності службових осіб підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або осіб, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-яких інших осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі) виключає можливість притягнення юридичних осіб до кримінальної відповідальності. У попередніх розділах нами було докладно розглянуто необхідність та актуальність розширення суб'єктного складного зазначеного злочину.

Слід звернути увагу на сучасне уявлення про сутність юридичної особи. Сьогодні юридична особа є не лише сукупність людей, які переслідують певну мету, а й особистістю, яка здатна централізовано впливати на хід різних правовідносин, вчені все більше схиляються до доктрини «реального суб'єкта», яка трактує сутність юридичної особи, як суб'єкта самостійного, схожого із фізичною особою, який має волю. З цим неможна не погодитися, адже досить часто злочинна діяльність юридичної особи триває роками і стає невід'ємним елементом її існування. При цьому

фізична особа, яка представляє інтереси юридичної особи, не завжди в силах покласти кінець такій злочинній практиці. Існують випадки, коли організація систематично здійснює злочинну діяльність, з якою погоджуються всі її службовці, виключення існування вольового фактору в діях самої юридичної особи не вважається справедливим.

Таким чином, юридичну особу варто вважати суб'єктом злочину за таких обставин: 1) коли злочин вчинено фізичною особою, винуватою від імені і в інтересах юридичної особи; 2) як у випадку встановлення фізичних осіб, які вчинили злочин, так і у випадку, коли така особа не встановлена; 3) у випадку, коли злочинна діяльність організації здійснюється внаслідок прийнятого рішення управлінським представницьким органом юридичної особи і з відома і за згодою всіх працівників.

Така позиція дещо відходить від принципу «особистої відповідальності». Зрозуміло, що керівник інший працівник, як фізична особа, несуть кримінальну відповідальність за свої вчинки, а в чому ж тоді вина юридичної особи. М. П. Кучерявенко з цього приводу зазначає, що «злочин вважається вчинений юридичною особою, якщо він скоєний (безпосередньо нею, або за допомогою інших осіб) особою, або групою осіб, які контролюють здійснення юридичною особою її прав і діють з метою здійснення цих прав» [54, с. 50]. Таким чином, юридична особа відповідає за те, що злочин вчинено на користь юридичної особи керівником (представником), у зв'язку з чим вина юридичної особи презюмується.

Основним аргументом опонентів встановлення кримінальної відповідальності юридичної особи є неможливість її існування із традиційними для кримінального права принципами винуватої та особистої відповідальності, а також юридичну особу не можна позбавити волі. Варто зауважити, що позбавленням волі не вичерпується система кримінально-правових санкцій. Вина юридичної особи у вчиненні злочину є суб'єктивне відношення до протиправного діяння його учасників (членів, або працівників), які діяли в межах своїх повноважень. В цьому випадку вина

юридичної особи розглядається як продукт психічної діяльності людей, повинна розумітися як вина зазначених фізичних осіб і вважатися доведеною лише за наявності вини в їх діях.

Отже, зазначене свідчить про розширення кола суб'єктів злочину передбаченого ст. 212 КК України, а саме включення до нього юридичних осіб, як суб'єктів умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Тим більше, що саме такий шлях було обрано законодавцем під час виконання Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України стосовно відповідальності юридичних осіб. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо виконання Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України стосовно відповідальності юридичних осіб» від 23 травня 2013 р. № 314-VII Загальну частину КК України було доповнено розділом «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб», який визначає підстави застосування таких заходів, перелік юридичних осіб, до яких вони застосовуються, види таких заходів, а також внесені відповідні зміни й доповнення до інших нормативно-правових актів [67].

Отже, розв'язання вищезазначених проблем щодо вдосконалення правового регулювання адміністративної та кримінальної відповідальності за правопорушення у податковій сфері потребує проведення в державі більш ґрунтовної законотворчої роботи з аналізу і пошуку додаткових можливостей в роботі підприємців. При цьому головним критерієм повинно бути: дотримання вимог Конституції України, принципів системи оподаткування, підвищення рівня контролю, доцільність та ефективність застосування заходів такої відповідальності. Вдосконалення законодавства у цих питаннях повинно сприяти збільшенню надходжень коштів податків і зборів до бюджету, а також зменшення адміністративних (податкових) правопорушень та злочинів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі проведено комплексне, системне дослідження інституту юридичної відповідальності за ухилення від оподаткування, вироблено і обґрунтовано висновки. Основними теоретичними та практичними результатами дослідження є такі положення.

1. Податкові правовідносини, як відносини, що виникають у сфері реалізації публічних інтересів, прямо пов'язані з добровільно-примусовим вилученням певної частини приналежних власникові матеріальних благ. Специфіка податкових правовідносин спричиняє конфлікт приватноправових і публічно-правових інтересів, наслідком чого, як правило, стає порушення законодавства про оподаткування, і відповідна реакція з боку держави, що виражається в застосуванні заходів державно-правового примусу. У цьому зв'язку провідну роль відіграє інститут юридичної відповідальності у взаєминах держави й платника податків.

2. Здійснено класифікацію причин ухилення від податків і визначено загальні принципи ухилення від оподаткування. Встановлено, що для ухилення від оподаткування використовуються три основні стратегії: нелегальна діяльність; приховання легальної діяльності; звільнення від платежів. Виявлено і класифіковано конкретні схеми ухилення від податків. Досліджено ймовірність ухилення від податків за їх видами.

3. Адміністративна відповідальність є засобом адміністративного впливу на порушників податкового законодавства із застосуванням адміністративно-правових норм. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної або необережної дії чи бездіяльності, що посягає на захищені законом суспільні відносини, за яку законодавством передбачена адміністративна відповідальність. Особливостями адміністративних стягнень є: застосування до фізичних осіб та посадовців, винних уподаткових правопорушеннях; адміністративні

санкції не тягнуть за собою судимості; застосування у відношенні до найменш значних податкових правопорушень (проступків), які за своїм характером відповідно до закону не тягнуть кримінальної відповідальності; відсутність тяжких правових наслідків. Діяння, за які передбачена адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, зазначені у статтях Кодексу України про адміністративні правопорушення (Ст. 163-2, 163-3, 163-3, 164-1, 164-5 та іншими), а також у деяких статтях Податкового та Митного кодексів України.

4. Доведено необґрунтованість виділення податкового правопорушення як фактичної підстави застосування відповідальності за порушення законодавства про оподаткування. Адміністративне правопорушення в сфері оподаткування є універсальною підставою виникнення відповідальності в податковій сфері, податкове правопорушення слід розглядати лише як складову частину комплексного поняття «адміністративне правопорушення». Адміністративне правопорушення в сфері оподаткування, на теоретичному рівні, пропонується розуміти як суспільно шкідливу, протиправну, винну дію (бездіяльність) фізичної або юридичної особи, що зазіхає на суспільні відносини в сфері оподаткування, за яке законодавством України встановлена адміністративно-правова відповідальність.

5. Відповідальність за правопорушення в сфері оподаткування варто розглядати винятково як адміністративно-правову. Запропоновано відповідальність, встановлену ПК України, незважаючи на відсутність однозначного нормативного закріплення її адміністративно-правової природи, розглядати як вузькоспеціальне позначення адміністративної відповідальності за правопорушення в податковій сфері, без відділення її від останньої. Доцільно здійснити комплекс заходів, спрямований на включення в сферу регулювання КУпАП України всіх питань, що стосуються відповідальності за правопорушення в сфері оподаткування, у тому числі й склад таких правопорушень, з одночасним виключенням із ПК України таких положень.

6. Кримінальна відповідальність застосовується при доказівності, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідках податкового злочину. Кримінальна відповідальність характеризується такими особливостями: суб'єктами є виключно фізичні особи; регулюється нормами Кримінального кодексу України; встановлюється лише в судовому порядку; має певні процесуальні особливості. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати по-датків, зборів, інших обов'язкових платежів передбачена статтею 212 Кримінального кодексу України.

7. Встановлено, що в правозастосовній практиці фіскальних органів і судовій практиці в більшості випадків неможливо обійтися без вказівки на склад адміністративного правопорушення у податковій сфері. З метою вдосконалювання існуючих податкових норм, запропоновано доповнити КУпАП положеннями про склад адміністративного правопорушення у податковій сфері, під яким варто розуміти сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, необхідних і достатніх для визнання діяння адміністративним правопорушенням і встановлення відповідальності за ці діяння. Пропонується доповнити законодавчі норми положеннями про необхідність встановлення ступеня провини кожної особи (фізичної особи, посадової особи (посадових осіб), представника (представників) організації), у здійсненні адміністративного правопорушення у сфері податків та закріпити перелік обставин, що підлягають доведенню при розгляді справи про правопорушення у сфері оподаткування.

8. Провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування є діяльністю по реалізації процесуальних норм, у рамках здійснення відповідного адміністративно-юрисдикційного провадження. Визначено і доповнено завдання провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування. Доведено необхідність нормативного закріплення завдань провадження по справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. Здійснено низку пропозицій, що стосуються: внесення ясності щодо процесуального

оформлення виявлених ознак адміністративного правопорушення в податковій сфері; чіткого визначення провини юридичної особи; встановлення у законодавстві однозначного трактування терміну «триваюче правопорушення»; визначення поняття «малозначність адміністративного правопорушення».

9. Запропоновано власне бачення дефінітивної юридичної норми «податкова безпека» яка трактується як одна з підсистем національної безпеки держави, що представляє собою стан системи оподаткування, при якому забезпечується гарантований захист і гармонічний розвиток всієї податкової системи держави, здатність податкових інструментів до захисту національних інтересів держави, підтримки соціально-економічної стабільності суспільства, а також формування достатніх для держави й місцевого самоврядування фінансових ресурсів, успішне протистояння існуючим загрозам податкової безпеки. Сформульовано класифікацію загроз податкової безпеки: пов'язані з порушенням виконання податкових зобов'язань, правового характеру, інституціонального характеру. Визначено складові системи забезпечення податкової безпеки: об'єкт забезпечення податкової безпеки держави, суб'єкти забезпечення податкової безпеки, нормативну правову базу, ресурсну складову.

10. Песпективою у побудові системи правового регулювання кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства визначено дотримання підходу, відповідно до якого склади злочинів, пов'язаних з порушенням податкового законодавства, виводяться за рамки кодифікованого акту кримінального законодавства. У правозастосуванні особливу увагу у нашій державі необхідно зосередити на такі види злочинів як ухилення від сплати податків і порушення митних правил, разом з тим слід враховувати величезну різноманітність конкретних складів правопорушень, за які встановлюється кримінальна відповідальність

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверьянов В. Предмет адміністративного права: доктринальна оцінка / Аверьянов В. // Право України. – 2004. – № 10. – С. 25–30.
2. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге / Алексеенко М.М. – Харьков, 1997. 320 с.
3. Аналітична довідка Управління міжнародних зв'язків ДФС України. – Київ, 2016. 56 с.
4. Атаманчук Г.В. Державне управління / Атаманчук Г.В. – К.: Юрінком, 2015. 334 с.
5. Бандур С.І. Сучасна регіональна соціально-економічна політика держави: Теорія, методологія, практика / Бандур С.І., Заяц Т.А., Терон А.В. – К.: ТОВ «Принт Експрес», 2002. 333 с.
6. Башняк О. Проблеми формування та юридичного закріплення принципів оподаткування в законодавстві України / Башняк О. // 36. наук. праць Академії ДФС України. – 2017. – № 1 (15). – С. 12–18.
7. Бекерская Д.А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: Учебн. пособ. / Бекерская Д.А. – Одесса, 2000. 278 с.
8. Біленчук П.Д. Місцеві податки і збори. Правове регулювання / Біленчук П.Д., Задояний М.Т., Форостовець В.А. – К., 2009. 327 с.
9. Білостоцька В.О. Податкове навантаження в Україні / Білостоцька В.О. // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75–81.
10. Білоус В.Т. Координація боротьби з економічною злочинністю: Монографія / Білоус В.Т. – Ірпінь, АДПС України, 2002. 130 с.
11. Білоус В.Т. Основи оперативно-розшукової діяльності органів податкової міліції / Білоус В.Т. – К.: РВВ МВС України, 1999. – 687 с.
12. Білоус В.Т. Аналіз податкових надходжень (Проблеми методології): Монографія / Білоус В.Т., Ніколаєв В.П., Чугаєв А.О. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 232 с.
13. Білоус В.Т. Світовий досвід застосування міжнародних процедур

обміну інформацією та розслідування податкового аудиту / Білоус В.Т., Проценко Т.О. // *Держава і право*. – 2005. – № 28. С. 34-41.

14. Бланк И.А. Стратегия и тактика управления финансами / Білоус В.Т., Проценко Т.О.– К.: МП «ИТЕМ лтд, СП «АДЕФ-Украина», 1996. – 534 с.

15. Бодюк А.В. Визначення показників податкоспроможності населення / Бодюк А.В. // *Фінанси України*. – 2003. – № 1. – С. 104–108.

16. Бюджетний кодекс України: Прийнятий Верховною Радою України 21.06.2001 р. // *Голос України*. – 2001.

17. Волков Ю.С. Аналіз фінансових результатів діяльності платників податків за даними податкових декларацій / Волков Ю.С. // *Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства»: Тези доповідей Міжнар. наук.-метод. конф. (16–17 травня 2002 р.)* – К.: КНЕУ, 2002 – С. 94–96.

18. Воронова Л.К. Финансовое право: Учебник / Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. – Х., 2003. – 360 с.

19. Воротіна Н. В. Теоретичні питання оподаткування доходів громадян та аналіз змін законодавства у цій сфері за роки незалежності України / Воротіна Н. В. // *Правова держава*. – К., 2001. – Вип. 12.

20. Все про податки: Довідник / В.А. Онищенко. – К.: *Експерт-Про*, 2010. – 492 с.

21. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: Навч. посіб. / Гаращук В.М. – Х.: НЮАУ, 2014. – 246 с.

22. Гега П.Т. Основи податкового права: Навч. посіб. / Гега П.Т., Доля Л.М. – К.: *Знання, КОО*, 2010. – 302 с.

23. Герчаківський С.Д. Місцеве оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями удосконалення / Герчаківський С.Д. // *Фінанси України*. – 2003. – № 2. – С. 44–49.

24. Голікова Т. Методологічні засади розмежування функцій державного управління і місцевого самоврядування / Голікова Т. // *Економіка України*. – 1996. – № 4.

25. Гражданская ответственность в Украине: обречены иметь то, что

имеєм // Зеркало недели. – 2001. – № 41.

26. Гриневецький С.Р. Вступне слово до конференції / Гриневецький С.Р. // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. – Т. 6. (Вип. 5). – Одеса: Астропринт, 2003.

27. Данілов О.Д. Податкова служба та вдосконалення її діяльності: Монографія / Данілов О.Д., Гриценко В.В., Проценко Т.О., Шевчук В.П. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2005. – С. 42–50.

28. Данілов О.Д. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посіб. / Данілов О.Д., Флісак Н.П. – К.: Парламент. вид-во, 2001. – 216 с.

29. Данілов О.Д. Податки в Україні: Навч. посіб. / Данілов О.Д., Флісак Н.П. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

30. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. – К.: Основи, 1998.

31. Додин Е.В. Основы таможенного права Европейского сообщества / Додин Е.В. // Митна справа. – № 2. – 2002.

32. Дудоров О. Відповідальність за неподання податкової декларації і навмисну несплату податків за федеральним законодавством США / Дудоров О., Каменський Д. // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 6.

33. Дудоров О.О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика / Дудоров О., Каменський Д. – К., 2013. – С. 127–128.

34. Дудоров О.О. Злочини у сфері підприємництва: Навч. посіб. / Дудоров О.О., Мельник М.І., Хавронюк М.І. / За ред. М.І. Хавронюка. – К., 2001.

35. Економіка податкової політики / Пер. з англ.; За ред. Майкла П. Дівері. – К.: Інформ.-видав. буд. «Фінанси». – 2001. – 328 с.

36. Єфименко Т.І. Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу: Монографія / Єфименко Т.І. – Дніпропетровськ: ДУЕП, 2002. – 72 с.

37. Жерлицын Д.М. Финансовый анализ в системе налогового менеджмента предприятия / Жерлицын Д.М. // Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства»: Тези доповідей Міжнар. наук.-

метод. конф. (16–17 травня 2002 р.). – К.: КНЕУ, 2002. – С. 161–165.

38. Жорін Ф.Л. Правові основи митної справи в Україні: Навч. посіб. / Жорін Ф.Л. – К., 2001. – С. 39-40.

39. Калюга Є. Реформування системи податкового контролю із застосуванням інформаційних технологій / Калюга Є. // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 31.

40. Каменський Д.В. Навмисна несплата податків як злочин за федеральним законодавством США / Каменський Д.В. // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта – 2003». – Т. 29: Право. – Дніпропетровськ, 2003. – С. 42-43.

41. Ківалов С.В. Митне право: система та динаміка розвитку / Ківалов С.В., Кормич Б.А. // Митна справа. – 2002. – № 1.

42. Кізіма Н. Особливості застосування конфіскації як одного з видів адміністративних стягнень / Кізіма Н. // Право України. – 2001. – № 4. – С. 80-82.

43. Климко Г.Н. Основи економічної теорії: Політекономічний аспект: Підручник / Климко Г.Н., Несторенко В.П., Каніщенко Л.О. – К.: Вищ. шк. – Знання, 2007.

44. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X (Редакція станом на 05.05.2018). Режим доступу : <https://www.google.com.ua>

45. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст.141.

46. Коломоєць Т.О. Штрафи за законодавством про адміністративні правопорушення України: Монографія / Коломоєць Т.О. – Запоріжжя, 2000. – 241 с.

47. Колпаков В.К. Адміністративно-деліктний правовий феномен. Монографія / Колпаков В.К. – К.: ЗАТ «ВІПОЛ», 2004.

48. Конституційні акти Європейського Союзу // Міністерство юстиції України. Центр Європейського та порівняльного права. – К., 2004. – 316 с.

49. Комзюк А.Т. Адміністративний процес України: Навч. посіб. / Комзюк

А.Т. Бевзенко В.М., Мельник Р.С. – К.: Прецедент, 2007. – 531 с.

50. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України / Кравченко В.І. – К., 1999.

51. Кримінальний кодекс України // Право України. – 2004. – № 5. 52.

Куфта Н.О. Оптимізація системи оподаткування виробничої сфери / Куфта Н.О. // Фінанси України. – 2000. -№ 9. – С. 121-125.

53. Кучерявенко М. Зміст і класифікація принципів у податковому праві / Кучерявенко М. // Право України. – 2014. – № 2. – С. 41–42.

54. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник / Кучерявенко Н.П. – Х., 1998. – 448 с.

55. Кушнарѡва Т. Є. Система податкових органів / Кушнарѡва Т. Є., Кучерявенко М. П. – Х., 2000.

56. Ластовецький А. Немає нічого більш постійного, ніж смерть і податки. Податкова політика: спроби системного аналізу / Ластовецький А. // Віче. – 2002. – № 9 (126). – С. 52–60.

57. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (Теорія і практика) : Монографія / Лисенко В.В. – К.: Логос, 2004. – 324 с.

58. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятия / Литвин М.И. // Фінанси України. – 1998. – № 5. – С. 29–32.

59. Малярєнко В.Т. Реформування кримінального процесу України в контексті Європейських стандартів: Теорія, історія і практика: Монографія. / Малярєнко В.Т. – К.: Концерн «Вид. дім «ІнЮРЕ», 2004. – 544 с.

60. Меморандум про співробітництво між ДПА України та Національною спілкою журналістів України // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 46.

61. Митний кодекс України. Прийнятий 11.07.2002 р. – Х.: ТОВ «Одісей», 2002.

62. Мозкова Г. Вплив непрямого оподаткування на економічні процеси в Україні / Мозкова Г. // Зб. наук. праць Академії ДПС України. – 2000. – № 4 (10). – С. 88–96.

63. Омельчук М.М. Кримінально-правова характеристика стадії вчинення

контрабанди / Омельчук М.М. // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права, 2002. – № 4. – С. 109-113.

64. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) / Онищенко В.А. – К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. – 432 с.

65. Онищенко Н.М. Правове регулювання та правовий вплив: поняття, взаємозумовленість і відмінність / Онищенко Н.М. // Держава і право: Зб. наук. праць (Юридичні і політичні науки). – Вип. 25. – К.: Ін-т держави і права ім. Корещького НАН України, 2004. – С. 3–5.

66. Основи митного законодавства в Україні: Навч.-метод. посіб. / А.А. Шершун, В.П. Нездоровін, О.В. Миропольська. – К.: ТП «Пресс», 2004. – 416 с.

67. Основи митної справи: Навч. посібник / В.А. Аргунов, В.П. Батіг, Є.М. Березний та ін.; За заг. ред. Ю.П. Соловкова, П.В. Пашка. – Х.: Вид. група «РА – Каравела», 2000. – 320 с.

68. Основні положення податкової політики в Україні: Затверджені Постановою Верховної Ради України від 04.12.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 5. – Ст. 40.

69. Падалко В.А. Налогообложение в системе международных экономических отношений / Падалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. – Минск, 2000. – 359 с.

70. Панасюк Б. Податковий кодекс – барометр становища в суспільстві / Панасюк Б. // Економіка України. – 2002. – № 12 (493). – С. 12–20.

71. Підсумки роботи митних органів України у 2010 році: Інформаційно-аналітичний збірник. – К.: ДМСУ, 2011. – 105 с.

72. Податковий кодекс України: від 02.12. 2010 № 2755-VI. (Редакція станом на 01.11.2017). Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

73. Податки в Україні: Навч. посіб. – К.: УкрІНТЕІ, 2003.

74. Попович В.М. Теорія детінізації економіки: Монографія. / Попович В.М. – Ірпінь: Акад. держ. податк. служби України, 2001. – 524 с.

75. Правові основи підприємницької діяльності: Навч. посіб. / Л.А. Жук,

І.Л. Жук, О.М. Неживець. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – 292 с.

76. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

77. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист: Закон України від 12.01.2005 р. № 2322-IV//Відомості Верховної Рад. – 2005. – № 10. – Ст. 187.

78. Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 р. //Відомості Верховної Ради – 1995. – № 2. – Ст. 10.

79. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19.10.2000 р. № 2063-III //Відомості Верховної Ради – 2000. – № 51-52. – Ст. 447.

80. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII (зі змінами та доповненнями) //Відомості Верховної Ради – 1991. – № 6. – Ст. 37.

81. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 22.12.2011. № 4268-VI. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/2011/laws/main.2645-19>

82. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014. № 71-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 9. ст. 55.

83. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015. № 909-VIII. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page>.

84. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України: Закон України від 31.07.2014. № 1621-VII. URL : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/54821>.

85. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість: Закон України від 16.07.2015. № 643-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/07-15>.

86. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12. 2015. № 909-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2015>.

87. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства України від 21.06.1996 р. № 192.

88. Проценко Т.О. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової служби та його удосконалення / Проценко Т.О. // Підприємство, господарство і право. – К, 2005. – № 6.

89. Рева Т.М. Економіко-організаційний механізм управління податками на промисловому підприємстві: Автореф. дис. ... канд.екон. наук. / Рева Т.М. – Дн., 2000. – 18 с.

90. Рыбак В.В. Рыночная трансформация системы доходов местного самоуправления: теория и практика / Рыбак В.В. – Донецк, 2000.

91. Саввин М.Я. Административный штраф / Саввин М.Я. – К., 1999. 112 с.

92. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія / Савченко Л.А. – Ірпінь.: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.

93. Селиванов А. Правове регулювання діяльності органів податкової служби в Україні / Селиванов А., Дзісяк О. // Право України. – 1998. – № 7.

94. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві / Селіванов А. // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.

95. Селіванов А.О. Адміністративний процес в Україні: реальність і перспективи розвитку правових доктрин / Селіванов А.О. – К.: ІнЮРЕ, 2012.

96. Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: Кн. 1: От стагнации к стабилизации. / Скворцов Н.Н. – К.: Вищ. шк., 2002.
97. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення / Соколовська А.М. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.
98. Сотніченко О.А. Реформування податкового законодавства / Сотніченко О.А. // Економіка АПК. – 2001. – № 7. – С. 41–46.
99. Стефанюк В. Судовий контроль за діяльністю органів державної влади / Стефанюк В. // Право України. – 1998. – № 3.
100. Сухов Ю.М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: Дис. ... канд. юрид. наук. / Сухов Ю.М. – К., 2000.
101. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) / Тарангул Л.Л. / Державна податкова адміністрація України, Академія державної податкової служби. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 286 с.
102. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: Навч.-метод. посіб. / Тимченко О.М. – К.: КНЕУ, 2015. – 150 с.
103. Харитоновна О.І. Сутнісні ознаки адміністративного права як галузі публічного права / Харитоновна О.І. // Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Вид. дім «ІНЮРЕ», 2012.
104. Цивільний кодекс України. – К.: Кодекси України, 2003. – 148 с.
105. Шаповал В. Конституція України як форма адміністративного права / Шаповал В. // Право України. – 2000. – № 1.
106. Янушевич Я. Результати контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового аудиту та валютного контролю / Янушевич Я. // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 16.