

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

FOREIGN EXPERIENCE IN LEGAL REGULATION OF LIABILITY FOR TAX OFFENSES

Пузирний В.Ф., д.ю.н., професор,
проректор з освітньо-наукової роботи
Пенітенціарна академія України

Стаття присвячена дослідженню питання зарубіжного досвіду правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення. Наголошено на тому, що Україна, інтегруючись у світове співтовариство робить активні кроки на шляху реформування власної нормативно-правової бази, у тому числі й у податковій сфері. Неабияке значення на цьому шляху мала Європейська конвенція про видачу правопорушників (Конвенція) 1957 р., яка була ратифікована Україною у 1998 р. Крім того, в основу податкового законодавства покладено принципи європейського податкового законодавства та податкової політики міжнародних економічних організацій (наприклад, ГАТТ/СОТ).

Акцентовано увагу на дефініції податкового правопорушення, визначеного Податковим кодексом України, як протиправного, винного (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Зазначено, що сучасними тенденціями у сфері оподаткування у Сполучених Штатах Америки виступає такий превентивний інструмент як екстрадиція, який використовується як для боротьби зі зростанням транснаціональної злочинності та зміцнення прав людини, так і для протидії ухиленню від сплати податків.

Зроблено висновок, що загальною тенденцією в світовому просторі є те, що країни з високим рівнем доходу втрачають більше податків через глобальні податкові зловживання. Зарубіжний досвід свідчить, що ефективність діяльності із запобігання податковим правопорушенням залежить від податкових органів, які повинні напрацювати вектори стратегічного розвитку, спрямовані на заохочення платників податків до дотримання податкового законодавства. Загальна стратегія має бути оформлена у нормативний документ, що визначає зміст превентивної діяльності, спрямованої на запобігання податковим правопорушенням, на основі ризик-орієнтованого підходу.

Ключові слова: зарубіжний досвід, юридична відповідальність, податкове правопорушення, правопорушення, відповідальність, платники податків, податкове законодавство.

The article is devoted to the study of foreign experience in legal regulation of liability for tax offenses. The author emphasizes that Ukraine, integrating into the world community, is taking active steps towards reforming its own legal framework, including in the tax area. The European Convention on Extradition (the Convention) of 1957, which was ratified by Ukraine in 1998, was of great importance on this path. In addition, the tax legislation is based on the principles of European tax legislation and tax policy of international economic organizations (e.g., GATT/WTO).

The author emphasizes the definition of a tax offense as defined by the Tax Code of Ukraine as an unlawful, guilty (in cases expressly provided for by this Code) act (action or inaction) of a taxpayer (including persons equated to him), controlling authorities and/or their officials, and other entities in cases expressly provided for by this Code. It is noted that current trends in the field of taxation in the United States of America include such a preventive tool as extradition, which is used both to combat the growth of transnational crime and strengthen human rights, and to combat tax evasion.

It is concluded that the general trend in the global space is that high-income countries lose more taxes due to global tax abuse. The foreign experience shows that the effectiveness of tax fraud prevention activities depends on the tax authorities, which should develop strategic development vectors aimed at encouraging taxpayers to comply with tax legislation. The general strategy should be formalized in a regulatory document defining the content of preventive activities aimed at preventing tax offenses based on a risk-oriented approach.

Key words: foreign experience, legal liability, tax offense, offense, liability, taxpayers, tax legislation.

Постановка проблеми. Незважаючи на вкрай несприятливі умови, які склалися на сьогодні в Україні, податкова система нашої держави втрималася й починає відновлюватися. 2025 рік став роком внесення суттєвих змін до податкового законодавства, спрямованих на забезпечення більш ефективного наповнення доходних частин бюджетів різних рівнів, що, безперечно, є важливим та необхідним кроком до стабільності в державі, але лягає додатковим тягарем на фізичних та юридичних осіб, які мають обов'язок щодо сплати податків.

Метою статті є вивчення зарубіжного досвіду правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням правового регулювання відповідальності за податкові правопорушення в Україні та за її межами присвячували свої наукові доробки вчені: З. Будько, Д. Гетманцев, А. Іванський, О. Дитрик, Е. Дмитренко, М. Кучерявенко, А. Літвінцева, М. Трипольська, П. Цимбал, А. Штанько, Р. Усенко та інші.

Виклад основного матеріалу. Україна, дотримуючись курсу євроатлантичної інтеграції, вибудовує свою податкову систему з урахуванням кращого досвіду зарубіжних країн. В основу податкового законодавства покладено принципи європейського податкового законодавства та податкової політики міжнародних економічних організацій (наприклад, ГАТТ/СОТ). Одним із міжнародних

документів є Європейська конвенція про видачу правопорушників (Конвенція) 1957 р., яка була ратифікована Україною у 1998 р. [1]. У ньому зазначається, що країни-підписанти погоджуються на прийняття однакових правил, які стосуються видачі правопорушників. Відповідно, у таких країнах виникло зобов'язання видавати одна одній всіх осіб-правопорушників, які переслідуються компетентними органами запитуючої сторони за вчинення правопорушення або які розшукуються зазначеними органами з метою виконання вироку або постанови про утримання під вартою [1]. Виходячи із змісту ст. 1 Конвенції бачимо, що вона охоплює всі можливі види правопорушень. Натомість, звернемо увагу на ст. 5, у якій приділена увага фінансовим порушенням, що більш дотичне до нашого дослідження. Відповідно до цієї статті, видача правопорушників здійснюється за правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою, тільки якщо договірні сторони ухвалили таке рішення стосовно будь-якого такого правопорушення або категорії правопорушень [1]. Тобто маємо тут наголосити, що видача осіб за вчинення фінансових порушень має свої процедурні особливості порівняно з іншими порушеннями, названими цією Конвенцією. Видачі осіб-правопорушників передусе додаткова угода між сторонами про правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою.

У сучасних умовах на розвиток податкової системи суттєво впливає інтенсифікація глобалізаційних процесів

у фінансовій системі. Одним з її наслідків є співробітництво різних країн у сфері оподаткування, яке зводиться до таких позицій, як: прозорість оподаткування; забезпечення справедливої податкової конкуренції між країнами. Однак може спостерігатися і посилення податкової конкуренції між окремими країнами, наслідками якої є скорочення податкової бази в країнах, де відбуваються певні етапи виробничого процесу, зниження податкових ставок, зміна структури прямих і непрямих податків тощо [2, с. 193]. Отже, правопорядок у сфері оподаткування залежить, серед іншого, від ефективності механізму фінансової відповідальності, яка настає за порушення норм податкового законодавства.

Е. Дмитренко, досліджуючи питання фінансової відповідальності, зазначає, що фінансове правопорушення – це протиправне, суспільно небезпечне, винне діяння деліктоздатної особи (особи, яка може нести юридичну відповідальність за свої дії), яка порушила врегульований фінансово-правовими нормами порядок мобілізації, розподілу і використання публічних фондів коштів, за яке передбачена фінансова відповідальність [3, с. 201].

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України (ПК України) податкове правопорушення – це протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [4]. Законодавством передбачено, що мають чітко враховуватися критерії вини у разі притягнення особи до відповідальності за податкові правопорушення (п. 109.1 ст. 109 ПК України). Обов'язковою умовою притягнення особи до фінансової відповідальності є наявність вини у наступних податкових правопорушеннях: ст. 119 ПК України (порушення платником податків порядку подання відомостей про фізичних осіб – платників податків); ст. 123 ПК України (визначення контролюючим органом суми податкового та/або іншого грошового зобов'язання, контроль за справлянням якого покладено на контролюючі органи, зменшення бюджетного відшкодування або виявлення фактів використання податкових пільг не за призначенням або всупереч умовам чи цілям їх надання); ст. 124 ПК України (порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання); ст. 125¹ ПК України (порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати) [4].

Суб'єктами податкових правопорушень виступають суб'єкти, які притягнені до відповідальності за податкові правопорушення. Їх можна об'єднати у декілька груп: 1) платники податків, податкові агенти, які несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень у випадках, прямо передбачених ПК України (п. 110.1 ст. 110 ПК України); 2) фізичні особи (платники податків), які несуть фінансову відповідальність за умови наявності на момент вчинення податкового правопорушення повної цивільної дієздатності (п. 110.2 ст. 110 ПК України); 3) контролюючі органи – несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, щодо якої вчинено податкове правопорушення, відповідно до положень статті 114 (п. 110.3 ст. 110 ПК України); 4) законні представники платників податків – несуть фінансову відповідальність, встановлену для платників податків, у разі невиконання обов'язків, визначених ПК України (п. 110.4 ст. 110 ПК України); 5) юридичні особи – платники податків, які несуть фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами, визначену ПК України (п. 110.5 ст. 110 ПК України) [4].

Аналізуючи етапи становлення податкової системи України, М. Смакограй зазначив, що лише з прийняттям Податкового кодексу України було визначено механізм фінансової відповідальності за податкові правопору-

шення. Однак процес розвитку законодавства у цій сфері ще триває і потребує уваги як науковців, так і законодавців, оскільки на нього впливає велика кількість зовнішніх та внутрішніх чинників. Для його розвитку важливим є імплементація міжнародних стандартів у сфері оподаткування, а також механізмів контролю за сплатою податків. Необхідно проводити паралелі із зарубіжним податковим законодавством для розуміння перспектив вітчизняного розвитку. Світовий досвід є цінним підґрунтям для розробки методів боротьби з ухиленням від сплати податків, створення ефективних норм, які допоможуть платникам податків виконувати свої податкові зобов'язання. Глобалізація та інтеграція України в європейський простір є складним викликом, що стоїть перед законодавцем. Вітчизняне податкове законодавство, в тому числі аспекти фінансової відповідальності, потребує подальшого розвитку на основі врахування зарубіжного досвіду [5, с. 270].

Податкові правопорушення поширені в усіх країнах, незважаючи на відмінності між податковими системами різних країн світу. Юридичний склад податку також є практично однаковими і має містити: об'єкт, суб'єкт, одиницю оподаткування, джерело, ставку, податкові пільги, спосіб стягнення та метод визначення тощо. Сучасними тенденціями у сфері оподаткування у Сполучених Штатах Америки виступає такий превентивний інструмент як екстрадиція. Він використовується як для боротьби зі зростанням транснаціональної злочинності та зміцнення прав людини, так і для протидії ухиленням від сплати податків [6].

Зауважимо, що країни з високим рівнем доходу втрачають більше податків через глобальні податкові зловживання. Так, такі країни в цілому втрачають понад 382 млрд доларів щорічно, тоді як країни з низьким рівнем доходу – 45 млрд доларів. Але податкові втрати країн з низьким рівнем доходу еквівалентні майже 52% їхніх сукупних бюджетів на охорону здоров'я, тоді як податкові втрати країн з високим рівнем доходу еквівалентні 8 відсоткам їхніх сукупних бюджетів на охорону здоров'я. Аналогічно, країни з низьким рівнем доходу втрачають еквівалент 5,8% загальних податкових надходжень, які вони зазвичай збирають за рік, через глобальні податкові зловживання, в той час як країни з високим рівнем доходу втрачають в середньому 2,5% [5, с. 271–272].

Північна Америка і Європа втрачають понад 95 млрд доларів у вигляді податків і понад 184 млрд доларів відповідно, тоді як Латинська Америка і Африка втрачають понад 43 млрд доларів і понад 27 млрд доларів відповідно. При цьому податкові втрати Північної Америки і Європи еквівалентні 5,7% і 12,6% бюджетів охорони здоров'я регіонів відповідно, тоді як податкові втрати Латинської Америки і Африки еквівалентні 20,4% і 52,5% загальних бюджетів охорони здоров'я регіонів відповідно [7].

Зарубіжний досвід свідчить, що ефективність діяльності із запобігання податковим правопорушенням залежить від податкових органів, які повинні напрацювати вектори стратегічного розвитку, спрямовані на заохочення платників податків до дотримання податкового законодавства. Загальна стратегія має бути оформлена у нормативний документ, що визначає зміст превентивної діяльності, спрямованої на запобігання податковим правопорушенням, на основі ризик-орієнтованого підходу. Такий підхід буде формувати підходи, які вимагатимуть від податкових органів застосування посиленого контролю та заходів з мінімізації ризиків, а також визначення плану подолання ризиків за наявності поточних, потенційних та майбутніх ризиків, які можуть спричинити порушення податкового законодавства. Загалом, повинна існувати загальна стратегія податкового комплаєнсу, яка охоплює весь спектр комплаєнсу – від заохочення добровільного дотримання законодавства, боротьби з ненавмисним недоотриманням обов'язкових платежів до уникнення ухилення від сплати податків.

Аналізуючи особливості застосування механізму фінансової відповідальності за податкові правопорушення в Україні та за кордоном, можна зробити висновок, що інтенсифікація глобалізаційних процесів має значний вплив на податкову систему держави. Дотримання принципу верховенства права у сфері оподаткування є вкрай важливим. Для цього має існувати ефективний та сучасний механізм застосування фінансової відповідальності, що виникає внаслідок порушення податкового законодавства.

Висновки. Зарубіжний досвід показує, що податкові втрати в багатьох країнах становлять значну частину їхніх доходів, особливо в країнах, де доходи низькі. Вирішити цю проблему може ефективний механізм застосування фінансової відповідальності, оцінка ризиків та розробка органами влади податкових стратегій, спрямованих на заохочення

платників податків до дотримання податкового законодавства. Аналіз становлення податкової системи України свідчить, що лише з прийняттям Податкового кодексу України було визначено механізм фінансової відповідальності за податкові правопорушення. Для подальшого розвитку цього інституту необхідно імплементувати міжнародні стандарти у сфері оподаткування, а також виробити ефективні механізми контролю за сплатою податків. Світовий досвід є цінним підґрунтям для розробки методів боротьби з ухиленням від сплати податків, створення ефективних правил, які допоможуть платникам податків виконувати свої податкові зобов'язання. Вітчизняне податкове законодавство, включаючи аспекти відповідальності за податкові правопорушення, потребує подальшого розвитку у світлі глобалізаційних процесів та інтеграції України в міжнародну фінансову систему.

ЛІТЕРАТУРА

1. Європейська конвенція про видачу правопорушників: Конвенція Ради Європи, Міжнародний документ від 13.12.1957 р., ратифікована Україною 16.01.1998 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_033#Text (дата звернення: 12.01.2025).
2. Марущак О. Державне управління системою оподаткування: законодавчий документ. *Актуальні проблеми державного управління*. 2021. № 2. С. 192-198. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2021_2_32 (дата звернення: 12.01.2025).
3. Дмитренко Є. С. Юридична значущість суб'єктів фінансового права у механізмах правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 580 с.
4. Податковий кодекс України : прийнятий Законом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2355> (дата звернення: 10.01.2025).
5. Smakohrai M. Application of financial liability for tax offenses: foreign experience and Ukrainian realities. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2021. Special Issue № 1. P. 268-273.
6. Zagaris Bruce. U.S. Efforts to Extradite Persons for Tax Offenses. 1988. URL: https://www.researchgate.net/publication/239827388_US_Efforts_to_Extradite_Persons_for_Tax_Offenses (дата звернення: 10.01.2025).
7. Global Alliance for Tax Justice. \$427 billion lost to tax havens every year. 2020. URL: <https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/427-billion-lost-tax-havens-every-year> (дата звернення: 12.01.2025).