

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра загальноправових дисциплін

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО
ПРОВАДЖЕННЯ ПО СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ
ПОДАТКІВ»**

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

Філозопа Олега
Володимировича

Науковий керівник
доктор юридичних наук,
доцент

Мушенок Віктор
Васильович

Гарант освітньої програми
кандидат юридичних наук,
професор

Крегул Юрій
Іванович

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРОВАДЖЕННЯ ПО СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЯК ТЕОРЕТИКО- ПРАВОВА КАТЕГОРІЯ	6
1.1. Адміністративно-правові засади визначення складу порушення та настання відповідальності при ухиленні від сплати податків.....	6
1.2. Провадження по справах про адміністративні правопорушення щодо ухилення від сплати податків у адміністративному процесі.....	13
1.3. Суб'єкти провадження по адміністративних справах про ухилення від сплати податків.....	21
РОЗДІЛ 2. ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРОВАДЖЕННЯ ПО СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	27
2.1. Використання зарубіжного досвіду протидії податковим правопорушенням при формуванні вітчизняного законодавства.....	27
2.2. Застосування адміністративного розслідування як стадії провадження по справах про ухилення від сплати податків.....	34
2.3. Приоритетні напрями розвитку процедури адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків.....	40
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	51

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогодні, для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень, держава поступово відмовляється від застосування заходів жорсткого державного примусу у податковій сфері та сформованого за багато років карального механізму юридичної відповідальності. Зокрема, 18 вересня 2019 р. прийнято Закон України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес». Зазначений закон передбачає підвищення порогу притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків за ст. 212 (Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) Кримінального кодексу України, тобто спрямований на гуманізацію кримінальної відповідальності у сфері оподаткування.

Пріоритетом сучасної державної податкової політики є удосконалення матеріальних та процесуальних засад та інструментів адміністративної відповідальності. Виходячи з цього зазначимо, що провадження по справам про адміністративні правопорушення повинні здійснюватися на підставі суворого дотримання закону, тому в основу рішення щодо конкретної справи можуть бути покладені тільки такі фактичні дані, що отримані й зафіксовані в порядку, визначеному законом. Рішення по кожній справі про адміністративне правопорушення повинно прийматися на підставі встановленої об'єктивної істини, яку можна встановити тільки за допомогою законно здобутих та зафіксованих доказів, які слугуватимуть засобом переконання для правильності прийняття об'єктивного рішення в справі.

Науково-теоретичною основою ВКР стали праці відомих вітчизняних учених правознавців у галузі адміністративного права та процесу, фінансового права, теорії права, економіки таких як В.Б. Авер'янов, Ю.П. Битяк, О.Д. Василик, І.П. Голосніченко, Р.А. Калюжний, Л.В. Коваль, А.Т. Ковальчук, Т.О. Коломоєць В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк,

О.В. Кузьменко, Ю.І. Крегул, В.І. Курило, М.П. Кучерявенко, В.В. Мушенко, М.М. Тищенко, М.Ф. Стахурський та інших.

Емпіричну основу дослідження склали нормативно-правові акти адміністративного, адміністративно-процесуального та фінансового законодавства України, що визначають основні засади здійснення провадження по справах за ухилення від сплати податків та матеріали практики їх застосування, зокрема, матеріали судових та адміністративних справ замовників юридичних послуг ТОВ «Нюанс-де-Юре».

Мета і завдання дослідження. Мета ВКР полягає в тому, щоб на основі аналізу теорії адміністративного права та процесу, чинного законодавства та практики його застосування дослідити механізм провадження по справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків та надати пропозиції щодо вдосконалення окремих норм адміністративно-процесуального законодавства та його застосування у податковій сфері.

Основні завдання дослідження:

- охарактеризувати доктринальні положення та норми законодавства щодо адміністративно-правових засад правового регулювання складу порушення та настання відповідальності при ухиленні від сплати податків;
- визначити роль і місце провадження по справах про адміністративні податкові правопорушення у адміністративному процесі;
- дослідити повноваження суб'єктів провадження по адміністративних справах про ухилення від сплати податків;
- надати пропозиції щодо застосування зарубіжного досвіду протидії податковим правопорушенням при формуванні вітчизняного законодавства;
- обґрунтувати запровадження у нормативно-правових актах чинного законодавства адміністративного розслідування як стадії провадження по справах про ухилення від сплати податків;
- визначити напрями розвитку процедури адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають під час провадження у справах про адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства.

Предметом дослідження є правове регулювання адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків.

Методи дослідження. У ході дослідження проблематик ВКР використано комплекс методів наукового пізнання: філософський (діалектичний), загальнонаукові (історико-правовий, методи комплексного, системного аналізу та синтезу), а також спеціально наукові методи (порівняльно-правовий і формально-юридичний). Дослідження проблематики ВКР здійснювалося виходячи з принципів всебічності, об'єктивності та обгрунтованості, що сприяло отриманню достовірних результатів.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати дослідження можуть бути застосовані у у нормотворчій та правозастосовній діяльності – для вдосконалення законодавства України, зокрема Кодексу України про адміністративні правопорушення, Податкового кодексу України та при доопрацюванні проектів кодифікованих законодавчих актів, а також у науково-дослідній роботі при подальшому вивченні питань розвитку та правового регулювання провадження по справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків.

Апробація результатів ВКР. Окремі результати дослідження були викладені у науковій статті на тему: «Розслідування як стадія адміністративного провадження у справах про податкові правопорушення», яка опублікована у науковому збірнику студентських робіт «Правове регулювання підприємницької діяльності» (м. Київ, КНТЕУ, 2019).

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, двох розділів, що поєднують шість підрозділів, семи пунктів загальних висновків, списку використаних джерел (79 найменувань). Повний обсяг роботи становить 57 сторінок, з них обсяг основного тексту – 50 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ПРОВАДЖЕННЯ ПРО ПРИТЯГНЕННЯ ДО АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЯК ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА КАТЕГОРІЯ

1.1. Адміністративно-правові засади визначення складу порушення та настання відповідальності при ухиленні від сплати податків

У системі сучасних ринкових відносин нашої держави виконання платниками податків податкового обов'язку об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки. Отже, для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів та цільових фондів вирішального значення набуває застосування заходів державного примусу у сфері оподаткування.

З цього приводу М.П. Кучерявенко зазначає, що сучасні заходи державного примусу в сфері оподаткування мають такі специфічні ознаки: 1) здійснюються з метою забезпечення режиму законності; 2) поширюються як на юридичних, так і на фізичних осіб; 3) підстави та порядок їх застосування визначаються законодавством; 4) їх застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами спеціальних державних органів; 5) мають спрощений процесуальний порядок застосування податкового примусу тощо. Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений законодавством механізм юридичної відповідальності [46, с.199].

Згідно ПК України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі

органи [58]. На нашу думку, ця норма містить загальні ознаки податкового правопорушення, тобто передбачені главою 11 ПК України санкції можуть застосовуватися лише у випадках, коли дії чи бездіяльність осіб мають наступні загальні ознаки: 1) діяння, (дія) – активна форма поведінки особи, або бездіяльність – це певна форма поведінки особи, що пов'язана з не вчиненням дій, які вона повинна була і могла здійснити в силу закону або взятого на себе зобов'язання; 2) протиправність, яка означає невиконання або неналежне виконання, установлених законодавством вимог.

Для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під складом правопорушення розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення [57, с. 74]. Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом порушення податкового законодавства слід вважати врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація податкового обов'язку платниками податків. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів всіх рівнів.

Суб'єктами порушення податкового законодавства визнають юридичних та фізичних осіб платників податків, податкових агентів, тобто лише тих учасників податкових правовідносин, які відповідно до законодавства виконують обов'язок з нарахування, сплати, подання податкової звітності і виконують обов'язок щодо своєчасного перерахування коштів до бюджетів всіх рівнів. Суб'єктами указаних правопорушень завжди виступають лише ті учасники податкових правовідносин, які представляють зобов'язану сторону в таких правовідносинах [21, с.94].

Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства характеризує його внутрішню сторону, відображає психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина [38, с. 37]. Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відбиття у чинному податковому законодавстві навіть після прийняття ПК України та внесення ряду змін і доповнень до нього. На нашу думку, подібний момент державної податкової політики пояснюється тим, що в такий спосіб держава спростила процедуру надходжень від сплати штрафів за порушення податкового законодавства.

Таким чином, ознаки можуть бути основними, тобто такими, що мають місце в кожному випадку вчинення проступку, і кваліфікуючими – доповнюють основні, які утворюють основний склад. За необхідності законодавець доповнює склад кваліфікуючими ознаками. За їх наявності діяння повинно бути кваліфіковане за статтею, що передбачає більш суворе покарання. Склади з такими ознаками називають кваліфікованими.

В адміністративному праві до матеріальних належать склади, у яких: 1) міститься така ознака, як настання шкідливих матеріальних наслідків антигромадського діяння; б) описується дія, що обов'язково спричиняє шкідливі наслідки. До формальних (термін умовний) відносять склади, в яких немає ознаки настання шкідливих матеріальних наслідків [26, с.32].

Надаючи у даній ВКР наукове обґрунтування збірній адміністративно-правовій категорії «адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків» та визначаючи її місце в механізмі охорони прав і свобод громадян, на нашу думку, буде доцільним надати аналіз окремих самостійних понять: «відповідальність», «адміністративна відповідальність».

Отже, значна кількість сучасних науковців у галузі адміністративного права і процесу, зокрема І. Голосніченко, А. Комзюк, Т. Коломоєць, розглядають юридичну відповідальність як реакцію держави на правопорушення, шляхом застосування санкції за скоєне протиправне діяння, покарання порушника правових приписів, примушення особи, яка порушила

правову норму. Тобто, юридична відповідальність розцінюється лише як відповідальність громадян та посадових осіб перед державою, а відповідальності держави приділяється менше уваги [4; 19; 20; 21; 37].

Оскільки, згідно ст. 67 Конституції України кожний громадянин зобов'язаний сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі в порядку і розмірах, встановлених законом [39], то за порушення податкового законодавства юридичним та фізичним особами передбачена юридична відповідальність. Дана відповідальність належить до важливих державно-правових інститутів, існування й розвиток яких спрямовані на забезпечення ефективного механізму державного управління.

Адміністративна відповідальність становить особливий вид юридичної відповідальності, якій властиве застосування примусових заходів, як передбачену санкціями правових норм реакцію на правопорушення. Особливості юридичної відповідальності, зокрема адміністративної, полягають у тому, що вона: 1) є засобом охорони правопорядку, здійснення державної влади; 2) нормативно визначена і виявляється в застосуванні, реалізації санкцій правових норм; 3) є наслідком винного антигромадського діяння; 4) супроводжується державним і громадським осудом проступку; 5) забезпечується державним примусом; 6) пов'язана з несприятливими для правопорушника наслідками, які він зобов'язаний перетерпіти і фактично зазнає; 7) реалізується у відповідних процесуальних формах [55, с. 210].

Визначення поняття «адміністративна відповідальність» міститься в дослідженнях багатьох вітчизняних науковців у галузі права [5, с.110; 7, с. 119; 12, с. 227; 60, с.18; 88, с.243]. Проте, на нашу думку, в контексті даного дослідження, найбільш обґрунтованим є визначення В.В. Копейчикова, в якому зазначається, що адміністративна відповідальність – це вид юридичної відповідальності фізичних і юридичних осіб, який виражається у застосуванні уповноваженими державою публічними органами (їх посадовими особами) певного виду адміністративного примусу – адміністративного стягнення (адміністративної санкції) [40 с. 34].

Як відомо, адміністративно-правові норми, що встановлюють відповідальність за посягання на певні суспільні відносини виконують охоронну функцію. Адміністративна відповідальність при регулюванні відносин у сфері оподаткування попереджує та стримує притаманними їй засобами негативні тенденції та прояви при нарахуванні та сплаті податків, які здатні заподіяти шкоду даній сфері, державі та громадянам.

Тобто застосування правових важелів адміністративної відповідальності сприяє забезпеченню нормальних умов функціонування податкової системи в державі. Адже, у сучасній системі ринкових відносин в нашій державі ухилення від сплати податків є досить типовим явищем, оскільки воно набуло особливої популярності та в переважній більшості випадків стало нормою ведення підприємницької діяльності суб'єктів усіх форм власності. За оцінками Самсіна І.Л. у нашій державі 40-50 % ВВП перебуває у тіні, тобто не оподатковується, в той час як у країнах Європи цей показник становить 5-15% ВВП [66, с. 112].

У ПК України визначено перелік правопорушень, за здійснення яких платника податків може бути притягнуто до адміністративної відповідальності. Зазначимо найбільш типові порушення сьогодення: 1) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання (ст. 120); 2) порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів (ст. 121); 3) порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування (ст. 122); 4) порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126); 5) порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (ст. 127); 6) неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби (ст. 128) [30].

Отже, адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків є реальним правовим механізмом протидії проявам адміністративних правопорушень у сфері оподаткування та виконує важливу

профілактичну функцію. Конкретним дієвим засобом впливу на порушника є застосування державою штрафної санкції (штрафу), яка є платою у вигляді фіксованої суми, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи (п. 14.1.265) [58].

Розглянувши склад адміністративного правопорушення та здійснивши характеристику адміністративної відповідальності як виду юридичної відповідальності, доцільно також звернути увагу на підстави настання адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства, тобто вчинення адміністративного правопорушення.

Отже, відповідно до ст. 9 КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [30].

В першу чергу слід надати характеристику групі правопорушень, що стосуються податкового регулювання повноти та вчасності сплати податків, інших публічних платежів суб'єктами податкових правовідносин. На нашу думку, цю групу доцільно розділити на три підвиди: 1) загальні правопорушення (наприклад – ст. 164-12 «Порушення бюджетного законодавства»); 2) порушення правил ведення звітної документації та її подання контролюючим органам (наприклад – ст. 164-1 «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму»); 3) відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби наприклад – ст. 163-3 КУпАП «Невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів» [30].

Також слід доповнити, що в окремій ст. 47, глави 2, Розділу 1 ПК України передбачено відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання

контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах. Таку відповідальність передбачено, зокрема, для юридичних осіб, постійних представництв нерезидентів, які відповідно до ПК України визначені платниками податків, а також їх посадових осіб. В главі 11 ПК України (ст. ст. 109 – 128) передбачено фінансову, адміністративну і кримінальну відповідальність платника податків [58].

Підсумовуючи дослідження складу адміністративного правопорушення та підстав настання відповідальності при ухиленні від сплати податків, зазначимо, що правовідновлювальні заходи забезпечують виконання платниками податків їх обов'язків по сплаті податків, а також відшкодування збитку від їх несвоєчасної або неповної сплати. Заслугує більш детального розгляду визначення у ПК України суб'єкта податкового правопорушення, тобто особи, яка вчиняє це правопорушення. Адже, відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПК України такою особою може бути: платник податків, податковий агент, посадова особа платника податків, посадова особа податкового агента, посадова особа контролюючих органів [58].

Отже, часткове вирішення проблеми змісту та розробки юридичної конструкції складу та підстав адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків відбулося після прийняття ПК України, проте залишається не визначеним закріплення окремих видів та складів податкових правопорушень, а також встановлення процесуального порядку провадження цієї категорії справ у часині встановлення самого факту вчинення правопорушення, а ступеня умисності здійснення проступку тощо. Усе це є базою для більш детального дослідження у подальших наукових розробках та внесення пропозицій до існуючих проектів нормативно-правових актів адміністративно-процедурного регулювання [59; 60] суспільних податкових правовідносин.

1.2. Провадження по справах про адміністративні правопорушення щодо ухилення від сплати податків у адміністративному процесі

В процесі існування сучасного суспільства держава виступає гарантом виконання та дотримання норм права, стимулюючи правомірну поведінку суб'єктів суспільних відносин й негативно реагує на факти учинення правопорушення. Подібна реакція досить часто знаходить прояв у юридичній відповідальності, є незалежною від волі правопорушника і має державно-владний примусовий характер. Досліджуючи питання порядку провадження у справах про адміністративні правопорушення податкового законодавства, необхідно, в першу чергу, визначитись з поняттям та структурою адміністративного процесу в цілому.

Тлумачення адміністративного процесу у широкому його розумінні дозволяє правильно усвідомити його місце і роль у системі інших процесуальних галузей права. Як зазначає О.В. Кузьменко, «адміністративний процес можна визначити як вид юридичного процесу, який регламентує порядок розгляду і розв'язання конкретних адміністративних справ, як діяльність, що ґрунтується на нормах адміністративно-процесуального права, виконавчих органів держави, їх посадових осіб, а також інших уповноважених на те суб'єктів щодо реалізації норм матеріального адміністративного права, а в низці випадків – і матеріальних норм інших галузей права» [44, с. 47].

Адміністративне провадження являє собою «вид адміністративного процесу, його складову частину і врегульовано адміністративно-процесуальними нормами, на підставі яких відбувається реалізація норм матеріального права» [41, с. 35]. Як складова адміністративного процесу провадження у справах про адміністративні правопорушення вирізняються серед інших проваджень по ряду критеріїв. До них належать особливості органів, які здійснюють провадження, специфіка актів, якими оформляється процесуальна діяльність, процедура їх оформлення тощо.

Провадження у справах про адміністративні правопорушення, як і будь-яке адміністративно-процесуальне провадження, складаються з процесуальних стадій, кожна із стадій має свої особливості. Тобто, «процесуальна стадія – це сукупність процесуальних дій, спрямованих на досягнення цілей і розв’язання завдань відповідної стадії адміністративного провадження» [48, с. 31].

Одним з найбільш дискусійних, в доктрині сучасного адміністративно-процесуального права, є питання про стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення. Під стадією провадження в адміністративно-процесуальній літературі розуміється підпорядкована загальній меті цього виду провадження відносно його самостійна частина, яка поряд з його загальними задачами має свої специфічні, властиві тільки їй особливості та завдання, які визначають її зміст та процесуальне призначення [22, с. 17]. А.Т. Комзюк запропонував власну позицію та виділив такі стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення: порушення справи, адміністративне розслідування, розгляд справи та її вирішення, перегляд постанови, виконання постанови [37, с.17].

В.Б. Авер’янов визначає наступні стадії: порушення справи про адміністративне правопорушення, розгляд справи і винесення щодо неї постанови, оскарження і опротестування постанови, виконання винесеної постанови [18, с.86]. На відміну від прихильників виділення п’яти стадій вказаного провадження, вони перші дві стадії (порушення справи та адміністративне розслідування) об’єднують в одну, залишаючи сутність трьох інших стадій незмінною [4, с.86].

Ю.П. Битяк виділяє чотири стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення: 1) порушення справи про адміністративне правопорушення; 2) розгляд справи про адміністративне правопорушення і винесення по справі постанови; 3) оскарження (або опротестування) постанови по справі про адміністративне правопорушення; 4) виконання постанови про накладення адміністративного стягнення [11, с.133].

З метою більш широкого висвітлення питання даного підрозділу ВКР, спираючись на норми чинного КУпАП, надамо уніфікований аналіз провадження у справах про адміністративні правопорушення як відносно відмежованого, виділеного в часі й пов'язаного сукупністю процесуальних дій, спрямованих на досягнення намічених цілей та розв'язання відповідних завдань із певним колом суб'єктів і закріпленням у відповідних процесуальних актах.

Першою стадією є виявлення фактів правопорушення і фіксування його, шляхом складання протоколу про виявлене правопорушення; встановлення фактичних обставин у справі і направлення її матеріалів у відомства. Тобто порушення справи про адміністративне правопорушення виявляється у складанні уповноваженою посадовою особою протоколу, який є підставою для притягнення до адміністративної відповідальності, за умови, що вина порушника буде встановлена у ході розгляду справи.

На нашу думку, в прямій залежності знаходиться правильність розгляду адміністративної справи і обґрунтованість винесеної постанови від належного оформлення протоколу про адміністративне правопорушення та закріплення в ньому відомостей про обставини учинення діянь. Також протокол є підставою для перевірки фактичних обставин порушення для представлення матеріалів посадовій особі державного органу, який повинен розглянути справу по суті та винести постанову, визначивши міру відповідальності правопорушнику.

Завершальним етапом порушення справи про адміністративне правопорушення, на нашу думку, є направлення справи за підвідомчістю, згідно норм КУпАП та іншого законодавства України, для розгляду та ухвалення постанови. Розгляд справ про адміністративне правопорушення є наступною стадією провадження. Головним завданням уповноваженої посадової особи державного органу є установлення винних осіб та застосування до них справедливих заходів адміністративного впливу та забезпечення правильного застосування законодавства. Підставами, які

визначають головну роль стадії розгляду справи у провадженні є здійснення в її рамках об'єктивного розгляду справи по суті. Послідовність процесу розгляду справи про адміністративне правопорушення збігається в основних елементах із змістом інших видів правозастосовної діяльності та відповідно до КУпАП стадія розгляду справи складається з таких етапів: підготовки справи до розгляду, розгляд справи, ухвалення рішення щодо справи [30].

Слід зазначити, норми чинного законодавства України забезпечують на стадії розгляду повне та об'єктивне з'ясування всіх обставин вчинення правопорушення. За загальним правилом, крім окремих винятків, справа про адміністративне правопорушення розглядається за місцем його вчинення та в присутності особи, притягнутої до адміністративної відповідальності. Така особа наділяється комплексом прав і обов'язків: ознайомлюватися з матеріалами справи, давати пояснення, надавати докази, заявляти клопотання, користуватися допомогою адвоката, послугами перекладача, оскаржити постанову. [24, с.19].

Процедура розгляду справи завершується ухваленням постанови, на підставі якої особа, притягнута до адміністративної відповідальності, визнається винною й до неї застосовується конкретне адміністративне стягнення. У постанові встановлюється винуватість чи не винуватість особи та визначається захід адміністративного впливу. За своїм змістом постанови розподіляються на такі види: про накладення адміністративного стягнення, про застосування заходів впливу, про припинення справи (ст. 284) [30].

Стадію оскарження й опротестування постанови в справі про адміністративне правопорушення, можна розцінювати як загальну гарантію дотримання законності і обґрунтованості застосування адміністративних стягнень. За загальним правилом, скаргу щодо постанови в справі розглядає вищий орган, якому підпорядкований державний орган, що виніс оскаржувану постанову або суд. Зважаючи на помірність застосування засобів примусу за вчинення адміністративних правопорушень, на нашу

думку, є доцільним та правомірним, що постанова суду про накладення адміністративного стягнення є остаточною й оскарженню не підлягає.

Завершальною стадією провадження слід визнати виконання постанов про накладення адміністративних стягнень. Таке виконання виявляється у реальному здійсненні застосованих до правопорушника конкретних заходів адміністративного впливу, що містяться в санкціях матеріальних норм адміністративного законодавства. Значення цієї процесуальної дії є дуже важливим, оскільки незабезпечення адміністративного стягнення втрачає сенс застосування державою заходів адміністративного примусу.

Закономірним наслідком дискусії про кількість та назви стадій провадження у справах про адміністративні правопорушення є відсутність єдиної позиції в питанні про стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування як у чинній нормативно-правовій системі так і у наукових теоріях вчених-адміністративістів. Проте вчинення правопорушником дії чи бездіяльності щодо ухилення від сплати податків є досить значним проступком і вимагає чіткого нормативно-правового закріплення процедура застосування державного примусу. Адже вчинення комплексу дій щодо несплати податків є прямим порушенням приписів Конституції України, згідно якою «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» (ст. 67). [30]

На думку автора даної ВКР, для формування державної політики щодо забезпечення мінімізації ухилення від сплати податків зобов'язаними суб'єктами, в першу чергу необхідно на нормативно-правовому рівні закріпити, як окремий різновид означеного вище провадження, провадження по справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків. Критерієм виділення такого виду зазначеного вище адміністративного провадження є незаконні, протиправні дії – ухилення від сплати податків, за які законами передбачено адміністративну відповідальність. У зв'язку із наведеним, це адміністративне провадження

співвідноситься з провадження в справах про адміністративні правопорушення як особливе і загальне.

Підсумовуючи вище викладені наукові погляди вітчизняних та зарубіжних фахівців у галузі права, а також положення нормативно-правових актів запропонуємо власне бачення визначення нижчезазначеного поняття та його стадій. Провадження в справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків – це врегульована адміністративно-процесуальними нормами діяльність щодо розгляду та вирішення уповноваженими органами державної влади (їх посадовими особами) справ про притягнення відповідних суб'єктів податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів чи їх посадових осіб до адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків.

Необхідно в чинному законодавстві, закріпити такі процесуальні стадії провадження у справах про адміністративне правопорушення за ухилення від сплати податків: 1) порушення провадження по справі; 2) адміністративне розслідування; 3) розгляд справи та її вирішення по суті; 4) перегляд постанови; 5) виконання постанови.

Провадження у справах про адміністративні правопорушення податкового законодавства, являючи собою складову частину провадження у справах про адміністративні правопорушення, яке у свою чергу є структурним елементом адміністративного процесу, виділяється серед інших проваджень та має тільки йому притаманні ознаки. До них належать спеціальні органи, що наділені повноваженнями розглядати справи про адміністративні правопорушення, визначені в ст. ст. 241, 242-1 КУпАП [30], специфіка актів, якими оформлюється процесуальна діяльність, процедури їх оформлення, його швидкість та економічність.

Справи про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування розглядаються і вирішуються в межах адміністративного провадження, тобто такого адміністративно-процесуального регламенту, який забезпечує винесення об'єктивного рішення по кожній справі. Ця діяльність передбачає

дотримання не тільки норм матеріального права, але і процесуальних норм, що встановлюються для забезпечення всебічного та повного дослідження обставин, пов'язаних із вчиненням адміністративного проступку в цій галузі, винесення справедливого рішення.

Процесуальною стадією провадження у справах про адміністративні правопорушення податкового законодавства можна визначити як відносно відокремлену частину провадження, яка має власні особливості та завдання але, при цьому, підпорядкована загальній меті провадження.

Процесуальна діяльність по розгляду справ про адміністративні правопорушення податкового законодавства розвивається послідовно, стадійно, і кожна стадія має свої особливості та складається з груп взаємопов'язаних обов'язкових процесуальних дій. Так, на стадії адміністративного розслідування здійснюються наступні процесуальні дії: порушення справи; встановлення її обставин; оформлення результатів розслідування; направлення матеріалів на розгляд уповноваженого органу (посадової особи). Розгляд справи включає у себе: підготовку справи до розгляду; саме слухання справи; винесення постанови та доведення змісту постанови до відома учасників процесу. Стадія перегляду рішення у справі складається з: оскарження або опротестування постанови; перевірки законності винесеної постанови; ухвалення рішення за результатами перевірки. При виконанні постанови групи процесуальних дій розбиті на звернення постанови до виконання та безпосереднє виконання.

Потребує впорядкування і практична діяльність органів (посадових осіб), які наділені повноваженнями щодо притягнення особи до адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства та розгляду відповідних справ. Оскільки в практичній роботі органів державної податкової служби мають місце випадки складання одного протоколу про адміністративне правопорушення при наявності кількох правопорушень або кількох правопорушників [10, с.71].

Отже, адміністративний процес складається з окремих адміністративно-процесуальних проваджень. Вони співвідносяться з адміністративним процесом як категорії особливого і загального та входять до його структури як відособлений елемент. Провадження у справах про адміністративні правопорушення, як і будь-яке адміністративно-процесуальне провадження, складаються з процесуальних стадій, кожна із стадій має свої особливості.

На даному етапі необхідним елементом державної податкової політики є нормативно-правове закріплення визначення поняття «провадження в справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків», як окремого різновиду адміністративного провадження. Критерієм виділення такого виду зазначеного вище адміністративного провадження є незаконні, протиправні дії – ухилення від сплати податків, за які законами передбачено адміністративну відповідальність.

Крім того потребує подальшої наукової розробки обґрунтування доцільності визначення стадій адміністративного провадження, зокрема стадії адміністративного розслідування та дослідження адміністративно-процесуального статусу суб'єктів адміністративного провадження при розгляді справ про ухилення від податкового обов'язку.

Всі подальші наукові розробки повинні здійснюватись з метою утвердження і реалізації в Україні прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб, забезпечення їх гарантій і захисту визначає порядок діяльності державних органів і органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб щодо забезпечення справедливого, об'єктивного та своєчасного розгляду адміністративних справ про ухилення від сплати податків відповідно до принципів належного урядування.

1.3. Суб'єкти провадження по адміністративних справах про ухилення від сплати податків

У межах даної випускної кваліфікаційної роботи дослідження адміністративно-процесуального статусу суб'єктів провадження у адміністративних справах про ухилення від сплати податків має важливе значення. Дана проблема має істотну вагу як у теоретичному, так і в практичному аспекті. Насамперед, це стосується чіткого окреслення кола осіб, які беруть участь у провадженні, а також з'ясування особливостей процесуальної діяльності окремих суб'єктів процесу у провадженні по справах за ухилення від сплати податків важливе на різних його стадіях.

За часів незалежної України серед вчених погляди щодо тлумачення статусу посади суб'єктів провадження стали дещо іншими. О.В. Кузьменко зазначала, що посада, будучи одночасно робочим місцем та бюджетною позицією, утворюється в розпорядчому порядку правовими актами компетентних органів визначається її назва, місце у службовій ієрархії, порядок заміщення. Вона включається у штатний розклад, в єдину номенклатуру посад службовців [42, с. 50].

Юрисдикційні повноваження у сфері адміністративної відповідальності здійснюються адміністративно-виконавчими органами (посадовими особами), які наділені повноваженнями порушувати та розглядати адміністративну справу призначати і застосовувати покарання.

Отже, спираючись на норми та приписи нормативно-правових актів України, наукові дослідження вітчизняних фахівців у галузі адміністративного права та адміністративного процесу, а також власні наукові напрацювання, зазначимо, що під посадою в системі державних органів виконавчої влади слід вважати передбачену штатним розписом постійну посаду, яка має власне найменування, чітко визначений зміст і характер роботи, що професійно виконується працівником.

Визначення посадових осіб, які мають право брати участь у провадженнях у справах про ухилення від сплати податків, належить до компетенції адміністративного та податкового законодавства. Відносно адміністративних правопорушень по ухиленню від сплати податків, то у КУпАП визначено компетенцію державних контролюючих органів, які мають право скласти адміністративні протоколи, зокрема, згідно ст. 255 до таких органів відносяться ОВС та органи ДФС (ДПС) [30].

З метою аналізу законодавчого закріплення повноважень по окремих стадіях адміністративних провадженнях зазначимо, визначені в КУпАП, підстави притягнення особи до адміністративної відповідальності за ухилення від сплати податків. Оскільки адміністративне правопорушення може містити різний ступінь суспільної небезпеки та завдавати шкоди фінансово-економічній безпеці держави, то адміністративним законодавством розмежовано компетенцію стосовно повноважень вище зазначених органів та їх посадових осіб у найголовнішій стадії провадження – розгляд та винесення постанов.

Згідно зі ст. 234-2. Органи ДПС (ДФС) розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163-13), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (ст. 163-15), ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164-1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 165-1), порушенням порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця (частини третя - сьома ст. 166-6), перешкоджанням уповноваженим особам органів доходів і зборів у проведенні перевірок (ст. 188-23) [30].

Згідно ст. 221 КУпАП, судді районних, районних у місті, міських та міськрайонних судів, розглядають справи про інші адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків, чим, на нашу думку,

сприяють забезпеченню неупередженості та більшої об'єктивності у розгляді адміністративних справ, також сприяють виконанню основного завдання адміністративного покарання – виховання правомірної податкової поведінки платника податків та сприяють наповненню бюджетів та державних цільових фондів грошовими коштами.

Тобто, відбувається розмежування повноважень і функціональних обов'язків між державними органами визначається КУпАП, ПК України та іншими нормативно-правовими актами.

На нашу думку, першу групу суб'єктів слід вважати головною, оскільки таким суб'єктам на законодавчому рівні делеговані повноваження щодо здійснення податкового контролю та забезпечення всіх стадій провадження адміністративного правопорушення по ухиленню від сплати податків.

До другої групи державних органів слід віднести органи внутрішніх справ України, які є правоохоронним органом у системі забезпечення податкової й фінансової безпеки України. Адже саме здійснення провадження у справі по встановленню факту ухилення від сплати податків є ключовим моментом забезпечення такої безпеки. Для протидії адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері держави ОВС України мають широкі повноваження та напрацьований досвід боротьби з ними на всій території України.

У відношенні заходів впливу на суб'єктів, що здійснюють адміністративні правопорушення у податковій сфері, на нашу думку необхідно застосовувати комплекс заходів, що включає: виявлення, припинення, розкриття й розслідування адміністративних правопорушень; усунення причин і умов, що сприяють здійсненню адміністративних правопорушень; здійснення профілактичного впливу на осіб із протиправною поведінкою; мінімізація та ліквідація наслідків проявів правопорушень.

Оскільки контрольні функції органів державного фінансового контролю тісно переплітаються з функціями податкового контролю, а самі

органи уповноважений на здійснення заходів адміністративного покарання, то саме тому вони нами включені до даної класифікації.

Після завершення формування за групами класифікації органів безпосередньо та опосередковано задіяних у здійсненні адміністративного провадження по справах за ухилення від сплати податків, окремо зазначимо, що главі 21 КУпАП визначає перелік осіб, які приймають участь в провадженні в справах про адміністративні правопорушення: 1) особа, яка притягається до адміністративної відповідальності; 2) потерпілий; 3) законні представники; 4) захисник; 5) свідок; 6) експерт; 7) перекладач [30].

Запропонована законодавцем класифікація стала підставою для виокремлення деякими вченими в рамках цього провадження певних осіб - учасників провадження і суб'єктів провадження. До учасників досліджуваного провадження вони відносять потерпілого, законних представників, захисника, свідка; експерта; перекладача. У свою чергу, під суб'єктами провадження такі науковці мають на увазі осіб, які уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення [99, с. 54].

Слід погодитися, що є доцільним вважати суб'єктами провадження органи адміністративної юрисдикції, які наділені владними повноваженнями. Однак, необхідно констатувати факт, що розглядаючи питання означеної вище проблематики не всі науковці дотримуються такої точки зору, одні більше користуються поняттям «учасники провадження», а інші терміном «суб'єкти провадження» [99, с. 54; 114, с.57; 123, с.60].

В сучасних складних економічних відносинах та постійному намаганні держави поповнювати бюджети всіх рівнів через залучення додаткових неподаткових платежів, якими є суми адміністративних штрафів, органи (посадова особа) при розгляді справи про адміністративне правопорушення за ухилення від сплати податків, зобов'язаний з'ясувати: чи було вчинено адміністративне правопорушення, чи винна дана особа в його вчиненні, чи підлягає вона адміністративній відповідальності, чи є обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність, чи заподіяно майнову шкоду, чи

є підстави для передачі матеріалів про адміністративне правопорушення на розгляд громадської організації, трудового колективу, а також з'ясувати інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

На сьогодні наукове дослідження провадження в адміністративних справах за ухилення від сплати податків є важливим як для розвитку теорії науки адміністративно-процесуального права так і правозастосовної практики. Особливістю адміністративної юрисдикції в сфері оподаткування є те, що правове регулювання провадження по адміністративних правопорушеннях у сфері оподаткування здійснюється матеріальними й процесуальними нормами як адміністративного так і податкового права, що зумовлює колізії й протиріччя при їх практичному застосуванні.

Склад адміністративних правопорушень в сфері оподаткування, визначених КУПАП, частково збігаються зі складами податкових правопорушень ПК України. В свою чергу нормативні правові акти, що регламентують юрисдикційну діяльність в сфері оподаткування, розробляються й приймаються без єдиного концептуального підходу, що визначає різночитання, помилкове тлумачення правових норм та в остаточному підсумку призводить до значних труднощів у правозастосуванні й появи спірних правових судових позицій та офіційних актів тлумачення норм податкового права уповноваженими на те органами виконавчої влади в сфері оподаткування.

Отже, 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 проблеми суб'єктів провадження по справах правопорушення за ухилення від сплати податків, які обумовлені змінами в українській правовій системі, що відбулися за роки незалежності України та значно вплинули на дію правового механізму реалізації адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

На нашу думку, залишилися не розглянутим належним чином науковцями та, відповідно, не знайшло відображення у нормативно-правових актах, питання правовідносин, що виникають у зв'язку із процесуальними діями при здійсненні уповноваженими посадовими особами провадження по справах за ухилення від сплати податків. Здійснений аналіз новацій КУпАП показує, вони значно посилили та доповнили саме процесуальну складову провадження в адміністративному процесі.

Здійснення уповноваженими посадовими особами процедури провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування від інших проваджень буде відрізнятися галузевою специфікою розглянутих справ та визначеним державою завданням щодо попередження правопорушення, а також вживання заходів по усуненню обставин його здійснення та також виховання у платників податків податкової правосвідомості. Питання вивчення принципів здійснення посадовими особами провадження по справах про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків на даний час недостатньо досліджені.

Таким чином, на основі аналізу чинного законодавства, а також наукових джерел, на наш погляд, діяльність уповноважених державних органів (посадових осіб) щодо суб'єктів здійснення провадження по справах за ухилення від сплати податків повинна базуватись засадах: 1) законності; 2) зацікавленості осіб у належному здійсненні й результатах адміністративного провадження в податковій сфері; 3) охорони інтересів особистості й держави при здійсненні адміністративної юрисдикції в податковій сфері; 4) гласності; 5) рівності; 6) змагальності; 7) відповідальності посадових осіб за неналежне виконання своїх обов'язків едення процесу й ухвалене рішення; 8) презумпції невинуватості тощо.

РОЗДІЛ 2.

ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОВАДЖЕННЯ ПРО ПРИТЯГНЕННЯ ДО АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

3.1. Застосування зарубіжного досвіду протидії податковим правопорушенням при формуванні вітчизняного законодавства

В сучасній вітчизняній науці важливим є питання напрацювання системи адміністративних заходів щодо запобігання ухиленню від сплати податків, в першу чергу, шляхом удосконалення чинного законодавства та наближення його до передових зарубіжних стандартів. Основним принципом реформування такого законодавства повинно стати становлення партнерських взаємовідносин між державою та платниками податків через зменшення адміністративних примусових методів державного впливу.

Однак, враховуючи суспільну сутність податку, як форми примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів у бюджет відповідного рівня [46, с.37], використання заходів адміністративного примусу власне у діяльності контролюючих органів та залучення судової системи є наразі актуальними.

Слід зазначити, що основною проблемою при наповненні бюджетів є не надходженням або не своєчасне надходження податків та надходження їх не у повному розмірі. Це явище поширене в різних країнах світу і має стійку тенденцію. Опрацювання й аналіз досвіду вирішення питання мінімізації ухилення від оподаткування у зарубіжних країн, які вже пройшли шлях модернізації і досягли певних результатів як у пошуку оптимальної моделі організаційно-правової структури податкових органів, методів адміністрування податків та розробки нормативної бази їх функціонування, допоможе удосконалити власні методи та способи боротьби з ухиленням від оподаткуванням в нашій країні.

У першу чергу зазначимо, що провадження по справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків виникає, власне, як наслідок вчиненого такого ухилення та має за мету, з використанням державою засобів адміністративного примусу, ліквідувати чи мінімізувати таке суспільно-негативне явище. Саме тому основним завданням, визначеним автором для даного підрозділу випускної кваліфікаційної роботи є загальний аналіз передумов ухилення від оподаткування у зарубіжних країнах, виявлення співвідношення загальних принципів та особливостей виникнення та розвитку податкових адміністративних податкових правопорушень. З метою комплексного вивчення даної проблеми у міжнародному аспекті, нами опрацьовано юрисдикційні методи адміністративно-процесуальної діяльності податкових органів щодо протидії ухиленню від сплати податків у ряді країн світу, віддаючи перевагу таким країнам як Сполучені Штати Америки (надалі – США) та Федеративна Республіка Німеччина (надалі – ФРН).

Отже, сплата податків в США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися. Адже, згідно з чинним законодавством, навіть за неправильно заповнену податкову декларацію може бути накладено штраф до 1 тисячі доларів. Кожний американець зобов'язаний підрахувати всі свої прибутки за минулий рік, визначити за спеціальною таблицею суму податку, заповнити формуляр і відправити його разом з чеком на відповідну суму в податкове бюро. Незаповнення податкової декларації в установлений строк також є правопорушенням, навіть, якщо платник податків зовсім нічого не повинен сплачувати [19, с. 21].

Органами, уповноваженими на реалізацію податкової політики та участь у адміністративних провадженнях в США є Конгрес, Міністерство фінансів, Служба внутрішніх доходів (надалі – СВД), спеціальний Податковий підрозділ і прокурорські відділи Міністерства юстиції. СВД, яка організаційно входить до Міністерства фінансів, є центральним, але не єдиним податковим органом США, який безпосередньо реалізує фіскальну

функцію держави. У США, як державі з федеральним устроєм, фіскальна система має три рівні: 1) СВД, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків; 2) податкові служби штатів, які збирають податки і збори, що вводяться законодавчими зборами штатів; 3) місцеві податкові органи, що стягують податки, запроваджені місцевими органами влади [31, с. 66–67].

На нашу думку, особливістю цієї фіскальної служби є її подвійна природа, що випливає із виконання різнорідних функцій – управління державними фінансами та правоохоронної функції. В складі СВД діє слідчий департамент, до компетенції якого відноситься розслідування податкових правопорушень та злочинів.

Організаційна структура СВД побудована не за видами податків, а за функціональними ознаками системи оподаткування, тобто вказана структура є функціональною. Основними її структурними підрозділами є: служба обробки податкових декларацій, служба перевірки податкових декларацій, служба стягнення податків, служба кримінальних розслідувань, служба обслуговування платників податків тощо [76, с.201].

В США відсутні структурно відокремлені правоохоронні органи в сфері оподаткування. Здійсненням поліцейських функцій в центральному апараті СВД займається відділ фінансового розшуку, які являють собою спеціалізовані поліцейські служби, укомплектовані фахівцями високої кваліфікації, що мають поліцейську підготовку та певний рівень знань бухгалтерської справи. Спеціальні агенти використовують при проведенні розслідувань такі специфічні методи, як: негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, залучення платних інформаторів. Співробітники фінансового розшуку нерідко проводять розслідування негласно, використовуючи документи різних урядових і навіть приватних організацій [12, с. 9].

Судові позови за справами про несплату або недоплату податків порушуються за умови несплати великої суми або якщо несплати мають

регулярний характер, але більш ніж 90 відсотків таких справ закінчуються судимістю обвинувачених. За ухилення від сплати податків в США передбачається ув'язнення до 5 років та штраф у розмірі 100 тисяч доларів (для корпорацій – до 500 тис. дол.). В американському суді доказами свідомої несплати податків вважаються: підробка фінансових документів, відмова їх пред'явлення, заняття трудовою або підприємницькою діяльністю за підробленими документами або від імені підставних осіб, наявність значних сум, походження яких не підтверджено документами, а також якщо у податковій декларації не вказано джерело доходу. Діє принцип: платник податку на вимогу податкових органів повинен документально підтвердити законне надходження всіх коштів, які він має і мав у минулому [34, с. 19].

З метою уникнення порушень з боку контролюючих органів, законодавство США закріплює перелік діянь, що заборонені посадовим особам податкових органів. Порушення цих заборон тягне за собою адміністративну чи кримінальну відповідальність. [17, с. 95]. Саме тому, на нашу думку, слід звернути увагу на досвід організації адміністрування податків у США та досягнення високого рівня фіскальної ефективності податкової системи, який доцільно вивчати та врахувати в організації діяльності податкових органів, у процесі побудови системи податкового адміністрування в Україні.

На основі критичного узагальнення низки наукових праць виділимо основні особливості податкової системи США: прогресивний характер оподаткування, що вважається одним із виявів справедливості податкової системи; дискретність податкових відрахувань (кожну вищу ставку податку можна застосовувати лише до чітко визначеної частини бази оподаткування); висока гнучкість податкової системи, що виявляється зокрема в регулярних змінах на законодавчому рівні чинних ставок податків залежно від економічної динаміки; висока розвиненість пільгового оподаткування; чітке розмежування податкової системи і системи соціального страхування.

В порівнянні з США, європейський досвід протидії ухиленням від сплати податків, хоч і має свої особливості, проте є ефективним, а тому й заслуговує на вивчення з метою його запозичення.

У Податковому кодексі ФРН визначено правила, що стосуються порядку оподаткування, починаючи від встановлення бази оподаткування і закінчуючи питаннями призначення заходів примусу та адміністративних санкцій. Порядок здійснення провадження щодо виявлення факту вчинення податкового правопорушення вимагає від платника податку високого ступеня участі, а також в широкому обсязі гарантує йому правове слухання і оскарження. Якщо платник податку заплатив менше, фінансове відомство встановлює строк внесення доплати. Податковий орган у кожному випадку застосування адміністративних санкцій повинен обґрунтувати свою позицію через здійснення роз'яснення. Відсутність роз'яснень позбавляє рішення про застосування адміністративних санкцій законної сили. При незгоді платника з таким рішенням, в місячний термін можливо подати мотивований протест. Якщо його буде відхилено, то наступною інстанцією є фінансовий суд, в який подається скарга на відомство. Фінансовий суд розглядає справу за рахунок сторони, яка програла справу. Не опротестоване рішення в місячний термін набирає законної сили [77, с. 55].

Податкова система ФРН характеризується значним тиском на платників податків та особливою суворістю покарань: штрафи, повторні штрафи, позбавлення волі на строк до 10 років. В окремих землях ФРН для кримінального і адміністративного переслідування порушників податкового законодавства у складі фінансових органів створені спеціальні підрозділи – відділи з кримінальних справ і штрафних санкцій [36, с. 65].

Аналізуючи досвід протидії податковим правопорушенням у зарубіжних країнах, встановлено високий рівень нормативно-правового забезпечення щодо здійснення процедури адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків. У цих країнах запроваджено особливий порядок розслідування податкових правопорушень та злочинів.

Таку діяльність віднесено до компетенції спеціальних підрозділів, що входять до системи Мінфіну та податкових органів (Служба кримінальних розслідувань у податковій сфері США; Податкова поліція ФРН – «Штойфа») [126, с.18].

Зазначимо, що в цих країнах спостерігається високий рівень контролю за рухом фінансових активів платників податків, який був досягнутий через розширення сфери застосування безготівкових розрахунків і використання сучасних інформаційних баз даних. Кожна держава вибудувала систему органів, які уповноважені розслідувати податкові правопорушення, та визначає обсяг їх компетенції. Наділення органів розслідування податкових правопорушень повноваженнями правоохоронних органів, зокрема створення в їхніх рамках спеціальних слідчих відділів, що використовують специфічні методи, дало змогу істотно підвищити ефективність діяльності таких органів.

На нашу думку, не можна говорити про доцільність повного запозичення досвіду мінімізації ухилень від сплати податків окремо взятої держави чи запозичити разом надбання всіх держав. Проте відмова від урахування прогресивного зарубіжного досвіду у сфері мінімізації ухилень від сплати податків може призвести до зниження інвестиційної привабливості та економічної конкурентоспроможності нашої країни. Тому невідповідність вітчизняних методичних підходів до виявлення та розслідування податкових порушень динаміці вироблення прийомів злочинної протидії органам розслідування може бути ефективно усунута лише після ґрунтовного аналізу досвіду зарубіжних країн із розслідування ухилень від сплати податків та встановлення доцільності вибіркового впровадження окремих прогресивних положень до вітчизняної практики.

Проведені наукові дослідження дали можливість прийти до висновків про те, що однією з поширених форм діяльності податкових органів в іноземних податкових системах є інститут попереднього податкового регулювання. Його сенс полягає в узгодженні платником податків з

податковим органом податкових наслідків угод, питань ціноутворення, розподілу прибутку, інвестиційних проектів, інших господарських операцій до їх фактичного здійснення. У західноєвропейських країнах дані відносини оформляються у формі: укладення податкових угод; отримання індивідуальних консультацій.

Специфіка податкового законодавства і складність судового розгляду справ про правопорушення в податковій сфері обумовили створення в деяких західних країнах, наприклад, в США і Німеччині, інституту «податкових судів», які, діючи в загальних рамках системи юстиції, займаються виключно розглядом позовів з податкових питань [31, с. 78].

Отже, перспективними для впровадження в Україні є практика розгляду адміністративної скарги у США, за якою призначається розгляд за участю скаржника та його представника, а порядок розгляду близький до судового. Цікавим є право працівника апеляційного відділу податкового органу (Служби внутрішніх доходів) США на досягнення податкового компромісу, тобто досягти примирення зі скаржником на основі оцінки ризиків виграшу податкового спору в суді. Також заслуговує на подальше поширення досвід розгляду податкових спорів у різних іноземних країнах (зокрема, у США), щодо електронної подачі доказів, що дозволить більш ефективно та економно вирішувати ці справи. Актуальним для впровадження в українську практику є досвід щодо проведення попереднього податкового розслідування здійсненого платником адміністративного правопорушення чи злочину у податковій сфері та можливості платника податків відстоювати свої права у взаємовідносинах з державними контролюючими органами. Все вищезазначене сприятиме розвитку та стабільності підприємницької активності в нашій країні, ефективності узгодження податкових питань, а також мінімізації правопорушень у вітчизняних податкових відносинах.

1.2. Застосування адміністративного розслідування як стадії провадження по справах про ухилення від сплати податків

Адміністративні правопорушення є складними проступками та більшість із них відрізняється від злочинів лише розміром шкоди, яка завдається суспільним відносинам. Тому, у межах даної випускної кваліфікаційної роботи, нами зроблено спробу наукового обґрунтування необхідності запровадження адміністративного розслідування при здійсненні провадження по податкових.

У процесі здійснення провадження по справах про адміністративне правопорушення в будь-якій галузі адміністративно-деліктного права необхідне нормативно-правове закріплення стадії адміністративного розслідування. Проте аналіз норм чинного КУпАП [30] та проектів Адміністративного процедурного кодексу [59] і Кодексу України про адміністративні проступки [60], дозволяє зробити висновок, що в них відсутнє регулювання відносин такої стадії адміністративного провадження.

Безпосередньо у провадженні по справах за ухилення від сплати податків, ПК України, як основний нормативно-правовий акт, регулюючий відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів [58], також не містить відповідних норм. Крім того в ПК України 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 створює передумови для формального підходу, з боку податкових органів, до питання визначення провини особи у вчиненому правопорушенні. У результаті чого у силу обов'язку, закріпленого в ПК України, податкові органи, виявлятимуть обставини, що виключають провину особи у здійсненні правопорушення, не визначаючи форму провини.

На наше переконання, необхідною умовою ефективного притягнення до адміністративної відповідальності порушника податкового законодавства

є запровадження стадії адміністративного розслідування у провадженнях по справах про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків. З метою доктринального обґрунтування даної ідеї зазначимо, що в науці адміністративного права визначається попереднє адміністративне розслідування як система обов'язкових процесуальних дій, які проводяться органами адміністративної юрисдикції для збирання доказів, встановлення об'єктивної істини у справі про адміністративні правопорушення до розгляду по суті [20, с. 174].

На нашу думку, податкове адміністративне розслідування слід розуміти як систему обов'язкових процесуальних дій, які проводяться органом адміністративної юрисдикції для збирання доказів, встановлення об'єктивної істини в справі щодо наявності/відсутності факту вчинення податкового адміністративного правопорушення та спрямовані на забезпечення підготовки матеріалів справи до розгляду компетентним органом або посадовою особою для розгляду справи та винесення постанови про притягнення правопорушника до адміністративної відповідальності чи припинення провадження по справі.

Незважаючи на відсутність закріплення в адміністративно-процесуальному законодавстві як окремої стадії адміністративного провадження, на нашу думку, адміністративне розслідування все ж таки є самостійною стадією будь-якого адміністративного провадження. Безпосередньо у провадженні по справах за ухилення від сплати податків така стадія податкового адміністративного розслідування повинна містити наступні процесуальні дії уповноваженої особи скласти протокол про адміністративне правопорушення: 1) опитування правопорушників та свідків; 2) вилучення та дослідження речових доказів та документів; 3) призначення експертизи; 4) попереднє вивчення та систематизація матеріалів; 5) прийняття рішення про надіслання матеріалів компетентному органу або посадовій особі для розгляду справи та винесення постанови.

Слід зазначити, що податкове адміністративне розслідування необхідно проводити для з'ясування всіх обставин, що мають відношення до вчиненого правопорушення для правильної кваліфікації справи та вирішення її по суті. Провести розслідування такого правопорушення неможливо без встановлення основного факту, який необхідно доводити, а саме: наявності складу правопорушення, передбаченого КУпАП та ПК України.

Справу про податкове адміністративне правопорушення немає необхідності доводити до розгляду по суті компетентним органом, якщо ще при такому розслідуванні виникає можливість кваліфікувати таке адміністративне правопорушення. Кваліфікація адміністративного правопорушення полягає у встановленні відповідності даного конкретного діяння ознакам того чи іншого складу адміністративного правопорушення, передбаченого у КУпАП та ПК України.

У здійснених наукових публікаціях нами наголошувалось, що неможливо порушити справу про податкове адміністративне правопорушення без її попередньої кваліфікації, яка повинна відобразитись у протоколі про адміністративне правопорушення [59, с. 230]. Такий протокол є обґрунтуванням доказу факту адміністративного правопорушення. Тільки у випадку знання обставин справи конкретного правопорушення, що встановлюються уповноваженим суб'єктом адміністративної юрисдикції, можна кваліфікувати відповідне діяння.

Отже здійснимо спробу охарактеризувати окремі самостійні складові стадії податкового адміністративного розслідування.

1. Опитування правопорушників та свідків – одержання уповноваженим суб'єктом від осіб, які беруть участь у справі, усних і письмових пояснень по суті розслідуваної справи. В процесі здійснення податкового адміністративного розслідування відповідна уповноважена особа під час складання або після складання протоколу проводить опитування правопорушників та свідків. Зафіксовані належним чином показання правопорушника та свідка стають вагомим доказом, зібраним на

стадії податкового адміністративного розслідування та можуть суттєво вплинути на розгляд справи та винесення постанови.

2. Дослідження та вилучення речових доказів та документів. Збір і перевірка доказів по справах про податкові правопорушення здійснюється контролюючим органами ще до початку відповідного провадження, у рамках проведених ними контрольних-перевірочних заходів. За наслідками перевірок уповноважений суб'єкт повинен скласти довідку до якої вносяться факти порушення чинного законодавства та додаються всі матеріали, що засвідчують обставини, зазначені у висновку.

3. Призначення експертизи повинно проводитись у тому випадку, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового адміністративного розслідування, необхідні спеціальні знання у галузі економіки тощо. Така експертиза повинна призначатися за рішенням керівника державного контролюючого органу на підставі поданого суб'єктом проведення податкового адміністративного розслідування клопотання.

4. Попереднє вивчення та систематизація матеріалів. Після зібрання необхідних доказів по справі, уповноважена посадова особа по проведенню податкового адміністративного розслідування переходить до процедури доказування вчинення податкового адміністративного правопорушення. У цьому зв'язку, варто звертати особливу увагу на розгляд питань правового статусу й визначення кола учасників провадження по справах про адміністративні правопорушення.

5. Прийняття рішення про надіслання матеріалів компетентному органу або посадовій особі для розгляду справи та винесення постанови. Встановлена винність особи в правопорушенні податковим органом, на нашу думку, не відповідає нормі про презумпцію невинності, закріплену в КУпАП. При цьому звертається увага на те, що дана норма в подібному вигляді закріплена в КУпАП тільки лише в силу універсальності норм адміністративного законодавства і є загальною при розгляді питання про залучення до адміністративної відповідальності за порушення в сфері тих або

інших правовідносин, регульованих різними галузями національного права. Що ж стосується справ про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків, розглядом яких займаються суди, то питання встановлення провини покладені на органи судової влади, що, на сьогоднішній день, є найбільш правильним та відповідним зарубіжним правовим тенденціям.

Отже, провадження по справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування є певною діяльністю по реалізації процесуальних норм, у рамках здійснення відповідного адміністративно-юрисдикційного провадження. При всьому різноманітті трактувань, у науці адміністративного процесу не вироблено загальноприйнятого визначення адміністративного провадження в адміністративному процесі. Разом з тим, є можливим зробити висновок, що адміністративне провадження, як певний порядок діяльності, має всі ознаки, властивими адміністративному процесу, проте останній має більш змістовне процесуальне наповнення.

Адміністративний процес є родовим поняттям для податково-процесуальної діяльності. Для виділення в структурі юридичного процесу особливого податкового процесу й податкового провадження, немає достатніх підстав. Саме провадження по справах про порушення податкового законодавства є складовим елементом адміністративного процесу та складовою частиною провадження по справах про адміністративні правопорушення.

Виходячи із загальних завдань провадження по справах про адміністративні правопорушення, закріплених у КУпАП, стосовно до сфери податкових правовідносин, такими завданнями будуть – всебічне, повне, об'єктивне й своєчасне з'ясування обставин вчиненого протиправного діяння, вирішення його відповідно до норм чинного законодавства, забезпечення виконання винесеного рішення, а також виявлення причин і умов, що сприяли здійсненню адміністративних правопорушень у зазначеній сфері.

Нормативне закріплення завдань провадження по адміністративних справах про податкові правопорушення, у податковому законодавстві

відсутні. Процесуальні аспекти залучення до відповідальності за здійснення податкових правопорушень, відбиті в ПК України, як показує дослідження, знайшли досить слабе вираження в зазначеному кодексі, що вказує на явну недосконалість податкового законодавства. У цьому зв'язку, як тимчасове рішення проблеми, припустиме застосування розширювального тлумачення норм ПК України, що встановлюють окремі процесуальні аспекти залучення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Таким чином, зміст ряду елементів, що становлять процесуальну основу провадження по справах про порушення законодавства про податки й збори, установлені має недостатньо повне нормативне вираження у ПК України. Адміністративне розслідування насамперед спрямоване не на виявлення факту правопорушення, а на з'ясування обставин його здійснення, а також встановлення можливості продовження провадження по виявленому правопорушенню. Доцільним є закріплення у окремій статті КУПАП деталізації поняття попереднього адміністративного розслідування та порядку його здійснення, виділення його адміністративно-галузевої приналежності, зазначивши поняття податкового адміністративного розслідування та перелік дій суб'єкта такого розслідування.

У результаті сформованого матеріалу науково-практичного матеріалу та його опрацювання у межах підготовки випускної кваліфікаційної роботи нами сформована пропозиція щодо необхідності подальшого напрацювання механізму адміністративно-правового забезпечення захисту своїх прав учасниками провадження по справах про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків на всіх його стадіях. У цьому зв'язку автором ВКР пропонується внести відповідні доповнення в КУПАП, які дозволили б особі, у відношенні якого ведеться провадження в справі про адміністративне правопорушення, оскаржити будь-які процесуальні рішення юрисдикційного органу, а також дії (бездіяльність) посадових осіб, на всіх стадіях зазначеного провадження та зокрема на стадії податкового розслідування.

2.3. Приоритетні напрями розвитку процедури адміністративного провадження по справах про ухилення від сплати податків

Дестабілізуючим фактором для економіки України наразі є значна кількість не ефективних та громіздких процедур адміністрування податків, безсистемне надання податкових пільг та преференцій, значний податковий тягар, високий рівень ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів тощо.

Проте, на нашу думку, найбільш важливою проблемою в період існування нашої незалежної держави є формування податкового законодавства без єдиної виваженої концепції та без здійснення чіткого узгодження норм податкового та адміністративного права, а також викликані політичними чи іншими чинниками часті зміни податкового законодавства, без врахування наукового обґрунтування необхідності та суті таких змін.

Отже, на нашу думку, однією з найбільш важливих існуючих проблем ефективного державного управління ринковою економікою є податкове регулювання адміністрування податків і зборів та створення ефективної податкової політики щодо мінімізації всіх негативних суспільно-економічних явищ у податковій сфері, зокрема, зниження рівня ухилення від сплати податків.

Отже, з метою реформування інституту адміністративної відповідальності в Україні був розроблений на заміну чинного КУпАП проект Кодексу України про адміністративні проступки [60]. Даний проект Кодексу містить низку принципово нових положень, на деяких із них, на нашу думку, необхідно зупинитися окремо.

Відповідно до ст. 13 Проекту Кодексу адміністративним проступком є суспільно шкідливе, протиправне, винувате діяння (дія чи бездіяльність) проти прав, свобод та інтересів осіб, суспільних і державних інтересів, порядку публічного управління, вчинене фізичною або юридичною особою та передбачене зазначеним Проектом Кодексу [60].

Таким чином, обсяг поняття «адміністративного правопорушення» значно розширено. Адміністративним правопорушенням вважається порушення положень законодавства будь-яким суб'єктом адміністративних правовідносин, у тому числі й суб'єктом владних повноважень. Відповідальність до фізичних та юридичних осіб пропонується застосовувати за вчинення адміністративних проступків (деліктів), а до адміністративних органів – у порядку, передбаченому Кодексом адміністративного судочинства України.

Проектом Кодексу передбачено іншу, ніж чинним КУпАП, побудову статей Особливої частини. Зокрема, у кожній статті Особливої частини Проекту Кодексу визначається адміністративний орган, який має право розглядати справу про цей адміністративний проступок [60]. Запропонований нами підхід до здійснення провадження по справах про адміністративні правопорушення за ухилення від сплати податків подібний до запропонованого Проектом Кодексу, проте передбачає закріплення за державними контролюючими органами всіх стадій провадження, крім розгляду справи по суті та винесення постанови. Надавати такі повноваження виключно суду, на нашу думку, допоможе уникнути упередженості та формального підходу, а також забезпечить максимальну об'єктивність при розгляді подібних справ.

Окрему групу в Проекті Кодексу становлять заходи забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення, що вирізняються певними особливостями: 1) їх застосовують для припинення адміністративних проступків, коли вичерпано інші заходи впливу; 2) заходи процесуального забезпечення застосовують суто в межах провадження у зв'язку з правопорушенням; 3) крім учинення правопорушення, існують додаткові підстави застосовувати ці заходи: неможливість припинення правопорушення іншими засобами, виконання інших процесуальних дій, можливе вчинення особою нових проступків; 4) це не самостійні, допоміжні заходи впливу, які не є санкціями, не спричиняють додаткових обмежень для

порушника; 5) встановлено процесуальний порядок їх застосування: до переліку уповноважених органів і посадових осіб, які мають право їх застосовувати [60].

Вище перераховані принципи припинення адміністративних проступків ще раз свідчать про необхідність закріплення на нормативно-правовому рівні стадії попереднього адміністративного розслідування в загальному адміністративному процесі та особливо при розгляді справ про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків, оскільки містять елементи такого розслідування, зокрема встановлення винної особи у вчиненні адміністративного правопорушення тощо.

На нашу думку, зазначені зміни спрямовано на усунення недоліків, які на тепер мають місце у застосуванні адміністративного законодавства. Адже, існуюча у чинному законодавстві система адміністративних стягнень, застосування яких становить зміст адміністративної відповідальності, не забезпечує потреб стимулювання належної правомірної поведінки суб'єктів податкових правовідносин. Розміри адміністративних стягнень, особливо штрафів, не узгоджуються із суспільною шкідливістю адміністративних проступків. Крім того було виведено з категорії злочинів значну кількість правопорушень, у тому числі у сфері господарської та службової діяльності та створено правову ситуацію неефективного покарання та соціальної несправедливості, яка призводить до збільшення кількості потерпілих та невідшкодування завданих їм збитків. На нашу думку, одним із шляхів вирішення цієї проблеми є запровадження нових підходів до розрахунку штрафних санкцій за скоєння адміністративних правопорушень щодо ухилення від сплати податків.

Аналізуючи проблему підвищення фахової забезпеченості посадових осіб, що здійснюють провадження про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків, необхідно зазначити наступне. Нами пропонується створення єдиного органу проведення досудових розслідувань у галузі оподаткування. Оскільки пропонується служба покликана стати

єдиною структурою, уповноваженою на проведення досудового розслідування злочинів (кримінальних проваджень) у сфері господарської діяльності, то абсолютно доречним є включення до її компетенції і здійснення податкових адміністративних розслідувань, що допоможе у вирішенні питання упередженості та однобічності проведення розслідування, та дає підстави стверджувати про можливість вирішення завдання щодо уникнення дублювання повноважень та, відповідно, полегшення навантаження на фінансово-господарську діяльність підприємницьких структур, оскільки такі перевірки нададуть отримані у ході проведення розслідування докази правомірності чи неправомірності діяльності платника податків та визначать вид та ступінь його вини.

Створення такої служби в даний час ускладнює процес реформування податкових і правоохоронних органів, значно збільшує строки, необхідні для його реалізації. Створення окремої служби не може також гарантувати ліквідації або принаймні суттєвого зниження рівня корупційних ризиків, оскільки, повне кадрове оновлення службових осіб, які проводитимуть досудове розслідування адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є фізично неможливим.

На сьогодні кількість адміністративних проваджень, предметом перевірки яких, в межах проведення досудового з'ясування обставин справи, є питання дотримання суб'єктом господарської діяльності вимог податкового законодавства під час обліку господарських операцій, є дуже значною. Практично будь-яка податкова перевірка підприємства, котре здійснює господарські операції на значні суми, по суті, є першим сигналом до залучення фахівця для здійснення податкового адміністративного розслідування.

Виходячи з цього виникає необхідність удосконалення наявної системи органів, уповноважених на проведення розслідування таких адміністративних проваджень та визначення основних завдань підрозділу, який повинен функціонувати у складі податкової міліції. Оскільки податкова

міліція функціонує у складі того ж органу податкового контролю, посадові особи якого складають акт податкової перевірки, то є підстави говорити про реальну можливість виконання завдань адміністративного провадження, всебічного дослідження обставин, які належать до предмета доказування, для встановлення об'єктивної істини у справі. Уповноважений суб'єкт податкового адміністративного розслідування, взявши за основу викладений у акті перевірки опис адміністративного правопорушення, проведе додаткове збирання та систематизацію всіх необхідних матеріалів, необхідних для складання висновку та передання адміністративного провадження до органу уповноваженого на винесення постанови про притягнення особи до адміністративної відповідальності.

З метою обґрунтування позиції щодо створення відповідного підрозділу проведення податкових адміністративних розслідувань саме в складі податкового органу зазначимо наступне. До основних завдань Міністерства внутрішніх справ віднесено формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері захисту прав і свобод людини та громадянина, власності, інтересів суспільства й держави від злочинних посягань, боротьби зі злочинністю, розкриття та розслідування злочинів тощо [10, с.16]. За таких умов, саме на податкові органи цілком закономірно покладено функції податкового контролю та боротьби з ухиленнями від сплати податків, які спричиняють незначні суспільно-економічні наслідки та за які передбачена адміністративна відповідальність. Крім того мінімізація правопорушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері забезпечує наповнення бюджетів усіх рівнів.

На нашу думку, шляхів реформування органів, які здійснюватимуть розслідування адміністративних правопорушень умовно можна об'єднати у два напрями: створення спеціалізованого підрозділу в структурі розслідування кримінальних правопорушень чи створення відокремленого органу, безпосередньо підпорядкованого керівнику державного податкового органу. Системний аналіз зарубіжного досвіду організації податкового

адміністрування показує, що практика країн Європи переважно йде першим шляхом у межах якого податкові органи створюються та функціонують в системі фінансових органів[18, с. 19].

З огляду на перелік основних завдань, поставлених перед центральними органами виконавчої влади, найбільш оптимальним видається варіант передання функцій щодо розслідування податкових адміністративних правопорушень саме податковим органам, а для організації та проведення досудового розслідування адміністративних правопорушень у сфері оподаткування займатимуться окремо визначені службові особи відповідно до внутрішньої спеціалізації та знання адміністративного, адміністративно-процесуального, податкового законодавства та бухгалтерського і податкового обліку.

Здійснений вище аналіз дає підстави надати пропозиції щодо уточнення окремих елементів процесуальної діяльності в контексті здійснення адміністративного провадження по справі про ухилення від сплати податків. Пропонується законодавчо закріпити порядок документального оформлення результатів здійснення податкового контролю, у ході якого не було виявлено порушень законодавства про податки й збори. Якщо в ході проведення камеральної, документальної (планової, позапланової, виїзної, невиїзної) фактичної податкової перевірки [58] порушень податкового законодавства не виявлено, перевіряюча особа зобов'язана в останній день проведення перевірки скласти повідомлення про закінчення проведеної перевірки, у якому зафіксувати предмет перевірки, строки початку й закінчення, результати перевірки на надати працівнику податкової міліції, який уповноважений на проведення податкового адміністративного розслідування.

Визначений ПК України обсяг повноважень представників державного контролюючого органу щодо проведення вищезазначених перевірок повинен бути доповнений нормою про обов'язкову участь у процесі здійснення різних видів податкового контролю фахівців податкової міліції, особливо це

повинно стосуватися тих суб'єктів податкових правовідносин, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Уповноважена особа на проведення податкового адміністративного розслідування з моменту виявлення адміністративного правопорушення повинна забезпечувати здійснення провадження по справі про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків до передачі зібраних матеріалів для винесення постанови про притягнення правопорушника до адміністративної відповідальності.

Поряд із вище зазначеним, підвищення ефективності податкового контролю пов'язується з новими підходами до повноважень суб'єктів податкового контролю по посиленню їх комунікації із платниками податків у ході здійснення адміністративного провадження, що повинне бути детально регламентоване й одноманітно закріплене у всіх законодавчих актах, що регламентують діяльність органів податкового контролю.

В свою чергу у числі пріоритетних напрямків вдосконалювання податкової контрольної-перевірочної діяльності варто виділити: 1) розробку єдиної методики діяльності державних контролюючих органів; 2) підвищення якості нормативних правових актів, що регламентують діяльність податкових органів по організації й проведенню контрольних заходів та виявленню порушень адміністративного та податкового законодавства; 3) поліпшення політики взаємовідносин податкових органів і платників податків; посилення взаємодії між податковою міліцією та іншими правоохоронними органами в ході контрольних заходів по виявленню порушень податкового законодавства.

Отже, використовуючи зарубіжний досвід зниження рівня ухилення від сплати податків, зазначимо, що українська державна податкова політика повинна базуватись на забезпеченні чіткої та нормативно закріпленої концепції жорсткого контролю за своєчасним та повним перерахуванням до бюджету податків в поєднанні із справедливим забезпеченням належних та

відповідних засобів адміністративного впливу на порушників податкового законодавства. Ухилення від сплати податків призводять до застосування до неплательника заходів адміністративного примусу чи кримінального переслідування. Держава повинна наділити контролюючі органи широкими повноваженнями щодо попередження, викриття та розслідування таких правопорушень, укомплектувати фахівцями, що мають правову підготовку та певний рівень знань у галузі бухгалтерського та податкового обліку.

Запозичення узагальненого зарубіжного досвіду є необхідним для удосконалення податкової системи України в частині адміністративного провадження по справах за ухилення від сплати податків з метою мінімізації такого ухилення, що в умовах деформації системи економічних відносин є досить актуальним. Приховування доходів від сплати податків має поширений характер і виступає лише як зовнішній прояв більш глибоких криміногенних процесів перерозподілу національного доходу на користь тіньової економіки, надзвичайно важливим є створення дійсно дієвого державного органу по боротьбі з цим негативним явищем.

Прагнення України стати повноправним членом Європейської спільноти вимагає адаптування адміністративного, адміністративно-процесуального та податкового законодавства до вимог, що діють у цій сфері в ЄС. Першочергові зміни повинні відбутися у царині: 1) зниження ставок оподаткування; 2) детінізації доходів суб'єктів підприємництва та населення; 3) покращення податкового адміністрування та досягнення мінімального рівня ухилення від сплати податків. Все це сприятиме зниженню податкового тиску на платників податків, системності надання податкових пільг та стане запорукою створення в Україні справедливої, прозорої та стабільної податкової системи, яка забезпечуватиме достатній обсяг надходжень до бюджетів усіх рівнів та сприятиме створенню умов для ефективного функціонування економіки України.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі досліджено проблему провадження по справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків в Україні та основні результати проведеної роботи сформульовані у таких узагальнюючих висновках та сформульованих пропозиціях:

1. Як конституційний обов'язок, сплата податків має публічно-правовий характер і ґрунтується на владних підпорядкуваннях громадян та юридичних осіб державі, тому невиконання чи неналежне виконання такого обов'язку є скоєнням проти держави протиправного діяння. Головними причинами вчинення адміністративних проступків наразі є: 1) сприйняття суспільством сплати податків як примусового стягнення; 2) фіскальний характер державної податкової політики; 3) не стабільність законодавства; 4) відсутність партнерських стосунків між органами влади і платниками тощо.

2. Визначено необхідним закріплення в КУпАП, матеріального та формального складів адміністративних правопорушень в податковій сфері. Встановлено, що матеріальний склад, пов'язаний із приховуванням або заниженням об'єкта оподаткування, а формальний склад – з діями по неналежному адмініструванню платником податків. Такий розподіл дозволить сформулювати загальні підходи при диференціації засобів адміністративного примусу при здійсненні провадження по адміністративних податкових справах та дасть можливість за допомогою КУпАП однаково регулювати питання адміністративної відповідальності в усіх сферах суспільних відносин.

3. Встановлено, що адміністративне провадження являє собою елемент адміністративного процесу і врегульовано адміністративно-процесуальними нормами. Провадження в справах про адміністративну відповідальність за ухилення від сплати податків – це врегульована адміністративно-процесуальними та податковими нормами діяльність щодо розгляду та вирішення уповноваженими органами державної влади (їх посадовими

особами) справ про притягнення відповідних суб'єктів податкових правовідносин до адміністративної відповідальності. Такі провадження складаються з процесуальних стадій, як сукупності процесуальних дій, спрямованих на досягнення цілей і розв'язання завдань відповідної стадії провадження. Процесуальною стадією такого провадження слід визначити відносно відокремлену частину провадження, яка може здійснюватись у процесі здійснення податкового контролю або самостійно, має власні особливості та цілі, проте підпорядкована загальній меті провадження. Запропоновано наступні процесуальні дії: 1) порушення провадження по справі; 2) податкове адміністративне розслідування; 3) розгляд справи та її вирішення по суті; 4) перегляд постанови; 5) виконання постанови.

4. Під податковим адміністративним розслідуванням слід розуміти систему обов'язкових процесуальних дій, які проводяться уповноваженим органом для встановлення об'єктивної істини в справі щодо наявності/відсутності факту вчинення податкового адміністративного правопорушення та спрямовані на забезпечення підготовки матеріалів справи до розгляду компетентним органом та винесення постанови про притягнення правопорушника до відповідальності. У ході розслідування необхідно вчиняти наступні процесуальні дії: 1) опитування правопорушників та свідків; 2) вилучення та дослідження речових доказів та документів; 3) призначення експертизи; 4) попереднє вивчення та систематизація матеріалів; 5) прийняття рішення про надіслання матеріалів для розгляду справи та винесення постанови.

5. Зниження рівня ухилення від сплати податків у зарубіжних країнах базується на створенні жорсткої податкової політики покарання податкових правопорушників у поєднанні з прогресивним характером оподаткування, справедливою та гнучкою податковою системою і досконалим податковим адмініструванням. Ухилення від сплати податків призводять до застосування до неплатника заходів адміністративного примусу, які встановлені нормами саме податкового законодавства. Розслідування податкових правопорушень

здійснюється за особливим порядком та віднесено до компетенції спеціальних підрозділів, які укомплектовані фахівцями з поліцейською підготовкою та знаннями бухгалтерської справи. Складність судового розгляду адміністративних податкових справ обумовила створення в деяких країнах інституту податкових судів, які займаються виключно розглядом позовів з податкових питань, зокрема: накладення адміністративного штрафу, арешту на майно тощо. Запозичення зарубіжного досвіду є необхідним для удосконалення податкової системи України в частині адміністративного провадження по справах за ухилення від сплати податків.

6. Податкова політика України повинна базуватись на забезпеченні контролю за адмініструванням податків в поєднанні із адміністративним впливом на порушників податкового законодавства. Шляхом внесення змін та доповнень до КУпАП та ПК України запропоновано закріплення стадії податкового адміністративного розслідування. Практичною цінністю такої законодавчої новели стане отримання можливості для органу адміністративної юрисдикції забезпечення достатніх доказів для винесення законної і обґрунтованої постанови по справі, а особі, у відношенні якого ведеться провадження в справі про адміністративне правопорушення, надати докази для виправдання свої дій та оскаржити будь-які процесуальні дії посадових осіб на цій стадії.

7. Визначено, що проблематика правозастосування адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства підлягає подальшому комплексному науково-методологічному дослідженню. Пропонується зміщення акцентів уваги дослідників на усунення прогалин чинного законодавства, що призводить на сьогодні до необґрунтованого застосування державою заходів адміністративного впливу щодо платників податків. Запропоновано залучати до розроблення податкового законодавства державними органами платників податків, інтереси яких представлені громадськими організаціями, об'єднаннями галузевих товаровиробників, надавачів послуг тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративне право. Загальна частина: навч. посіб. / С.М. Альфов, С.В. Ващенко, М.М. Довгополова, А.П. Купін. – К.: Центр навч. л-ри, 2011. – 216 с.
2. Адміністративне право України: підручник. – Вид 2-ге, змін. і доп. / За ред. Т. О. Коломоєць. – К.: Істина, 2012. – 528 с.
3. Адміністративне право України: [підручник] / За ред. Ю. П. Битяка. – Х., 2007. – 544 с.
4. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: у двох томах: Том 1. Загальна частина / Ред. колегія: В.Б. Авер'янов (голова). – К.: Видавництво «Юридична думка», 2004. – 584 с.
5. Аземша І.Б. Особливості формування інституту юридичної відповідальності в Україні / І.Б. Аземша // Часопис Київського університету права. – 2012. – №2. – С.231–236.
6. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша // Економіка України. – 2002. – № 8. – С. 14–19.
7. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О.Ф. Андрійко. – К.: Наукова думка. – 2004. – 230 с.
8. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко. – К.: Комп'ютерпрес, 2014. – 240 с.
9. Андрущенко В. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні / В. Андрущенко, Т. Тучак // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. 2010. № 2 (49). С. 74–83.
10. Бандурка О. М. Адміністративний процес / О. М. Бандурка, М. М.Тищенко. – К.: Літера ЛТД, 2002. – 288 с.
11. Битяк Ю.П. Переконавання і примус у державному управлінні. Адміністративна відповідальність: Конспект лекцій. / Ю.П.Битяк, В.В. Зуй, А.Т. Комзюк– Харків: Укр. юрид. академія, 1994. – 44 с.

12. Буковицький С.А. До питання податкової політики в зарубіжних державах / С.А.Буковицький // Фінанси України. – 2010. – № 7. – С. 3–13.
13. Буряк П.Ю. Податковий контроль. Підручник. / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька. – К.: Хай-Тек Прес. – 2007– 608 с.
14. Василик О.Д. Податкова система України: навч. посіб. / О.Д. Василик – К.: Поліграф. – 2017. – 378 с.
15. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К. : Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – 668 с.
16. Воронова Л.К. Фінансове право України: підруч. / Л.К. Воронова – К.: Прецедент, 2006 – 176 с.
17. Гавриленко Н.В. Податкова система України: навч. посіб. / Н.В. Гавриленко– Львів: Поліграф книга, 2015. – 378 с.
18. Голосніченко І. Проблеми кодифікації норм, що встановлюють адміністративну відповідальність / І. Голосніченко // Право України. – 2012. – 10. – С. 20–24.
19. Голосніченко І.П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття) / І. П. Голосніченко. К. : «Наукова фундація»– К., 2015. – 152 с.
20. Голосніченко І.П. Адміністративний процес. / І.П. Голосніченко, М.Ф. Стахурський, Н.І. Золотарьова – К.: ГАН, 2011. – 232 с.
21. Голосніченко І.П. Адміністративний процес: навч. посіб. / І. П. Голосніченко, М. Ф. Стахурський. – К.: ГАН, 2003. – 256 с.
22. Голосніченко І. Попереднє адміністративне розслідування як стадія провадження в справах про адміністративні проступки / І. Голосніченко, М.Стахурський, Н. Золотарьова // Право України. – 2002. – №2. – С. 27–39.
23. Гусейніков Ю. Досвід країн Євросоюзу в боротьбі з податковими злочинами / Ю. Гусейніков // Україна-НАТО. – К., 2008. – №3. – С. 40–49.
24. Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України: навч. посіб. / Е. Ф. Демський. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 496 с.

25. Державне управління: проблеми адміністративно–правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – 384 с.
26. Економічна енциклопедія: у 4 т.; за ред. І.І. Старуна. – К., Т.3. – 2016. – 494 с.
27. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.А. Вознюк., вид. друге. – К.: «Успіх», 2017. — 912 с.
28. Ковальчук А.Т. Основні принципи та напрями вдосконалення податкової системи України /А.Т. Ковальчук // Банківська справа. – 2019. – № 2. – С.36–51.
29. Ковальчук А.Т. Фінансове право України. / А.Т. Ковальчук. – Київ: Парламентське видавництво, 2017. – 348 с.
30. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон від 07.12.1984 р. № 8073-Х. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
31. Коломоєць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: [Монографія] / Т.О. Коломоєць. К.: «Истина», 2017. – 254 с.
32. Коломоєць Т.О. Адміністративна юрисдикція в Україні: питання теорії та практики / Т.О. Коломоєць. Запорізький держ. ун-т. – Запоріжжя, – 2000. – 38 с.
33. Коломоєць Т.О. Законодавство України про адміністративні штрафи: деякі пріоритети реформування / Т.О. Коломоєць. // Підприємництво, господарство і право, 2018. – №6 – С. 82–91.
34. Коломоєць Т.О. Штрафи за законодавством про адміністративні правопорушення України: [Монографія] / Т.О. Коломоєць. – Запоріжжя. – 2010. – 241 с.
35. Колпаков В. Стан дослідження проступку в українському адміністративному праві / В. Колпаков // Право України. – 2005. – №6. – С.25–28.

36. Колпаков В.К. Докази та доказування в адміністративному судочинстві: [Монографія]. / В.К. Колпаков, В.В. Гордєєв. – К.: Чернівці: Чернів. нац. ун-т, 2009. – 128 с.
37. Комзюк А.Т. Адміністративний процес України : навч. посіб. / А.Т. Комзюк, В.М. Бєвзенко, Р.С. Мельник – К.: Прецедент, 2007.–531 с.
38. Комзюк А.Т. Деякі проблеми визначення змісту Особливої частини КпАП України / А.Т. Комзюк // Українське адміністративне право: актуальні проблеми реформування. 2000. №12. – С. 36–43.
39. Конституція України, Закон від 28.06.1996 р., № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
40. Копейчиков В.В. Правознавство: Підручник / В.В. Копейчиков – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 388 с.
41. Кротюк В. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність / В. Кротюк, Д. Лук'янець // Право України. – 2014. – №5. – С.31–40.
42. Кузьменко О.В. Курс адміністративного процесу: навч. посіб. / О.В. Кузьменко. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 208 с.
43. Кузьменко О.В. Адміністративно-процесуальне право України: підручник / О.В. Кузьменко, Т.О. Гуржій ; за заг. ред. О.В. Кузьменко. – К.: Атіка, 2007. – 416 с.
44. Кузьменко О.В. Теоретичні засади адміністративного процесу: [Монографія] / О. В. Кузьменко. – К. : Атіка, 2005. – 352 с.
45. Курило В.І. Провадження по справах про адміністративну відповідальність за невиконання податкового обов'язку: моногр.]. / В.І. Курило, Є. М. Гоцуляк, В.В. Мушенюк. За заг. ред. В.І. Курила. – К.: 2015. – 167 с.
46. Кучерявенко М.П. Основи податкового права: навч. посіб. / М.П. Кучерявенко – Харків, 2001. – 227 с.
47. Маглаперідзе А.С. Податковий менеджмент: Навч. посіб. / А.С. Маглаперідзе, В.В. Храпкіна – К.: Центр учбової л-ри, 2008. – 328 с.

48. Марочкіна Ю.В. Адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків: монографія./ Ю. В. Марочкіна. – Херсон, 2012. – 220 с.
49. Миколенко О.І. Теорія адміністративного процедурного права: монографія / О.І. Миколенко. – Х.: Бурун Книга, 2010. – 336 с.
50. Мушенок В. В. Фінансово-правові засади державної аграрної політики України: монографія; за заг. ред. В.І. Курила. – Ніжин: Вид-во НДУ ім. М. Гоголя, – 2017. – 371 с.
51. Мушенок В. В. Перспективи формування інвестиційної складової податкового законодавства України // *Legea si Viata*– 2017. – №11. – С.119–122.
52. Мушенок В. В. Теоретико-правовий аналіз взаємозв'язку податкових пільг та бюджетних втрат // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. – 2017. – № 6. – Т. 2. – С. 104–106.
53. Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина: навчальний посібник / В.П. Нагребельний, В.Д. Чендарчук, В.В. Сухонос – Суми: ВДТ «Університетська книга», 2004. – 320 с.
54. Недбайло О. Законодавство про адміністративні проступки як складова частина адміністративного законодавства / О. Недбайло // *Право України*. – 2000. – №3. – С. 56–62.
55. Основи правознавства: навч. посіб. /за ред. проф. Ю.І. Крегула. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 406 с.
56. Офіційний сайт Державної фіскальної служби. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>.
57. Перепелюк В.Г. Адміністративний процес. Загальна частина: Навчальний посібник / В.Г. Перепелюк. – Чернівці: Рута, 2003. – 367 с.
58. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 (зі змінами та доповненнями), № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
59. Проект Адміністративного процедурного кодексу України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.

60. Проект Кодексу України про адміністративні проступки: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: w1.c1.rada.gov.ua.

61. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес: Закон України від 18.09.2019 р. №1080. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://portal.rada.gov.ua/news/Novyny/181367.html>

62. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Постанова Пленуму Верховного суду України від 8.10.2004 р., № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

63. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р., № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 92. – Ст. 197 (втратив чинність).

64. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р., № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України – 1991. – № 39. – Ст. 510 (Втратив чинність).

65. Рябченко О.П. Держава і економіка: адміністративно-правові аспекти взаємовідносин: монографія / О.П. Рябченко – Харків: Вид-во ун-ту внутрішніх справ, 1999. – 304 с.

66. Самсін І.Л. Тлумачення актів законодавства України про оподаткування: лекційно-практичний курс: навч. посіб. / І.Л. Самсін – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. – 488 с.

67. Самсін І.Л. Організаційно-правове співробітництво органів судової влади України з інституціями Ради Європи: монографія. / І.Л. Самсін, П.В. Казакевич. – Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2019. – 232 с.

68. Стефанюк В. С. Проблеми реформування адміністративного права в Україні / В.С. Стефанюк// Вісник Верховного Суду України. 2011. – №5 – С.64–75.

69. Стефанюк В.С. Судовий адміністративний процес: монографія / В.С. Стефанюк. – Х.: Консум, 2003. – 464 с.
70. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: навч. посіб. / С. Г. Стеценко. – К.: Атіка, 2007. – 624 с.
71. Стрілець О.Г. Принципи адміністративної відповідальності / О. Г. Стрілець // Право та державне управління. – 2012. – № 3. – С. 103–106.
72. Тарахонич Т.І. Принципи юридичної відповідальності / Т.І. Тарахонич // Альманах права. – 2012. – № 3. – С. 284–287.
73. Терещук О.Д. Адміністративна відповідальність за корупційні правопорушення / О. Д. Терещук // Право і суспільство.– 2018. №4 – С. 22-29.
74. Чернадчук В.Д. Щодо відповідальності за порушення бюджетного законодавства: деякі аспекти / В.Д. Чернадчук // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 5. – С.48–49.
75. Шкарупа В. К. Доказування та докази в адміністративно-примусовій діяльності органів внутрішніх справ (міліції) [Монографія]: / В. К. Шкарупа. – К.: Українська академія внутрішніх справ, 1995.– 163 с.
76. Kurylo V., Mushenok V. Place and the role of local taxes in the functioning of united local communities. Organizational and economic mechanisms of development of the financial system: collect. monogr. Riga, – 2016. – P. 36–52.
77. Kurylo V., Mushenok V. Legal regulation of budgetary support for agricultural production: theory and modern realities. Formation of modern social, economic organizational mechanisms development of entities agrarian business: collective monograph. Riga, – 2017. – P. 136–145.
78. Mushenok V. V. Comparative legal analysis of domestic and foreign systems of local taxation // Jurnalul juridic national: teorie si practica. – 2017. – № 2 – (24). – С. 92–95.
79. Mushenok V. V. The role of budget legislation in the provision of financial and economic development of agriculture in Ukraine // Visegrad Journal on Human Rights – 2017. – № 2/2. – С.137–141.