

Юлія Олександрівна **ПОДОЛЯН**

к.ю.н., доцент кафедри, Державний університет інфраструктури та технологій

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5063-4018>

e-mail: [yulia29p@gmail.com](mailto:yulia29p@gmail.com)

## ОРГАНІЗАЦІЯ ЗАПОБІГАННЯ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У ФІСКАЛЬНІЙ СФЕРІ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

*Правопорушення у сфері оподаткування є одним із найважливіших фінансових порушень, стосовно якого держава вжила дієвих заходів протидії. У системі фінансового забезпечення держави основне місце займають правовідносини оподаткування, які регулюють рух коштів для виконання державних завдань і задоволення загальносуспільних інтересів. Сьогодні більшість сфер суспільного життя фінансується за рахунок державних ресурсів, які надходять переважно від платників податків у вигляді податків і зборів. Метою статті є аналіз правового забезпечення профілактики правопорушень у фіскальній сфері, вивчення особливостей забезпечення адміністративно-правових заходів профілактики зазначено деліктів.*

**Ключові слова:** делікти у податковій сфері, адміністративне правопорушення, засоби адміністративного права, сутність правопорушення, профілактика правопорушень, податкова сфера

### ВСТУП

Основні принципи фінансово-економічної безпеки держави реалізуються через цілеспрямований і постійний вплив на ключові аспекти функціонування економічної інфраструктури з урахуванням усіх загроз та можливих наслідків. Фінансово-економічна сфера – це складне економіко-правове явище, що являє різні сфери суспільного життя, специфічну галузь людської діяльності, спрямовану на реалізацію інтересів членів соціальної спільноти, що передбачає формування, мобілізацію та розміщення фінансових коштів.

У Податковому кодексі України (ПКУ) законодавець окреслює зміст податкових правопорушень, під якими слід розуміти протиправні дії платників податків, податкових агентів, їх посадових осіб та посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог податкового законодавства, та водночас визначити можливість притягнення до фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.

Теоретичною основою наукового дослідження проблеми профілактики адміністративних правопорушень у сучасних умовах не приділялося належної уваги, хоча окремі аспекти розглядалися в працях відомих вітчизняних вчених, зокрема Л.К. Воронової, М.В. Карасьової, М.П. Кучерявенка, М.І. Мельник, І.В. Лещух, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, Є.А. Ровинського. Серед зарубіжних науковців варто згадати Diamanta Skenderi, Besnik Skenderi, Johannesen, Niels, Patrick Langetieg, Daniel Reck, Max Risch, Joel Slemrod.

**МЕТА** статті полягає в аналізі правового забезпечення профілактики правопорушень у фіскальній сфері, вивчення особливостей забезпечення адміністративно-правових заходів профілактики зазначених деліктів.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Необхідність комплексного та глибокого дослідження ефективності запобігання фінансовим правопорушенням, зокрема правопорушенням у сфері податків і зборів обґрунтувало вибір автором емпіричного підходу у дослідженнях із застосуванням методів

опису, аналізу, порівняння, узагальнення та класифікації, а також низку інших методів. Наукове дослідження базується на працях вітчизняних та зарубіжних науковців, публікаціях в періодичних наукових виданнях, аналізі чинного законодавства України.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Значний перелік адміністративних правопорушень платників податків, а також суб'єктів, які здійснюють адміністрування сплати податків, зазначено у Кодексі України про адміністративні правопорушення (КУпАП) до зазначених правопорушень законодавець відносить правопорушення, які стосуються порядку ведення податкового обліку, а також надання аудиторських висновків (ст. 163-1), неподання чи несвоєчасного подання платіжних доручень для перерахування податків і зборів, належних до сплати (ст. 163-2), невиконання законних вимог посадової особи податкового органу (ст. 163-3), порушення порядку перерахування та отримання податку на доходи фізичних осіб, а також подання відомостей про сплачені про одержані доходи (ст. 163-4), порушення порядку справляння і сплати туристичного збору (ст. 163-17), порушення порядку припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців (ст. 166-6) тощо [4]. Засоби адміністративного права також спрямовано на запобігання фінансовим правопорушенням, які кваліфікуються як податкові злочини та деталізовані в ПКУ [4].

Справа в тому, що чинний КУпАП багато в чому перетворився на фіскальний інструмент, за допомогою якого контрольно-наглядові органи, реалізуючи свої повноваження, які переважно орієнтовано на виявлення адміністративних правопорушень суб'єктів господарювання та притягнення їх до відповідальності шляхом накладення адміністративних штрафів.

У такий спосіб вони стабільно поповнюють бюджет за рахунок неподаткових доходів. Звичайно, автором цієї статті жодною мірою не ставиться під сумнів те, що контрольно-наглядова діяльність полягає у проведенні перевірок наглядового характеру з подальшим вжиттям заходів адміністративного примусу, зокрема й заходів адміністративної відповідальності.

Сутність контролю полягає у встановленні відповідності фактичного стану справ заданому, а його соціальна функція спрямована на отримання інформації про стан об'єкта управління для коригування та вдосконалення управління [5, с. 65].

Водночас призначення контролю (нагляду) як способу забезпечення законності бачиться насамперед у забезпеченні режиму законності, захисті прав і свобод людини та громадянина і, що особливо важливо, – у запобіганні правопорушенням. Характеризуючи адміністративний штраф, Д. Скіндрі (*Diamanta Skenderi*) зазначає, що це найпоширеніший вид адміністративного покарання, що є ефективним, оскільки має майновий характер [8, с. 55].

З першою частиною судження вказаного автора сперечатися не доводиться. Справді, саме штраф, як показує статистика, найчастіше призначається як адміністративне покарання. Стосовно другої його частини, то вона далеко не безперечна. Твердження, що штраф є ефективним лише на тій підставі, що «носить майновий характер», видається надто спрощеним, особливо якщо йдеться про юридичних осіб – суб'єктів малого та середнього підприємництва.

Як відомо, термін «ефективний» має латинське походження і означає «що дає певний ефект» [3], тобто результат, дієвий. Вочевидь, що за всяке адміністративне правопорушення слід «карати гривнею», тобто призначати покарання як адміністративного штрафу. Для багатьох суб'єктів господарювання, насамперед суб'єктів малого та середнього підприємництва, а також індивідуальних підприємців адміністративний штраф може означати кінець їх господарської діяльності та закриття бізнесу з усіма негативними наслідками [10, с. 2148].

Причому ці наслідки у довгостроковій перспективі можуть виявитися негативними і для самої держави (скорочення податкових надходжень до бюджетів бюджетної системи країни, збільшення навантаження на бюджет у вигляді соціальних виплат звільненим працівникам, погіршення економічної ситуації, підвищення рівня бідності значної частини населення і, як наслідок, зростання соціальної напруженості у суспільстві тощо). Тому однозначно говорити про ефективність адміністративного штрафу, як це робить Д. Скіндрі, – неправильно.

Навпаки штраф може виявитися вкрай деструктивним, особливо для суб'єктів малого та середнього бізнесу. Ефективний, та й то на короткострокову перспективу, штраф – лише для того бюджету бюджетної системи, куди він буде зарахований. Слід сказати, що за багатьма складами адміністративних правопорушень закон дозволяє як альтернативу штрафу призначати попередження як адміністративне покарання. Однак у органах державної виконавчої влади, наділених юрисдикційними повноваженнями, складалася, здається, досить сумнівна (з погляду її відповідності сучасним віянням реформи контрольно-наглядової діяльності) практика, коли у загальному обсязі накладених адміністративних покарань домінує штраф, тоді як попередження – як альтернатива призначається для порівняно незначної кількості правопорушень.

Серед таких правопорушень, що визначено ст.ст. 117-128 ПКУ, наприклад проступки, які стосу-

ються порядку обліку (реєстрації) у податкових органах, повідомлення установам банків про відкриття або закриття рахунків, інформування платниками податків стосовно фізичних осіб – платників податків, договори оренди об'єктів нерухомості. Правопорушеннями також можуть бути порушення порядку подання податкової звітності, реєстрації акцизних накладних, правил застосування спрощених режимів оподаткування для фізичних осіб, договорів довгострокового страхування життя чи страхування в рамках законодавства про недержавне пенсійне забезпечення, порядку нарахування, утримання, сплати (перерахування) податків до бюджету тощо [1, с. 32].

Цікавим є твердження окремих науковців, що латентність деліктів у фіскальній сфері зумовлена тим, що такі делікти завдають загалом шкоду державним інтересам та відсутністю ідентифікації «прямих» потерпілих [7, с. 41].

Система правових актів, які є важливими засобами протидії податковим деліктам охоплює ПКУ [6], КУпАП [4], Наказ Державної фіскальної служби (ДФС) України, яким затверджено Методичні рекомендації з порядку організації взаємодії між структурними підрозділами органів ДФС у процесі організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків № 22 від 31.07.2014 р. [11], Положення про департамент технічного регулювання та інноваційної політики, Наказом Міністерства економіки № 151 від 29.06.2021 р. [15] тощо. Перше відображає середовище, що детермінує діяльність, а друге є сприятливим для здійснення діяльності, забезпечуючи реалізацію мети діяльності та приховуючи її сліди.

Відповідно до ст. 245 КУпАП у розгляді справ про адміністративні правопорушення законодавець особливо увагу приділяє встановленню причин і умов, що призвели до вчинення адміністративних правопорушень, та попередженню правопорушень загалом. Ст. 282 КУпАП передбачено, що установа (посадова особа), яка розглядає справу, після з'ясування причин і умов вчинення адміністративного правопорушення може внести пропозиції про застосування адміністративного стягнення до відповідних органів державного управління, посадових осіб, громадських організацій стосовно застосування заходів з метою усунення зазначених причин і умов. Таке звернення може мати форму відповідного подання до правоохоронного органу як процесуальної дії, яка містить рішення про застосування таких заходів запобіжного впливу [9, с. 1150].

На думку А. Брокмаєра (*A. Brockmeyer*), він має базуватися лише на об'єктивно встановлених фактах і не повинен повторювати вимоги податкового контролюючого органу та інших органів державного управління стосовно нагляду за поведінкою, він має відповідати морально-етичним принципам суспільства [12].

Прикладом об'єктивних умов, які сприяють правопорушенням у сфері оподаткування, є те, що наявна практика передбачає різні періоди подання податкової звітності за податками та зборами, а процедури подання звітності є складними та навантаженими, що призводить до необхідності збільшення кількості податків та зборів, звернень платників податків до податкових органів для отримання звітності та відповідні витрати робочого часу інспекторів [2, с. 51].

Не менш важливо виявити причини порушень у податковій сфері. Дуже часто причиною вчинення податкових правопорушень є відсутність спеціальних правових знань стосовно порядку реалізації податкових прав та обов'язків, реалізації податкових процедур. Тому актуальним є надання інформації з організації податково-правових відносин, здійснення податкового контролю, консультативних послуг фіскальних органів, спеціального навчання платників податків та індивідуальних програм навчання. Для посилення превентивного впливу податково-правових відносин слід визначити пріоритетні напрямки необхідних правових та організаційних змін.

Це, зокрема, налагодження взаємодії та посилення комунікації фінансового відмства з громадськими організаціями, бізнес-асоціаціями, правоохоронними органами, збагачення форм і методів профілактичної роботи, розширення застосування методів переконання та заохочення платників податків до дотримання законодавства, порядку застосування інформаційних технологій для виявлення деліктів у податковій сфері, розширити форми та методи підготовки кадрів податкового менеджменту, сформулювати та реалізувати програму підготовки кадрів податкового менеджменту, зменшити навантаження на роботу, допомогти подолати «вигорання» в роботі тощо.

Слід погодитися з позицією Дж. Нейлс (*Johannesen Niels*), що у сучасних умовах впровадження спеціальних інформаційно-аналітичних систем у сфері оподаткування особливо актуальне для попередження та припинення податкових злочинів [13]. Зокрема, з метою виявлення платників податків, які ухиляються від сплати податків, впроваджено автоматизовану інформаційно-аналітичну систему «Вибір об'єкта». Вона дає змогу ідентифікувати суб'єктів господарювання, діяльність яких має ознаки протиправної, такої, що порушує податкове законодавство. Впровадження такої системи здатне служити допоміжним ресурсом у виявленні фіктивних підприємств; тих, які порушують податкову дисципліну, не дотримуються вимог до повноти і своєчасності сплати податків і зборів; проводять незаконні операції з валютними рахунками; виявляти факти тіншової діяльності [14, с.132].

Говорячи про запобігання злочинам у сфері оподаткування, слід звернути увагу на його зв'язок із проявами корупційної поведінки посадовими особами контролюючих органів. Вчені вважають, що наявність контрольної влади традиційно є сприятливим фактором для появи корупції. Необхідно активізувати роботу з розроблення спеціальних заходів з протидії корупції в податкових органах.

На думку деяких науковців, цьому сприяють процедури декларування майна, доходів, витрат, зобов'язань фінансового характеру посадових осіб та членів їх сімей, автоматизація процесів податкового контролю, процедур адміністрування податкових платежів, вдосконалення електронних сервісів, зменшення контакту платників податків з посадовими особами контролюючих органів, необхідність особистого контакту у процесі податкової діяльності, покращити внутрішню мотивацію посадових осіб, дотримуватись закону, підвищити рівень знань платників податків у сфері оподаткування, покращити громадський контроль, подолати вибіркове застосування антикорупційного законодавства.

Отже, профілактика адміністративних правопорушень у податковій сфері засобами адміністративного права полягає у скоординованій діяльності суб'єктів податкового контролю, правоохоронних органів, а також громадських організацій для нейтралізації правових, економічних, моральних, технічних організаційних та інших причин для вчинення фіскальних деліктів, що пов'язано з порушенням порядку адміністрування сплати податків зборів та інших обов'язкових платежів в порядку захисту прав та законних інтересів платників податків, компетенції контролюючих органів та інших порушень податкового законодавства.

## ВИСНОВКИ

Отже, профілактика адміністративних правопорушень у податковій сфері засобами адміністративного права полягає у скоординованій діяльності суб'єктів податкового контролю, правоохоронних органів, а також громадських організацій для нейтралізації правових, економічних, моральних, технічних організаційних та інших причин для вчинення фіскальних деліктів, що пов'язано з порушенням порядку адміністрування сплати податків зборів та інших обов'язкових платежів в порядку захисту прав та законних інтересів платників податків, компетенції контролюючих органів та інших порушень податкового законодавства.

Вважаємо, що адміністративно-правові засоби запобігання податковим правопорушенням – це система субстанційних (адміністративно-правові норми у сфері профілактики правопорушень у податковій сфері, управлінські акти індивідуальної дії – регулятивні та охоронні адміністративні акти), а також ефективних інструментів, які реалізуються у комплексі із заходами управлінського організаційного та морально-виховного характеру.

## Список використаних джерел

1. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів, 2015. 330 с.
2. Цимбал П.В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. Ірпінь, 2009. 408 с.
3. Mentukh N.F. et al. Ensuring Information Security: Comparative Legal Aspect. *Central European Management Journal*. 2023. Issue 31(3). pp. 74–87. URL: [https://journals.kozminski.cem-j.org/index.php/pl\\_cemj/article/view/917](https://journals.kozminski.cem-j.org/index.php/pl_cemj/article/view/917)
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>
5. Ментух Н.Ф., Шевчук О.Р. Правові аспекти оподаткування господарської діяльності суб'єктів господарювання в Україні в умовах воєнного стану. *Наукові записки. Серія: Право*. 2022. Вип. 12. С. 64-69.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород, 2020. 420 с.
8. Skenderi D., Skenderi B. Understanding Tax Evasion and Professionalism of Tax Administration in Kosovo, *IFAC-PapersOnLine*. 2022. Vol. 55, Issue 39, pp. 70-75. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2022.12.013>
9. Niemann R., Sailer M. Is analytical tax research alive and kicking? Insights from 2000 until 2022. *Journal of Business Economics*. 2023. Issue 93. pp. 1149–121. URL: <https://doi.org/10.1007/s11573-023-01157-5>
10. Sudarto T.A., Dodik Juliard. The effect of perceptions on tax evasion and tax sanction on ethical behaviour of accounting student compliance. *International Journal of Research in Business and Social Science*. 2022. Issue 11. Vol. 10. pp. 206-216. URL: <https://doi.org/10.24018/ijrbss.11.10.206-216>

<https://doi.org/10.20525/ijrbs.v11i10.2228>

11. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків» Наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
12. Brockmeyer A., Hernandez M. Taxation, Information And Withholding: Evidence From Costa Rica. Working Paper. 2018.
13. Johannesen Niels et al. Taxing Hidden Wealth: The Consequences of US Enforcement Initiatives on Evasive Foreign Accounts. *American Economic Journal: Economic Policy*. 2020. Issue 12 (3). pp. 312-46. URL: <https://doi.org/10.1257/pol.20180410>
14. Londoño-Velez J., Javier A.-M. Enforcing Wealth Taxes in the Developing World: Quasi-experimental Evidence from Colombia. *American Economic Review: Insights*. 2021. Issue 3 (2). pp. 131-48. URL: <https://doi.org/10.1257/aeri.20200319>
15. Положення про департамент технічного регулювання та інноваційної політики, Наказ Міністерства економіки від 29.06.2021 № 151. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0151930-21#n8>

### **References**

1. Melnyk M.I., Leshchukh I.V. Tax control in Ukraine: problems and priorities for improving efficiency: monograph. Lviv, 2015. 330 p. [in Ukrainian].
2. Tsymbal P.V. Prevention, detection, disclosure and investigation of tax crimes: a monograph. Irpin, 2009. 408 p. [in Ukrainian].
3. Mentukh N.F. et al. Ensuring Information Security: Comparative Legal Aspect. *Central European Management Journal*. 2023. Issue 31(3). pp. 74–87. URL: [https://journals.kozminski.cem-j.org/index.php/pl\\_cemj/article/view/917](https://journals.kozminski.cem-j.org/index.php/pl_cemj/article/view/917)
4. Code of Ukraine on Administrative Offences of 7 December 1984, No. 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> [in Ukrainian].
5. Mentukh N.F., Shevchuk O.R. Legal aspects of taxation of economic activity of business entities in Ukraine under martial law. *Scientific notes. Series: Law*. 2022. Issue 12. pp. 64-69. [in Ukrainian].
6. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
7. Hretsa Ya.V. Content, legal means and limits of tax planning: foreign experience and Ukrainian practice: monograph. Uzhhorod, 2020. 420 p. [in Ukrainian].
8. Skenderi D., Skenderi B. Understanding Tax Evasion and Professionalism of Tax Administration in Kosovo, *IFAC-PapersOnLine*. 2022. Vol. 55, Issue 39. pp. 70-75. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2022.12.013>
9. Niemann R., Sailer M. Is analytical tax research alive and kicking? Insights from 2000 until 2022. *Journal of Business Economics*. 2023. Issue 93. pp. 1149–121. URL: <https://doi.org/10.1007/s11573-023-01157-5>
10. Sudarto T.A., Dodik Juliard. The effect of perceptions on tax evasion and tax sanction on ethical behaviour of accounting student compliance. *International Journal of Research in Business and Social Science*. 2022. Issue 11. Vol. 10. pp. 206-216. URL: <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v11i10.2228>
11. On Approval of the Methodological Recommendations on the Procedure for Interaction between the Departments of the State Fiscal Service in the Course of Organising, Conducting and Implementing Taxpayer Audits. Order of the SFS of Ukraine of 31.07.2014 No. 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
12. Brockmeyer A., Hernandez M. Taxation, Information And Withholding: Evidence From Costa Rica. Working Paper. 2018.
13. Johannesen Niels et al. Taxing Hidden Wealth: The Consequences of US Enforcement Initiatives on Evasive Foreign Accounts. *American Economic Journal: Economic Policy*. 2020. Issue 12 (3). pp. 312-46. URL: <https://doi.org/10.1257/pol.20180410>
14. Londoño-Velez J., Javier A.-M. Enforcing Wealth Taxes in the Developing World: Quasi-experimental Evidence from Colombia. *American Economic Review: Insights*. 2021. Issue 3 (2). pp. 131-48. URL: <https://doi.org/10.1257/aeri.20200319>
15. Regulations on the Department of Technical Regulation and Innovation Policy, Order of the Ministry of Economy of 29.06.2021 No. 151. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0151930-21#n8> [in Ukrainian].

**Yuliia PODOLIAN**

PhD in Legal Sciences, Associate Professor of department, State University of Infrastructure and Technology

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5063-4018>

e-mail: [yulia29p@gmail.com](mailto:yulia29p@gmail.com)

## **ORGANISATION OF PREVENTION OF OFFENCES IN THE FISCAL SPHERE: ORGANISATIONAL AND LEGAL ASPECTS**

*Offences in the field of taxation are one of the most important financial offences against which the State has taken effective countermeasures. In the system of financial support of the State, the main place is occupied by legal relations of taxation which regulate the flow of funds for the purpose of fulfilling State tasks and satisfying public interests. Today, most spheres of public life are financed by public resources which come mainly from taxpayers in the form of taxes and fees. The purpose of the paper is to analyze the legal framework for prevention of offences in the fiscal sphere, and to study the specifics of administrative and legal measures for prevention of the said torts. The author comes to the conclusion that prevention of administrative offences in the tax area by means of administrative law consists in coordinated activities of tax control subjects, law enforcement authorities and public organizations with a view to neutralizing legal, economic, moral, technical, organizational and other reasons for committing fiscal torts related to violation of the procedure for administering payment of taxes, fees and other mandatory payments in order to protect the rights and legitimate interests of taxpayers. We believe that administrative and legal means of preventing tax offences is a system of substantive (administrative and legal norms in the field of prevention of offences in the tax sphere, administrative acts of individual action - regulatory and protective administrative acts), as well as effective instruments implemented in conjunction with administrative organizational and moral and educational measures. Analyzing the study, it becomes obvious that measures aimed at preventing the commission of offences in the fiscal sphere are a necessary element of the country's legal system, and in fact this process is indispensable for combating tax crime. Implementation of effective measures contributes to ensuring law and order in the field of taxation and is the factor that will most contribute to the development of the country's economic security.*

**Keywords:** torts in the tax sphere, administrative offense, administrative law remedies, essence of the offense, prevention of offenses, tax sphere