

БЕЛОУСОВА К. О.

аспірантка

*(Київський університет інтелектуальної
власності та права**Національного університету**«Одеська юридична академія»)*

УДК 336.221.4

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.2.90>**ДОСВІД ОКРЕМИХ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ЩОДО ПРАВОВОГО
РЕГУЛЮВАННЯ ВИНИ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕННЯХ**

Стаття присвячена компаративному аналізу досвіду окремих зарубіжних країн та України щодо правового регулювання вини у податкових правопорушеннях.

Авторка статті акцентує увагу на тому, що з моменту впровадження концепції «винності» податкових проступків у вітчизняне податкове законодавство питання компаративного аналізу набувають особливого значення. Авторка пов'язує це із чітким орієнтирами України на членство в Європейському Союзі. Відтак, важливою складовою наукових пошуків є дослідження нормативно-правового забезпечення та практики окремих зарубіжних країн світу, передусім у контексті предмету даної статті.

Дисертантка звертається до Федеративної Республіки Німеччина та акцентує увагу на тому, що за правопорушення у сфері оподаткування передбачалася цивільна, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Особливістю німецького законодавства, як і в Нідерландах та Фінляндії, авторка статті називає те, що для визначення типу відповідальності використовується вид вини. В Угорщині, для кваліфікації діяння як кримінального правопорушення потрібно одночасно і перевищення порогу несплечених податків, і наявність умислу. За непередставлення товару штрафні санкції застосовуються до юридичної та відповідальної фізичної особи в Латвії, Хорватії, Словенії.

Авторка зазначає, що в Бразилії, Ізраїлі, Канаді, Колумбії, Саудівській Аравії, Словаччині, Румунії, Чехії, Швеції, Японії, вина платника податків може не враховуватися. Також, дисертантка звертається до характеристики податкового законодавства таких країн як Австрія, Республіка Польща, Литовська Республіка, Португалія, Королівство Іспанія та США.

Наприкінці статті робиться авторський висновок про те, що вітчизняний законодавець пішов шляхом покладення додаткових невизначених у ПК України обов'язків на платника податків та зосереджує увагу на необхідності здійснення дій щодо встановлення добросовісності контрагента, а також зберіганні відповідних документальних доказів. Крім того, авторкою статті констатується фактична відсутність можливості довести факт добросовісності контрагента шляхом отримання відповідних документів в останнього зважаючи на відсутність унормованого обов'язку разом із послугою/товаром надавати відповідні документи.

Ключові слова : *вина, податкове правопорушення, фінансова відповідальність, платник податків, податкові відносини, контролюючі органи у сфері оподаткування, податкове законодавство зарубіжних країн.*



Bielousova K. O. Experience of certain foreign countries in legal regulation of guilt in tax offences

The article is devoted to a comparative analysis of the experience of certain foreign countries and Ukraine with regard to legal regulation of guilt in tax offences.

The author emphasises that since the introduction of the concept of ‘culpability’ of tax offences into the national tax legislation, the issues of comparative analysis have become particularly important. The author attributes this to Ukraine’s clear orientation towards membership in the European Union. Therefore, an important component of scientific research is to study the legal framework and practice of certain foreign countries, especially in the context of the subject matter of this article.

The dissertation focuses on the Federal Republic of Germany and emphasises that civil, administrative and criminal liability is provided for offences in the field of taxation.

The author of the article notes that the peculiarity of German legislation, as well as that of the Netherlands and Finland, is that the type of fault is used to determine the type of liability. In Hungary, in order to qualify an act as a criminal offence, both the threshold of unpaid taxes and the presence of intent are required. In Latvia, Croatia, and Slovenia, penalties for failure to submit goods are imposed on legal entities and responsible individuals.

The author notes that in Brazil, Canada, Colombia, Czech Republic, Israel, Japan, Saudi Arabia, Slovakia, Romania, Sweden, and the Czech Republic, the taxpayer’s fault may not be taken into account. The dissertation also describes the tax legislation of such countries as Austria, the Republic of Poland, the Republic of Lithuania, Portugal, the Kingdom of Spain and the United States.

The article concludes with the author’s conclusion that the national legislator has chosen to impose additional obligations on the taxpayer which are not defined in the Tax Code of Ukraine and focuses on the need to take actions to establish the counterparty’s good faith and to keep the relevant documentary evidence. In addition, the author states that it is virtually impossible to prove the fact of good faith of the counterparty by obtaining relevant documents from the latter, given the absence of a regulated obligation to provide relevant documents along with the service/goods.

Key words: *guilt, tax offence, financial responsibility, taxpayer, tax relations, tax authorities, taxation, tax legislation of foreign countries.*

Постановка проблеми. З моменту впровадження концепції «винності» податкових проступків у вітчизняне податкове законодавство питання компаративного аналізу набувають особливого значення. Це пов’язано із чітким орієнтирами України на членство в Європейському Союзі. Відтак, важливою складовою наукових пошуків є дослідження нормативно-правового забезпечення та практики окремих зарубіжних країн світу, передусім у контексті предмету даної статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вини в податковому законодавстві піднімалося О.П. Гетманцем, Л.А. Савченко, А.О. Селівановим, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенком, О.В. Покатаєвою, М.О. Федоровим, О.В. Тильчик та іншими. Питання аналізу вини в податковому законодавстві зарубіжних країн піднімали такі науковці, як А.Ю. Бабенко, М.О. Небесна, Є.А. Старинець, Л.Д. Тимченко, С.В. Фед-чук. Разом із тим, комплексного компаративного аналізу вини в податково-правовому полі України та зарубіжних країн не проводилося.

Метою статті є компаративний аналіз досвіду окремих зарубіжних країн та України щодо правового регулювання вини у податкових правопорушеннях.

Виклад основного матеріалу. Варто відзначити, що складність дослідження вини у податкових правопорушеннях, за які передбачена фінансова відповідальність полягає



у тому, що в багатьох країнах використовується власний підхід до ідентифікації такого інституту, зважаючи на особливості податкової системи та дієвої концепції притягнення до юридичної відповідальності платників податків.

Л.Д. Тимченко та С.В. Федчук наголошують, що об'єктивний підхід до визначення вини платника податків притаманний англо-американському та континентальному праву. Наприклад концепція об'єктивної вини домінує в німецькому праві. Такі твердження, на думку дослідників, зводяться до філософської позиції щодо оцінки не психічного ставлення, а реальних справ, тобто дій особи. Таке твердження повністю відповідає положенням низки наукових праць зарубіжних вчених (наприклад: [1]) [2, с. 80]. Вказівка на означеній концепції (підході) до встановлення вини платника податків для дослідження дає можливість обрати варіативність існуючих моделей в розвинених країнах світу та врахувати їх особливості.

Так, у *Федеративній Республіці Німеччина* (далі – ФРН) посилення відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування відбулося після початку переходу на так звану «військову економіку» (1915 рік), в результаті чого розширено коло правопорушень, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, за які передбачено кримінальну відповідальність. До означеного часу відповідальність платників податків унормовувалася за класичної на той час схемою. Тобто за правопорушення у сфері оподаткування передбачалася цивільна, адміністративна та кримінальна відповідальність [3, с. 121–123]. Що ж до вітчизняного законодавства, то вина, як елемент податкового правопорушення унормована до повномасштабного вторгнення росії на територію України (2021 рік), а це в свою чергу вказує на поступовість розвитку інституту фінансової відповідальності, відтак запровадження відповідної концепції не варто пов'язувати із необхідністю наповнення Державного бюджету за рахунок сум податків та зборів з метою забезпечення обороноздатності.

Особливістю німецького законодавства, як і в *Нідерландах та Фінляндії*, є те, що для визначення типу відповідальності використовується вид вини. Мається на увазі той факт, що навіть коли фінансові наслідки для бюджету були невеликі, однак діяння було умисним – застосовується кримінальна відповідальність. А порушення зі значними наслідками для бюджету, але вчинене з необережності, буде кваліфіковано як адміністративне. Існують також випадки, коли вид вини поєднується з вартісними показниками, як, наприклад, в *Угорщині*, де для кваліфікації діяння як кримінального правопорушення потрібно одночасно і перевищення порогу несплачених податків, і наявність умислу. Серед країн, що застосовують обидва види відповідальності, є різні механізми їх розмежування. Серед суттєвих – вид вини (умисел або необережність), а також сума несплачених податків або вартість товарів/ послуг. У той же час *Європейський Парламент* у свій час висловив позицію, що критерієм розмежування краще обирати суму несплачених податків, оскільки в разі розмежування на підставі вартості товарів будуть надміру каратися незначні злочини з дороговартісними товарами. Окремо слід наголосити, що у залежності від виду правопорушення, враховуючи вину, штрафні санкції застосовуються як до юридичної особи, так і до відповідальної особи такої юридичної особи. Наприклад: за непредставлення товару штрафні санкції застосовуються до юридичної та відповідальної фізичної особи в *Латвії, Хорватії, Словенії* [4, с. 8, 14, 19].

А.Ю. Бабенко та М.О. Небесна зазначають, що в більшості держав під час притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства враховується наявність вини платника податків у скоєнні відповідних правопорушень. В окремих державах, зокрема в *Бразилії, Ізраїлі, Канаді, Колумбії, Саудівській Аравії, Словаччині, Румунії, Чехії, Швеції, Японії*, вина платника податків може не враховуватися. У Канаді незалежно від вини платника податків під час здійснення повторного порушення протягом трьох років особа зобов'язана сплатити штраф у розмірі 10% від суми незадекларованого податку [5 с. 37].

В *Австрії* названі правовідносини регулюються Консолідованим федеральним законом «Про фінансове кримінальне право та кримінально-процесуальне право» від 26 червня 1958 року (зі змінами та доповненнями від 23 січня 2024 року). Параграфом першим встановлено, що фінансові правопорушення – це дії (бездіяльність) фізичних осіб, які караються відповідно розділів 33-52 даного Закону. Частиною третьою даного параграфу визначено, що фінансові злочини визнаються такими, які є якщо вони умисні. У цілому до зазначеного, параграфом шостим встановлено, що до відповідальності притягуються (застосовують



покарання) виключно винні особи. Параграфом восьмим встановлено форми вини: умисел, недбалість, груба недбалість. Під умислом розуміється усвідомлення діяння, за яке передбачена відповідальність даним Законом, при чому порушник має чітко усвідомлювати караність вчиненого діяння. Необережним визнається діяння у разі, коли особа не вжила заходів, яких мала б вжити, з урахуванням обставин психічного та/чи фізичного стану такої особи, а тому не визнає своє діяння правопорушенням. Під грубою необережністю розуміється діяння вчинене особою без належної обачності, зважаючи той факт, що за нього передбачено відповідальність, а особа мала б передбачити настання несприятливих наслідків [6]. Перелічені положення Закону Австрії вказують на концептуальний підхід за якого, як і в низці інших країн, передбачено відповідальність за фінансові правопорушення (злочини), котрі поділяються за критерієм виду (форми) вини.

Приналежно, що відповідальність передбачена не лише за фактично вчинене (закінчене) правопорушення, а й за замах на фінансовий злочин (параграф тринадцятий Закону), причому замах кваліфікується як такий виключно за обставин доведення умисної форми вини в особи. Відсутність умислу, або навпаки дії особи, що спрямовані на перешкоджання вчинення правопорушення, звільняють останню від відповідальності у разі, коли щодо такої/таких осіб не складено акти переслідування чи до фактичного формування документів, котрі є підтвердженням вчинення такого правопорушення (наприклад: прийняття декларації про товари, що підлягають імпорту, під час проведення митних процедур). Важливо вказати на те, що даним Законом встановлено форми співучасті. Відповідно, застосування відповідальності передбачено до усіх учасників вчинення правопорушення, у тому числі й при вчиненні замаху [6]. Резюмуючи, варто наголосити на тому, що окремі елементи правового регулювання вини у податкових правопорушеннях доцільно використати й у вітчизняному ПК України з метою уточнення концептуальних складових вини платника податків.

В Республіці Польща податкові правопорушення кваліфікують як такі відповідно до Кримінального податкового кодексу («фінансового» – у залежності від перекладу), вступними положеннями якого, зокрема параграфами 1, 3 в яких унормовані ознаки податкового правопорушення, серед яких суспільна шкідливість, заборонність діяння. Окремим параграфом встановлюється ознака вини: особа, яка вчинила заборонене діяння, не вчиняє податкове правопорушення, якщо її не можна у цьому звинуватити. Відразу наголосимо, що податкові (фінансові) правопорушення посягають на фінансовий інтерес держави. Відтак, статтею 10 параграфу 1 встановлено можливість сумлінної омані при вчиненні податкового правопорушення чи податкового злочину. Наведена норма включає наступні положення: параграф 3 встановлює, що у разі, коли особа вчинила податкове правопорушення, а ґрунтом такої дії була сумлінна омана, то за відповідного обґрунтування така особа-порушник звільняється від відповідальності. Параграфом 4 визначено: «кожен, хто вчиняє заборонену дію, не вчиняє податкового правопорушення чи злочину через незнання караності такого діяння». Окремо доцільно вказати на тому, що Розділом 2 встановлено підстави які виключають притягнення до відповідальності. Ними є: подання повідомлення про вчинене правопорушення, у разі коли воно подане до моменту наявності в органу розслідування фактів та матеріалів, що підтверджують вчинення правопорушення та/чи початку оперативно-розшукових, контрольних, інших заходів, спрямованих на розкриття правопорушення. Перелічені положення не застосовуються до особи, яка організувала злочинну групу чи організацію з метою вчинення правопорушення, схиляла іншу особу до вчинення правопорушення, керувала діями іншої особи (чи у цілому вчиненням правопорушення), надавала накази щодо вчинення правопорушення, користувалася залежністю особи, інші підстави, встановлені у процесі розслідування [7]. Варто відзначити, що наведені положення свідчать про конструкцію, за якої, по-суті встановлюється відповідальність за умисне податкове правопорушення.

В Литовській Республіці питання відносин платника податків та держави визначається відповідно до Закону Литовської Республіки «Про податкове адміністрування» від 13 квітня 2004 року № IX-2112. Наведеним нормативно-правовим актом визначаються загальні засади та особливості адміністрування податків. Однією із наведених особливостей є те, що на відміну від ПК України, Законом встановлено Мінімальні критерії надійного платника податків (стаття 40 з позначкою 1 Закону Литовської Республіки «Про податкове адміністрування»).



Такими критеріями є відсутність факту застосування штрафів як заходу адміністративної відповідальності до окремих категорій платників податків (юридичних, фізичних осіб, роботодавців або інша відповідальна особа, індивідуальний платник податків або керівник такої особи, за наявності найманих працівників) за вчинення, визначених цією статтею видів правопорушень. Окремо варто наголосити, що обов'язок обчислення сум податків передбачено для платника податків, в окремих передбачених випадках такої обрахунок здійснюється представником уповноваженого органу (податковим керуючим). Наведене положення є цінним з огляду на підстави розрахунку сум, серед яких частинами першою та другою статті 66 аналізованого Закону встановлено, що у разі коли платник податків неправильно обрахував суму податку, має право його перерахувати. Якщо ж, платник податків не здійснив такого перерахунку чи взагалі розрахунку, у такому його здійснює контролюючий орган на основі наявних документів. Статтею 67 даного Закону встановлено правило взаємного узгодження податкового зобов'язання. Варто зацентувати увагу на тому, що статтею 68 Закону встановлено строки для перерахунку сум податкових зобов'язань податковим керуючим для конкретних випадків, наприклад строки збільшуються: у разі коли платник податків не відповідає мінімальним критеріям надійного платника, при стягненні безнадійного податкового боргу, умисне банкрутство платника податків, у разі обчислення шкоди при незакінченому кримінальному провадженні, тощо [8].

В Португалії протидія податковим правопорушенням здійснюється відповідно до Закону «Про загальний режим податкових правопорушень». Статтею 2 «Поняття та види податкових правопорушень» встановлено, що будь яка типова, незаконна та винна дія, визнана караною згідно з діючим податковим законодавством є податковим правопорушенням. Частиною другою даної статті поділ правопорушень здійснюється на два види: злочини та проступки. При чому, у разі коли один і той самий факт містить ознаки злочину та ознаки адміністративного правопорушення, податкового агента буде покарано за злочин. Відповідно Розділу III Частини I статтями 23-34 визначено набір матеріальних норм щодо податкового правопорушення. Так, статтею 23 здійснено поділ правопорушень на види: тяжкі та звичайні. Приналежно, що статтею 24 встановлено, що у разі коли чітко не визначено даним нормативно-правовим актом вид правопорушення, то до податкового агента (*аналог* – платник податків) застосовуються санкції, передбачені до правопорушення як недбалого. Причому, частиною другою даної статті наголошується, що законом встановлено форма вини: умисел та необережність, якщо ж склади відповідних правопорушень не містять чіткої вказівки на такі елементи складу правопорушення – застосовується санкція у вигляді половини суми штрафу, передбаченого за правопорушення за умисну форму вини [9].

В Королівстві Іспанія питання притягнення до відповідальності платників податків унормовано Королівським указом «Про загальну процедуру застосування податкових штрафів» (зважаючи на особливості перекладу «Королівський указ про встановлення загального положення про режим податкових санкцій») № 2063 від 15 жовтня 2004 року. Основні положення даного нормативно-правового акту спрямовані на: – розмежування податкового боргу та штрафу; – застосування загальних принципів встановлених конституцією та принципів адміністративного права (законність, типовість, презумпція невинуватості, пропорційність, інших); – поділ податкових правопорушень на види (незначні, серйозні, тяжкі); – особливості процедури узгодження сум штрафних санкцій та зменшення таких сум (підстави пом'якшення відповідальності), у разі сплати без оскарження; – суб'єктивний елемент складу податкового правопорушення (окрема увага акцентується на особливості вини, ступінь якої впливає на вид правопорушення (у більшості справ штраф передбачено за приховування та шахрайство). Наприклад: кваліфікація серйозного правопорушення вимагає доведення факту приховування, а тяжкого – доведення намірів здійснення шахрайських дій) [10]. Загальні положення щодо наявності вини у правопорушеннях визначається Законом про загальнодержавні податки (General Tax Law). Так, статтею 170 встановлено, що податковими правопорушеннями є, серед інших, винні – навмисні дії чи бездіяльність платника податків у результаті яких є неправомірні наслідки в разі коли одержувач вигоди не має на це права [11]. Розглядаючи питання притягнення платників податків до відповідальності М.В. Кармаліта, із посиланням на Іспанських вчених, наголошує, що особливий інтерес



викликає той факт, що названий вище Закон Іспанії містить велику кількість відсильних норм до положень цивільного законодавства в частині правового регулювання доказів та доказування в податкових процедурах, визначення та оцінювання засобів доказування, які мають значення в податкових правовідносинах. Окремі положення цього Закону присвячені у тому числі й загальному підходу про тягар доказування, котрий покладається на заявника, незалежно від того ним є платник податків чи уповноважений орган [11]. Приналежно, що в Іспанії, як і в Україні, виходячи із особливостей судової практики притягнення платників податків до юридичної відповідальності формуються відповідні доктрини. Так, однією із таких доктрин є доктрина «легкості доказування» (*doctrina «de la facilidad de prueba»*). Вона стосується тягарю доказування в інтересах податкової справедливості при застосування принципу добросовісності. Причому, варто наголосити на тому, що означена доктрина, попри сформований обов'язок доказування заявника відповідного права, робить виключення щодо збирання доказів з урахуванням можливостей. Мова йде про співрозмірність можливостей по збиранню доказів уповноваженим органом та особою [12, с. 231; 13, с. 103–104].

У США відповідальність платника податків за порушення у сфері оподаткування, як і багатьох інших країнах, передбачено спеціальним фінансовим законодавством (у залежності від перекладу: Законом про внутрішні доходи чи Кодексом внутрішніх доходів), як і у більшості країн. Особливістю відповідальності за податкові правопорушення є об'єктивний підхід до винності такого виду діянь, з урахуванням цивільно-процесуального порядку стягнення шкоди – застосування диференційованих штрафів, інших обмежень (позбавлення волі) у кримінально-процесуальному порядку. Причому, як і в кримінальному праві України концептуально передбачено два моменти, котрі характеризують вину (вольовий (*actus reus*) та інтелектуальний (*mens rea*)). Основною гарантією притягнення платника податків до відповідальності є доказування уповноваженими органами його вини на основі стандартів, котрі включають набір критеріїв (наприклад: «критерії безперечності доказів» (*beyond a reasonable doubt*), «критерії більш вагомих доказів» (*preponderance of the evidence*), критерій ясності та переконливості доказів (*clear and convincing evidence*)) [14]. Варто наголосити, що в податковому законодавстві США розмежування податкових кримінальних правопорушень та податкових проступків не здійснюється, у зв'язку із диференціацією покарання за ступенем покарання – до одного року, більше одного року позбавлення волі, незначні правопорушення – диференційований штраф [15, с. 53-55]. За таких умов, забезпечення виконання податкового обов'язку платником податків забезпечується низкою правових засобів, наприклад можливості визнання своєї вини таким платником. Така можливість забезпечується зокрема й при вирішенні цивільно-правового спору під час укладення угоди між платником податків та прокурором [16]. В ПК України питання визнання вини платника податків, котрий вчинив податкове правопорушення не унормовано.

Разом із тим, Є.А. Старинець вказує на тому, що за законодавством США, зокрема статтею 26 Зводу законів виділяються правопорушення, які з необережності порушують податкове законодавство, а також правопорушення з усиченою та формальною конструкцією, коли вчинення лише однієї дії (допущення бездіяльності) є достатнім для того щоб вважати таке правопорушення закінченим [17, с. 25].

Зважаючи на особливості законодавства, яким встановлена відповідальність платника податків, обов'язок доведення його вини покладається на прокурора, як уповноваженого представника у даних справах. Тому Конгресом Сполучених Штатів внесено зміни, які стосуються необхідності доведення лише умислу, як форми вини платника податків – правопорушника [18].

На підставі аналізу справ щодо податкових правопорушень Верховним Судом США сформовано поняття умислу – під яким судам нижчої інстанції варто розуміти та використовувати у межах відповідних проваджень: діяння є умисним, коли наявне усвідомлення добровільність порушення відомого правового обов'язку [19, с. 124]. Наведене тлумачення умислу особи є схожим до поданих обставин, закріплених у ПК України, котрі зобов'язують платника податків діяти розумно та обачно. Однак, у випадку із судовою практикою США в податковому законодавстві закладено так зване «право на помилку» платника податків, що проявляється у незнанні законодавства та допущення арифметичних, юридичних помилок.



Висновки. На підставі вище викладеного можна констатувати, що вітчизняний законодавець пішов шляхом покладення додаткових невизначених у ПК України обов'язків на платника податків. Мається на увазі необхідність здійснення дій щодо встановлення добросовісності контрагента, а також зберігання відповідних документальних доказів. Разом із тим, у ПК України фактично відсутня можливість довести факт добросовісності контрагента шляхом отримання відповідних документів в останнього зважаючи на відсутність унормованого обов'язку разом із послугою/товаром надавати відповідні документи (наприклад: документів, що підтверджують походження товару, чи можливості надання конкретної послуги).

Список використаних джерел:

1. Лахе Й. Суб'єктивна вина як підстава деліктної відповідальності. URL : https://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2001_1_125.pdf
2. Тимченко Л.Д., Федчук С.В. Деякі особливості вини платника податків за Податковим кодексом України. *Фінансове право*. 2021. № 10. С. 75–86.
3. Ketteler R. Die Denunziation tei Yteurbehorden in Deutschland. Koln, 1969. p. 240.
4. Санкції за порушення митних правил в державах-членах ЄС: порівняльний аналіз. URL : <https://ucerp.org.ua/wp-content/uploads/2021/12/sankcziyi-za-porushennya-mytnyh-pravyl-v-derzhavah-chlenah-yes-1.pdf>
5. Бабенко А.Ю., Небесна М.О. Правове регулювання відповідальності за порушення митного законодавства у зарубіжних країнах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2021. № 53. С. 34–39.
6. Про фінансове кримінальне право та кримінально-процесуальне право : Консолідований федеральний закон Австрії. URL : <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898>
7. Кримінальний податковий кодекс : кодекс Республіки Польща. URL: <https://www.dziennikustaw.gov.pl/D2016000213701.pdf>
8. Про податкове адміністрування : Закону Литовської Республіки від 13 квітня 2004 року № IX-2112 (зі змінами та доповненнями від 01.01.2024 року). URL: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/asr>
9. Про загальний режим податкових правопорушень : Закон Португалії. URL : https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/Pages/rgit24.aspx
10. Про загальну процедуру застосування податкових штрафів: Королівський указ (Королівство Іспанія) : <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-18398#top>
11. Про загальнодержавні податки : Закон Іспанії. URL : <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>
12. Magraner Moreno, Francisco J. Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España. Currently controversial aspects of evidence in tax procedure in Spain. *Revista Boliviana de Derecho*. 2017. № 24. pp. 226–261.
13. Кармаліта В.М. Федчук С.В. Правове регулювання відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. URL: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/95178729/2021_II_International_Tax_Congresscq
14. Категорія вини у податковому праві України та США: порівняльно-правовий аналіз. URL: <https://ppt-online.org/1011056>
15. Каменський Д.В. Кримінальна відповідальність за податкові злочини за федеральним законодавством США : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право. Харків, 2010. 196 с.
16. Tax Division Directives and Memoranda. URL : <http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/2001ctm/03ctax.htm#52>.
17. Регламентация кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): досвід окремих зарубіжних країн загального та континентального права. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 1. С. 25–27.
18. Townsend J. *Federal Tax Crimes* / John Townsend. Houston : Townsend & Jones, L.L.P, 2002. 493 p.
19. Податкові системи США і України та розгляд податкових справ в суді. Міжнародний семінар / Верховний Суд України, Вищий Арбітражний Суд України, Консорціум «Верховенство права», Казначейство США. Том II. К., 1999. 132 с.

