

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА

ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ

Кафедра: публічного управління та адміністрування

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на здобуття освітнього рівня Магістр

на тему:

**ДЕРЖАВНІ ІНСТРУМЕНТИ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ
ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В
УКРАЇНІ**

Виконав: студент магістратури
за спеціальністю 281 Публічне
управління та адміністрування
Тихонюк Р. І.

(прізвище та ініціали)

Керівник: кандидат наук з
державного управління,
доцент, доцент кафедри
публічного управління та
адміністрування

Баюк М.І.

(прізвище та ініціали)

Рецензент:

(прізвище та ініціали)

Хмельницький – 2022 рік

АНОТАЦІЯ

Тихонюк Р. І. Державні інструменти запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків в Україні. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Магістерська робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 281 Публічне управління та адміністрування. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2022. – 89 с.

Ухилення від сплати податків як соціальна проблема безпосередньо пов'язане із системою соціального управління, а саме з його формами, методами та суб'єктами, які включені до процесу прийняття та реалізації управлінських рішень. Ухилення від податків як проблема соціального управління трактується в науці як відтворення управлінських практик, пов'язаних з регулюванням податкових відносин та взаємодій та відображають процеси трансформації управлінських рішень у сфері оподаткування. Підхід до проблеми ухилення від сплати податків як до проблеми соціального управління дозволяє зрозуміти способи та схеми взаємодії основних учасників податкових відносин, визначити специфічно соціальні фактори розвитку проблеми, що, у свою чергу, допоможе врахувати інтереси та потреби різних соціальних груп у процесі розробки управлінських рішень. Трансформація методів які використовує ДПС України спрямована на перетворення її на повноцінний сервісно-орієнтований орган державної виконавчої влади, ядро діяльності якого полягає у здійсненні ефективного адміністрування податків, зборів, платежів в Україні через організацію ефективної управлінської діяльності, протидію ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів та процедур медіації та компромісу, формування корпоративного іміджу ДПС України як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, подвійне оподаткування, відповідальність, податкові органи, сервісна служба.

THE SUMMARY

Tikhonyuk R. I. State instruments for the prevention of double taxation and tax evasion in Ukraine. Qualifying scientific paper on copywriting. Master's degree program for obtaining an open master's degree in the specialty 281 Public management and administration. – Khmelnytskyi University of Management and Law named after Leonid Yuzkov, Khmelnytskyi, 2022. – 89 p.

Tax evasion as a social problem is directly related to the system of social management, namely to its forms, methods and subjects, which are included in the process of making and implementing management decisions. Tax evasion as a problem of social management is interpreted in science as a reproduction of management practices related to the regulation of tax relations and interactions and reflect the processes of transformation of management decisions in the field of taxation. The approach to the problem of tax evasion as a problem of social management makes it possible to understand the methods and schemes of interaction of the main participants in tax relations, to determine the specific social factors of the development of the problem, which, in turn, will help to take into account the interests and needs of various social groups in the process of developing management decisions. The transformation of the methods used by the DPS of Ukraine is aimed at turning it into a full-fledged service-oriented body of the state executive power, the core of which is the effective administration of taxes, fees, and payments in Ukraine through the organization of effective management activities, combating tax evasion through the introduction of international standards and improvement of analytical tools and procedures of mediation and compromise, formation of the corporate image of the DPS of Ukraine as a European-style service with a high level of trust in society.

Keywords: tax evasion, double taxation, responsibility, tax authorities, service.

ЗМІСТ

Зміст	
АНОТАЦІЯ	2
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	9
1.1 Поняття податкових відносин у теорії державного управління.....	9
1.2 Поняття та особливості ухилення від сплати податків	18
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	24
2.1 Нормативно-правові засади діяльності інститутів запобігання подвійному оподаткуванню	24
2.2 Інституційні засоби протидії ухиленню від сплати податків та подвійного оподаткування.....	31
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-УПРАВЛІНСЬКИХ ЗАСАД УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	36
3.1 Публічно-правовий інструментарій запобіганню подвійного оподаткування та можливого ухилення від сплати податків	36
3.2 Особливості трансформації діяльності ДПС України та застосування сервісних методів контролю виконання податкових обов’язків (програм добровільного розкриття доходів).....	43
ВИСНОВКИ.....	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62

ВСТУП

Актуальність теми. У суспільстві ухилення від сплати податків є соціально-економічну практику, характерну підприємств і організацій, індивідуальних підприємців, фізичних осіб. Найбільш поширеними формами уникнення оподаткування є завищення собівартості продукції шляхом необґрунтованого включення до неї витрат, пов'язаних із здійсненням економічної діяльності; заниження обсягу реалізованої продукції; приховування чи заниження виручки від товарів чи послуг; використання численних посередників та дочірніх підприємств; різні схеми формування фонду заробітної плати, використання про «сірих» форм винагороди; податкове планування як легальне збільшення доходів за рахунок мінімізації податкових платежів на основі цілеспрямованого пошуку «прогалін» у законодавстві про податки та оподаткування тощо.

Ухилення від сплати податків порушує нормальний перебіг соціального відтворення, перешкоджає у суспільному розвитку загалом. Несплата податків значно скорочує доходну частину бюджету та, отже, можливості держави у вирішенні соціально-економічних питань, фінансуванні охорони здоров'я, освіти, науки, правоохоронної системи. Крім того, ухилення від сплати податків свідчить про порушення соціальних зв'язків між різними соціальними групами та державою. Наявність зазначених наслідків зумовлює актуальність розгляду ухилення від сплати податків як соціальної проблеми суспільства, а також як проблеми соціального управління, оскільки від своєчасності, точності та правильності ухвалення управлінських рішень залежить позитивна чи негативна динаміка її розвитку.

У вітчизняній управлінській практиці вирішення проблеми ухилення від сплати податків переважно пов'язується з державним регулюванням податкових відносин за допомогою методів фінансового, адміністративного та юридичного впливу. Це призводить, зокрема, до того, що для конкретного платника податків.

Однак при цьому до уваги не беруться сучасні тенденції у суспільному розвитку: ускладнення характеру соціальної взаємодії, підвищення ступеня свободи у діях індивідів та соціальних груп, перехід від індустріального суспільства до суспільства послуг, інтенсифікація комунікативних та інформаційних процесів. Сьогодні поняття «обов'язковості» та «необхідності» неможливо розглядати як основу взаємодії держави та платника податків. Розуміння ухилення від сплати податків як «корисливої» «протиправної» дії індивіда також втрачає свою аксіоматичність, вимагаючи розробки нового, соціально орієнтованого, підходу до регулювання та контролю соціально-економічних процесів, пов'язаних із практиками оподаткування.

Пошук нових шляхів вирішення проблеми ухилення від сплати податків, удосконалення управлінської практики у сфері оподаткування в сучасному суспільстві актуалізує необхідність наукового осмислення соціального змісту податкових відносин та взаємодій. Для вироблення напрямів вирішення проблеми ухилення від сплати податків необхідно доповнити її традиційне вивчення з позиції економіко-правового підходу соціально-управлінським аналізом, що спирається на використання пояснювального потенціалу соціологічної теорії, а також аналіз даних емпіричних і прикладних соціологічних досліджень.

Проблемам особливостей публічно-правовий інструментарію запобігання подвійного оподаткування та можливого ухилення від сплати податків присвячено незначна кількість наукової публіцистики.

Серед вітчизняних учених слід відзначити праці І. Вільцанюка [10], П. Чирухіна [10], В. Лисенка [38], О. Задорожного [38], К. Матвійчука [41], І. Мініна [44], І. Редька [70], О. Шарікова [95], та ін. Разом з тим, зловмисники постійно удосконалюють форми і способи ухилення від сплати податків та інших зборів, а засоби державного регулювання потребують удосконалення.

Загалом питання комплексного дослідження публічно-правового інструментарію запобігання подвійного оподаткування та можливого ухилення від сплати податків є актуальним.

Мета та завдання роботи. Метою дослідження виступає зміст публічно-правової діяльності у сфері публічно-правового інструментарію запобігання подвійного оподаткування та можливого ухилення від сплати податків. Досягнення поставленої мети стає можливим завдяки виконання наступних **завдань:**

- визначити поняття податкових відносин та їх характерні риси;
- окреслити поняття та особливості ухилення від сплати податків;
- визначити нормативно-правові засади діяльності інститутів запобігання подвійному оподаткуванню;
- дослідити інституційні засоби протидії ухиленню від сплати податків та подвійного оподаткування;
- дослідити публічно-правовий інструментарій запобігання подвійного оподаткування та можливого ухилення від сплати податків
- визначити особливості застосування інституту фінансової відповідальності за податкові правопорушення при застосуванні програм добровільного розкриття доходів.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають у сфері застосування інструменти державного регулювання у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків в Україні.

Предметом дослідження є інструменти державного регулювання у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків в Україні.

Методологічну основу дослідження склали загальнонаукові і спеціальні методи: формально-логічний, аналітичний, історичний, системно-логічний, порівняльно-правовий. За допомогою формально-логічного та історичного методів визначене поняття державних інструментів запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків в Україні. Аналіз сучасного стану законодавства щодо особливостей державного управління у запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків здійснено за допомогою аналітичного методу, який використовувався у процесі розробки

пропозицій з удосконалення правової бази щодо статусу зазначених відносин. Системно-логічний метод застосовувався при виявленні ознак механізму державного управління у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків. Аналіз різноманітних підходів до визначення державного управління у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків у інших європейських країнах проведено за допомогою порівняльно-правового методу. Застосування системного підходу дозволило сформулювати пропозиції щодо удосконалення організації механізму державного управління у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків.

Інформаційну базу дослідження склали вітчизняні законодавчі акти у цій сфері та правові акти окремих іноземних держав, які містять положення щодо особливостей механізму державного управління у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків; наукові публікації з досліджуваної проблематики.

Практичне значення отриманих результатів дослідження. Отримані результати, рекомендації щодо організації здійснення механізму державного управління у сфері запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від сплати податків можуть бути використані у сфері законотворчості.

Структура та обсяг зумовлені метою і завданнями здійсненого дослідження. Робота складається зі вступу, трьох розділів, шести підрозділів, висновків, списку використаних джерел (всього 106 найменувань). Загальний обсяг роботи становить 89 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1.1 Поняття податкових відносин у теорії державного управління

Формування податкових відносин нерозривно пов'язане з особливостями соціальної структури товариств, у яких вони розвивалися і функціонували. Становлення податкової системи визначається цілями діяльності держави та всіма її складовими: монополізацією права на використання сили, створенням безособового апарату управління, появою особливого класу державних службовців, інститутів громадянства та права. У той же час оподаткування є примусовим впливом держави на її громадян. Як реакція на такий примус феномен ухилення від сплати податків характерний для всіх суспільств, що мають більш менш розвинену систему економічних і соціально-політичних відносин.

Податкові відносини є відносини соціальні, тобто стійку систему зв'язків індивідів та/або соціальних груп між собою та/або з державою як соціальним цілим, що склалася в рамках реалізації практик, пов'язаних зі сплатою податків або спрямованих на ухилення від них. Як і будь-які соціальні відносини, податкові відносини передбачають певний рівень девіації, який, не впливаючи на загальну динаміку їхнього розвитку, не потребує специфічних впливів системи, що управляє.

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим

Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з цим кодексом [59].

Феномен ухилення від сплати податків за певних умов може переходити в іншу якість – соціальну проблему. Ухилення від сплати податків як соціальна проблема є відтворенням міцних тенденцій, що відображають суперечності між належними, необхідними та реальними практиками оподаткування, а також усвідомлення та розуміння соціальності податкових відносин у науковій та суспільній свідомості.

Проблема ухилення від сплати податків має як об'єктивні, і суб'єктивні підстави. Об'єктивні підстави проблеми полягають у її масштабності, поширеності, значущості наслідків збереження проблемної ситуації у чотирьох найбільш значущих аспектах – фінансово-економічному, економіко-адміністративному, історичному та власне соціальному. Суб'єктивні підстави проблеми пов'язані з практиками її наукової та повсякденної інтерпретації, тобто конструювання проблеми.

Уникнення податків — мінімізація податкових зобов'язань шляхом використання прогалин, суперечностей нормативно-правових актів. Особливістю цього способу мінімізації є те, що платник податків надає свою звітність податковим органам, тобто працює легально. Підприємці оспорюють у суді претензії податкових органів щодо податкової політики на підприємстві, ґрунтуючись на принципі "що не заборонене законом, то дозволено". Оптимізація оподаткування (або тотожне йому — уникнення зайвого оподаткування) — це зменшення зобов'язань економічного суб'єкта зі сплати податків (зборів, мита тощо) в межах дотримання чинного законодавства. У разі зміни законодавства певні способи оптимізації оподаткування офіційно визнаються незаконними або стають «морально застарілими», нікчемними для використання. У свою чергу, оптимізація податків включає себе податкове планування, або управління сплатою податків. Податкове планування (tax planning) — легальний спосіб зменшення податкових зобов'язань, заснований на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом

розподілу платежів, виходячи з надходжень економічного суб'єкта, з використанням бухгалтерського обліку. Податкове планування є складовою фінансового менеджменту і на фірмах відноситься до компетенції фінансового менеджера або головного бухгалтера, а у домогосподарствах — до тих членів родин, хто розпоряджається фінансами (у розвинутих країнах нормальною практикою). Ухилення від сплати податків як соціальна проблема безпосередньо пов'язане із системою соціального управління, а саме з його формами, методами та суб'єктами, які включені до процесу прийняття та реалізації управлінських рішень. Ухилення від податків як проблема соціального управління трактується в науці як відтворення управлінських практик, пов'язаних з регулюванням податкових відносин та взаємодій та відображають процеси трансформації управлінських рішень у сфері оподаткування. Підхід до проблеми ухилення від сплати податків як до проблеми соціального управління дозволяє зрозуміти способи та схеми взаємодії основних учасників податкових відносин, визначити специфічно соціальні фактори розвитку проблеми, що, у свою чергу, допоможе врахувати інтереси та потреби різних соціальних груп у процесі розробки управлінських рішень. Сучасне трактування податкових відносин та ухилення від сплати податків, будучи відносно новим науковим підходом, враховує вплив розроблених раніше теорій та концепцій і, таким чином, дозволяє досягти комплексного розуміння феноменів і проблем, що вивчаються (рисунок 1.1).

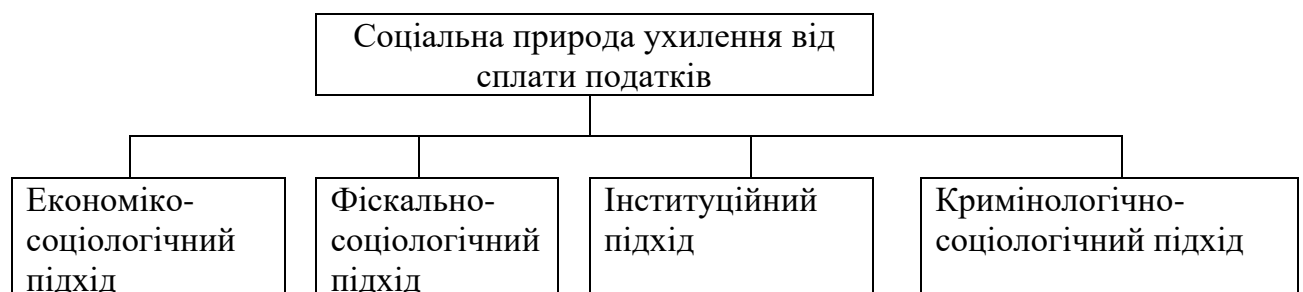


Рисунок - 1.1 Структура науково-теоретичних підходів до розуміння соціальної природи ухилення від сплати податків

Примітка. Розроблено автором.

У сучасній науці вивчення ухилення від сплати податків розвивається у межах наступних напрямів.

- економіко-соціологічний підхід, спрямований на вивчення оподаткування та податкових відносин через поєднання понятійного апарату та методів дослідження економічної та соціологічної наук. Основне завдання даного підходу — показати, що податкова система є не тільки економічним, а й соціальним явищем, що має важливі функції в сучасному суспільстві.

- підхід з позицій фіскальної соціології. Основу концепцій, що розвиваються, становить твердження про те, що в сучасній дійсності розвивається процес конкуренції за платника податків з боку держави і «тіньових» структур.

- інституційний підхід — являє собою соціологічний аналіз оподаткування та податкових відносин на основі положень інституційної та неоінституційної соціологічних теорій.

Аналіз ухилення від сплати податків на основі концептуальних положень розглянутих підходів не дозволяє подати більш-менш повну характеристику уникнення оподаткування як соціального феномена та проблеми соціального управління. Найбільш актуальним та ефективним може бути визнаний підхід, що ґрунтується на мультипарадигмальності науки. Для дослідження ухилення від сплати податків як проблеми соціального управління можна використовувати пояснювальний потенціал інституційного підходу, теорії соціальної дії Т. Парсонса, теорії соціального обміну, а також соціально-драматургічної концепції І. Гофмана.

Виходячи з логіки інституційного підходу, податкова система є штучним (прагматичним) складним соціальним інститутом.

Його створення було викликано суспільними потребами на стадії формування держави, а його функціонування на сучасному етапі є основою соціально-економічної та політичної стабільності суспільства, що демонструє

таблиця 1.1

Таблиця 1.1 Склад суб'єктів податкових відносин

Суб'єкти податкових відносин	
Держава як органи законодавчої, виконавчої та судової влади	Розробка та прийняття податкового законодавства
Податкові органи (ДПС України)	Контроль дотримання податкового законодавства
Платники податків	Виконання визначених обов'язків у податковій сфері

Примітка. Складено автором.

У той же час податкові відносини та взаємодії можуть бути розглянуті як результат регулювання певними «правилами гри», що спочатку виходять від держави, що сприяє створенню податкової системи та підтримує її розвиток. Щодо цього ухилення від сплати податків можна розглядати у трьох аспектах: як дисфункціональні порушення процесів функціонування податкової системи; дисфункціональні наслідки нестабільного функціонування податкової системи, пов'язані з порушенням взаємодії із соціальним, економічним, політичним середовищем; як результат неузгодженості неформальних і формальних правил, що у суспільстві.

Ухилення від сплати податків як соціальну дію є системою мотивованої людської поведінки, покликаної реалізувати культурні розпорядження, характерні для соціального середовища, до якого належить індивід. Мотиви та способи дій платника податків формуються соціальною системою, що утворюється станами та процесами соціальної взаємодії між діючими суб'єктами. Диференціація соціальних установок та цінностей визначає способи рольової поведінки платника податків, а також соціальні очікування стосовно здійснюваних ним дій.

Конкретна дія, пов'язана з практикою ухилення від сплати податків, може розглядатися як спосіб відступу від модальних характеристик, що передбачає, по-перше, знання «соціально схвалюваних» стандартів поведінки і, по-друге, орієнтацію на деякі альтернативні норми та цінності (індивідуальні чи групові). Тенденції до поведінки, що відхиляється, викликають протидію з боку соціальної системи, основними методами реалізації якого є соціалізація та соціальний

контроль. Кожен із них може розглядатися як механізм соціально-управлінського регулювання податкових відносин та взаємодій.

З точки зору теорії соціального обміну, податкові відносини в суспільстві ґрунтуються на своєрідному обміні фінансових інвестицій платника податків на блага, що надаються державою: впевненість у безпеці (військовий захист), базові медичне забезпечення та освітні послуги тощо. Таке розуміння податкових відносин досить актуально в сучасному суспільстві, оскільки воно дозволяє уявити платника податків як джерело ресурсів, а як індивіда, який усвідомлено інвестує гроші в розвиток своєї держави і, споживаючи його послуги, безпосередньо отримує від цього «прибуток».

З іншого боку, абстрактний характер «прибутку», який отримує платник податків в обмін на конкретні фінансові ресурси, передбачає необхідність додаткових зусиль з боку держави, зацікавленої в результативності відносин обміну. Припускаючи прагнення платника податків уникнути оподаткування і цим порушити відносини обміну, держава часто вдається до так званого негативного обміну, під час якого нагорода обмінюється не так на нагороду, але в покарання чи па стимул, що становить загрозу покарання. Це, у свою чергу, веде до трансформації відносин обміну з боку платників податків: замість обміну конкретних фінансових ресурсів на абстрактні блага вони вважають за краще ухилятися від податків, порівнюючи результати цієї дії не з соціальними наслідками несплати, а з ймовірністю покарання.

При аналізі ухилення від сплати податків з погляду соціально-драматургічного підходу можна назвати два рівня взаємодії, важливих соціологічного аналізу: це макро- і мікрорівні. Кожен із цих рівнів має власних «акторів», «глядачів», а також той соціальний простір взаємодії, який можна позначити як «сцена».

Мікрорівнем драматургічної дії найчастіше виступає податкова інспекція, де у прямому, міжособистісному контакті відбувається управління враженнями з боку платників податків та податкових інспекторів. На макрорівні «театральна постановка» є певною стратегією поведінки організації у суспільстві. «Сценою»

для виконання тут є соціальна дійсність у широкому значенні цього слова: вона визначає «порядок взаємодії», яким йдуть всі «діючі особи», створюючи моральні, економічні, політичні, правові та соціальні обмежувачі їхньої поведінки. «Актори» - організації, фірми, підприємства - виступають цьому рівні як ціле, як «команди».

Прикладні дослідження, спрямовані на характеристику специфіки податкових відносин та взаємодій, а також на розробку рекомендацій щодо їх удосконалення, є значущим фактором прийняття соціально-управлінських рішень, пов'язаних із вирішенням проблеми ухилення від сплати податків. можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків є складною, багатофакторною проблемою, пріоритетна причина якої – недосконалість податкової системи та податкового законодавства.

За період існування податкової системи України змінилися якісні та кількісні характеристики проблеми: підвищилася «податкова грамотність» платників податків, з'явилося певне усвідомлення необхідності сплати податків. Вирішення проблеми ухилення від сплати податків можливе лише внаслідок поєднання законодавчих, економічних та соціально-культурних факторів, жоден з яких не є домінуючим.

Виходячи з теоретичного осмислення та прикладного соціологічного дослідження соціально-управлінських аспектів податкових відносин і взаємодій можна зробити висновок, що ухилення від сплати податків одночасно є і процесом, і результатом взаємодії платника податків і держави, що виражається в порушенні соціальних зв'язків між ними. Регулювання цих взаємодій, створення позитивних умов їх розвитку - важливе завдання соціального управління. Вирішення цього завдання передбачає соціальне управління в кількох взаємопов'язаних напрямках: інтеракційному, цільовому, інструментальному, інституційному.

Інтеракційне напрям безпосередньо пов'язані з регулюванням елементарної одиниці податкових відносин у суспільстві - взаємодії між конкретним платником податків н конкретним податковим інспектором. У

процесі цієї взаємодії доцільно розрізняти рольові та особистісні цілі індивідів, що беруть участь у ньому.

Причому успішність взаємодії визначається домінуванням рольових цілей. Рольові цілі діяльності податкового інспектора визначаються обов'язками, покладеними нею інститутом держави, тоді як рольові цілі платників податків досить суперечливі. Завдання соціального управління - артикулювати соціально-орієнтовані рольові цілі діяльності платника податків та знизити вплив особистих цілей на процес взаємодії платника податків та податкового інспектора. Не менш важливим є мінімізація комунікативних бар'єрів, пов'язаних із негативним сприйняттям податкової інспекції, податкових інспекторів, «страхами», «чутками», які є невід'ємною частиною комунікативних практик, які здійснюються між платниками податків. Крім того, значущим аспектом соціально-управлінського регулювання податкових відносин є забезпечення безперервного підвищення професійної, соціальної та комунікативної компетентності податкових інспекторів..

Цільовий напрямок соціально-управлінського регулювання податкових відносин пов'язане з включенням сплати податків у ширшу систему формування, усвідомлення та виконання цілей діяльності держави, окремих соціальних інститутів.

Необхідність цих процесів обумовлена важливістю подолання існуючих порушень «правил обміну», що ведуть до недовіри владі, а з боку платників податків є найважливішим мотивом ухилення від сплати податків. Крім того, значущим є усвідомлення більшістю соціальних груп та соціальних спільностей цілей та завдань існування бізнесу. Суспільство має дати «запит» на легітимацію бізнесу, а з боку підприємців експлікація цілей та завдань діяльності може призвести до необхідності та неминучості обліку їхніх думок при прийнятті управлінських рішень – у тому числі й у сфері оподаткування.

Інструментальне напрям соціально-управлінського регулювання податкових відносин передбачає необхідність розвитку та вдосконалення способів управлінського впливу на платників податків. Історично основними

способами впливу держави на платника податків є примус та пояснення. Інструмент примусу пов'язані з монополією держави на використання сили, і навіть з фіскальної монополією. Інструмент пояснення спочатку реалізувався у філософських трактатах, присвячених пошуку шляхів обґрунтування соціальної необхідності сплати податків, а сучасному суспільстві представлений у межах податкових консультацій, роз'яснень податкових інспекторів тощо. Проте формування розвинених податкових відносин передбачає створення та розвиток більш гнучких та прогресивних інструментів регулювання податкових відносин.

Одним із таких інструментів є автоматизація, тобто знаходження таких способів контролю за діяльністю платників податків, за яких податки сплачувались би автоматично, без необхідності декларування. Проте, як випливає з теорії соціальної дії Парсопса, компульсивна (вимушена, «автоматична») сплата податків може розглядатися як девіація, оскільки вона веде до того, що дія перестає бути усвідомленою, що у свою чергу виключає можливість зустрічного контролю платниками податків діяльності держави у сфері оподаткування.

Отже, автоматизація оподаткування має супроводжуватися розвитком інструментів, сприяють усвідомленню ролі податків у суспільстві, і навіть визначальних способи контролю платниками податків сфер бюджетної та податкової політики. У цьому відношенні важливими формами регулювання податкових відносин у суспільстві є податкова культура та податкова соціалізація.

Податкова культура складається з усвідомлення та розуміння платниками податків як громадянами держави значимості сплати податків для держави та суспільства, обумовлене специфікою їх взаємовідносин між собою та з державою як соціальні цілим. Вона постає, з одного боку, як інтегральна характеристика способу та способу життя платників податків, а з іншого боку, як важливий інструмент соціально-управлінської діяльності з регулювання податкових відносин та взаємодій у суспільстві.

Податкова соціалізація є безперервний процес засвоєння певних знань, цінностей і норм, зразків поведінки, пов'язаних з податковими відносинами, а також сприйняття досвіду податкових взаємодій, накопиченого в суспільстві, що дозволяють індивіду стати повноправним учасником податкових відносин, орієнтуватися в складних процесах їх розвитку, робити свідомість вибір щодо сплати податків.

Нарешті, важливим напрямом регулювання податкових відносин і взаємодій є інституційне спрямування, що передбачає реінституціоналізації та *трансформації* правил податкової поведінки. Згідно з інституційним підходом, ухилення від сплати податків виникає в результаті деформалізації правил поведінки платників податків у соціально-економічному середовищі.

1.2 Поняття та особливості ухилення від сплати податків

У сучасних умовах розширеного втручання держави у різні сфери соціального та економічного життя необхідні й значні кошти для забезпечення такого функціонування держави. У багатьох розвинених фіскальних системах на фінансові функції держави перерозподіляється більше половини реального національного доходу, тому такі тенденції не можуть не залишити помітного сліду на економічному розвитку держави та поведінці її суб'єктів як платників податків. Оскільки більшість цих фінансових коштів інкасується фіскальним способом, звідси випливає дедалі більший тиск на економічну міць суб'єктів оподаткування (фізичних та юридичних осіб).

Якщо врахувати основні характеристики цих платежів - їх примусовий характер, відсутність видимої возмездности, односпрямованість коштів, стає зрозумілою реакція платника, спрямовану запобігання виплат за своїми зобов'язаннями.

Ухилення від сплати податків як фінансовий, управлінський та кримінально-правовий феномен є певною дією в процесі (не)оподаткування, чия

релевантність детермінована настанням можливих негативних наслідків у соціальному та економічному житті.

Проблемі ухилення протистоїть чи, точніше, намагається протистояти сучасну державу. Ми говоримо «намагається», тому що результат цієї боротьби все ще не відомий. Однак, незважаючи на актуальність і значущість явища ухилення, фактом залишається те, що для здійснення різних цілей фіскальної чи ширшої - економічної політики проблемі ухилення від сплати податків не приділяється належної уваги як у теорії, так і на практиці. Тому, відмова від сплати податків у сучасних умовах прискореного процесу суспільно-економічного і, особливо, технологічного розвитку досягає таких розмірів, стає настільки інтенсивною і набуває таких хитромудрих форм, що призводить до необхідності вживання з боку держави відповідних енергійних та всіляких заходів як превентивного, так та репресивного характеру.

Припинення нових форм податкових злочинів за допомогою створення адекватної ефективної податкової політики все ще є нерозв'язним завданням для багатьох держав незалежно від особливостей їх фіскальних систем. У цьому сенсі щодо ухилення від сплати податків варто особливо відзначити, що, крім держав Західної Європи, існує велика група країн Східної та Центральної Європи, в яких до 1990 року майже не існувало цього виду кримінальних правопорушень.

У визначенні етіології ухилення від сплати податків присутні два види факторів: об'єктивні та суб'єктивні.

Ніде в існуючій літературі немає чіткого опису найважливіших і вирішальних причин такої поведінки платника, що наводить на висновок, що ухилення від сплати податку є твором або комбінацією обох груп факторів.

Причини суб'єктивного характеру ховаються в самій особистості платника податків: податковій свідомості, податковому менталітеті, почутті приналежності до певної суспільної групи, усвідомленні несправедливості податкової системи, вихованні тощо.

У свою чергу, як об'єктивні причини найчастіше називають ступінь і спосіб оподаткування, структур фіскальної системи та застосовуваних форм податків, матеріальне становище платника, ефективність фінансового контролю, жорсткість санкцій тощо.

У роботі ми виходили з суб'єктивних та об'єктивних економічних, суспільно-політичних, психологічних та фіскально-технічних причин, що демонструє таблиця 1.2.

Таблиця 1.2 Чинники, які спонукають платників ухилятися від сплати податків

Чинники, які спонукають платників ухилятися від сплати податків	
Суб'єктивні	низький рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплачувати податки; антисоціальні установки платника податків; податковий «нігілізм»; рівень довіри платників до владних структур, котрі виконують функцію розподілу коштів, отриманих від податків; рівень корупції у державі;
Об'єктивні	кількість податків та рівень податкових ставок; складність у розрахунках податкових сум; високий рівень нестабільності податкового законодавства; нераціональна структура оподаткування; неефективність податкової служби низька прибутковість бізнесу та рівень заробітної плати.

Наслідки ухилення від сплати податків не можуть розглядатися лише крізь призму шкоди, що завдається державній скарбниці (бюджету) на суму, одержувану при послідовному застосуванні фіскальних постанов, оскільки це означатиме, що дане явище розглядається не комплексно, без урахування численних, не менш важливих його ефектів.

Наслідки ухилення від сплати податків мають поливалентну природу; Найбільш очевидним прикладом якого є нерівномірний розподіл податкових зобов'язань, що виникає внаслідок зниження суми податкових надходжень. Крім цього загального наслідки цей феномен може викликати й інші особливі ефекти, такі як негативний вплив на здійснення соціальної політики, функціонування політичної системи та економічні процеси, а також проведення економічної політики тощо.

У теорії та практиці з урахуванням елемента протиправності сформувалися дві основні подієві форми ухилення від сплати податків. Існують думки, що законне уникнення, що базується на податковому кодексі або на допущених пробілах при регулюванні фіскальної матерії, є дуже небезпечним і та припинення явищем. Незаконне ухилення є приховування оподаткованого доходу або шахрайство у вигляді ухилення від прямих податків та контрабанди щодо непрямих податків.

Якщо розглядати обидві форми в строго формальному ключі, то за своєю суттю вони еквівалентні, тому що в економічному аспекті не становить особливої значущості, чи укладена якась угода в законних рамках чи ні, тому що на фіскальних доходах це відображається однаково.

Якщо враховувати аналогічні характеристики нормативної бази репресивного інструментарію боротьби з податковими правопорушеннями, то нам видається доречним виділення ухилення від сплати податків у країнах ЄС та США з одного боку та країнах Східної та Центральної Європи – з іншого.

У межах податкових кодексів країн, у яких тривалий час існують сучасні податкові системи, постійно виділяється ціла глава, котрій іноді розділ (Франція) про податкові злочини, у яких передбачається відповідальність різні форми ухилення від сплати податків. Інші держави йдуть далі. У їхніх податкових законодавствах міститься не один, а кілька розділів (США), у яких систематизовано різні види санкцій залежно від окремих особливостей різних видів податків

Крім прагнення до всебічності та систематичності регулювання іншою важливою рисою нормативної бази боротьби з відповідними злочинами у цих країнах є жорсткість передбачених законодавцем санкцій – драконівські грошові штрафи.

Специфічною загальною рисою держав, що входять до складу ЄС, є те, що у їхніх правових системах передбачаються податкові злочини, об'єктом охорони яких є Європейський бюджет. Слід докласти максимум зусиль щодо усунення причин виникнення явища та різних форм ухилення від сплати податків. Як

показує досвід більшості країн, з використанням лише репресивних заходів у цій галузі не можна багато чого досягти, оскільки збільшення розмірів захоплення національного доходу викликає зростання опору з боку платників податків. У зв'язку з цим слід приділяти більше уваги іншим формам впливу, спрямованим на зниження та запобігання даному явищу. Це має на увазі безпосереднє включення у боротьбу проти ухилення від податків не лише фіскальних органів.

Як найважливіших дій у плані запобігання ухилення від сплати податків слід виділити такі:

- а) розвиток податкової пропаганди;
- б) вдосконалення контрольного контролю;
- в) використання адекватного фіскального інструментарію.

Враховуючи те, що у більшості фіскальних систем не спостерігаються наслідки застосування превентивних заходів для зменшення ухилення від сплати податків, держави у таких випадках вдаються до репресивного інструментарію. Складно в одному місці та для різних податкових систем позначити параметри чи, вірніше, контури оптимальної сучасної податкової кримінальної політики.

Але якщо все ж таки спробувати, то при оформленні нормативної бази крім специфік відповідної податкової системи, на нашу думку, необхідно особливу увагу приділяти таким елементам:

а) із законодавчо-технічної точки зору, через бланкетний характер складів податкових злочинів ми вважаємо за доцільне помістити положення, що передбачають відповідальність за ухилення від сплати податків, до Податкового кодексу, оскільки в ньому в одному місці містяться всі необхідні дані про належне застосування кримінально-правових норм:

б) різноманітність форм ухилення від сплати податків зумовлює необхідність відповідної реакції з боку держави - передбачати кілька відповідних норм, які дозволять успішно припиняти винахідливість податкових правопорушників;

в) бажано систематизувати таку систему заборон у окремій частині кодексу;

г) якщо держава планує вступити до ЄС, необхідно передбачити відповідні статті щодо захисту Європейського бюджету;

д) у межах кожної статті слід особливо виділяти більш тяжкі протиправні дії, тобто необхідно окремо уточнювати кваліфіковані види ухилення від сплати податків;

е) система кримінальних санкцій має бути організована таким чином, щоб до останнього моменту давати шанс злочинцеві (мотивувати його) виконати свій податковий обов'язок;

ж) система кримінальних санкцій має бути заснована не тільки на класичних, традиційних покараннях: грошовому штрафі та тюремному ув'язненні, а й слід враховувати нові тенденції у кримінальній політиці – альтернативні види покарань.

На нашу думку, складовою сучасної податкової кримінальної політики також слід вважати і концепцію кримінальної відповідальності юридичних осіб, що дозволить зменшити або можливо повністю усунути розбіжності між функціонуванням податкової системи, де основними суб'єктами є юридичні особи, з одного боку, і системою кримінальної відповідальності приватної особи – з іншого. Складність проблематики міжнародного ухилення від сплати податків показує, що вжиття заходів з боку національних законодавств у цьому напрямі не є достатнім і що в сучасних умовах ця боротьба може бути ефективною лише на міжнародному рівні. На нашу думку, єдине рішення у боротьбі проти ухилення від сплати податків на міжнародному рівні слід шукати у укладанні міжнародних договорів (двосторонніх чи багатосторонніх) між державами з метою уникнення подвійного оподаткування як превентивного заходу, а також у укладанні договорів про співпрацю у податковій сфері. У зв'язку з цим не можна недооцінювати пропозицію щодо створення у податковій сфері податкового еквівалента Інтерполу (Інтерфіску).

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

2.1 Нормативно-правові засади діяльності інститутів запобігання подвійному оподаткуванню

Основою нормативно-правового забезпечення діяльності інститутів запобігання подвійному оподаткуванню є міжнародно-правові угоди. Лише національне законодавство, яке визначає принцип податкового суверенітету не має можливості повноцінно врегулювати ці питання. У межах розробки теоретичних основ податкового суверенітету останні десятиліття було визначено, що принцип податкового суверенітету є основою міжнародного податкового права. Податкова юрисдикція може поширюватися за межі державної території (межі територіального верховенства), визначаючи та обґрунтовуючи принципи її здійснення (персональний, територіальний). Проте, національна податкова юрисдикція виходить з принципу максимально можливого (справедливого) обкладення податками платників, що не є достатнім для вирішення питання забезпечення діяльності інститутів запобігання подвійному оподаткуванню.

Податкова юрисдикція (юрисдикція у сфері оподаткування) визначається як засноване на суверенітеті повноваження держави щодо заснування та вилучення податків на відповідній території щодо суб'єктів та об'єктів, пов'язаних з нею, проте не обмежених нею. Стосовно сфери міжнародних відносин податкова юрисдикція постає як влада створювати правила оподаткування обов'язкового для зазначених у них суб'єктів – резидентів та нерезидентів – характеру, які визнаються іншими державами як дійсні. Мова йде про узгодження в таких угодах підходів до оподаткування платників.

Особливості сучасної нормативно-правової податково-правової трансформації визнаних у міжнародному праві пов'язані з персональним та територіальним принципом здійснення юрисдикції відповідно до принципів податкового резидентства та держави джерела доходу.

У податковому праві відсутня заборона на одночасне оподаткування доходу одного й того самого суб'єкта в державах джерела доходу та резидентства. Оскільки національні закони не виключають міжнародне подвійне оподаткування, його уникнення та усунення досягаються, головним чином, міжнародними податковими договорами. Визнання податкового законодавства держав неспроможним виключно через здатність призводити до міжнародного подвійного оподаткування розширювало б, на думку дисертанта, можливості для уникнення оподаткування.

Правила розмежування податкових юрисдикцій держав, які у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, немає ефекту обмеження податкового суверенітету.

На сьогоднішній день між Україною та іншими державами діють сімдесят чотири міжнародні двосторонні міжурядові конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, дві з яких були вчинені Урядом СРСР, які діють відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною. Крім того, у відносинах між Україною та Республікою Сербія і Республікою Чорногорія застосовується Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал, які є правонаступниками Союзної Республіки Югославія.

Типовими є, наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно або Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на

доходи і майно. Аналіз змісту конвенцій дозволяє сформулювати структуру подібних угод про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (таблиця 2.1)

Таблиця 2.1 Типова структура Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно

№	Структурні елементи Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно
1	Доходи від нерухомого майна
2	Прибуток від комерційної діяльності
3	Дохід від експлуатації морських або повітряних суден при міжнародних перевезеннях і річкових суден при перевезеннях внутрішнім водним транспортом
4	Прибуток асоційованих підприємств і трансфертне ціноутворення
5	Дивіденди
6	Відсотки
7	Роялті
8	Приріст капіталу
9	Дохід від надання професійних послуг та послуг незалежних підрядників
10	Дохід від роботи за наймом
11	Директорська винагорода і винагорода вищих керуючих посадових осіб
12	Доходи, що одержуються артистами (професійними виконавцями) і спортсменами
13	Пенсії та виплати із соціального страхування
14	Дохід державних службовців
15	Дохід учнів, стажистів і практикантів
16	Інші доходи, тобто доходи

Розроблено автором.

Норми таких договорів, що закріплюють права оподатковуваних осіб — резидентів однієї чи обох Договірних Держав, мають як міжнародно-правовий, так і національно-правовий зміст.

Вони можуть бути реалізовані і за відсутності національного законодавчого регулювання у сфері відносин як матеріальної основи оподаткування з конституційного принципу, за яким податки встановлюються лише законом. У своєму міжнародно-правовому аспекті норми забезпечують розмежування податкових юрисдикцій, їх національно-правовий зміст забезпечує реалізацію та захист прав суб'єктів оподаткування, визнаних особами з метою договорів.

Міжнародний податковий договір може бути визначено як міжнародний договір, укладений з іноземною державою (державами) та предметом якого є встановлення принципів та правил у сфері оподаткування. Це створює можливість регулювання за певних умов внутрішньодержавних відносин (між державою та оподаткованою особою) на основі положень міжнародного податкового договору.

Аналіз сучасних форм взаємодії національного та міжнародного права дозволяє зробити висновок про тенденцію до податково-правової гармонізації, що реалізується за допомогою документів модельного типу.

Приватним випадком таких документів є модельна податкова конвенція, яка є юридичною конструкцією, що розуміється як ідеальна модель особливої побудови нормативного матеріалу, що відображає складну структуру заснованих на податковому суверенітеті відносин держав у таких галузях: розмежування податкових юрисдикцій; створення податково-правових механізмів екстериторіальної дії; формалізація юридичних фактів, що тягнуть за собою спроектований економіко-правовий ефект у податковій сфері; формулювання податково-правових конструкцій. Модельна податкова конвенція покликана забезпечити дію координаційних зв'язків між правовими системами держав, сприяючи оптимальному досягненню цілей правового регулювання (уникнення подвійного оподаткування доходів, протидія уникнення оподаткування та ін.).

Міжнародні податкові відносини, маючи складну структуру, охоплюють як відносини між фізичними та юридичними особами — резидентами Договірних Держав та самими Договірними Державами, так і між Договірними

Державами безпосередньо. Такими виступають суб'єкти, які визнаються платниками податків одночасно у кількох державах, через це питання їх оподаткування вирішуються на міжнародно-правовій основі. Характеризуючи статус резидента, наука податкового права конструює поняття, що охоплює сукупність правий і обов'язків суб'єкта, який підпорядковується правотворчої влади конкретної держави; міжнародний податково-правовий статус індивіда зумовлений суверенітетом та юрисдикцією у сфері оподаткування.

Специфіка міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування доходів (з урахуванням двоаспектного змісту поняття «дохід») дозволяє виявити в них: відносини першого порядку між суверенами з питань розмежування державних доходів податкової природи; відносини другого порядку – між суверенами та оподаткованими особами – резидентами щодо їх оподатковуваних доходів.

Поряд із цим формуються відносини публічно-правової природи опосередкованого характеру – між платником податків та податковим агентом щодо утримання (з урахуванням змісту конвенційних норм) та перерахування податку до бюджету держави – сторони договору, що ґрунтуються на владному підпорядкуванні податкового агента даній державі.

У нормотворчій практиці держав зазначено тенденцію розвитку екстериторіальної дії податкового законодавства. Один із головних напрямів – завуальована екстериторіальність, що створюється в тому числі за рахунок розширення прив'язки для оподаткування.

Наприклад, щодо територіальної прив'язки цей правовий ефект може досягатися внаслідок зміни обсягу поняття «місце здійснення операції», щодо суб'єктної – за рахунок розширення складу оподатковуваних осіб (введення сучасних мобільних критеріїв встановлення резидентства (місце управління), включення нових суб'єктів у сферу регулювання податкових відносин (контрольовані іноземні компанії) Основною необхідною умовою для правомірного досягнення даного ефекту є відсутність прямої суперечності національного законодавства з нормами міжнародного права.

Все це призводить до виникнення таких явищ, як подвійне оподаткування, та пов'язані з ним ухилення від сплати податків та легалізація (відмивання) кримінальних доходів, які набули широкого поширення в ході здійснення господарських операцій як у країні, так і у зовнішньоекономічній діяльності.

В умовах глобалізації, що визначає парадигму світового економічного розвитку, країни ЄС почали рухатися у напрямку уніфікації правових систем та інтеграції, а потім гармонізації регулюючих функцій у податковій сфері. Для здійснення узгодженої наднаціональної політики та координації міжнародних податкових відносин зазначені держави виробили нову стратегію, спрямовану на реалізацію принципів субсидіарності та мінімальної гармонізації. Це дозволяє визнати правомочність іноземних норм та закордонних контролюючих органів.

Найбільш поширеними міжнародними податковими договорами є двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від оподаткування щодо податків на доходи.

Координація прав держав у таких договорах передбачає звернення до категорій «держава джерела доходу» та «держава резидентства».

Будь-яка з держав може виступати як в тій, так і в іншій якості, і в цьому сенсі договір не несе обмежень для конкретної держави, хоча сторони усвідомлюють, яка з них і щодо яких саме доходів найчастіше виступатиме у відповідній якості (держави джерела чи держави резидентства).

Особою для цілей міжнародного податкового договору суб'єкт приватного права стає не в силу статусу громадянина або резидента або факту реєстрації в державі як юридичної особи, а внаслідок того, що договірні норми наділяють її правами (при задоволенні встановленим критеріям), створюючи тим самим конструкцію особи з метою договору, визнаного як така обома державами. Кожне з них бере на себе обов'язки щодо нього в частині надання пільг, усунення подвійного оподаткування тощо. Д. Права цієї особи гарантовані міжнародним податковим договором.

Сучасний етап розвитку економічних відносин характеризується поглибленням міждержавних зв'язків у сфері виробництва товарів, робіт, послуг

та появою нових фінансових інструментів, що змушує країни Європейського Союзу (ЄС) та України з метою набуття домінуючого положення на ринках включатися у процес міжнародної конкуренції з національними господарствами для залучення капіталів та інвестицій.

При цьому інтеграція цих країн до світової фінансової системи призводить до виникнення конкуренції податкових систем та режимів оподаткування різних країн. У результаті конкурентної боротьби в різних суб'єктів, що у системі світогосподарських зв'язків, накопичується негативний досвід використання податкових переваг різних країн, з'являється можливість маніпулювання недоліками національних законодавств.

Отже, нормативно-правові заходи впливу повинні бути спрямовані, перш за все, на реінституціоналізація поведінки платника податків. Загальний механізм реінституціоналізації є наступним.

– законодавчі акти в галузі оподаткування, а також система санкцій за їх порушення, ретельно опрацьовуються – що створює ефект стабільності функціонування податкової системи.

– розвивається система обґрунтованого інформування платників податків про податкові нововведення (яка, на відміну від існуючої сьогодні системи донесення інформації, передбачає обґрунтування та роз'яснення тих чи інших змін).

- створюються можливості для відкритого заперечення учасниками податкових відносин правил взаємодії у цій сфері.

- формуються напрями непрямого впливу на платника податків: процеси усвідомлення цілей діяльності держави та різних соціальних груп, податкова соціалізація, податкова освіта, податкова культура.

- проводиться систематичний контроль за дотриманням формальних правил.

2.2 Інституційні засоби протидії ухиленню від сплати податків та подвійного оподаткування

В Україні більшість податкових надходжень втрачається через масштабні інструменти ухилення від сплати податків та агресивне податкове планування великими та надвеликими підприємствами. Завдяки своїм неформальним зв'язкам вони мають значні можливості для уникнення сплати податків. Водночас значний обсяг несплачених податків припадає і на приховані від оподаткування доходи отримані фізичними особами через небажання сплачувати податки двічі та не обізнаність та ускладнене застосування положень щодо можливого пільгового уникнення подвійного оподаткування.

Про це свідчать аналіз ключових схем уникнення оподаткування та розрахунки обсягів збитків для держави від цих схем Інституту соціально-економічної трансформації та Центру соціально-економічних досліджень «CASE Україна», відображені у Таблиці 2.2

Таблиця 2.2 Ключові схеми уникнення від оподаткування та розрахунки обсягів збитків для держави

№	Назва способу уникнення від оподаткування	Розрахунок недоотриманих доходів
1	Схеми тіньового ринку оренди землі та аграрної продукції	Приблизні річні обсяги – 24-118 млрд грн, потенційні втрати бюджету – 10-46,5 млрд грн.
2	Розкрадання ПДВ (незаконне відшкодування з бюджету при експорті, фіктивне підприємництво, підміна товару ("скрутки"), "карусельні" схеми)	Приблизні річні обсяги – 144-180 млрд грн, потенційні втрати бюджету – 24-30 млрд грн.
3	Контрафакт.	Приблизні річні обсяги – 85-105 млрд грн, потенційні втрати бюджету – 38-43 млрд грн.
4	Викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу)	Приблизні річні обсяги – 50-130 млрд грн, потенційні втрати бюджету – 1-6,3 млрд грн
5	Зловживання податковими пільгами і спеціальними режимами.	Приблизні річні обсяги – 23-58 млрд грн, потенційні втрати бюджету – 6-10 млрд грн.

Розроблено автором на основі джерела [80]

Високий рівень сірого імпорту й контрабанди тримається у тому числі і через нереформовану Державну митну службу. Її трансформація має передбачати набір співробітників на відкритих конкурсах, встановлення для них гідних заробітних плат, автоматизацію процесів, персональну відповідальність співробітників.

Також досі відсутній обмін митною інформацією з країнами-сусідами і торговельними партнерами країни, не впроваджена комплексна національна електронна модель контролю за переміщенням товарів через кордон.

Обмін податковою інформацією між закордонними податковими адміністраціями є одним із найпоширеніших у всьому світі та ефективних методів міжнародного співробітництва з податкових питань з метою боротьби з ухиленням від сплати податків.

Удосконалення та розвиток обміну інформацією між іноземними податковими органами є гарантом ефективної протидії міжнародному ухилянню від сплати податків.

Для підвищення якості обміну податковою інформацією, а також забезпечення додаткових надходжень до бюджету пропонуються такі заходи:

- продовжити практику укладання нових та внесення змін до вже існуючих угод про уникнення подвійного оподаткування;
- уніфікація внутрішнього законодавства держав;
- скорочення термінів надання відповіді на запити;
- розвиток та широке застосування автоматичного обміну інформацією та обміну інформацією ad hoc (на фактичній основі).

Підвищення якості та розширення кордонів обміну податковою інформацією перешкоджатиме приховування платниками податків доходів та майна за кордоном.

Угода про обмін інформацією з податкових питань якраз передбачає обмін інформацією на запит, у тому числі обмін банківською інформацією, проведення одночасних податкових перевірок, податкових перевірок за кордоном, включаючи можливість присутності іноземного перевіряльника під час

проведення перевірки, отримання інформації від офшорних юрисдикцій, а також можливість обміну інформацією за період, що передує даті набрання чинності міжнародного договору.

Важливим інституційним кроком має стати реалізація завдань створеного Бюро економічної безпеки України. Гостра потреба у цій правоохоронній інституції можна продемонструвати на «катастрофічній» статистиці порушених кримінальних проваджень за фактами ухилення від сплати податків, що продемонстровано у таблиці 2.3

Таблиця 2.3 Характеристика стану порушених кримінальних проваджень за фактами ухилення від плати податків за період 2017 – 2021 роки (За даними Офіса Генерального прокурора)

№	Рік	Кількість проваджень
1	2017 рік	302
2	2018 рік	433
3	2019 рік	347
4	2020 рік	246
5	2021 рік	29 !!!

Розроблено автором на основі джерела [80]

Наведені у таблиці 2.3 дані демонструють тенденцію до майже повного згортання контролю держави за ухиленням від сплати податків, у тому числі і через відсутність ефективного інструменту здійснення державної політики у цій сфері - Бюро економічної безпеки України.

З метою забезпечення контролю за дотриманням податкового законодавства, що сприяє додатковим надходженням до бюджету держави, доцільно використовувати наступну систему заходів щодо розвитку міжнародного співробітництва з податкових питань у галузі збору та обміну інформацією про угоди платників податків з іноземними контрагентами, а також

про здійснення платниками податків комерційної діяльності на території зарубіжних держав .

Складовими елементами вищезгаданої системи є:

- обмін інформацією;
- допомога у зборі податків;
- одночасні податкові перевірки;
- спільні податкові перевірки;
- податкові перевірки за кордоном.

Розвиток міжнародного співробітництва з податкових питань можливий при вжитті виконавчими органами влади таких заходів:

приведення внутрішнього податкового законодавства у відповідність до вимог;

укладання не лише угод про уникнення подвійного оподаткування, а й угод, предметом регулювання яких є адміністративна допомога з податкових питань;

вивчення досвіду іноземних держав;

удосконалення механізму обміну податковою інформацією;

впровадження таких методів як одночасні податкові перевірки, спільні податкові перевірки, податкові перевірки за кордоном.

Реалізація міжнародного співробітництва з податкових питань ґрунтується на ряді методів, виявлених та розроблених спільними зусиллями податкових адміністрацій держав та міжнародних організацій, які здійснюють роботу в галузі оподаткування.

Кожен із вищевказаних методів спирається на нормативно-правову базу, що дозволяє здійснювати контроль за діяльністю платників податків не тільки в межах національної держави, а й за її межами, а також має унікальні характеристики та особливості застосування.

Для найбільш повного вивчення ознак, характеристик, властивостей та факторів кожного конкретного методу у роботі пропонується їх класифікація за певними критеріями. Необхідність класифікації обумовлена: по-перше, її

відсутністю російських джерел; по-друге - необхідністю диференціації методів міжнародного співробітництва податкових адміністрацій, що вивчаються; по-третє - потребою проведення порівняльного аналізу та виявлення слабких рис у кожному конкретному методі, що дозволило б сфокусувати увагу на найбільш проблемних аспектах. Представлені в роботі методи відрізняються ступенем вивченості та застосування на практиці, обсягом та складом необхідних витрат, однак, переслідують загальну мету – припинення випадків ухилення від сплати податків та збільшення надходжень до бюджету.

Розподіл методів міжнародного співробітництва податкових адміністрацій за ступенем вивченості, значення та ефективності виглядає наступним чином:

найбільш вивчені, широко поширені та результативні методи: обмін податковою інформацією, допомога у зборі податків.

методи, що мають перспективне значення та потребують подальшого вивчення: одночасна податкова перевірка, спільна податкова перевірка, податкова перевірка за кордоном.

Ця класифікація стосується всіх відомих на сьогоднішній день методів міжнародного співробітництва податкових адміністрацій з податкових питань.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-УПРАВЛІНСЬКИХ ЗАСАД УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ЗАПОБІГАННЯ ПОДВІЙНОМУ ОПОДАТКУВАННЮ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

3.1 Публічно-правовий інструментарій запобіганню подвійного оподаткування та можливого ухилення від сплати податків

У разі глобалізації економіки традиційним явищем стало ведення компаніями бізнесу на теренах двох і більше країн. Через війну послідовного оподаткування доходів підприємства у країні отримання прибутку й у країні реєстрації (постійного місцеперебування) виникає подвійне міжнародне оподаткування.

Тому однією з найважливіших проблем, які стоять перед податковими органами як України, так і інших країн, є усунення подвійного оподаткування. Особливо гостро сприймається наявність такої суперечності організаціями, які змушені сплачувати податки в Україні та за кордоном.

Наразі держави все частіше стають учасниками правовідносин, пов'язаних з міжнародним оподаткуванням, коли з'ясовується питання щодо правомірності стягування державою податків з доходів/майна (або об'єктів оподаткування) іноземних громадян (як нерезидентів з об'єктами оподаткування на території держави, так і резидентів з об'єктами оподаткування). за кордоном).

Ще 1923 р. Еге. Селігман підкреслював: «...проблема подвійного оподаткування може з'явитися світ лише з недостатнім розвитком капіталізму, створив світове господарство, яке переростає межі держави і робить членів сучасного капіталістичного спілкування платниками Всесвіту».

Під егідою Ліги Націй у 1928 р. було схвалено чотири моделі конвенцій:

- про уникнення подвійного оподаткування прямими податками;
- про уникнення подвійного оподаткування податками на спадщину;
- про адміністративну допомогу з питань оподаткування;

– про допомогу у зборі податків.

Саме ці документи і започаткували співробітництву держав у податковій сфері.

Почали укладатися різні податкові угоди, велике значення серед яких мали домовленості про уникнення подвійного оподаткування. Основною їх метою став дозвіл можливих колізій податкових законодавств двох або більше країн щодо:

– прав на оподаткування тих, хто перетинає національні межі товарів та послуг;

– доходів і капіталів;

– окремих юридичних та фізичних осіб.

Подібні колізії походять з фіскального суверенітету держави, відповідно до яким публічна влада самостійно та повному обсязі встановлює об'єкти оподаткування, коло своїх платників податків, розміри податкових відрахувань та способи справляння податків.

Основні критерії визначення меж національної податкової юрисдикції – резидентство та територіальність, що і впливає на виділення видів та форм подвійного оподаткування, що демонструє таблиця 3.1.

Перший означає, що оподаткуванню підлягають усі доходи резидента цієї країни, незалежно від місцезнаходження їх джерел (необмежена податкова відповідальність), а нерезиденти оподатковуються лише щодо доходів, одержуваних із джерел у цій країні (обмежена податкова відповідальність).

Другим критерієм визначено, що оподаткування у цій країні підлягають всі доходи, що витягуються у межах її території, незалежно від місця проживання платника податків.

Дослідження виконаної державами роботи щодо формування норм, що стосуються врегулювання питань, пов'язаних з міжнародним оподаткуванням (тобто таким оподаткуванням, яке зачіпає інтереси кількох країн), дозволяє зробити такі висновки.

Таблиця 3.1 Подвійне оподаткування: форми та види

Форми подвійного оподаткування	
Юридичне подвійне оподаткування	Економічне подвійне оподаткування
Під подвійним юридичним оподаткуванням слід розуміти ситуацію, коли один і той самий платник податків оподатковується подібними податками по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період.	Під подвійним економічним оподаткуванням розуміється ситуація, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів. Подвійне економічне оподаткування пов'язане із справлянням двох і більше податків з однієї податкової бази.
Види подвійного оподаткування	
Внутрішнє подвійне оподаткування	Зовнішнє подвійне оподаткування
Внутрішнім подвійним оподаткуванням є подвійне оподаткування в країнах, де один і той же податок справляється на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Таку подвійність в оподаткуванні можна деталізувати за вертикальним та горизонтальним принципами.	Зовнішнє, тобто міжнародне подвійне, оподаткування є обкладанням податками однієї особи по відношенню до однієї бази в більш ніж двох державах за один і той же період. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Це явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів.

Складено автором

Держави через наявність у них суверенітету прагнуть забезпечити свої інтереси, визначаючи у нормах внутрішнього законодавства порядок оподаткування не лише власних громадян, а й іноземних осіб, які отримують дохід з їхньої території. Однак у сучасних умовах, коли діяльність юридичних та фізичних осіб здійснюється по всьому світу, тільки міжнародне співробітництво при розробці спільних для всіх країн підходів може сприяти вирішенню проблем, пов'язаних з їх оподаткуванням (подвійне оподаткування, ухилення від сплати податків та ін.). У рамках міжнародного співробітництва держави ставлять за

мету забезпечення справедливого оподаткування, коли враховуються як інтереси країн у поповненні бюджетів, так і інтереси платників податків

Для запобігання ухилення від сплати податків та подвійного оподаткування розробляються та включаються до податкових угод норми, що забезпечують розподіл прав на оподаткування між відповідними заінтересованими державами. Такі норми містять обмеження щодо прояву юрисдикції держави у певних ситуаціях, наприклад при оподаткуванні іноземних осіб чи резидентів іншої держави, а також майна, яке перебуває за межами території країни. У міжнародних податкових угодах можуть прямо передбачати, що у конкретній ситуації застосовуватиметься внутрішнє законодавство певної країни (Держави – джерела доходу або постійного місцезнаходження особи), тобто може мати місце відсилання до права Договірної Держави.

При цьому застосування внутрішнього законодавства має відповідати положенням, передбаченим у міжнародних податкових документах. Інакше мета, заради якої укладаються такі угоди, навряд чи може бути досягнута. Нерідко держави йдуть на зміну свого законодавства для забезпечення виконання взятих так наприклад можна запропонувати внести зміни до Кримінального кодексу України відносно статті 212.

А саме підвищити розмір сум фактичного ненадходження до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів для встановлення наявності ознак складів кримінальних правопорушень.

Зазначений Закон може бути прийнято з метою гуманізації кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та усунення можливості використання на практиці в якості інструменту численних зловживань та тиску службових осіб слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства.

Вивчення практики різних країн щодо вирішення податкових спорів дозволяє виділити наступні причини міжнародного подвійного оподаткування:

- 1) визнання одного і того ж суб'єкта (юридичної або фізичної особи) резидентом у двох чи більше країнах;
- 2) кваліфікація одного й того самого доходу/майна як має джерело походження у двох або більше державах
- 3) відмінності у дефініціях, класифікації доходів між державами;
- 4) відмінності в порядку та розмірах заліку понесених витрат;
- 5) оподаткування одного й того ж доходу/майна в одній державі на підставі критерію резидентства, а в іншій – відповідно із законодавством про джерело доходу;
- б) відсутність у внутрішньому законодавстві однієї із заінтересованих країн положень про залік певних видів податків, сплачених в іншій заінтересованій країні.

Подвійне оподаткування особи може також мати місце, коли вона однією державою оподатковується на основі громадянства, а іншою – з визнання резидентом. При цьому обидві держави (і держава громадянства, і держава резидентства) вправі оподатковувати сукупний дохід особи незалежно від місця її отримання. У міжнародному податковому праві подібне явище називається конфліктом (збігом) необмежену податкову відповідальність.

Найпоширенішим є міжнародне подвійне оподаткування через конфлікту (збігу) необмеженої та обмеженої податкової відповідальності, коли одне держава стягує податок на основі громадянства (або на основі постійного місцеперебування, резидентства), а інше (оскільки є країноюджерелом) – на основі доходу. Поки що міжнародним податковим правом не вироблено єдиних підходів за такими важливим питанням:

- визначення термінів та кваліфікації доходів;
- порядок та норми заліку витрат, понесених платником податків.

Хоча такі спроби робилися вже неодноразово. В результаті через розбіжності у визначенні різними країнами одного і того ж поняття чи терміна часто має місце конфлікт податкових юрисдикцій, коли кілька держав розглядають фізичне або юридична особа своїм громадянином (випадок

подвійного громадянства) або своїм резидентом (Випадок подвійного резидентства).

Відмінності у застосовуваних державами підходах можуть також виникати і під час опреподілу інших термінів (наприклад, «доходи від авторських прав та ліцензій», «нерухоме майно», «дивіденди», «відсотки»), оскільки в типових конвенціях, на основі яких укладаються податкові угоди, та у самих угодах відсутні їх точні формулювання. Державам надаються широкі можливості тлумачити те чи інше поняття виходячи з положень свого внутрішнього законодавства. Посилання на внутрішнє законодавство вперше було зроблено у податковому угоді між США та Швецією у 1939 р.

Водночас вона передбачала застосування законодавства лише однієї держави – Сполучені Штати Америки. Іноді застереження про застосування внутрішнього законодавства у податкових питаннях справедливо, на думку автора, називають загальною зворотною відсиланням, що використовується у міжнародному приватному праві.

Виходить, що усунення неточностей у такому випадку може бути неповним, якщо у внутрішньому законодавстві держави відсутня визначення того чи іншого виду доходу або держави, що подаються по-різному трактують одні і самі поняття.

Розбіжності у законах про податки та збори можуть стати причиною не тільки міжнародного подвійного оподаткування, а також міжнародного ухилення від сплати податків. Воно поряд з міжнародним подвійним оподаткуванням є предметом розгляду міжнародного податкового права. У науковій та практичній літературі велися дискусії щодо правомірності розмежування понять «уникнення» та «ухилення», а також використання категорії «міжнародне ухилення від сплати податків».

Фахівці ООН з питань міжнародного оподаткування зазначають, що складно визначити термінами, прийнятими у міжнародному спілкуванні, що є поняття «уникнення податків», тоді як під поняттям «ухилення від сплати податків» слідує розуміти відмову платника податків через його необережність

чи недбалість, а також намір вносити до бюджету держави податки, які він повинен заплатити відповідно до положень закону. Також слід зазначити, що країни використовують різні доктрини для встановлення факту ухилення від сплати податків та притягнення особи до відповідальності. Наприклад, набула поширення (головним чином, в державах континентального права) доктрина зловживання правом, згідно з яким ніхто не може здійснювати права за наявності конфлікту з функцією, для реалізації якої були передбачено ці права. Якщо у цивілістиці ця доктрина необхідна для забезпечення прав та інтересів приватних осіб, то у податковій сфері її застосування сприяє захисту інтересів держави від свободи платників податків використовувати будь-які незаборонені правові форми здійснення своїх операцій.

Розвиток міжнародного податкового права дозволить країнам спільними зусиллями знайти більш дієві засоби врегулювання різноманітних ситуацій у сфері міжнародного оподаткування, у тому числі у напрямку уніфікації податкових законів у з метою зменшення можливостей міжнародного подвійного оподаткування та міжнародного ухилення від оподаткування.

Отже, основна проблема застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування полягає у використанні неопрацьованих термінів. Деякі поняття, вживані в угодах, по-різному тлумачаться у національному законодавстві держав або зовсім відсутні, а також у чіткому розумінні причин та наслідків подвійного оподаткування, що демонструє таблиця 3.3.

Таблиця 3.3 Причини та наслідки подвійного оподаткування

Причин подвійного оподаткування	
Подвійне резиденство платника податків	Оподаткування двох осіб по одному і тому ж доходу
Подвійне оподаткування всієї суми доходів платника податків	Подвійне оподаткування іноземного доходу
Наслідки подвійного оподаткування	
Суттєве збільшення суми сплачених податків	Ухилення від сплати податків
Податкова дискримінація	Соціально-економічна дискримінація

Складено автором

Щоб вирішити цю (як здається – незначну) термінологічну (понятійну) проблему, що призводить до виникнення колізій та неможливості регулювання виконання податкових зобов'язань платниками податків, необхідно при ратифікації міжнародних угод адаптувати внутрішнє законодавство держави, розробляти більше досконалі механізми реалізації нових норм, що вводяться міжнародними угодами. А також збагачувати національне законодавство шляхом запозичення в іноземних держав всього того, що прийнятно для російських реалій та сучасної правової системи.

Проблема подвійного оподаткування продовжує залишатися дуже актуальною. Її наявність створює серйозні труднощі для організацій та підприємств, що здійснюють діяльність, які отримують доходи або мають майно там.

3.2 Особливості трансформації діяльності ДПС України та застосування сервісних методів контролю виконання податкових обов'язків (програм добровільного розкриття доходів)

В ході свого історичного розвитку, сучасна Державна податкова служба України існувала у багатьох організаційно-правових формах, зокрема: інспекції, Міністерства, адміністрації, тощо. Однак жодна із існуючих раніше організаційно-правових форм не показала своєї достатньої ефективності та злагодженості. Так, побудова сучасного та ефективного контролюючого органу у сфері податкових правовідносин відбувається і по сьогоднішній час. Постійні організаційні зміни, законодавчі нововведення та перетворення контролюючих органів позначались на ефективності їх діяльності у різні проміжки часу. З урахуванням минулого досвіду та побудови сучасного контролюючого органу, а саме – Державної податкової служби України, пов'язана сучасна концепція інституалізації органів держави у сфері податкових правовідносин, що є позитивним явищем, яке відповідає європейському напрямку нашої держави.

Найважливіше значення для сучасної України у ближній перспективі має стати вирішення проблеми відновлення та зміцнення інститутів державного регулювання економічними та соціальними процесами. Проблема інституціоналізації органів державної влади невіддільна від стану суспільства в цілому, а її вирішення в основному виходить за рамки власне адміністративної реформи. Тим актуальніше завдання організації процесу інституціоналізації органів державної влади, - тобто, цілеспрямованого формування державних інститутів, затвердження принципів їхньої діяльності, здатних забезпечити ефективний розвиток держави.

Досягнення соціального благополуччя та добробуту населення передбачає як ефективно функціонуючу систему державних інститутів таких як податкові, митні та мілітарні органи влади. Для управління країною, особливо в кризові періоди, за умови радикальних євроорієнтованих перетворень, для ефективного здійснення державного управління потрібно, щоб були єдині цілі у законодавчої та виконавчої влади, загальний стратегічний курс, тісна координація їх роботи, навіть об'єднання їх зусиль.

Розвиток інститутів державної влади, та й сам факт підтримки керованості соціальних процесів, обумовлені потребою в ефективних державних інститутах з боку громадянського суспільства, а сам перед тим, що ці інститути мають відповідати очікуванням суспільства.

Інституціоналізація системи державної влади має спиратися на наукові підходи, які враховували б соціокультурні, політичні, економічні, територіальні, правові, історичні та інші особливості розвитку та нинішнього стану країни. Ця практика має базуватися на теоретичних засадах організаційного проектування органів державного управління.

Передбачуваними результатами інституціоналізації органів державної влади при цьому очікується:

- скорочення розмірів державного сектора та масштабів прямого державного управління;

- децентралізація влади та управління з обов'язковим делегуванням ресурсів та повноважень на нижні поверхи управлінської ієрархії та окремі регіони (області та територіальні громади);
- розвиток корпоративного управління об'єктами права державної та комунальної власності;
- створення незалежних управлінських структур («агентствофікація»);
- впровадження елементів конкуренції у державне та місцеве управління, створення «соціальних» ринків, що відтворюють у держсекторі ті ж вимоги ефективності та якості, які існують у приватному секторі;
- відкритість публічного менеджменту: велика прозорість, підзвітність та самостійність структур управління, їх формування та відповідальності перед суспільством;
- заміна традиційної етики державної служби на нову, що базується на підприємливості, персональній ініціативі;
- демонтаж традиційного статусного становища державних службовців;
- демократизація державного управління (широкі консультації зі структурами громадянського суспільства; забезпечення кращих можливостей в органах державної влади окремих категорій населення) тощо.

Генезис сучасної Державної податкової служби України свідчить про системні зміни організаційної діяльності, що безперечно є негативним явищем. Організаційно-правові зміни, які відбувалися у контролюючих органах у різні проміжки часу – не приносили результатів і не покращували ефективність діяльності цього органу державної влади. Перебування податкового органу у постійних організаційних змінах і реформах – є поганим явищем, яке свідчить про нестабільну діяльність і, як наслідок, невиконання завдань і функцій в повному обсязі. Створення Державної податкової служби України - є правильним вектором розвитку контролюючих органів. Грамотний підхід щодо трансформації податкового органу - має позитивно вплинути на якість та ефективність функціонального призначення Державної податкової служби України.

При цьому під зазначеною трансформацією ми пропонуємо розуміти зміни, перетворення виду, форми, істотних властивостей органу влади. Поняття трансформації постає доволі складним та багатограним. Традиційно, трансформація позначає зміну чого-небудь, перетворення системи різного масштабу, глибини, спрямованості, спричинені внутрішніми або зовнішніми факторами.

Існує точка зору, що трансформації відбуваються на певних етапах розвитку, так званих точках біфуркації, коли системи дуже чутливо реагують на будь-які впливи. Точки біфуркації відображають збуджений стан систем, що знаходяться немовби на перехресті, і навіть незначні зовнішні коливання можуть призвести до зміни подальших еволюційних шляхів, переходів до інших атракторів. Безумовно, трансформації можуть протікати й еволюційно, поступово, послідовно, але в такому разі вони є менш відчутними. При цьому еволюція у вигляді трансформації не передбачає понять доброго чи поганого, всі зміни оцінюються через людське сприйняття, тобто проходять соціальну оцінку.

Трансформація принципово має характер міждисциплінарного поняття. Так в економічних науках трансформація та трансформаційні процеси розглядаються як якісна зміна економічної системи.

В юридичних та політичних науках трансформація має своє використання в теорії трансформації. Причому слід зазначити, що сутність трансформації в юридичній літературі визначається, як один із способів перетворення норм міжнародного права в норми внутрішньодержавного. Отже, можна дійти попереднього висновку, що дійсно поняття трансформації має міждисциплінарний характер.

На сьогоднішній день Державна податкова служба України має на меті стати сучасною та технологічною, інституалізованою податковою службою, яка надає якісні та зручні послуги платникам податків, ефективно адмініструє податки, збори та платежі, а також активно співпрацює з іншими органами державної влади.

Таким чином, сучасний етап інституціоналізації системи державної влади – відповідь управлінської культури на виклики часу, суть яких у бажанні забезпечити економіко-соціальний розвиток держави та суспільства за рахунок чіткого визначення сфери втручання держави у регулювання економічного простору, використання природних та інтелектуальних ресурсів суспільства. Вирішенню цієї проблеми зрештою підпорядковані нові управлінські інститути, трактування демократичних форм ухвалення рішення тощо. Усе це, зрештою, має сприяти підтримці соціального добробуту сучасної цивілізації.

Інституціоналізація породжена не однією причиною. Вона обумовлена безліччю різних чинників, взаємодія яких призводить до формування нового цілісного поля економіки та фінансів, культури та освіти, політики та інформації. Процес інституціоналізації - багатоаспектний, що постійно розвивається, який включає значну сукупність факторів і змінних. Який із цих факторів та змінних актуалізується в управлінській та правовій системі визначити складно.

Фіналом інституціоналізації податкових органів влади в Україні стала їх ідеологічно та історично обумовлена трансформація.

У підсумку наголосимо, що з позиції формування податкові органи в Україні пройшли історичні етапи становлення, розвитку, модернізації та сучасної трансформації правового статусу ДПС України.

Так історико-правовий аналіз дозволяє виділити п'ять етапів генезису податкових інституцій в Україні. Першим це був період від 1990 до 1994 року (становлення державних податкових інституцій). Другим став період від 1994 року до 2000 року (період сталого розвитку ключових елементів системи – початок її інституціоналізації). Третім був період 2000 – 2010 років (спроби модернізації діяльності України. Четвертий етап був пов'язаний з декларативними спробами формування уніфікованого митно-податкового органу та, нарешті, останній – етап новітньої трансформації, формування Державної податкової служби України.

Отже слід відмітити, що поєднання амністії та посилення податкового контролю виявляється більш ефективним у підтримці податкової дисципліни,

ніж окреме адекватне посилення податкового контролю. Податкова дисципліна може, таким чином, залежати до певної міри від усвідомлення платниками податків того, що їхні рішення є взаємозалежними і що має місце свого роду фіскальний обмін. Іншими словами, їхнє відчуття справедливості відіграє ключову роль у прийнятті рішення щодо дотримання вимог податкової дисципліни. Якщо уряд має намір збільшити штрафи і підвищити ефективність перевірок у спосіб, що платник податку розглядає як справедливий, то тоді може бути доцільним супровід таких ініціатив разовою податковою амністією до запровадження таких заходів [79].

Якщо амністія буває одноразова чи періодична то програма добровільного розкриття незадекларованих активів (voluntary disclosure program) може бути постійно діючою протягом декількох років, та застосовуватися до різних податків. Подібні механізми спрямовані на надання можливостей впорядкування на сприятливих умовах податкових відносин платникам податків, які не дотримувались вимог податкового законодавства. Потенціал таких заходів визначається у експертному середовищі (ОЕСР та ін.) і станом на початок 2020 використовується у таких державах, як Ізраїль, Канада, Малайзія, Великобританія та США.

За останні десятиліття масові витоки даних з офшорних юрисдикцій стимулювали використання схем стимулювання добровільного розкриття інформації (IOVDS) податковими органами усього світу. Витоки сталися через кілька каналів.

По-перше, деякі податкові органи агресивно експлуатують юридичні повноваження щоб спонукати фінансові організації розкривати інформацію, пов'язану з оподаткуванням. Один з перших IOVDS, Офіційний механізм розкриття інформації (ODF) у 2007 році був запроваджений у Великобританії після значних зусиль податкового органу, щоб змусити п'ять основних банків Великобританії розкрити деталі офшорних рахунків, якими володіють їхні клієнтами. ODF запропонував потерпілим платникам податків обмежений у часі доступ до 10-ти відсоткової ставки штрафу (мінімально допустиме покарання

згідно з цивільним законодавством Великобританії), якщо вони зробили повне розкриття. Ірландія (2004) та Австралія (2009) також впровадили наступні схеми у подібний спосіб.

По-друге, податкові органи співпрацюють з викривачами. У 2009 році IRS дізналася подробиці офшорних рахунків ряду громадян США у швейцарському банку UBS. Тоді у США запустили Офшорну програму добровільного розкриття інформації (OVDP) у тому ж році, а також впроваджена пізніше Офшорна ініціатива добровільного розкриття інформації у 2011 році. Великобританія запровадила дві схеми – «Нова можливість розкриття інформації» та «Ліхтенштейнська система розкриття інформації» - у відповідь на інформацію, що стосувалася 100 громадян Великобританії, які мають кошти в Ліхтенштейні; та усіх британських клієнтів HSBC в Джерсі (Watt et al., 2012). Список офшорних власників рахунків HSBC відділення у Женеві - отриманий французькою поліцією у 2009 році - все ще є предметом розслідування податкових органів у всьому світі, як і подальші списки, опубліковані Міжнародним консорціумом журналістів-розслідувачів та Центром видавничої справи Іс Integrity (Центр громадської доброчесності, 2013). Італія, Франція, Канада та Угорщина також відомо, що запровадили схеми розкриття інформації у відповідь на отримання інформації.

Країни Європи мають значний досвід застосування процедур добровільного розкриття незадекларованих активів та реалізують низку заходів пов'язаних розмиванням податкової бази та перенесенням прибутків [23]. Програми розкриття незадекларованих активів [103] використовувалися Францією, Німеччиною, Італією, Великобританією, Ірландією, Фінляндією та ін. Ці заходи можуть стосуватися як усіх незадекларованих активів так і вийнято офшорних, за умови, що недекларування цих активів не стало предметом податкової перевірки на момент подання заяви платником податків про участь у програмі добровільного розкриття.

Так наприкінці 2014 року уряд Італії затвердив Програму добровільного розкриття доходів та майна для сплати податків. Результати програми виявилися

вдалими. У 2015 року понад 2,5 мільйона італійців добровільно розкрили майже 30 мільярдів євро.

Законодавство про добровільне розголошення в Італії має на меті стимулювати платників податків заявляти про свої інвестиції та фізичні активи, включаючи човни, коштовності та нерухомість, які зберігаються за кордоном, та виконувати свої податкові зобов'язання. Це право на добровільне оприлюднення податкових зобов'язань надається до того, як факт володіння такими активами стане об'єктом кримінального розслідування, пов'язаного з нарахуванням несплачених податків.

Італійці, які вирішили прийняти участь у добровільному декларуванні, зобов'язані [100]:

визначити будь-яке порушення ними положень податкового законодавства;

вказати всю фінансову діяльність, яка проводиться ними за кордоном;
задекларувати дохід, пов'язаний з інвестиціями та фінансовою діяльністю, що здійснюється за кордоном;

здійснити сплату всіх податків, штрафів та пені, пов'язаних із вищезазначеними деклараціями.

Особи, які подають заяву про добровільне розголошення та виконують усі вимоги законодавства, можуть скористатися такими перевагами:

зменшення податкових зобов'язань, які підлягають моніторингу, до 50%;
зниження прямих податків та ПДВ до 25%;
звільнення від кримінального розслідування та переслідування, пов'язаних з ухиленням від сплати податків та відмиванням грошей.

Франція також долучилася до боротьби з ухиленням від сплати податків. З цією метою Франція внесла зміни до договорів про уникнення подвійного оподаткування, щоб удосконалити процедуру обміну інформацією, якій перешкоджало законодавство про банківську таємницю.

Слідуючи європейській тенденції боротьби з ухиленням від сплати податків, у Франції в 2013 р. дозволили платникам податків добровільно

декларувати іноземні активи, щоб скористатися більш гнучкими податковими штрафами та уникнути кримінальних процедур щодо уникнення від оподаткування.

Програма добровільного декларування іноземних доходів та активів у Франції поширювалася на осіб, які є податковими Франції та які зберігають активи за кордоном на банківських рахунках чи у цінних паперах, мають договори страхування життя, внески в трасти, або подібні домовленості, є власниками корпорацій. Ця процедура доступна лише у випадку добровільного розголошення, поданого до французьких податкових органів. Як і в Італії розкривати можна лише ті активи про існування яких ще не відомо податковим органам (відносно них не проводиться перевірка чи розслідування у зв'язку з несплатою податків). Платники податків, які вирішили впорядкувати свої податкові справи, повинні були добровільно подати уточнені податкові декларації, що охоплюють усі роки, на які не поширюється строк давності, і сплатити всі відповідні податкові зобов'язання.

Окрім уточнених податкових декларацій, подання повинно містити такі документи:

документ, в якому детально описується походження іноземних активів, якими володіє платник податків прямо та опосередковано, з підтверджуючими доказами;

докази, що стосуються вартості іноземних активів, якими володіє платник податків прямо та опосередковано;

довідка закордонної фінансової установи про відсутність внесення коштів платником податків або будь-які інші докази, які підтверджують, що на рахунок платника податку не було внесено коштів, якщо активи отримані як подарунок або спадщина;

заява від фізичної особи, що підтверджує, що її декларація та документи є повними та точними, і охоплюють всі незареєстровані рахунки та активи, що знаходяться за кордоном для яких платник податків є бенефіціаром;

довідка про право власності на рахунки, за наявності.

Проте у 2013 році у Франції збільшили штрафні санкції у разі недотримання платником податків зобов'язань щодо звітності про його внески в трастах. Невиконання цих зобов'язань щодо звітування каралося штрафом у сумі понад 20 000 євро або 12,5% від вартості активів, вкладених у траст. Крім того, також передбачили штраф в розмірі 40%, що застосовується до платників податків, які вперше підлягають оподаткуванню податком на багатство (wealth tax).

У США Угода Добровільного Розкриття (VDP) є програмою, за допомогою якої платники податків можуть отримати прямі вигоди від попереднього ініціативного періоду розкриття податкової відповідальності згідно з укладеною угодою. Більшість держав пропонують VDP для заохочення компаній та фізичних осіб виконувати вимоги національного податкового законодавства та, сплатити у дохід державі податки. Додатково держава може генерувати майбутніх податкових надходжень шляхом внесення компанії до податкового обліку [56].

Програми добровільного розкриття мають певні відмінності (табл.1), проте загальним для них є те, що вони балансують на грані з податковою амністією не вступаючи при цьому у конфлікт з нормами основного закону.

Такі програми дозволяють державі пом'якшити суспільну напругу та складнощі для платників податків пов'язані з посиленням заходів податкового контролю, початок яких дали скандальні витoki інформації з юрисдикцій які забезпечували таємницю про власників рахунків та осіб які мають право ними користуватися від імені компаній (Швейцарський банк, Панама пейперс).

Окремо слід відзначити, що на відміну від амністії, VDP більш лояльно сприймається МВФ та ОЕСР.

Проблема незадекларованих активів все ще є відкритою для України, в силу значного рівня тіньової економіки та соціального розшарування за рівнем багатства.

Незадекларовані за різних життєвих ситуацій активи формують додаткові можливості для викривлення правових норм і використання їх з метою

отримання неконкурентних переваг (використання «єдиного податку» великим бізнесом, приховування реальних оборотів за допомогою дроблення).

Таблиця 3.4 – Порівняння програм добровільного декларування офшорних активів у Франції та США

Дані / Країни	Франція	США
Кількість програм декларування	1	2 (OVDP; спрощена програма декларування)
Кількість етапів декларування	1	3 для OVDP; 1 для спрощеної програми
Ідентифікація платника податків	1 етап	1 етап
Наявність інструкції про декларування	Так	Так, на сайті податкової служби США
Можливість обговорення з податковою службою	Ні	Ні
Сплата податкових зобов'язань за минулі періоди, штраф, пеня	Так	Так
Штраф за недекларування іноземних рахунків	Так	Так
Кримінальна відповідальність	Немає	Загалом немає для програми OVDP; немає для спрощеної процедури декларування, у разі виконання умов програми

Джерело [102]:

Водночас вплив великого капіталу на формування поведінки політичних еліт є вражаючим. Це становить загрозу не тільки фінансовій безпеці держави, а і державності взагалі. Тому зволікання з запровадженням програми добровільного розкриття активів з наступним посиленням заходів контролю з допомогою розвинутих на міжнародному рівні інструментів значним чином ускладнює забезпечення фінансової безпеки держави.

На прикладі цих та інших держав (Великобританія, США) можна зробити висновок, що добровільне розкриття незадекларованих активів застосовується податковими органами під час адмініструванні різних податків як частина стратегії поліпшення дотримання податкового законодавства платниками податків, а також з метою пом'якшення при запровадженні більш жорстких заходів контролю.

Таким чином в умовах високої мобільності капіталів розкриття інформації про активи та стягнення передбачених законом податків потребує значних затрат з боку податкових органів. З боку платника податків існує ризик застосування санкцій несплату податків з не задекларованих раніше активів, і чим більше відбувається приріст доходів на основі таких активів тим більше небажання їх добровільного розкриття без бодай мінімальних гарантій з боку держави. Це питання вирішується по різному у багатьох державах, проте однозначним є те, що платникам податків усе ж дається можливість уникнути кримінальної відповідальності разом із сплатою ними знижених або повних ставок податків та дотримання податкового законодавства у майбутньому. Найчастіше використовуваним механізмом добровільного розкриття не задекларованих активів є податкова амністія яку розглядають як обмежену пропозицію уряду для визначеної групи платників податків сплатити визначену суму коштів в обмін на прощення податкового зобов'язання (включаючи відсотки та штрафи), що стосуються попереднього податкового періоду (періодів), а також свободи від судового переслідування.

Альтернативою податковій амністії виступають програми добровільного розкриття незадекларованих активів, які по суті схожі з нею проте мають свої особливості. Ці програми не є одноразовими і тривають протягом декількох років (США, Франція, Італія). Основною умовою програм розкриття визначається (Канада) добровільна участь у них платників податків, які сплачують переважно повну ставку податку (США) та штрафні санкції в обмін на гарантії щодо не притягнення до більш суворої кримінальної відповідальності. Основою для таких програм часто є зростання можливостей податкових органів отримувати інформацію про незадекларовані активи платників податків у інших державах. Значним поштовхом у цьому стала консолідація держав у створенні та запровадженні плану анти-BEPS [69], та перед тим витік інформації з Швейцарського банку (стало поштовхом для створення FATCA та програми OVDP у США), а згодом і «Панама пейперс».

Запровадження механізмів добровільного розкриття незадекларованих активів надає податковим органам додатковий інструментарій для збільшення кількості осіб які дотримуються податкового законодавства, розширення бази оподаткування, а також сплати додаткових податкових надходжень без значних затрат ресурсів як з боку контролюючих органів так і платників податків (притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства призведе до набагато більших втрат ресурсів та репутації ніж подання відповідного звіту та сплати передбачених у порядку добровільного розкриття активів податків та штрафів).

Таким чином перш ніж прийняти остаточне рішення про проведення податкової амністії, влада повинна провести оцінку загального рівня добровільного дотримання податкового законодавства, включаючи поточну якість податкового законодавства та будь-які перспективні зміни у ньому. Зокрема, при вирішенні питання про податкову амністію потрібно спочатку точно визначити, які проблеми податкової системи привели теперішньої ситуації. Якщо ці проблеми не будуть вирішені, то швидше за все платники податків і далі ухилятимуться від сплати податків. Але нажаль поруч з податковими існують інші фактори (корупція, рейдерство, недобросовісна конкуренція), які негативно впливають на поведінку платників податків, що намагаються захистити свій легальний бізнес від незаконних посягань.

Законодавче регламентування відповідальності платника податків за невиконання умови про добровільне розкриття доходів представлено нами у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 Законодавче регламентування відповідальності платника податків за невиконання умови про добровільне розкриття доходів

Нормативно-правове регламентування відповідальності платника податків за невиконання умови про добровільне розкриття доходів	
Податковий кодекс України	Податковий кодекс України
- відсутня	ст.126-1 «Порушення зобов'язань визначених в укладеній угоді про добровільне розкриття доходів»

Розроблено автором

Отже, передумовами зазначеного звільнення є:

- вчинення особою кримінального правопорушення вперше;
- щире каяття після вчинення злочину (у випадку «добровільного розкриття доходів» це прояв ініціативи з боку особи на здійснення такого добровільного декларування);
- активне сприяння розкриттю злочину (виконання вимог «добровільного розкриття доходів»);
- повне відшкодування завданих збитків або усунення заподіяної шкоди (у випадку «добровільного розкриття доходів» це виконання обов'язку з сплати встановлених відсотків від суми задекларованих активів).

З позицій фінансово-правових норм мова йде лише про потенційне законодавство яке може врегулювати суспільні відносини щодо декларування не задекларованих доходів фізичних осіб.

Наслідками реалізації такої, пропозиції мають бути такі права платника податків, що відображено нами у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 Особливості добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб

Нормативно-правове регламентування прав платників податків за при здійсненні ними добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб	
Права у сфері кримінально-процесуального доказування	Права у сфері процедурно-податкових відносин
заборону використання інформації, що міститься в одноразовій декларації, в якості доказу вчинення будь-якого кримінального правопорушення та/або в якості джерела виявлення (прямо або опосередковано) обставин, що можуть свідчити про вчинення будь-якого кримінального правопорушення;	заборону проведення контролюючими органами будь-яких перевірок дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства та заборону притягнення до фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, за фактом подання одноразової декларації або з підстав отримання інформації, зазначеної в одноразовій декларації, в тому числі щодо підстав та порядку набуття активів, зазначених в одноразовій декларації, сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у зв'язку з таким набуттям.

Розроблено автором

Зазначене відповідає досвіду інших держав у використанні механізмів стимулювання добровільного розкриття активів, є виправданим матеріально-правовим засобом заохочувального характеру (явища достатньо поширеного у особливій частині КК України) сприятиме реалізації планів та заходів Уряду і Міністерства фінансів щодо запровадження схеми декларування майнового стану, у частині вибору оптимальних заходів підвищення рівня дотримання податкового законодавства платниками податків, зміцненні можливостей встановлення причин неналежного рівня податкової дисципліни та в ефективному використанні наявних ресурсів.

Таким чином, до змісту ПК України має бути включено правову норму відповідно до якої платника податків буде притягнуто до фінансової відповідальності за невиконання умов угоди про добровільне розкриття доходів.

Таку норму можливо сформулювати наступним чином : ст.126-1 ПК України *«Порушення зобов'язань, визначених в укладеній угоді про добровільне розкриття доходів»*.

ВИСНОВКИ

1. Інструментальне напрям соціально-управлінського регулювання податкових відносин передбачає необхідність розвитку та вдосконалення способів управлінського впливу на платників податків. Історично основними способами впливу держави на платника податків є примус та пояснення. Інструмент примусу пов'язані з монополією держави на використання сили, і навіть з фіскальної монополією. Інструмент пояснення спочатку реалізувався у філософських трактатах, присвячених пошуку шляхів обґрунтування соціальної необхідності сплати податків, а сучасному суспільстві представлений у межах податкових консультацій, роз'яснень податкових інспекторів тощо. Проте формування розвинених податкових відносин передбачає створення та розвиток більш гнучких та прогресивних інструментів регулювання податкових відносин.

2. Ухилення від сплати податків як соціальна проблема безпосередньо пов'язане із системою соціального управління, а саме з його формами, методами та суб'єктами, які включені до процесу прийняття та реалізації управлінських рішень. Ухилення від податків як проблема соціального управління трактується в науці як відтворення управлінських практик, пов'язаних з регулюванням податкових відносин та взаємодій та відображають процеси трансформації управлінських рішень у сфері оподаткування. Підхід до проблеми ухилення від сплати податків як до проблеми соціального управління дозволяє зрозуміти способи та схеми взаємодії основних учасників податкових відносин, визначити специфічно соціальні фактори розвитку проблеми, що, у свою чергу, допоможе врахувати інтереси та потреби різних соціальних груп у процесі розробки управлінських рішень.

3. Найбільш поширеними міжнародними податковими договорами є двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від оподаткування щодо податків на доходи.

Координація прав держав у таких договорах передбачає звернення до категорій «держава джерела доходу» та «держава резидентства».

Будь-яка з держав може виступати як в тій, так і в іншій якості, і в цьому сенсі договір не несе обмежень для конкретної держави, хоча сторони усвідомлюють, яка з них і щодо яких саме доходів найчастіше виступатиме у відповідній якості (держави джерела чи держави резидентства).

4. Найбільш ефективним інституційним засобом протидії ухиленню від сплати податків та подвійного оподаткування є міжнародна співпраця. З метою забезпечення контролю за дотриманням податкового законодавства, що сприяє додатковим надходженням до бюджету держави, доцільно використовувати наступну систему заходів щодо розвитку міжнародного співробітництва з податкових питань у галузі збору та обміну інформацією про угоди платників податків з іноземними контрагентами, а також про здійснення платниками податків комерційної діяльності на території зарубіжних держав .

Складовими елементами вищезгаданої системи є: обмін інформацією; допомога у зборі податків; одночасні податкові перевірки; спільні податкові перевірки; податкові перевірки за кордоном.

5. Подвійне оподаткування особи може також мати місце, коли вона однією державою оподатковується на основі громадянства, а іншою – з визнання резидентом. При цьому обидві держави (і держава громадянства, і держава резидентства) вправі оподатковувати сукупний дохід особи незалежно від місця її отримання. У міжнародному податковому праві подібне явище називається конфліктом (збігом) необмежену податкову відповідальність. Найпоширенішим є міжнародне подвійне оподаткування через конфлікту (збігу) необмеженої та обмеженої податкової відповідальності, коли одне держава стягує податок на основі громадянства (або на основі постійного місцеперебування, резидентства), а інше (оскільки є країною джерелом) – на основі доходу.

6. Проведений аналіз дозволяє нам виділити наступні історичні етапи становлення, розвитку, модернізації та сучасної трансформації правового статусу ДПС України. По-перше, це період від 1990 до 1994 року (становлення

державних податкових інституції – від Головної державної податкової інспекції Української РСР. до Головної державної податкової інспекції України); по-друге, це період від 1994 року до 2000 року (період сталого розвитку ключових елементів системи – від Головної державної податкової інспекції України до Державної податкової адміністрації України), по-третє, це період 2000 – 2010 року (спроби модернізації діяльності служби та розпочато реорганізацію ДПА України у ДПС України), четвертий етап декларативного формування уніфікованого митно-податкового органу та спроби його реформування (2011-2018 роки: Міністерство доходів та зборів України, Державна фіскальна служба України) та останній, – сучасний етап новітньої трансформації, формування Державної податкової служби України.

Підкреслимо, що у своєму історичному розвитку ДПС України проходить не лише етап власного становлення, але й окремі етапи модернізації та сучасної еволюційної трансформації свого адміністративно-правового статусу. Мова йде про постійний процес перегляду підходів та функцій держави у сфері адміністрування податків та створення ефективної інституціональної складової.

Наголошено на важливості ролі Державної податкової служби України, як центрального органу виконавчої влади, що наділений владними повноваженнями та який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Трансформація методів які використовує ДПС України спрямована на перетворення її на повноцінний сервісно-орієнтований орган державної виконавчої влади, ядро діяльності якого полягає у здійсненні ефективного адміністрування податків, зборів, платежів в Україні через організацію ефективної управлінської діяльності, протидію ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів та процедур медіації та компромісу, формування корпоративного іміджу ДПС України як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві.

Механізми добровільного розкриття незадекларованих активів реалізуються по різному у багатьох країнах включаючи програми (схеми) добровільного розкриття; розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань; легалізацію (нульове декларування); визначення окремих особливостей для адміністрування в залежності від групування (наприклад, особи з високими, дуже високими та надзвичайно високими статками) з застосуванням прогресивної шкали оподаткування; запровадження загального декларування на основі попередньо-заповнених податкових декларацій.

Таким чином, до змісту ПК України має бути включено правову норму відповідно до якої платника податків буде притягнуто до фінансової відповідальності за невиконання умов угоди про добровільне розкриття доходів.

Таку норму можливо сформулювати наступним чином : ст.126-1 ПК України *«Порушення зобов'язань визначених в укладеній угоди про добровільне розкриття доходів»*.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми теорії держави і права: навчальний посібник / [Е.В.Білозоров, Е.О.Гіда, А.М.Завальний та ін.]: за заг. ред. Е.О.Гіди. К.: ФОП О.С.Ліпкан, 2010. 390 с.
2. Бавико О.Є. Склад та ефективність фінансової відповідальності. URL: <http://radnuk.info/statti/255-finpr/14850-2011-01-19-03-57-33.html> (дата звернення: 15.01.2021).
3. Базылев Б. Т. Юридическая ответственность (теоретические вопросы). К. 1985. 119 с.
4. Баїк О. І., Про різновиди санкцій податково-правових норм *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. № 2. Том 1. 2018. URL. http://apnl.dnu.in.ua/2_2018/tom_1/13.pdf. (дата звернення: 15.01.2021).
5. Бенедик В.І. Особливості структурної будови норм адміністративного процесуального права України Юрист України. 2011. № 4 (17). С. 59–64. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/uy_2011_4\(17\)__10.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/uy_2011_4(17)__10.pdf). (дата звернення: 15.01.2021).
6. Битяк Ю. П. Адміністративне право України. К.: Юрінком Інтер, 2007. 544 с.
7. Будицький З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві / З. М. Будицький. *Форум права*. 2011. № 1. С. 142-148 URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>. (дата звернення: 15.01.2021).
8. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р., редакція від 25.09.2019, підстава 76-IX. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 15.01.2021).
9. Виницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Спб. : Юрид. центр Пресс, 2003. 397 с.

10. Вільцанюк І., Чирухін П. Боротьба проти ухилення від сплати податків. Інтернет-версія українського часопису «Політика. Право. Життя». 1/16/2015. URL.: http://www.pol!pravozhit.in.ua/2015/01/blog!post_16.html
11. Гега П.Т. Основи податкового права : навчальний посібник. Київ : Т-во «Знання», КОО. 2003. 169 с.
12. Гетманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макаручук, Я. С. Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jugimex». Київ : Юрінком Інтер, 2015. 748 с.
13. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности. Тольятти: Изд-во ВуиТ, 2003. 205 с.
14. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 15.01.2021)..
15. Гревцова Р.Ю. Кримінальна відповідальність за злочини у сфері оподаткування: досвід України у світовому контексті. *Право України*. 2000. № 11. С. 95-99.
16. Гусева Т.А. Проблемы совершенствования налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности : дис. ... канд. юрид. наук. / Т.А Гусева. Саратов, 2001. 205 с.
17. Добровольський О. США охотятся на доходы своих граждан. Что это значит для Украины? URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2018/04/13/635923/>.(дата звернення: 15.01.2021).
18. Дудоров О.О. Проблеми кримінальної відповідальності за необережну несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів // Кримінальний кодекс України 2001 року: проблеми застосування і перспективи удосконалення. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. 13–15 квітня 2007 р. Частина 1. Львів, 2007. С. 28.

19. Европейский суд по правам человека: Избранные решения. ТОМ 2 / Туманов В.А. М. Норма, 2000. С.87-88.
20. Ефремов А.Ф. Принципы законности и проблемы их реализации. Тольятти: Изд-во Тол- ПИ, 2000. 298 с.
21. Загальна теорія держави і права : [Підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів]/ М.В.Цвік, О.В.Петришин, Л.В.Авраменко та ін.; За ред. д-ра юрид.наук, проф.акад. АПрН України М.В.Цвіка, д-ра юрид.наук, проф.акад. АПрН України О.В.Петришина. – Харків: Право, 2009. С.359.
22. Загоруй И. С. Система конституционных гарантий защиты прав и свобод человека и гражданина в Украине. *Вісник Луганського інституту внутрішніх справ МВС України*. Луганськ : Науково-теоретичний журнал. 1998. № 6. С. 57–64
23. Запобігання неналежному використанню платниками податків України організаційно-правових форм нерезидентів при здійсненні контрольованих операцій. За заг. ред. С. С. Брехова, Д. М. Стародуба. Хмельницький: Фоп Мельник А. А. 2019. 150 с. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/123456789/5432>. (дата звернення: 15.01.2021).
24. Звіт ДФС України 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>. (дата звернення: 15.01.2021).
25. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік. URL. <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>. (дата звернення: 15.01.2021).
26. Іванський А.Й. Фінансова-правова відповідальність : теоретичний аналіз : монографія / А.Й. Іванський. - О. : Юридична література, 2008. 504 с.
27. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореферат дис. ... д-ра юрид. наук 12.00.07 ; Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2009. 36 с.

28. Каплиева Е.В. Юридическая ответственность за правонарушения в области налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук / Е.В. Каплиева. М., 2002. 195 с
29. Козырев А. А. Влияние института ответственности за налоговые правонарушения на экономическую безопасности государства : автореф. дис. ... канд. юрид. Наук. Саратов, 2004. 24 с.
30. Конституційне право України / За ред. В. Ф. Погорілка. К.: Наук. думка, 1999. 736 с.
31. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141. URL: [http:// zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%B](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%B) (дата звернення: 15.01.2021).
32. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року № 2341-III. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-1>. (дата звернення: 15.01.2021)
33. Кролис Л.Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства :автореф. дис. ... канд. юрид. наук : М., 1997. 22 с.
34. Крохина Ю. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации. *Хозяйство и право*. № 5. 2003. С. 102–111.
35. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. По материалам судебно-арбитражной практики. *Хозяйство и право*. 1995.№ 1, 2. С. 63-94.
36. Кучерявенко М.П. Поняття складного інституту податкового права. Вісник Академії правових наук України.1998. № 4. С. 104-112
37. Кучинська О.П. Поняття гарантій забезпечення прав учасників кримінального провадження. *Адвокат*. 2012. № 7 (142). С. 4-8.
38. Лисенко В.В., Задорожний О.С., Дзісяк О.П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія. К.: Істина, 2008. 216 с

39. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150-154. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pgip_2016_6_31. (дата звернення: 15.01.2021).
40. Марченко Н.М. Теория государства и права в вопросах и ответах. – М., 2000. С.177 и др.
41. Матвійчук К. А. Тіньова економіка в Україні як наслідок уникнення від сплати податків. I Международная научнпрактическая конференция "Финансо! вый механизм решения глобальных проблем: предотвращение экономических кризисов" (20-21 сентября 2012 года) URL: http://www.confcontact.com/2012_09_21/7_matvij!_chuk.htm
42. Мельник П.В. Податкова політика України. К.: Знання України, 2011. 505 с.
43. Митний кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. (дата звернення: 15.01.2021).
44. Мінін І.Г. Тіньовий сегмент податкового простору та шляхи його легалізації // Ефективна економіка. № 3. 2013 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=! 1905>
45. Мусаткина А.А. Правоотношение финансовой ответственности. Правоведение. 2006. № 3. 107 с.
46. Назаров Б.Л. Социалистическое право в системе социальных связей. М., 1976. С.248.
47. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 2000. 468 с
48. Недбайло П. О. Норми права. Харків, 1966. 48 с.
49. Общая теория государства и права: учебник. 2-2 изд. перераб. и доп./А.Ф.Вишневский, Н.А.Горбатюк, В.А.Кучинский; Под общ.ред. проф. В.А.Кучинского. М.: Изд-во деловой и учеб.лит-ры, 2006. С.455.
50. Общая теория права/ Под ред.В.К.Бабаева. Н.Новгород, 1993. С.160.

51. Орехов В.Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2008. 20 с.
52. Останін В.О. Кваліфікація ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право. Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2004. С.94.
53. Останін В.О. Кримінальне законодавство щодо відповідальності за ухилення від сплати податків потребує вдосконалення. *Науковий вісник НАВСУ*. К., 1997 № 2. С. 44–48.
54. Отрадна О. О. Недоговірні зобов'язання в цивільному праві України: навч. посібн. К.: Юрінком Інтер, 2009. 240 с.
55. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 : Х., 2001. 184 с.
56. Перспективи запровадження механізмів добровільного розкриття незадекларованих активів в Україні. за заг. ред. Д.М. Стародуба. Ірпінь. 2020. 60 с.
57. Пивовар Ю. І. Принцип індивідуальної юридичної відповідальності платника податку на додану вартість: проблеми нормативної визначеності та реалізації. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2016. № 4. С. 79-85.
58. Податкова політика України : навч. посіб. / П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін.; за ред. П.В. Мельника. К.: Знання України, 2011. 505 с
59. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. з змінами та доповненнями від 20. 10. 2019 р., підстава № 129-ІХ. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755->. (дата звернення: 15.01.2021).
60. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. - Х.

: Право, 2011. Ч. 1. 701 с.

61. Постанова Одеського апеляційного господарського суду від 20 червня 2017 р. справа № 916/3491/16 URL:<http://reyestr.court.gov.ua/Review/67404988>. (дата звернення: 15.01.2021).

62. Постановление № 75921730, 16.08.2018, Одесский апелляционный хозяйственный суд. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/75921730/>. (дата звернення: 15.01.2021)

63. Пришва Н.Ю. Місце податкового права в системі права. *Часопис Київського університету права*. 2002. № 3. С. 32–34.

64. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 21.05.2014 № 236. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF/>. (дата звернення: 15.01.2021).

65. Про затвердження Порядку роботи складу митниці ДФС: Наказ Мінфіну 30.05.2012 № 627. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1097-12>. (дата звернення: 15.01.2021).

66. Проблеми вини у фінансовому праві України [Текст] : монографія / О. А. Музика-Стефанчук, М. О. Федоров. Кам'янець-Подільський : Друкарня Рута, 2015. - 243 с.

67. Проблемы общей теории государства и права / Под общ.ред. В.С.Нерсесянца. М., 2002. С.489.

68. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо добровільного одноразового декларування активів фізичних осіб». Реєстр. № 1183 від 29.08.2019 рік. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=66482. (дата звернення: 15.01.2021)

69. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія. За заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна.

К.:Алерта, 2017. 344 с. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/4095>. . (дата звернення: 15.01.2021)

70. Редько І.А., Мелентьєва О.В. Проблемні питання ухилення від сплати податків. 2010 URL: http://www.rusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65637.doc.htm

71. Решение № 84521002, 26.09.2019, Одесский окружной административный суд URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/84521002/>. (дата звернення: 15.01.2021)

72. Романюк Ю. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12.С. 231-235.

73. Романюк Ю. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12. С. 231-235.

74. Скакун О.Ф. Теорія права і держави. К.: Алерта, КНТ, ЦУЛ, 2009. С.458.

75. Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2018/4/part_2/34.pdf. . (дата звернення: 15.01.2021).

76. Словник української мови / відп. ред. П. П. Доценко, Л. А. Юрчук. – К. : Наукова думка, 1971. 732 с.

77. Сопронюк А. Классификация уголовно-процессуальных санкций. *Историко-правовий часопис*. 2015. № 2. URL. http://nbuv.gov.ua › j-pdf › ipch_2015_2_39. . (дата звернення: 15.01.2021).

78. Сопронюк А. Классификация уголовно-процессуальных санкций. *Историко-правовий часопис*. 2015. № 2(6) nbuv.gov.ua › j-pdf › ipch_2015_2_39. . (дата звернення: 15.01.2021).

79. Стародуб Д. М. Правове регулювання декларування доходів фізичних осіб: порівняльна характеристика України та країн СНД: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Держ. фіскальна служба України, Ун-т держ. фіскальної служби України. Ірпінь, 2017. 204 с. <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/1621>. . (дата звернення: 15.01.2021)

80. Статистика кримінальних проваджень за ухилення від сплати податків <https://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-for-tax-evasion-for-the-first-quarter-of-2021/>.
81. Теория государства и права / Под ред. М. Н. Марченка. – М., 1996. – С. 454.
82. Теорія і практика проведення податкових амністій: уроки для України. За заг. ред. Д. М. Серебрянського. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. 26 с.
83. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748 URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>. (дата звернення: 15.01.2021).
84. Толочко О. Європейський досвід застосування ст. 6 Конвенції про захист прав і основних свобод людини у криміналі. Судочинстві. *Право України*. 2001. № 6 С. 41–44
85. Трипольська М. І. Поняття фінансово-правової відповідальності. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzjui/2010_3/10tminfr.pdf ((дата звернення: 15.01.2021)..
86. Туркота С. Правовий компроміс у кримінальному судочинстві. *Право України*. № 12. 2001. С. 69–71.
87. Уголовный кодекс Литовской республики / Науч ред. докт юрид наук, проф В. Павилониса; пре-дисл. канд. юрид наук, доц Н. И. Мацнева; вступ, статья докт. юрид. наук, проф. В. Павилониса, докт. юрид. наук, доц А. Абрамовичюса, докт. юрид. наук, доц. А. Дракшене, пер. с лит. канд. филол. наук, доц. В. П. Казанскене. СПб. Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 470с
88. Усенко Р. А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 ; НАН України. Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2007. 19 с.
89. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України : монографія / Р. А. Усенко ; відп. ред. Д. М. Лук'янца. – К.: Дакор, КНТ, 2007. 168 с.

90. Фінансове право [Текст] : навч. посіб. / О. А. Музика-Стефанчук ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. - 4-те вид., допов. та перероб. - Київ : Ін Юре, 2018. - 347 с.
91. Хряпінський П.В. Заохочувальні норми у кримінальному законодавстві України. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 192 с.
92. Церетели Т.В. К вопросу о понятии вины // Известия АН ГССР. Сер. обществ. наук. 1960. № 1. С. 128-144.
93. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV. Верховна Рада України. База «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>. (дата звернення: 15.01.2021).
94. Шаргородский М.Д. Научный прогресс и уголовное право. *Советское государство и право*. 1969. № 12. С. 9-11.
95. Шарікова О.В. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків // *Формування ринкових відносин в Україні*. № 10 (89). 2008. С. 50-55.
96. Юзефір А.Р. Конституційні гарантії забезпечення прав і свобод людини. Порівняльно-аналітичне право. 2018. № 1. С. 75.
97. Юридична енциклопедія: в 6 т. Т. 1: А – Г / Ред. кол. Ю.С. Шемшученко, М.П. Зяблюк, В.П. Горбатенко, В.Б. Авер'янов та ін.; Відповід. ред. Ю.С. Шемшученко – К.: Укр. енциклопедія, 1998. – 672 с.
98. Якушин В.А. Ошибка и её уголовно-правовое значение. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1988. 126 с.
99. Baer K., Le Borgne E. Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives. Katherine Baer and Eric – Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2008. P14.
100. Italian taxpayers voluntary disclose €30 Billion of funds. URL: <https://nomoretax.eu/italian-taxpayers-voluntary-disclose-e30-billion-of-funds/>. (дата звернення: 15.01.2021).
101. Morrison v. United States (1959, CA4 Va) 270 F2d 1, 59-2 USTC // 9657, 4 AFTR 2d 5407, cert den 361 US 894, 4 L Ed 2d 150, 80 S Ct 196.

102. Nicolas Melot A. Fanny Karaman Sheryl Shah voluntary tax regularization: a U.S. and French comparison. Insights Volume 1 Number 11. URL: [http://publications.ruchelaw.com/news/2014-](http://publications.ruchelaw.com/news/2014-12/Vol_1_No_11_03_Voluntary_Tax_Regularization.pdf)

[12/Vol_1_No_11_03_Voluntary_Tax_Regularization.pdf](http://publications.ruchelaw.com/news/2014-12/Vol_1_No_11_03_Voluntary_Tax_Regularization.pdf). (дата звернення: 15.01.2021).

103. Texas Comptroller of Public Accounts Business Activity Research Team. URL. <https://www.texascpa.com/business-activity-research> (дата звернення: 15.01.2021).

104. Ukraine : Technical Assistance Report-Distributed Profit Tax; Voluntary Disclosure of Assets; and BEPs Implementation November 25, 2019 <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2019/11/22/Ukraine-Technical-Assistance-Report-Distributed-Profit-Tax-Voluntary-Disclosure-of-Assets-48834?fbclid=IwAR03MttTcot62wmPCJ3CSPKAHwM9N2Thh8Zq3FfV2Kjqj1WvWeltjZA51eU>. (дата звернення: 15.01.2021).

105. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance. OECD. 2015. 131p. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>. (дата звернення: 15.01.2021).

106. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A Pathway to Tax Compliance. URL. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathwayto-tax-compliance.htm>. (дата звернення: 15.01.2021).

Виконав: студент магістратури

спеціальності 281 Публічне
управління та адміністрування
заочної форми навчання
«___» грудня 2022 р.

Підпис

Тихонюк Р. І.

Ініціали, прізвище

Науковий керівник
кандидат наук з державного
управління, доцент, доцент кафедри
публічного управління та
адміністрування
«___» грудня 2022 р.

Підпис

Баюк М.І.

Ініціали, прізвище

Робота допущена до захисту:
Завідувач кафедри публічного
управління та адміністрування д.
наук з держ. управління, доцент
«___» грудня 2022 р.

Підпис

Е.В. Щепанський

Ініціали, прізвище