

Коломієць Павло

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ**

*Ірпінь
2023*

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

КОЛОМІЄЦЬ ПАВЛО

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ**

Монографія

Ірпінь

2023

УДК 347.73:336.22 (477)

ББК 67.9(4Укр)302.2

К61

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 7 від 26 січня 2023 року)*

Рецензенти: **М.М. Бліхар**, д.ю.н., професорка, завідувачка кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права, психології та інноваційної освіти Національного університету «Львівська політехніка»;
О.О. Бригінець, д.ю.н., професор, професор кафедри міжнародного права та галузевих правових дисциплін Київського університету права Національної академії наук України;
М.А. Пожидаєва, д.ю.н., доцент, головний науковий консультант відділу з питань бюджету, оподаткування та банківської діяльності Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради України.

Коломієць П.В.

К61 Концептуальні аспекти правового забезпечення податкової безпеки України : монографія / Коломієць Павло Віталійович ; Державний податковий університет. – Ірпінь; Полтава : Видавництво ПП «Астроя», 2023. – 468 с.

ISBN 978-617-7915-88-0

Монографію присвячено дослідженню наукової проблеми концептуальних аспектів правового забезпечення податкової безпеки України. На основі комплексного аналізу теоретичних положень і норм вітчизняного та зарубіжного законодавства, вперше на доктринальному рівні, за результатами наукового пошуку, сформульовано ряд висновків, пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення чинного податкового законодавства в частині правового регулювання податкової безпеки України. Монографія має цільову практичну спрямованість та розрахована на суб'єктів права законодавчої ініціативи, науковців-фахівців у сфері правового забезпечення податкової безпеки України, науково-педагогічних працівників та здобувачів вищої освіти.

УДК 347.73:336.22 (477)

ББК 67.9(4Укр)302.2

ISBN 978-617-7915-88-0

© Коломієць П.В., 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ.....	5
ПЕРЕДМОВА.....	6
 РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ.....	10
1.1. Гносеологія проблематики методології дослідження податкової безпеки як соціально-правового явища у фінансовому праві	10
1.2. Ретроспективне дослідження еволюції формування законодавства у сфері податкової безпеки держави.....	43
1.3. Теоретико-правові та концептуальні засади дослідження правового регулювання податкової безпеки України.....	91
 РОЗДІЛ 2. РИЗИКИ НОРМОТВОРЧОСТІ У СФЕРІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ.....	119
2.1. Проблематика податкової термінології як фактор ризику, що загрожує податковій безпеці.....	119
2.2. Сучасні принципи податкового законодавства як унормовані ризики в контексті податкової безпеки.....	153
2.3. Загальні засади встановлення податків і зборів: потенційні чинники, що не відповідають сучасним вимогам податкової безпеки....	188

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ІНТЕРЕСІВ УКРАЇНИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ КРІЗЬ ПРИЗМУ ЗАГРОЗ ПОДАТКОВІЙ БЕЗПЕЦІ.....	216
3.1. Суперечливість та невизначеність податкової політики у сфері податкової безпеки.....	216
3.2. Дискреція в податковому законодавстві як загроза податковій безпеці України.....	243
3.3. Ухилення від сплати податків як основний виклик фінансовій безпеці держави в сучасних економічних реаліях.....	265
РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА В УМОВАХ СУЧАСНОГО ЕТАПУ ФІНАНСОВОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ, ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ.....	296
4.1. Генеза проблематики правового забезпечення податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації.....	296
4.2. Податкові пільги в умовах фінансової децентралізації як чинник втрат дохідної частини місцевих бюджетів, що загрожують податковій безпеці.....	329
4.3. Напрями вдосконалення правового забезпечення податкової безпеки України в сучасних умовах.....	341
ПІСЛЯМОВА.....	367
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	370

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – План дій з протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування

ВР України – Верховна Рада України

ВР Української РСР – Верховна Рада Української Радянської Соціалістичної Республіки

ГК України – Господарський кодекс України

ДПА України – Державна податкова адміністрація України

ДПС України – Державна податкова служба України

ДФС України – Державна фіскальна служба України

Казначейство – Державна казначейська служба України

КМ України – Кабінет Міністрів України

КМ Української РСР – Кабінет Міністрів Української Радянської Соціалістичної Республіки

Мінфін – Міністерство фінансів України

ОСПК – «Основи світового податкового кодексу» (Basic World Tax Code), автори: Уорд М. Хасси (Ward M. Hussey) та Дональд С. Любик (Donald C. Lubick)

ПК України – Податковий кодекс України

РНБО України – Рада національної безпеки і оборони України

Союз РСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік

СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік

Українська РСР – Українська Радянська Соціалістична Республіка

УРСР – Українська Радянська Соціалістична Республіка

ПЕРЕДМОВА

Податкова безпека України є надзвичайно важливою складовою фінансового забезпечення економічної безпеки, як однієї з найважливіших функцій держави у сфері національної безпеки, особливо в умовах повоєнного відновлення України.

Податкова безпека це основа, фундамент національної безпеки. Жоден із пріоритетів у сфері національної безпеки не можливо реалізувати без відповідного фінансового забезпечення, а бюджет держави Україна наповнюється, в першу чергу, податками, які складають близько 80 відсотків надходжень бюджетів усіх рівнів.

Економічні відносини у сфері податкової безпеки існують в незалежній Україні, проте ще не врегульовані нормами права. У Податковому кодексі України, що діє з 1 січня 2011 року та регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, досконалого правового регулювання податкової безпеки ще немає. Правове регулювання безпеки податкових правовідносин не введено в національне законодавство України, – поки що це поняття майже абстрактне, яке потрібно наповнювати нормативними вимірами.

У зв'язку з військовою агресією РФ проти України, 24 лютого 2022 року Законом України № 2102-IX Верховна Рада України відповідно до пункту 31 частини першої статті 85 Конституції України та статті 5 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» затвердила Указ Президента України від 24.02.2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні».

Отже, з цього моменту почалося життя України у стані війни і нових реалій економічної безпеки, яка відповідно до статті 17 Конституції України є однією з найважливіших функцій держави і є справою всього Українського народу.

Економічна безпека має своїм підґрунтям саме податкову безпеку, яка є невід’ємною її складовою, адже саме за рахунок податків і зборів здійснюється наповнення дохідної частини як державного так і місцевих бюджетів. Податки і збори є основними джерелами фінансування будь-якої безпекової складової держави, зокрема і в умовах воєнного стану з метою підвищення її обороноздатності.

Поряд із тим слід зазначити, що більшість нормативно-правових актів у сфері забезпечення економічної безпеки є декларативними по своїй суті, оскільки не мають конкретного алгоритму (формули) та інструментарію правового регулювання суспільних відносин, зокрема і у царині реалізації правового забезпечення податкової безпеки.

Тобто, відсутні нормативно-правові аспекти конкретики виконання поставлених завдань. Відсутній і компонент стосовно забезпечення податкової безпеки в контексті чинного Закону України «Про національну безпеку України».

Зважаючи на вже існуючі доробки у царині реформи децентралізації влади, слід зазначити, що питання податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, а тим більше в умовах воєнних реалій і наступного повоєнного відновлення, є актуальними.

З прийняттям 28 червня 1996 року Конституції України, нормативною першоосновою частини першої статті 17 розділу I «Загальні засади» Основного Закону було закладено підґрунтя правового забезпечення податкової безпеки, яка є елементом економічної безпеки України.

Проте, правове забезпечення податкової безпеки, як складової економічної безпеки, і досі не введено в національне законодавство України, як того вимагає норма-принцип частини першої статті 17 Конституції України, відповідно до якої забезпечення економічної безпеки, а отже і податкової безпеки України, є однією з найважливіших функцій держави.

Норма-принцип «забезпечення економічної безпеки України є справою всього Українського народу» (частина перша статті 17 Конституції України) конкретизується приписом статті 67 розділу II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина» Основного Закону, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Отже, справою всього Українського народу у сфері забезпечення економічної безпеки України та податкової безпеки зокрема, є виконання кожним свого конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів в порядку і розмірах, встановлених законом.

Оскільки в нормах Основного Закону прослідковується взаємозв'язок між статтями 17 (забезпечення економічної безпеки є однією з найважливіших функцій держави) та пунктом 17 частини першої статті 92 Конституції України (основи національної безпеки визначаються виключно законом), законодавець повинен був виконати норми прямої дії статті 17 та пункту 17 частини першої статті 92 Конституції України через розвиток цих норм шляхом їх інтегрування в податкове та безпекове законодавство і таким чином виконати одну з найважливіших функцій держави щодо правового забезпечення економічної безпеки та податкової безпеки, як її складової.

Нехтування законодавцем нормами статті 8 Конституції України, в частині щодо обов'язкової відповідності норм Податкового кодексу України конституційному принципу верховенства права, зокрема стосовно встановлення в Україні системи оподаткування (стаття 92 Основного Закону) та правового забезпечення податкової безпеки як складової економічної безпеки (стаття 17 Основного Закону), породжує проблему правового регулювання податкової безпеки України, що в свою чергу дезорієнтує користувачів податкового законодавства та спричиняє ігнорування його норм платниками податків, що проявляється в ухиленні ними від сплати податків,

що у свою чергу провокує розхитування стабільності наповнення податками дохідної частини бюджетів усіх рівнів.

Тому, метою цього монографічного дослідження є здійснення комплексного аналізу концептуальних аспектів правового забезпечення податкової безпеки України, визначення засад формування цього соціально-правового явища у фінансовому праві, з'ясування впливу податкової безпеки на динаміку нормотворчості та встановлення загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, розкриття проблематики реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, вироблення висновків, пропозицій і рекомендацій щодо удосконалення чинного податкового законодавства в частині правового регулювання податкової безпеки України.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

1.1. Гносеологія проблематики методології дослідження податкової безпеки як соціально-правового явища у фінансовому праві

Окреслюючи концептуальні особливості проблематики методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України, насамперед звернемося до етимологічного словника української мови і встановимо походження деяких використовуваних нами у цьому дослідженні термінів:

етимологія – це «істинне, тобто первісне, значення слова, або встановлення первісного значення слова» [1, с. 173];

проблематика, проблема – з грецької «завдання, питання, проблема, трудність, справа» [2, с. 590];

дослідження – з латинської мови «досліджувати, відшукувати по слідах» [1, с. 114];

безпека – «турбота, клопоти» [3, с. 163];

концепція (від лат. *conceptio* – осягати, сприймати) – система поглядів, понять про ті чи інші явища або процеси, спосіб їхнього розуміння, тлумачення; основна ідея будь-якої теорії, головний задум; ідея чи план нового, оригінального розуміння; конструктивний принцип художньої, технічної та інших видів діяльності [4];

метод, методика – з латинської мови «прийом, спосіб, метод» [5, с. 451-452];

методологія – з грецької мови «шлях дослідження, метод» [5, с. 451-452].

М.В. Костицький вважає, що *метод* (грец. μέθοδος – шлях до чогось, прослідковування, дослідження) слід розуміти як сукупність прийомів і операцій, з допомогою яких здійснюється пізнання. Метод – це інструмент. *Методика* – це вчення про сукупність прийомів, способів і організацію застосування методів наукового пізнання. Іншими словами, методика – технологія наукового пізнання, що здійснюється з допомогою певних методів. *Методологія* – це вчення, цілісна теорія з поняттями й категоріями, світогляд, через призму яких і здійснюється пізнання з допомогою методів у відповідності з технологією їх застосування – методикою. Тобто є метод, методика й методологія. Вони, з одного боку, перебувають в ієрархічному зв'язку, з іншого – можуть існувати доволі автономно. Досьогодні філософи й теоретики не можуть дійти єдності поглядів щодо методу, методики й методології. Потрібна ґрунтовна і тривала дискусія, а може, й ревізія напрацьованого [6].

Узагальнення основних підходів до визначення методології сучасними науковцями, вказує О.М. Балинська, дозволяє розглядати це поняття як складне утворення, що охоплює концептуальний виклад мети, змісту, а також цілої системи підходів, методів, логічних прийомів та інших можливих засобів пізнання й удосконалення досліджуваних явищ, які забезпечують отримання максимально об'єктивної, точної, систематизованої інформації про досліджувані проблеми [7].

Аналіз останніх досліджень і публікацій з даної тематики показує, що в юридичній науці стосовно поняття «методологія» продовжуються дискусії. Науковці стверджують, що поняття «методологія» використовується у двох значеннях: по-перше, як система принципів і способів, що використовується дослідником у своїй теоретичній та практичній діяльності при вивченні проблем права; по-друге, як вчення про цю систему, що забезпечує науковий пошук відповідей на виникаючі перед дослідником питання [8-9; 10, с. 25].

Зокрема, розкриваючи інструментальні основи методології правового дослідження, С.К. Бостан констатує: «Як такі основи виступають три рівня методологічних знань (групи методів): загальнофілософський (універсальний); загальнонауковий; спеціальний. Загальнофілософський (універсальний) рівень представлено такими методами, як діалектичний та формально-логічний, де перший дає змогу розкрити внутрішній зміст суспільних і правових відносин, що постійно змінюються, інший сприяє логічному впорядкуванню процесу дослідження та мисленнєвого оформлення його результатів. У групі загальнонаукових методів звернуто особливу увагу на системний метод, адже він є пізнавальним інструментом комплексного вивчення тих чи інших граней багаторівневого ієрархічно побудованого навколишнього світу на основі системи. Однією з найважливіших підсистем суспільної системи в цілому є право, яке в певному «статичному» плані пізнається за допомогою структурного методу, а в «динамічному» – за допомогою функціонального методу. У деяких випадках до них додаються інституціональний, синергетичний та герменевтичний методи. Найчисленнішою є група спеціальних методів пізнання, яка поділяється на дві підгрупи: а) спеціальні методи юридичної науки та б) спеціальні методи, запозичені з інших наук. Основним методом правознавства є юридичний (формально-догматичний) метод, за допомогою якого дослідження того чи іншого правового явища здійснюється на основі догматичного сприйняття інформації, що міститься в нормативно-правовому акті. Цей метод об'єктивно використовується більше за все при дослідженні тих чи інших проблем окремих галузей права, в результаті чого будується певна юридична модель – стійка, закріплена в законі система норм, що має регулювати певні суспільні відносини. Ці юридичні моделі не завжди мають адекватний прояв на практиці і тому при пізнанні державно-правових явищ не можна обмежуватись тільки формально-догматичним методом, а задля

уникнення однобічних результатів, необхідно використовувати й інші методи, такі, що дають змогу враховувати практику соціального життя явищ, які досліджуються. Серед таких методів: герменевтичний, порівняльно-правовий (компаративний) метод, а також спеціальні методи інших наук: політології, історії, соціології, психології, математики тощо. Залучення останніх є ознакою сучасного етапу розвитку наукознавства і необхідною умовою розвитку будь-якої науки, в тому числі і юридичної. Розширення та ускладнення предмета юриспруденції потребує від дослідника «міждисциплінарного» підходу до його пізнання, використання не самого методу (в узагальненому вигляді) тієї чи іншої науки, а окремих його дослідницьких інструментів.» [9].

Процес пізнання, як основа будь-якого наукового дослідження, є складним і вимагає концептуального підходу на основі певної методології, застосування певних методів. ... Саме розуміння методології та її функцій зазнало суттєвих змін: вузький формально-логічний підхід змінився змістовним збагаченням проблематики, що включає соціокультурний, гуманістичний вимір знання і пізнавальної діяльності [10, с. 23].

Оскільки основним завданням цього підрозділу є дослідження особливостей проблематики методології пізнання правового регулювання нового правового явища – податкової безпеки України, яка виникла на межі двох сучасних наук, – податкового права і права національної безпеки, насамперед, зупинимося на поглядах науковців стосовно сучасної методології правових наукових досліджень та з'ясуємо, яку ж саме методологію варто використовувати при дослідженні обраної нами теми, – загальнонаукову чи конкретно-наукову методологію? Чи все ж таки варто їх поєднувати з метою досягнення практичної доцільності нашої наукової розвідки?

Щоб зрозуміти світові тенденції суспільного розвитку, теоретично обґрунтувати шлях України в ХХІ столітті, М.І. Михальченко стверджує, що науковцям і політикам, як кажуть, треба подолати «розруху» в головах, а потім помірковано і методично працювати на теоретичне і методологічне забезпечення практики суспільних перетворень [11, с. 6].

В.І. Мірошніченко констатує, що методологія правових наукових досліджень, з одного боку, складається з методів, що відтворюють шляхи вивчення й опанування складними правовими процесами. З іншого боку, методологія виступає як сукупність основних філософських положень, які відображають первинні ґносеологічні концепції формування й аналізу наукового знання. Методологія правової науки має таку структуру: спеціальна правова методологія; загальнонаукова методологія; фундаментальна або філософська методологія. Авторка вважає, що методи необхідно використовувати комплексно, у їх взаємозв'язку [12].

Ю.М. Оборотов дослідивши аспекти розгортання методології юриспруденції стверджує, що відбувся рух у самому розумінні змісту методології юриспруденції до з'єднання інструментального та функціонального призначення методології. Автор констатує, що сучасна методологія юриспруденції плюралістична за своєю природою, оскільки стверджує наявність різних підходів (антропологічний, аксіологічний, цивілізаційний, синергетичний і герменевтичний) до одного й того ж об'єкта: права і держави. Водночас це розмаїття підходів є свідченням переходу методології юриспруденції на новий рівень розвитку. Чим більше підходів пропонує методологія при осягненні об'єкта, резюмує Ю.М. Оборотов, тим ширші можливості для його багатогранного аналізу юридичною наукою і тим вищою є ефективність наукових досліджень права і держави [13].

Юридична наука за своїм змістом, на думку М.І. Панова, становить відносно розвинену систему упорядкованих знань про державно-правові

явища, закономірності їх існування і розвитку. Системоутворюючими елементами цієї науки виступають: наукові гіпотези, правові ідеї і теорії (спеціальні теорії), концепції, методи, методика і принципи наукового пізнання, правові інститути, норми і юридичні конструкції, факти і явища правової реальності [14].

Підсумовуючи результати дослідження деяких сучасних тенденцій методології вітчизняного загальнотеоретичного праводержавознавства, П.М. Рабінович констатує, що трансформаційні зрушення у методології вітчизняного правознавства, поряд із певними позитивними здобутками, не позбавлені й деяких спільних для них проблем. До останніх належить, зокрема, те, що у виборі та застосуванні окремих дослідницьких методів і засобів подекуди має місце відхід від доведених суспільним досвідом аксіоматичних постулатів наукового пізнання – насамперед таких, як-от: обумовленість обраних методів дослідження його предметом; обов'язковість встановлення об'єктивної істини, достовірність якої можна довести і перевірити, спираючись на такий досвід, як на її надійний об'єктивний критерій; необхідність виявлення соціальної сутності правових і державних явищ. Науковець підкреслює, що переважна більшість із новелізованих підходів і методів юридичної науки, являють собою, ні що інше, як сучасну – зумовлену соціально-природними змінами й приростом наукових знань – подальшу конкретизацію класичних принципів і вимог діалектики – «вічнозеленої» пізнавальної парадигми будь-якої теорії [15].

Досліджуючи проблеми розвитку методології права, О.І. Ющик стверджує, що соціально-економічні й політичні процеси останніх десятиліть у країнах Східної Європи та СНД суттєво вплинули на розвиток суспільної свідомості в цих країнах, що характеризується докорінним руйнуванням соціально-психологічних та ідеологічних стереотипів. Не залишилися незайманими також правосвідомість і праворозуміння. При цьому

ревізуються не якісь другорядні висновки юридичної науки, йдеться про упровадження принципово нових, відмінних від попередніх, концепцій розуміння права як соціального явища, про піднесення його на інший рівень на основі так званої сучасної методологічної бази. А проте переконливих теоретичних здобутків від вказаної ревізії юридична наука за більш як два десятиліття все ще не має. Через це виникає потреба у критичному осмисленні сучасної методологічної бази на предмет відповідності останньої закономірностям розвитку методології пізнання права. Викладене, стверджує О.І. Ющик, дає підстави для висновку не просто про методологічну кризу в сучасній юридичній науці, а про повернення розвитку методології пізнання права у напрямі регресу [16].

Проблема методології, як стверджує М.І. Козюбра, є неминучою для будь-якої науки. І це зрозуміло, адже плідність наукового пізнання, ступінь і глибина його проникнення у сутність досліджуваних явищ і процесів, а зрештою – приріст наукових знань значною, а нерідко й вирішальною мірою залежать від методологічного інструментарію, що використовується дослідниками. Ця проблема набула для пострадянського правознавства особливої актуальності. Порушуючи лише окремі аспекти методології права, які вимагають переосмислення в контексті надбань сучасного суспільствознавства і правознавства, М.І. Козюбра зауважує, що всебічний поглиблений аналіз цієї проблематики, очевидно, ще попереду [17].

При цьому важливо мати на увазі, запевняє Є.М. Смичок, що методологія права охоплює два паралельних процеси і стосується як розроблення, створення права, так і безпосередньої його реалізації, застосування [18, с. 76]. Знайшовши своє відбиття в нормах Конституції, певні філософсько-правові положення лягли в основу формування галузевих доктрин, які деталізуються у правових приписах у системі чинного галузевого законодавства. Наприклад, доктринальне філософське визначення

податкового обов'язку, закріплене у ст. 67 Конституції України, стало тим фундаментом, на підставі якого в Податковому кодексі України надано визначення податкового обов'язку, закріплено момент його виникнення, зміни і припинення (ст. 37), умови виконання цього обов'язку (ст. 38) [18, с. 79].

А.Є. Конверський також зазначає, що «ядром» системи методологічного знання є філософія, оскільки її принципи, закони і категорії визначають стратегію наукового дослідження, своєрідно втілюючись у конкретних формах [10, с. 35].

Проте, як зауважує О.О. Бандура, до основного питання філософії права дослідники звертаються досить рідко [19; 20].

Резюмуючи результати свого наукового доробку, О.В. Павлишин констатує: «На сьогодні українська держава потребує ґрунтового теоретико-методологічного забезпечення правової регламентації суспільних відносин і віднайдення власної організаційно-правової моделі регулювання взаємодії суб'єктів на різних рівнях владної вертикалі з метою консолідації суспільства та реалізації загальнодержавних інтересів. Для цього необхідно при реформуванні правової системи України використовувати відповідні сучасному рівню розвитку наукового знання методологічні підходи. Першою актуальною проблемою реформування правової системи в умовах посттоталітарного суспільства є необхідність поступової лібералізації законодавства.» [21, с. 321]. Особливої уваги, заслуговує аргументація вченого стосовно того, що реформа правової системи повинна враховувати світоглядні загрози безпеці держави та втілювати основні передумови їх подолання [21, с. 321].

А.М. Бернюков вказав про наступне: «У контексті формування нового мислення перед вітчизняною наукою постало важливе завдання особливого значення – обрати і методологічно обґрунтувати правильний напрям реформ, що в кінцевому підсумку мало б позначитися якнайкраще на усьому нашому

майбутньому. ... Натомість, сьогодні сучасна юридична реальність далека від ідеалу. У цій сфері ще не все вчасно вирішується та відбувається без постійних збоїв. Існуючий механізм реалізації правових норм не можна визнати досконалим. Тут, в силу різних обставин, чимало нерозв'язаного та до кінця малоз'ясованого. Відтак, в цьому плані, ми все ще продовжуємо перебувати в неефективно діючій системі суспільного регламентування відносин. Однак, важливий час глобального переосмислення всіх явищ, який ми сьогодні переживаємо, дарує унікальний шанс можливого проведення змін через свідоме самоочищення нашої старої рефлексії, що вже остаточно вижила себе.» [22, с. 27].

Тему проблематики методології наукових досліджень підіймають науковці і у своїх наукових статтях. М.М. Ібрагімов зауважуючи, що нині Україна переживає складний період переорієнтації зі східної на західну парадигму культури, відходить від проросійського політико-правового устрою, намагаючись опанувати західноєвропейські стандарти суспільних відносин, зазначає про те, що цей етап можна вважати кризою у світоглядній методології юридичної науки, яку супроводжують процеси переосмислення, імплементації, інновації тощо. На його думку кризи, які виникають у науково-теоретичному мисленні, завжди стимулюють учених до уточнення граничних просторово-часових орієнтирів у суспільній та індивідуальній життєдіяльності, що передбачає залучення до наукових досліджень різноманітного філософського інструментарію. Зокрема, М.М. Ібрагімов стверджує, що юридичне нормотворення становить центральну ланку системи державотворення як головного суспільно-політичного конструкта національної самобутності, констатує, що саме комунікативно-дискурсивна методологія спрямована на аналіз теоретичного та практичного юридичного нормотворення як універсального способу пізнання юридичної дійсності. На його думку комунікативно-дискурсивна методологія є універсальною, вона

допомагає заповнювати прогалини між юридичною теорією та практикою [23].

М.С. Кельман, дослідивши становлення та основні напрями розвитку методології сучасного правознавства [24], запропонував визначення поняття «методологія правознавства» як вчення про структуру, логічну організацію, принципи, методи, засоби і форми діяльності дослідника у процесі пізнання ним державно-правових явищ та продовжує активну участь у дискусії стосовно досліджень сучасної методології юридичної науки, зокрема методології юридичного письма [25]; гносеології юридичної методології [26]; висвітлення методологічної ситуації у сучасному правознавстві, основною особливістю якої є перехід від моністичної методології до філософсько-методологічного плюралізму. Автор наголошує, що методологічні дослідження – необхідна умова розвитку науки. Вони істотно актуалізуються у періоди глибоких реформ, корінних трансформацій системи цінностей і світоглядних основ суспільства. Адекватність осмислення соціально-економічних, політичних, культурних змін, ефективність досліджень нових правових реалій, за твердженням М.С. Кельмана, повинні базуватися на новітній системі теоретичних уявлень, сформованих в результаті перегляду філософських основ і методів наукового пізнання права [27-34].

Критика стану методологічних досліджень у нашій науці, виходячи з мети, формування в Україні громадянського суспільства, побудови демократичної правової держави, ринкової економіки є цілком виправданою, стверджує М.С. Кельман. Лише за характером проблем, що виникають у юридичній науці у зв'язку із зазначеними цілями, а також за масштабом дослідницьких завдань, насамперед методологія постає однією з найменш розроблених галузей нашої науки і загальної теорії права. На думку автора, причина цього, на перший погляд, майже банальна і пов'язується, головним чином, з двома обставинами: об'єктивно зумовленою деактуалізацією

марксистських гносеологічних установок у сучасній українській юридичній науці та відсутністю при цьому сформованих філософсько-методологічних підходів, альтернативних марксизмові [35].

На думку М.І. Михальченка: « ... у глобальному плані спостерігається тяжіння до використання загально застосовуваних теоретичних мов, концептуальних підходів, методів.» [11, с. 121].

Н.В. Кушакова-Костицька, проаналізувавши методологічні проблеми сучасних правових досліджень з питань об'єктивної необхідності або суб'єктивної формальності у застосуванні певних методів дослідження при написанні дисертаційних та інших наукових праць, зазначає наступне: «Звичайно, кожен автор має право досліджувати методологічні проблеми, наприклад, юридичної науки, загальні або спеціальні наукові методи пізнання в теоретичному сенсі, вказувати або не вказувати ці методи при написанні своїх робіт. Але змушувати науковців, зокрема, правознавців, у ХХІ столітті, при наявності такої кількості інформаційних джерел і легкого доступу до них, вигадувати і вказувати методи дослідження після його завершення в практичному сенсі видається недоречним, щоб не сказати абсурдним. Тим більше, що аналіз праць стародавніх вчених (всіх часів і народів), таких, як Аль Біруні, Авіценна, Лао Цзи, Платон, Аристотель, Цицерон і т.д., або більш сучасних видатних вчених, наприклад, філософів права (Трубецького С.Н., Чичерина Б.Н., Кістяківського Б.А., Радбруха Г., Циппеліуса Р. та ін.) показує, що ніхто з них у своїх творах не виділяв ні загальнонаукових, ні спеціальних, ні будь-яких інших методів для посвідчення їхньої науковості і взагалі не писав про «методологію» у вищезазначеному сенсі. Що стосується таких робіт, як «Юридична методологія» Р. Циппеліуса та інших досліджень на цю тему, то в них йдеться про різні підходи до розуміння права та правозастосування, а не про набір стандартних методів, що повинні перераховуватись за офіційними

вимогами ДАК, або про необхідність нині присвячувати методології параграф у першій главі дисертації. До речі, таких вимог до наукових праць немає в інших країнах Європи (не рахуючи, звичайно, колишніх радянських республік), немає їх і в США, Канаді тощо. Отже, залишається сподіватись, що і в нас знайдуться вчені-реформатори, які відповідним чином трансформують умови приналежності до сучасного наукового співтовариства, і акцент робитиметься не на формальні вимоги, які не мають ані практичного, ані теоретичного сенсу, а на зміст і новизну наукової роботи ...» [36].

А.В. Хірсін, дослідивши методологію інтеграції основних моделей обґрунтування правової нормативності як філософсько-правову проблему, підкреслює, що у сучасній українській філософії права не втрачають гостроти одвічні дискусії щодо методології правового пізнання, зокрема між прихильниками різних типів праворозуміння, способів обґрунтування права, методологічних підходів. Водночас науковці роблять нові спроби їх інтеграції [37].

Зокрема, С.К. Бостан, відповідаючи Н.В. Кушаковій-Костицькій [36] на її пошук відповіді на запитання, чи необхідно дисертанту окремо визначати методологію свого дослідження, зазначає наступне: «На відміну від окремих вчених, які ставили під сумнів необхідність методологічної частини дисертаційного дослідження, ми, навпаки, наявність окремого такого обов'язкового структурного елемента в дисертації вважаємо доцільним. Це зумовлено, по-перше, законодавчо закріпленими, зокрема статтею 5 Закону України «Про вищу освіту», вимогами до здобувачів наукового ступеня, які мають володіти «методологією наукової... діяльності...» (доктор філософії) або ж набуті «найвищих компетентностей у галузі розроблення і впровадження методології дослідницької роботи...» (доктор наук), а по-друге, для правознавства як особливої галузі соціально-гуманітарних знань,

де відсутні можливості точної емпіричної перевірки отриманих результатів, правильно визначений методологічний інструментарій є однією з основних гарантій їх теоретичної обґрунтованості і наукової достовірності.» [8].

Проблематика сучасної методології наукових досліджень є елементом сфери наукових інтересів М.В. Костицького. Під методологією, стверджує науковець, слід розуміти шлях дослідження, пізнання, вчення про методи пізнання та перетворення дійсності застосування принципів світогляду до процесу пізнання, до духовної творчості і практики [38]. Залишаючись прихильником поліметодологічного пізнання та рівнозначності (а не ієрархії) методологій, М.В. Костицький вважає, що від методології, звичайно, залежить як і на скільки буде пізнаний об'єкт і предмет пізнання та як його результати зможуть бути втілені в практику. Як стверджує М.В. Костицький, вчений не може «зашорювати» себе якоюсь однією методологією, а може використовувати методи з різних методологій, тобто, методика конкретного наукового пізнання може виглядати як мозаїка методів. Методологія як учення необхідна, насамперед, вченому для розвитку наукового світогляду і, вчений не обов'язково мусить бути «правовірним» натурфілософом, позитивістом, діалектиком, психоаналітиком, синергетиком тощо. Нехай спочатку така «власна» методологія виглядає як мозаїчна еклектика, але при достатньому доопрацюванні вона може стати «естетичною» світоглядною системою даного конкретного вченого, який досліджує даний конкретний предмет дійсності [39].

Розглянувши актуальні питання методології юридичної науки, зв'язок методу, методики й методології, М.В. Костицьким відстоюється право вченого на вибір методології та стверджується не ієрархічний, а «горизонтальний» зв'язок між різного роду методологіями. Науковець зазначає, що коли йдеться про методологію в юридичній науці, то необхідно відмовитися від ієрархій методологій, що визначається як філософська,

загальнонаукова, конкретно-наукова. Методології слід «розташувати» по горизонталі й використовувати їх може вчений за власним вибором [6]. Не залишив дослідник поза увагою позитивізм і нормативізм як методології юриспруденції [40-41].

Доцільно навести позицію А.Є. Конверського, який вважає, що будь-яке наукове дослідження має враховувати вимоги загальної методології. Конкретна методологія ґрунтується на законах конкретних наук, особливостях пізнання окремих явищ. Вона зумовлена й пов'язана з принципами і законами конкретних наук, із спеціальними методами дослідження [10, с. 25]. У сучасній науці склалася багаторівнева концепція методології знання, згідно якої методи наукового пізнання за ступенем загальності і сфери дії можуть бути поділені на три основні групи: філософські методи; загальнонаукові методи; часткові методи наук (внутрішньо- та міждисциплінарні) [10, с. 26]. Поглиблення взаємозв'язків наук призводить до того, що результати, прийоми і методи одних наук все більш широко використовуються в інших [10, с. 34].

До слова, умови адекватності системного підходу, як загальнологічного методу і прийому дослідження, були темою наукового пошуку А.Ю. Цофнаса у його праці «Теорія систем і теорія пізнання» [42, с. 26-51].

А.І. Крисоватий, аналізуючи методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування, з жалем констатує, що суспільні трансформації, які мали місце в Україні, повною мірою не враховували і не використовували потенціал засобів податкової теорії та практики. Більш ніж 20-річний період ситуативного реформування податкової системи держави характеризувався перманентним застосуванням фрагментів теорій оподаткування і спробами формування новітньої вітчизняної податкової парадигми виходячи лише з реалій економічного розвитку. Прорахунки і недоліки використовуваних технологій оподаткування, за твердженням А.І. Крисоватого, актуалізують

необхідність обґрунтованого вибору методологічного інструментарію дослідження цих проблем, перегляду і реінтерпретації усталених трактувань і на цій основі формування новітніх методик наукового пошуку [43].

О.М. Десятнюк дослідивши діалектику ризиковості розбудови податкової системи України, зауважує що «досі не сформовано методологічної концепції ризикології у сфері оподаткування, а це унеможливорює передбачення ризиків і мінімізацію їхнього негативного впливу на розбудову податкової системи.» [44, с. 2].

Т.А. Латковська зазначає, що основними методами дослідження, які застосовуються наукою фінансового права, є: формально-догматичний, порівняльно-правовий, історико-правовий, соціологічний, структурно-функціональний тощо. Предмет, мета і методи дослідження зумовлюють зміст знань, що становлять науку фінансового права і систематизують ці знання [45].

З метою пошуку наукової істини у питанні сучасного стану правового забезпечення податкової безпеки України розглянемо концептуальні особливості проблематики методології дослідження її правового регулювання. Оскільки, основне завдання методології дисертаційного дослідження повинно полягати в забезпеченні наукового пізнання діяльності вченого системою строго вивірених і таких, що пройшли апробацію інструментальних основ методології правового дослідження [8-9], то варто наголосити, що концептуальною особливістю проблематики методології дослідження саме правового регулювання податкової безпеки України, – є відсутність цієї системи строго вивірених і таких, що пройшли апробацію інструментальних засад методології правового дослідження науковця з даного напрямку наукового пізнання. Тому, для досягнення успіху в своїй дослідницькій діяльності, стосовно пізнання проблематики правового регулювання податкової безпеки України, необхідно опанувати евристичну

стратегію створення моделі інструментальних засад методології [8-9] нашого дослідження з даного напрямку наукового пізнання.

Евристика (від грецьк. – знаходжу) – термін, яким позначають галузь знання про творчу діяльність, пов'язану з пошуками шляхів відкриття нового в судженнях, ідеях, способах діяння. Основним завданням евристики є створення моделей пошуку нового розв'язання завдання. Евристичні моменти виявляються тоді, коли наявні умови не підказують людині способу розв'язання певного завдання і минулий досвід не містить у собі готової схеми, що могла б бути застосована за даних умов. Для виходу з проблемної ситуації створюють нову стратегію діяльності [46, с. 183].

Ключовою ланкою в системі заходів, покликаних гарантувати внутрішню і зовнішню безпеку України, є економічна безпека. Але й тут успіхи дуже скромні. Кардинальні економічні реформи більше імітуються, ніж проводяться. І провина тут і законодавчої, і виконавчої влади, і регіональних еліт [11, с. 242].

Податкова безпека, як елемент економічної безпеки, яка у свою чергу є елементом складного комплексу національної безпеки, обумовлює використання особливого методологічного інструментарію проведення дослідження її правового регулювання. Проте, виконуючи основне завдання методологічних основ нашого дослідження, констатуємо, що наукове пізнання правового регулювання податкової безпеки в Україні не забезпечено системою методів, які були б сформовані на основі сучасних реалій суспільних відносин у сфері податкової безпеки. Поряд із тим, застосовуючи евристичну стратегію створення моделі інструментальних засад методології нашого дослідження, проведемо авторське наукове дослідження, використовуючи методологічний інструментарій, який розроблений власноруч і який цілком відповідає кінцевій меті даного дослідження.

Зокрема, використання діалектичного методу пізнання суспільних відносин, що виникають у сфері застосування податкової безпеки, дозволило об'єктивно оцінити дійсний стан правового регулювання податкової безпеки в його історичному розвитку, як об'єктивного процесу становлення цього правового явища у всій повноті його форми і притаманним йому суперечностям та визначити доцільність цивілізаційних витоків його зародження, утворення, становлення та існування в Україні.

Системний метод надав можливість розглянути правове явище, – податкову безпеку, в контексті історико-правових засад виникнення і розвитку її правового регулювання. З цією метою із загального масиву податкового законодавства України були відібрані та систематизовані нормативні акти, що прямо чи опосередковано стосуються або регулюють суспільні відносини у сфері податкової безпеки.

Дієвим інструментом для вирішення поставленого завдання став метод наукового дослідження – історико-правовий метод теоретичного пошуку, за допомогою якого у хронологічній послідовності проведено всебічне дослідження генези і закономірностей розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні.

Для впорядкування різноманітного нормативно-правового матеріалу у сфері податкової безпеки застосовано метод періодизації. Керуючись науковим методом комплексного аналізу змін, що відбувалися у законодавчій царині податкової безпеки, та для пояснення і обґрунтування застосованих нами способів впорядкування масиву законодавчого матеріалу за просторовими критеріями періодизації, автором було застосовано теоретичний науковий метод гіпотези, як форми пізнання сучасної наукової проблеми правового регулювання податкової безпеки, яка ще не слугувала предметом наукових пошуків вітчизняних науковців-юристів.

На основі результатів теоретичного методу аналізу нормативно-правових актів органів влади у сфері податкової безпеки України, простежено процес формування правових засад податкової безпеки та з'ясовано місце правового регулювання податкової безпеки в проблематиці відповідності податкової політики держави викликам сучасності.

На підставі методу наукового пізнання – класифікації, здійснено розподіл, групування та систематизацію законодавчого матеріалу за певними ознаками, факторами й критеріями, що стало підґрунтям авторської періодизації основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України [47].

Для дослідження історико-правових аспектів становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України використано формально-правовий метод. Застосування цього методу забезпечило можливість отримання достовірних результатів наукового пошуку шляхом опису, класифікації й систематизації, формулювання, пояснення, аргументації і критики визначення понять нормативно-правових актів у сфері правового регулювання податкової безпеки [47-48].

Оскільки ж реалії сьогодення і досвід методології дослідження не містять «напрацьованої» моделі наукового пошуку правового регулювання податкової безпеки, то побудуємо нашу стратегію наукової розвідки починаючи з наступної аргументації факторів, які обумовлюють сучасну проблематику відсутності методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України. Для виконання цього завдання, застосовуючи вже випробуваний і вивірений часом формально-юридичний метод наукового пізнання, проведемо аналіз концептуальних особливостей проблематики методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України [49, р. 242-246].

Почнемо з найголовнішого, – правового регулювання суспільних відносин у сфері національної безпеки, оскільки податкова безпека є складовою економічної безпеки, яка, у свою чергу, є однією із сфер національної безпеки [50].

Фактор перший – відсутність еволюції правового регулювання податкової безпеки.

Висловлюючи свої думки щодо методологічних питань податкової доктрини України, М.П. Кучерявенко зазначає, що: «Податково-правова доктрина України почала формуватися безпосередньо на початку 90-х рр. XX ст. Безпосередньо це пов'язано зі становленням та розвитком податкового законодавства України. Безумовно, не можна вважати, що воно утворювалось вперше. Навіть виходячи з того, що податкові важелі за радянських часів використовувались дуже обмежено, певні нароби були запозичені із радянського фінансового законодавства. Саме фінансового, бо податкового законодавства як більш-менш помітного угруповання законодавчих актів на той час не існувало. Достатньо лише звернути увагу на те, що податкові інспекції як органи податкового контролю з'явилися лише в 1991 р. Становлення податкового законодавства України виділило два доктринальні напрямки, на яких і досі базується податкове регулювання. По-перше – це методологічний підхід до визначення такого інструменту, як податок та споріднені з ним явища (збори, мита, плати) в системі оподаткування України, з'ясування правової природи таких платежів, підстав та особливостей їх справляння. По-друге – це закріплення родової конституційної конструкції податкового обов'язку та забезпечення його виконання галузевими (чи підгалузевими – залежно від відношення до місця податкового права в системі права) засобами. Саме тому доктринальний аналіз податкового регулювання пов'язується нами з трьома аспектами: 1) аналіз становлення та реформування податкового законодавства України;

2) визначення природи податку та його місця в податковій системі України;
3) з'ясування конструкції податкового обов'язку, його складових та особливостей виконання.» [51, с.198-201].

Зауважимо, що починаючи зі здобуття незалежності, Україна має три нормативно-правові акти, які безпосередньо стосуються правового регулювання суспільних відносин у сфері національної безпеки, а саме:

1) Постанова Верховної Ради України від 16.01.1997 року № 3/97-ВР «Про Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України» [50];

2) Закон України від 19.06.2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України» [52];

3) Закон України від 21.06.2018 року № 2469-VIII «Про національну безпеку України» [53].

Проте, у жодному з цих нормативно-правових актів немає і згадки про правове регулювання податкової безпеки України. Складається враження, що про нормативне врегулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки України, за весь час незалежної України, воліли не згадувати. На нашу думку, період незалежності України, можна назвати періодом суцільної прокрастинації стосовно правового забезпечення податкової безпеки [48].

Прокрастинація – це зволікання, акт непотрібного відстрочення завдань до рівня відчуття суб'єктивного дискомфорту [54]. У контексті зазначеного вище, наукова прокрастинація правового регулювання податкової безпеки України проявляється у відкладанні прийняття й реалізації важливих економіко-правових рішень, пов'язаних із забезпеченням безпеки в сфері оподаткування.

Фактор другий – відсутність законодавчого закріплення статусу податкової безпеки, як надпріоритетної у сфері національних інтересів для усього суспільства і держави в цілому.

Одним із основних принципів забезпечення національної безпеки є адекватність заходів захисту національних інтересів реальним та потенційним загрозам. Національна безпека України досягається шляхом проведення виваженої державної політики відповідно до прийнятих доктрин, стратегій, концепцій і програм у таких сферах, як політична, економічна, соціальна, воєнна, екологічна, науково-технологічна, інформаційна тощо. Конкретні засоби і шляхи забезпечення національної безпеки України обумовлюються пріоритетністю національних інтересів, необхідністю своєчасного вжиття заходів, адекватних характеру і масштабам загроз цим інтересам, і ґрунтуються на засадах правової демократичної держави. Національні інтереси України відображають фундаментальні цінності та прагнення Українського народу, його потреби в гідних умовах життєдіяльності, а також цивілізовані шляхи їх створення і способи задоволення. Національні інтереси України та їх пріоритетність обумовлюються конкретною ситуацією, що складається в країні та за її межами [50].

Проте, одразу ж наголосимо, що жоден із пріоритетів у сфері національної безпеки не можливо реалізувати без відповідного фінансового забезпечення, а бюджет держави Україна наповнюється, в першу чергу, податками.

Економічні відносини у сфері податкової безпеки існують в незалежній Україні, проте ще не врегульовані нормою права. Тобто в Податковому кодексі України (далі – ПК України), що діє з 1 січня 2011 року та регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, досконалого правового регулювання податкової безпеки ще немає. Правове регулювання податкової безпеки не введено в національне законодавство, – поки що це поняття майже абстрактне, яке потрібно наповнювати нормативними вимірами.

Отже, реалії сьогодення обумовлюють негайну потребу у законодавчому закріпленні податкової безпеки зі статусом надпріоритетності у сфері національних інтересів для усього суспільства і держави в цілому, тобто законодавець повинен поставити податкову безпеку на п'єдестал надпріоритетності у сфері національних інтересів, – раз і назавжди. Податкова безпека повинна бути першою серед рівних.

Не може бути ні демографічної, ні інформаційної, ні екологічної, ні будь-якої іншої безпеки, якщо держава переживає постійні економічні кризи та не має сталої міцної фінансової основи для підтримки своєї національної безпеки з усіма її складовими [55]. Найважливішою стадією фінансової діяльності держави виступає податкова. Вона є первинною по відношенню до всіх інших стадій, а тому від ефективності її реалізації залежить і досягнення поставлених завдань усіма іншими її напрямками. У свою чергу, мобілізація державою коштів в різні фонди залежить від ряду факторів суспільного життя, головним з яких виступає питання про податкову безпеку самої держави. Тому не буде перебільшенням стверджувати, що податкова безпека є однією з найважливіших умов і передумов, закладених в основу успішної та ефективної реалізації фінансової діяльності на території всієї держави [56].

Н.Б. Новицька, характеризуючи фінансову безпеку як основоположний фактор ефективного функціонування правової держави, стверджує: «Відсутність фінансових коштів призводить до нездатності фінансової системи забезпечувати державу фінансовими засобами, достатніми для виконання її внутрішніх і зовнішніх функцій і в цілому становить загрозу національній безпеці. Формування і практична реалізація дієвого механізму забезпечення фінансової безпеки передбачають, насамперед, визначення факторів, що впливають на стан фінансової безпеки, зовнішніх та внутрішніх загроз, дослідження взаємопов'язаності окремих складових цієї складної за внутрішньою будовою та ієрархічною композицією структури. Фінансова

безпека є забезпеченням такого розвитку фінансової системи і фінансових відносин, а також процесів в економіці, при якому створюються необхідні фінансові умови для соціально-економічної та фінансової стабільності країни, збереження цілісності та єдності фінансової системи (включаючи грошову, бюджетну, кредитну, податкову та валютні системи), успішного подолання внутрішніх і зовнішніх загроз України у фінансовій сфері. Фінансова система повинна мати певний запас міцності на випадок непередбачених і надзвичайних обставин, щоб державні органи могли оперативно і своєчасно відреагувати на виникнення будь-яких загроз і за можливості запобігти, нейтралізувати або звести до мінімуму потенційні соціально-економічні втрати» [57, с. 98-109].

Як зазначає М.І. Михальченко: «Уряди змушені визначати систему пріоритетів економічного розвитку з врахуванням не тільки економічної, але і політичної стратегії. Ступінь раціональності й відрегульованості механізмів взаємодії між органами політичної й економічної влади – істотний фактор стабілізації і поліпшення загальної ситуації в країні, а також сталого економічного розвитку. Оцінюючи хід реформ у пострадянських країнах, не можна сказати, що вони провалилися. Вони просто йшли вкрай повільно і з безліччю помилок, хитань. Швидше за все тут позначаються слабка теоретична і методологічна забезпеченість як політичних, так і економічних реформ, недостатня політична воля еліт, що взялися проводити ці реформи [11, с. 83]. Вичерпуючи залишки життєвих сил, країна розривається між суперечливими, несумісними пріоритетами.» [11, с. 242]. У такому випадку, якщо «зараз в Україні, ... іде пошук методологічної бази розробки нових і переоцінки старих пріоритетів зовнішньої політики» [11, с. 233], то напевно прийшов час переоцінки і сучасних пріоритетів національних інтересів, – з обов'язковим обумовленням надпріоритетності у сфері національних інтересів податкової безпеки та її правового регулювання.

Фактор третій – відсутність мотивації та методології для наукових пошуків у сфері правового регулювання податкової безпеки.

Результати проведеного дослідження перелічених вище нормативно-правових актів свідчать не тільки про факт відсутності правового регулювання податкової безпеки, а ще й про відсутність мотивації для наукових пошуків у сфері правового регулювання податкової безпеки. Для аргументації цього фактору, який обумовлює сучасну проблематику відсутності методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України, розглянемо Перелік наукових спеціальностей, затверджених наказом МОНмолодьспорту України від 14.09.2011 року № 1057 [58-62], в якому встановлено галузі наук, групи спеціальностей та наукові спеціальності за якими здійснюється підготовка наукових кадрів, проводяться захисти дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук і доктора наук, присуджуються наукові ступені.

Як вже нами було зазначено, правове регулювання податкової безпеки не введено в національне законодавство, але наявність економічних відносин у сфері податкової безпеки є стимулом для наукових пошуків у галузях наук, які досліджують, зокрема, національні економічні інтереси та загрози економічній безпеці України, здатність держави до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх та внутрішніх загроз, а також здатність національної економіки зберігати та поновлювати процес суспільного відтворення і достатній оборонний потенціал у кризових ситуаціях. Разом з тим, фінансова безпека та вплив на неї чинників фіскальної сфери та податкової політики є окремою сферою економічної безпеки. Крім того, темою наукових пошуків науковців є: тінізація економіки як загроза економічній безпеці і як напрямок досліджень форм та методів тінізації економічних відносин й економічної злочинності та засобів їх зменшення; проблеми тіньової зайнятості; засоби та методики легалізації тіньових

доходів і капіталу; економічні аспекти поширення корупції та протидії їй [63].

Не залишаються поза увагою вітчизняних науковців і дослідження національної системи забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання, діяльність яких впливає на стан економічної безпеки держави; теоретико-методологічні, науково-методичні та практичні засади організації, функціонування та розвитку систем економічної безпеки транснаціональних компаній, корпорацій, банків і підприємств; цілі, завдання, форми, методи, технології, механізми управління та взаємодії служб безпеки суб'єктів господарювання в системі економічної безпеки відповідно до вимог національних і міжнародних стандартів [64-71].

Значний інтерес науковців зосереджено і на дослідженні функціонування державних систем та механізмів управління економікою на галузевому, міжгалузевому та регіональному рівнях, методах і економічних важелях регулювання економічних процесів та їх ефективності; ефективності функціонування національного господарства; економічної політики держави, шляхів та засобів її реалізації; форм, методів та важелів державного регулювання національної економіки [72].

Економічна безпека підприємницької діяльності також передбачає вивчення теоретико-методологічних, науково-методичних та прикладних засад, розвитку, тенденцій та закономірностей функціонування ринку товарів і послуг, міжнародних економічних стосунків, економічної, інвестиційної, інноваційної, виробничої, логістичної, маркетингової діяльності підприємств, організаційно-правові форми підприємницької діяльності, чинників, ресурсів, видів, стадій та результатів економічної діяльності підприємств, процес і форми управління підприємством (менеджмент) [73-76].

Показовим в цьому контексті є твердження М.І. Михальченка про те, що: «Новий підхід до економічної науки й економіки почав складатися ще за

останніх років існування СРСР, коли стало ясно, що класична політекономічна теорія К. Маркса безнадійно застаріла. Жити наприкінці ХХ століття за рецептами економічної науки середини ХІХ століття було повним абсурдом.» [11, с. 100-101]. Спроби проведення політичної й економічної модернізації здійснюються методологічно необґрунтовано, безсистемно. Політика й економіка, замість взаємного посилення, часто суперечать одна одній і тим самим послабляють модернізаційний процес. Відбувається це через відсутність цілей суспільних перетворень, не визначаються їх засоби, а тому немає і результатів. Це, у свою чергу, дегуманізує суспільні відносини [11, с. 112-113].

Проте розглянуті нами вище суспільні відносини у сфері податкової безпеки, як складової економічної безпеки, потребують свого обов'язкового юридичного закріплення. Саме тому досліджуючи відсутність мотивації та методології для наукових пошуків у сфері правового регулювання податкової безпеки, проаналізуємо перелік наукових спеціальностей з юридичних наук, затверджених наказом МОНмолодьспорт України від 14.09.2011 року № 1057 [58].

Відповідно до формули спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, що закріплена її паспортом, затвердженим постановою президії ВАК України 08.10.2008 року № 45-06/7 [77], фінансове право – це галузь юридичної науки, яка досліджує суспільні відносини, що складаються у сфері формування, розподілу і використання коштів публічних грошових фондів.

Вивчення напрямів дослідження у галузі фінансового права наукової спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, свідчать про відсутність у їх переліку правового регулювання податкової безпеки. Підпунктом 2.2. пункту II паспорту спеціальності 12.00.07 законодавцем закріплено єдиний напрям дослідження

суспільних відносин, що складаються у сфері податкового права, а саме правового регулювання податкової системи [77].

Резюмуючи зазначимо, що для вирішення наукової проблеми відсутності мотивації для проведення досліджень правового регулювання податкової безпеки України, необхідно докорінно змінити підхід до формулювання Паспорту спеціальності 12.00.07 (особливо через події військової агресії проти України), нарешті передбачивши в напрямках досліджень у галузі фінансового права напрям правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування з обов'язковою наявністю правового регулювання податкової безпеки [78].

У зв'язку з цим, пропонуємо внести зміни до першого речення формули спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, замінивши слова «Галузь юридичної науки, яка досліджує суспільні відносини, ...» словами «Галузі юридичної науки, які досліджують суспільні відносини, ...».

Крім того виникає логічне запитання: «Чому у 2008 році, за чинними на той момент Законом України «Про систему оподаткування» та Конституцією України, під час затвердження постановою президії ВАК України 08.10.2008 року № 45-06/7 паспорту спеціальності 12.00.07 [77], у цьому паспорті використовується поняття «податкової системи» замість поняття «системи оподаткування»?». Дане питання аргументується закріпленням у нормах статті 92 Конституції України положенням про те, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. А в Законі України «Про систему оподаткування» у статті 2 було наведено визначення системи оподаткування, як сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справлялися у встановленому законами України порядку.

До слова, результати дослідження нормативно-правових актів у сфері підготовки здобувачів вищої освіти свідчать про наявну проблематику відсутності мотивації для проведення досліджень правового регулювання податкової безпеки України, що є актуальною і дискусійною до нині [79-86].

Зокрема, якщо Є.М. Білоусов у своєму дослідженні наголошує на тому, що у вітчизняній правовій доктрині ще не сформовано загальноприйняте поняття «економічна безпека», не існує уніфікованого методологічного підходу до опрацювання складових економічної безпеки, не розроблено теоретико-методологічного інструментарію пізнання сутності цієї категорії [87, с. 3], то О.М. Резнік вказує, що на сьогодні законодавцем, крім поняття «фінансова безпека», вживається також поняття «національна безпека у фінансовій сфері». Посилаючись на Розпорядження КМ України від 15.08.2012 року № 569-р «Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері» [88], автор дослідження стверджує: « ... про те, що законодавець ототожнює поняття «фінансова безпека держави» та «національна безпека у фінансовій сфері». Таким чином, категорії «економічна безпека» та «фінансова безпека» є предметом дослідження науковців у галузі права, економіки, політології тощо. У зв'язку з цим існує велика кількість підходів до їх тлумачення, хоча жоден з них не є універсальним. Зважаючи на те, що економічна безпека є складовою національної безпеки, а фінансова – невід'ємний елемент економічної безпеки держави, на нашу думку, доцільно об'єднати ці поняття в одне – фінансово-економічна безпека, при визначенні якого необхідно застосовувати комплексний підхід, ураховуючи особливості понять економічної та фінансової безпеки. Крім того зміст поняття «фінансово-економічна безпека держави» повинен охоплювати також перелік суб'єктів, які здійснюють захист фінансово-економічної безпеки держави від внутрішніх та зовнішніх загроз.» [89, с. 51-52; 90, с. 195-198].

Окресливши концептуальні особливості проблематики методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України, слід зауважити, що тематика правового регулювання податкової безпеки України не була актуальним предметом наукових пошуків вітчизняних науковців. Хоча, раніше цьому питанню, проте фрагментарно, приділялася увага науковців.

Зокрема, О.О. Бригінець наголошує на тому що досить важливим завданням для налагодження роботи фінансової безпеки держави є реформування її податкової безпеки [91, с 163]. Позиція науковця щодо структурних елементів фінансової безпеки держави наступна: ним пропонується виокремлювати бюджетну, податкову, боргову, банківську, інвестиційну та валютну безпеку держави [91, с 176]. За твердженням О.О. Бригінця: «Податкова безпека – як стан ефективності податкової політики, яку проводить держава. Ефективна податкова політика повинна розумно поєднувати інтереси держави (перш за все, по наповненню бюджетів усіх рівнів) та інтереси платників податків. Належним рівнем податкової безпеки держави є такий рівень, за якого держава отримує достатній обсяг податкових надходжень для реалізації всіх покладених на неї функцій. Також податкова безпека держави передбачає оптимізацію рівня оподаткування.» [91, с 176].

У статті «Правові питання розв’язання проблем фінансової безпеки України» В.Т. Білоусом і О.О. Бригінцем розглянуто важливі питання щодо ролі і місця фінансової безпеки як складового елементу національної безпеки держави [92].

В.Т. Білоус наголошує на необхідності забезпечення економічної безпеки України крізь призму її компонентів, серед яких є система податкової безпеки не лише підприємства на мікрорівні, а й держави загалом. Автором оновлено підхід щодо ознак та поняття податкової безпеки, зокрема

й суб'єктом забезпечення якої є Державна фіскальна служба України. В.Т. Білоусом окремо наголошено на недоліках у формуванні та реалізації податкової та митної політики з позиції забезпечення безпекової складової держави [93].

Сучасний стан методологічного доробку української юридичної науки нерідко характеризується вченими-юристами у зв'язку із відсутністю чіткого окреслення проблематики та концептуальної побудови методологічних досліджень. Актуальність дослідження розвитку вивчення питань методології сучасної української юридичної науки у період її виникнення та становлення полягає в тому, що спеціальних досліджень з цієї проблеми проводилось недостатньо, незважаючи на їх важливість, а також необхідність окремого осмислення динамічного аспекту еволюції методології юридичної науки [94-95].

В.М. Орлик зазначає, що «наукове пізнання історії податкової політики не зводиться до опису фактів і подій історичного минулого, воно передбачає концептуальне й теоретичне їх осмислення, що вимагає використання багатьох наукових методів пізнання. Тому однією з найважливіших проблем дослідження історії податкової політики є її методологія. ... Методологія сучасних досліджень повинна ґрунтуватися на сукупності принципів і методів, що застосовуються в конкретному науковому дослідженні для вирішення поставлених завдань. Історія податкової політики, як і всієї фінансової, лежить у площині перетину інтересів трьох наук: власне історії, права й економіки. Такий міждисциплінарний підхід вимагає використання їхнього науково-методичного інструментарію, зокрема, крім традиційних історичних методів, як мінімум необхідне застосування формально-юридичного методу й методу економічного аналізу. Це передбачає вироблення вміння користуватися юридичними термінами й конструкціями, дозволяє використовувати законодавчу базу як умовну систему координат

дослідження. Застосування економічних методів дає можливість зрозуміти природу, механізми й наслідки економічних процесів у державі. Чи не найважливішою методологічною парадигмою проведення дослідження історії фінансової політики в Україні є чітке визначення її понятійно-категоріального апарату. Таким чином, для об'єктивного створення синтетичної картини податкової політики ..., винесення уроків із досвіду минулого дослідження повинно мати комплексний і міждисциплінарний характер, а його концептуальні засади мають ґрунтуватися на синтезі методів традиційних наук: історії, правознавства та економіки.» [96, с. 5-6].

Дієвим інструментом для вирішення поставленого завдання цього підрозділу став метод наукового дослідження – історико-правовий метод теоретичного пошуку, за допомогою якого у хронологічній послідовності проведено всебічне дослідження генези і закономірностей розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України. Для впорядкування різноманітного нормативно-правового матеріалу у сфері податкової безпеки нами застосовано метод періодизації.

Періодизація (від грец. – обхід, колооберт, певний проміжок часу), як зазначено в десятитомному виданні Енциклопедії історії України – це раціональний спосіб впорядкування масиву емпіричної та теоретичної інформації за часовою протяжністю з метою поглиблення пізнання й розуміння змінних станів об'єктів навколишнього світу. Періодизація створює необхідні умови для структуризації та систематизації історичного матеріалу, вивчення й осмислення змін природних і соціальних форм буття людини та людства, створення різних моделей і теорій, які їх пояснюють, а головне – дає шкалу їх виміру [97, с. 152-155].

До слова, періодизація історії України тісно пов'язана з осмисленням її змісту. Уперше зміст історичного процесу в Україні як самобутнього, хоч і пов'язаного з литовською, польською, турецькою, російською і австрійською

історією, науково обґрунтував М.С. Грушевський у статті «Звичайна схема «руської» історії й справа раціонального укладу історії східного слов'янства» [98], надрукованій у Санкт-Петербурзі в травні 1904 року [97, с. 155-158].

Термін «історичний період» виступає основною структурною одиницею осмислення історичного процесу і застосовується для періодизації всіх різноманітних суб'єктів, об'єктів та явищ соціального життя. Він пов'язаний із часовим проміжком, упродовж якого спостерігається перехід від одного стану соціального об'єкта до іншого («період середньовіччя», «період мануфактурного виробництва», «період сталінізму») [97, с. 152-155].

Період (від грец. – обертання, кругообіг) – проміжок часу, в календарних строках чи часових межах якого здійснюється певний процес; етап, стадія суспільного розвитку. В правовому значенні період – передбачений у законодавстві проміжок часу, з яким пов'язують виникнення, зміну і припинення відповідних правовідносин, виконання зобов'язань тощо. Від слова «період» походить термін «періодизація» (поділ процесів розвитку на якісно відмінні один від одного періоди) [99].

Проведене дослідження еволюції процесу правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки дозволяє зауважити, що наразі практично відсутні доробки вітчизняних науковців, в яких проведено періодизацію становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні.

На підставі методу наукового пізнання – класифікації, автором здійснено розподіл, групування та систематизацію законодавчого матеріалу за певними ознаками, факторами й критеріями, що стало підґрунтям авторської періодизації основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні, а саме: 1) податкова безпека, як правове явище; 2) локальність, оскільки досліджувались історико-правові аспекти становлення і розвитку

законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки саме в Україні; 3) видатні події: прийняття Конституції Української Радянської Соціалістичної Республіки від 20.04.1978 року № 888-IX; проголошення Акту незалежності України від 24.08.1991 року № 1427-XII; прийняття Конституції України від 28.06.1996 року № 254к/96-ВР; набрання чинності Податковим кодексом України № 2755-VI – 01.01.2011 року.

На основі результатів теоретичного методу аналізу нормативно-правових актів органів влади у сфері податкової безпеки України, простежено процес формування правових засад податкової безпеки та з'ясовано місце правового регулювання податкової безпеки в проблематиці відповідності податкової політики держави викликам сучасності. З метою вирішення даного завдання здійснено розроблення власної авторської періодизації основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні та запропоновано таку періодизацію цих процесів у наступних вимірах:

– період перший: 20.04.1978 року – 24.08.1991 року (з дати прийняття Конституції Української Радянської Соціалістичної Республіки № 888-IX – до дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII);

– період другий: 24.08.1991 року – 28.06.1996 року (з дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII – до дати прийняття Конституції України № 254к/96-ВР);

– період третій: 28.06.1996 року – 01.01.2011 року (з дати прийняття Конституції України № 254к/96-ВР – до дати набрання чинності Податковим кодексом України № 2755-VI);

– період четвертий: 01.01.2011 року – по теперішній час (з дати набрання чинності Податковим кодексом України № 2755-VI – по теперішній час.

1.2. Ретроспективне дослідження еволюції формування законодавства у сфері податкової безпеки держави

Основним завданням цього підрозділу наукового пошуку стане дослідження теоретико-правових та концептуальних засад історико-правових аспектів становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України [47].

Серйозні зміни в економіці країни за останні роки стимулюють підвищення суспільного інтересу до складових фінансової політики, зокрема податкової, адже всі її складові повинні діяти скоординовано й синхронно, як єдина система державних заходів. Усе це вимагає, щоб фінансова політика була науково обґрунтована й базувалася на фундаментальних теоретичних засадах із урахуванням власного й світового досвіду. На шляху нашої держави до створення економічних підвалин демократичного суспільства виникає гостра потреба у вивченні та осмисленні історії основних вітчизняних фінансових інститутів і фінансової політики [96, с. 3].

Обґрунтовуючи необхідність і практичне значення дослідження історії фінансової науки, академік І.І. Янжул ще наприкінці XIX століття (1890 рік) вказував, що серед допоміжних наук, якими може користуватися наука про фінанси при виведенні своїх загальних положень, необхідно відвести перше місце історії взагалі та історії фінансів зокрема. При відсутності твердих наукових принципів і положень тільки одне порівняння і зіставлення історичних фактів, поглиблення в досвід минулого дає нам можливість раціонально оцінювати правильність, доцільність і можливість застосування того чи іншого фінансового заходу, того чи іншого джерела державних доходів [100, с. 18-19].

Особливості становлення та розвитку податкового законодавства незалежної України висвітлює у своїх працях академік М.П. Кучерявенко [101].

Періодизація історії оподаткування на етапи, починаючи від початку людства і до наших часів, розглянута Д.О. Гетманцевим. Науковцем з'ясовано вплив оподаткування на історичні процеси, що відбувалися в різні епохи та визначено, на загальному рівні, особливості історичного становлення та розвитку оподаткування, а також надана власна періодизація історії оподаткування на п'ять етапів. За твердженням дослідника, питання періодизації історії оподаткування на етапи є досить актуальним, адже історія оподаткування нерозривно пов'язана з історією людства як такого, відображаючи весь процес розвитку людини, від найдавніших часів до наших днів. Оподаткування є настільки невід'ємною складовою людського буття, що по його історії можна вивчати історію людства в цілому [102-103].

Розглянемо I період основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України, який ми умовно періодизуємо у відрізок часу з дати прийняття Конституції Української Радянської Соціалістичної Республіки № 888-IX – до дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII, тобто з 20.04.1978 року по 24.08.1991 року.

Перші паростки становлення і розвитку правового регулювання податкової безпеки в Україні з'являються ще в нормах законодавчих актів Української Радянської Соціалістичної Республіки (далі – Українська РСР, УРСР), які стосувалися правових засад оподаткування, зокрема у:

1) Конституції (Основному Законі) Української РСР від 20.04.1978 року № 888-IX;

2) Декларації про державний суверенітет України від 16.07.1990 року № 55-XII, прийнятої Верховною Радою Української РСР (далі – ВР Української РСР);

3) Законі Української РСР від 03.08.1990 року № 142-XII «Про економічну самостійність Української РСР»;

- 4) Концепції переходу Української РСР до ринкової економіки, прийнятої ВР Української РСР 01.11.1990 року;
- 5) Законі Української РСР від 04.12.1990 року № 509-XII «Про державну податкову службу в Українській РСР»;
- 6) Законі Української РСР від 05.12.1990 року № 512-XII «Про бюджетну систему Української РСР»;
- 7) Законі Української РСР від 16.04.1991 року № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність»;
- 8) Законі Української РСР від 25.06.1991 року № 1251-XII «Про систему оподаткування»;
- 9) Програмі надзвичайних заходів щодо стабілізації економіки України та виходу її з кризового стану, поданої Кабінетом Міністрів Української РСР (далі – КМ Української РСР) та погодженої Постановою ВР Української РСР від 03.07.1991 року № 1291-XII;
- 10) Акті проголошення незалежності України від 24.08.1991 року № 1427-XII.

І хоча, як свідчать результати дослідження наведених вище нормативно-правових актів Української Республіки радянської доби, в перших редакціях цього блоку законодавства не використовувався правовий термін «податкова безпека», проте саме вони були і витокami і першоджерелами, в яких сталося зародження правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки. Розглянемо деякі з них.

ВР Української РСР 16 липня 1990 року проголосила про прийняття Декларації про державний суверенітет України № 55-XII, в якій затвердила положення про самовизначення української нації та її економічної самостійності [104]. Отже, слід зазначити, що, хоча в Декларації про державний суверенітет України від 16.07.1990 року № 55-XII, ще й не було встановлено загальних засад економічної безпеки та податкової безпеки, як

складових національної безпеки, проте, вже в цьому нормативно-правовому акті ВР Української РСР було передбачено правові підвалини податкової безпеки, зокрема:

1) задекларовано «засади зовнішньої і внутрішньої безпеки», «економічний розвиток народу України»;

2) визначено «необхідність побудови правової держави»;

3) проголошено, що Українська РСР «здійснює захист і охорону національної державності українського народу», «самостійно визначає свій економічний статус і закріплює його в законах», «самостійно створює податкову систему»;

4) встановлено, що «підприємства, установи, організації та виробничі одиниці, розташовані на території Української РСР, вносять плату за використання землі, інших природних і трудових ресурсів, відрахування від валютних надходжень, а також сплачують податки до місцевих бюджетів» [104].

На дату прийняття Декларації про державний суверенітет України від 16.07.1990 року № 55-XII, в УРСР діяла Конституція (Основний Закон) Української Радянської Соціалістичної Республіки від 20.04.1978 року № 888-IX [105]. Аналізуючи правові положення Конституції (Основного Закону) Української РСР від 20.04.1978 року № 888-IX та Конституції (Основного Закону) Союзу Радянських Соціалістичних Республік (далі – СРСР, Союз РСР) від 07.10.1977 року, акцентуємо увагу на тому, що в текстах цих Конституцій, у перший період становлення та розвитку правового регулювання податкової безпеки в Україні (з 20.04.1978 року (дати прийняття Конституції (Основного Закону) Української РСР № 888-IX) по 24.08.1991 рік (дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII)) не використовуються терміни «національна безпека», «економічна безпека», «фінансова безпека» та «податкова безпека» тощо. Проте, в цих

Конституціях було закріплено «основи гарантування безпеки країни» та «забезпечення державної безпеки». Що стосується податків взагалі, то як у Конституції СРСР 1977 року, так і в Конституції Української РСР 1978 року, у статтях 14 цих Основних Законів було регламентовано наступне: «Відповідно до принципу соціалізму «Від кожного – за здібностями, кожному – за працею» держава здійснює контроль за мірою праці і споживання. Вона визначає розмір податку на доходи, які підлягають оподаткуванню.». Встановлення податків і доходів, що надходять на утворення державного бюджету СРСР, відповідно до пункту 6 статті 73 Конституції СРСР 1977 року, підлягало віданню СРСР в особі його найвищих органів державної влади і управління. А вже у 1989 році ВР УРСР своїм Законом від 27.10.1989 року № 8303-XI виклала главу 12 Конституції Української РСР № 888-IX в новій редакції, зокрема пунктом 13 статті 97 визначила, що до виключного відання ВР Української РСР належить здійснення законодавчого регулювання відносин оподаткування [106].

Наголошуємо, що 19.11.1989 року набрав чинності пункт 13 статті 97 Конституції (Основного Закону) Української РСР, яким встановлено, що до виключного відання ВР Української РСР стало належати здійснення законодавчого регулювання *відносин оподаткування*. Проте, акцентуємо увагу на тому, що в Декларації про державний суверенітет України від 16.07.1990 року проголошено, що Українська РСР самостійно створює *податкову систему* [104]. Тобто, вже з'являється різне використання термінології органом законодавчої влади Української РСР, а саме: «законодавче регулювання *відносин оподаткування*» та «створення *податкової системи*» без надання визначення понять цих термінів, що у кінцевому випадку призводить до хаотичності у техніці написання навіть сучасних нормативно-правових актів.

ВР Української РСР 03.08.1990 року приймає Закон УРСР № 142-ХІІ «Про економічну самостійність Української РСР» [107]. Зокрема, статтею 5 «Фінансово-бюджетна система Української РСР» цього Закону визначено, що Українська РСР має власну фінансову систему. З метою належного забезпечення дії Закону «Про економічну самостійність Української РСР» ВР Української РСР своєю Постановою від 03.08.1990 року № 143-ХІІ доручила Раді Міністрів УРСР у двомісячний строк підготувати проекти законодавчих актів, зокрема і про оподаткування і про податкову інспекцію [108]. Звертаємо увагу, що у цьому Законі № 142-ХІІ використано термін, який закріплено нормами пункту 13 статті 97 Конституції Української РСР, а саме термін «оподаткування». Також пункт 1 постанови № 143-ХІІ вказує привести чинне законодавство Української РСР у відповідність з Законом № 142-ХІІ, а, отже, все тогочасне податкове законодавство мало використовувати термін «оподаткування». Отже, вже на теренах Української РСР, в царині фінансово-економічного законодавства йде мова про захист економічних інтересів Української РСР і регулювання економіки шляхом податків та формування доходної бази республіканського і місцевих бюджетів, яка ґрунтується на податковій політиці.

ВР Української РСР 01.11.1990 року приймає Концепцію переходу Української РСР до ринкової економіки [109]. Результати дослідження Концепції переходу Української РСР до ринкової економіки від 01.11.1990 року свідчать про відсутність в її положеннях правового регулювання податкової безпеки. Проте, ця Концепція, яка концентрувала у собі систему поглядів, понять, ідею, нарешті план переходу Української РСР до ринкової економіки, як головного задуму ВР Української РСР, вже мала ознаки викликів і загроз тогочасному стану податкової безпеки. Зона ризику, на нашу думку, була створена:

по-перше, загрозою правового характеру податкових пільг: радянська філософія пільгового оподаткування міцно трималася своїх позицій, оскільки законодавці унормували тезу про те, що розвиток підприємництва може регулюватися лише економічними методами – через *податки* та *податкові пільги*, зазначивши при цьому, що *податкова система* передбачає стимулювання технологічних нововведень шляхом зниження номінальних ставок податку на прибуток суб'єктів ринку і застосування спеціальних *податкових пільг*;

по-друге, загрозою використання у цій Концепції недосконалої податкової термінології, що створювало дестабілізуючі настрої платників податків. Зокрема: 1) якщо, як у Конституції СРСР 1977 року, так і в Конституції Української РСР 1978 року, у статтях 14 цих Основних Законів було регламентовано, що держава визначає розмір податку на доходи, які підлягають *оподаткуванню*; 2) якщо *встановлення податків і доходів*, що надходять на утворення державного бюджету СРСР, відповідно до пункту 6 статті 73 Конституції СРСР 1977 року, підлягало віданню СРСР в особі його найвищих органів державної влади і управління; 3) якщо в Декларації про державний суверенітет України від 16.07.1990 року № 55-XII було встановлено, що підприємства, установи, організації та виробничі одиниці, розташовані на території Української РСР, *вносять плату* за використання землі, інших природних і трудових ресурсів, *відрахування* від валютних надходжень, а також *сплачують податки* до місцевих бюджетів; то у Концепції переходу Української РСР до ринкової економіки від 01.11.1990 року вже не йшлося про *надходження податків до бюджету*, про *внесення плати* або про *сплату податків*. Законодавець, в даному випадку, застосував термін «*стягнення*», зазначивши наступне: «Податкове регулювання забезпечується шляхом оподаткування прибутку, стягнення акцизу, податку з обігу, прибуткового податку з громадян, плати за землю і природні ресурси,

прибуткового податку з колгоспів, кооперативних і громадських організацій, місцевих податків.». А це вже було першою звісткою непослідовності податкової політики Української РСР; недосконалістю прийнятого законодавчого акту (Концепції); свідченням знаходження тогочасного стану податкової безпеки в зоні ризику [47].

Законом Української РСР від 04.12.1990 року № 509-XII «Про державну податкову службу в Українській РСР» було визначено права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій при *стягненні* ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійснення контролю за правильністю обчислення і сплати цих платежів, а також за додержанням податкового законодавства [110]. Законом України від 07.07.1992 року № 2555-XII у назві та тексті Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» слова «Українській РСР», «Української РСР», «Радою Міністрів Української РСР», «Рада Міністрів Української РСР» замінено відповідно словами «Україні», «України», «Кабінетом Міністрів України», «Кабінет Міністрів України» [110-111].

Дослідивши концептуалізацію теоретичних підвалин оподаткування, А.І. Крисоватий констатує, що податок – універсальна вихідна категорія, яка виражає основні риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин є провідною. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій у чіткій відповідності до розвитку економічного процесу. У реальному процесі оподаткування ідеальні вимоги економічної гармонії, фіскальної достатності та соціальної справедливості порушуються, з одного боку, через недосконалість податкового законодавства, а з іншого – внаслідок фетишистських намірів платників.

Ступінь такого порушення, тобто величина ухилення від сплати податків у кожній державі, визначається суперечливим співвідношенням між лібералізмом, якого досягають суб'єкти господарювання, з його фетишистськими намірами, моральною етикою бізнесмена – платника податків і державним порядком, що існує в суспільстві. Цей постулат і пояснює фіскальну ситуацію в Україні, де брак державного порядку при майже повній відсутності моральної етики платників податків зумовлює масовий опір фіску та обхід податків. Суттєво звужити сферу тіньової економіки, легалізувати податкові надходження та поліпшити стан державних фінансів в Україні можна тільки шляхом послідовного і комплексного реформування соціально економічних процесів у суспільстві, насамперед вдосконаливши податкову політику та чинне податкове законодавство. Причому реформи в цій сфері мають бути не хаотичними і спонтанними, за бажанням можновладців, а відповідати певній доктрині держави, яка базується на конкретній науковій парадигмі фінансового забезпечення ринкового державотворення [112].

Не залишимо поза увагою преамбулу Закону УРСР від 04.12.1990 року № 509-ХІІ «Про державну податкову службу в Українській РСР», в тексті якої яскраво звучить дисонанс у визначені 1) прав, обов'язків і відповідальності державних податкових інспекцій при *стягненні* ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет (взагалі, чи є серед переліку прав та обов'язків державних податкових інспекцій право чи обов'язок *стягувати* з платників податків податки та інші обов'язкові платежі в бюджет?), і 2) здійсненні контролю за правильністю обчислення і сплати цих платежів [110-111].

Безумовним свідченням знаходження тогочасного стану податкової безпеки в зоні ризику були:

1) суми прихованого (заниженого) прибутку (доходу) або суми податку за інший прихований (необчислений) об'єкт оподаткування;

2) відсутність обліку прибутку (доходу) або ведення цього обліку з порушенням встановленого порядку;

3) відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку і перекручення бухгалтерських звітів;

4) неподання, несвоєчасне подання або подання за невстановленою формою бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших платежів у бюджет;

5) неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій, звітів, розрахунків та інших документів, необхідних для обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів у бюджет;

6) наявність недоїмки по податках та інших обов'язкових платежах у бюджет;

7) наявність коштів, одержаних підприємствами, установами, організаціями і громадянами за незаконними угодами, та в інших випадках одержання коштів без встановлених законом підстав;

8) порушення порядку заняття індивідуальною трудовою діяльністю, або заняття індивідуальною трудовою діяльністю, щодо якої є спеціальна заборона;

9) відсутність у громадян обліку доходів або ведення його з порушенням встановленого порядку;

10) неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи чи включення до декларації перекручених даних [110-111].

І хоча, в цьому законі не застосовувався термін «податкова безпека», визначаючи статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності, в статті 2 цього Закону були регламентовані

завдання органів державної податкової служби, що по своїй суті були елементами правового забезпечення податкової безпеки. Зокрема:

1) здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством;

2) внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

3) прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань *оподаткування*;

4) формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб;

5) надання податкових консультацій;

6) запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення [110-111].

Основи організації бюджетної системи Української РСР на базі її державного суверенітету та економічної самостійності були визначені Законом Української РСР від 05.12.1990 року № 512-ХІІ «Про бюджетну систему Української РСР» [113].

Законом України від 29.06.1995 року № 253/95-ВР [114] були внесені зміни і доповнення до Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР», та викладено його в такій редакції: «Закон України про бюджетну систему України». Закон України від 05.12.1990 року № 512-ХІІ «Про бюджетну систему України» втратив чинність на підставі Бюджетного кодексу від 21.06.2001 року № 2542-ІІІ [115]. Таким чином, визначаючи

основи організації бюджетної системи Української РСР, у першій редакції Закону Української РСР від 05.12.1990 року № 512-XII «Про бюджетну систему Української РСР», за відсутності поняття «податкова безпека», пунктом 4 статті 12 цього Закону місцевим Радам народних депутатів було надано право надавати окремим платникам пільги по податках і платежах, що надходили у відповідний місцевий бюджет. На нашу думку цим було закладено підвалини для появи загроз податковій безпеці у вигляді податкових пільг, адже вони є передумовою втрат дохідної частини бюджету.

16 квітня 1991 року ВР Української РСР прийняла Закон Української РСР № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» [116], який було введено в дію 01.07.1991 року. Результати дослідження першої редакції (станом на 16.04.1991 року) цього Закону свідчать про те, що у його правових нормах використовується термін «інтереси національної економічної безпеки» (стаття 37 Закону УРСР № 959-XII). На території Української РСР згідно зі статтею 7 цього Закону (перша редакція станом на 16.04.1991 року) запроваджувався режим найбільшого сприяння для іноземних суб'єктів господарської діяльності, який означав, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав, преференцій та *пільг* щодо мит, *податків* та зборів, якими користується та/або буде користуватися іноземний суб'єкт господарської діяльності будь-якої іншої держави, якій надано згаданий режим. На нашу думку цим було закладено підвалини для появи загроз податковій безпеці у вигляді податкових пільг, адже вони є втратами дохідної частини бюджету.

В поточній редакції Закону України № 959-XII наведений вище режим найбільшого сприяння для іноземних суб'єктів господарської діяльності згідно зі статтею 7 цього Закону, залишився без змін. Крім того, результати проведеного дослідження Закону України від 16.04.1991 року № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» свідчать про те, що норми його статті

11 регламентують принципи оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України. Якщо, відповідно до статті 1 цього Закону, зовнішньоекономічна діяльність – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, то яким чином здійснюється співвідношення норм статті 11 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» з нормами статті 4 Податкового кодексу України, в якому встановлені принципи податкового законодавства [116]? В поточній редакції Закону України № 959-XII наведені вище принципи оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України згідно зі статтею 11 цього Закону, залишилися без змін.

Закон Української РСР від 25.06.1991 року № 1251-XII «Про систему оподаткування» [117-118] (в першій своїй редакції станом на 25.06.1991 року) не передбачав правових засад податкової безпеки в Українській РСР, у його тексті не використовувався термін «стягнення податків», але в той же час, активно застосовувався термін «справляння податків». Закон втратив чинність на підставі ПК України № 2755-VI від 02.12.2010 року, тобто дія Закону «Про систему оподаткування» припинилася 01 січня 2011 року. Ретельне дослідження цього Закону показує, що в ньому відсутнє правове регулювання питання податкової безпеки. Іншими словами, діючи до початку 2011 року і регулюючи, вже у сучасній та незалежній Україні, принципи побудови системи оподаткування, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників, цей Закон так і не отримав норми правового регулювання податкової безпеки. І це попри те, що:

– У 1992 році Законом України від 14.02.1992 року № 2113-XII у діючу на той час Конституцію від 20.04.1978 року № 888-IX було внесено зміни шляхом викладення статті 114-5 наступним чином: «Стаття 114-5. Президент України: 1) виступає гарантом забезпечення прав і свобод громадян,

державного суверенітету України, додержання Конституції [105] і законів України; ... 3) вживає заходів до забезпечення обороноздатності, *національної безпеки* та територіальної цілісності України;». Цим же законом від 14.02.1992 року № 2113-XII було викладено статтю 119 Конституції від 20.04.1978 року № 888-IX наступним чином: «Стаття 119. Кабінет Міністрів України у межах своїх повноважень: ... 6) вживає заходів щодо *забезпечення національної безпеки* і обороноздатності України;» [119].

Отже, Законом України від 14.02.1992 року № 2113-XII у діючу на той час Конституцію від 20.04.1978 року № 888-IX було внесено зміни, які передбачали повноваження Президента України та Кабінету Міністрів України у сфері *національної безпеки*, до складу якої, безперечно, входять економічна, фінансова і *податкова безпека держави*.

– У 1997 році Постановою ВР України від 16.01.1997 року № 3/97-ВР було схвалено Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України, яка мала забезпечити: єдність принципів формування і проведення державної політики національної безпеки; поєднання підходів до формування відповідної законодавчої бази, підготовки доктрин, стратегій, концепцій, державних і відомчих програм у різних сферах національної безпеки [50].

Наслідки ідеології радянського періоду далися в знаки. Політика патерналізму Радянського Союзу отримала своє продовження в ігноруванні значимості оподаткування для забезпечення існування, самозбереження і прогресивного розвитку України як суверенної держави, що прямо залежать від здійснення цілеспрямованої політики щодо захисту її національних інтересів.

Патерналізм (від лат. – батьківський) – покровительство, опіка старшого над молодшими. У державно-правовій сфері є принципом взаємовідносин держави і суспільства, за яким суспільне життя залежить від сильного «батька», «вождя». Патерналізм характеризується сильною

державною владою, монополією держави на здійснення багатьох функцій суспільства, зарегламентованістю, дріб'язковою опікою держави над громадянами. Є передумовою встановлення тоталітарного режиму [120]. Патерналізм за своєю правовою природою є функціональною константою етатистської доктрини податкового права. Його головним призначенням є уможливлення та максимізація втілення субстанційною державою базових констант її податкового права. Іншими словами, у державній податковій політиці батога і пряника патерналізму відводиться роль останнього. Проте патерналізм ніколи не призводить і в принципі не спроможний призвести до переродження етатистського податкового права в персоноцентристське, людиномірне податкове право. За своїм юридичним змістом патерналізм найчастіше зводиться до латання дірок у позитивному податковому праві держави [121]. До слова, етатизм – це намагання держави підпорядкувати собі всі ділянки суспільного життя. ... Найголовніші зовнішні прикмети етатизму в усіх його видах непомірно розвинені – поліція і бюрократія [122].

Стосовно вказаного доречним буде навести думку А.М. Бернюкова про те, що нині, вкрай необхідно збагатити загальні положення юридичної науки. У зв'язку з цим, слід підготувати принципово-продуману схему правової реальності і програму, що передбачає вивчення всіх її частин, а не керуватися діючою нині загальною «дорожньою мапою», виробленою теорією держави і права понад півстоліття тому, ще за часів Вишинського. (Сьогодні вже назавжди канули ті часи, коли можна змусити нас повірити «на слово», вимушено, шляхом відповідних маніпуляцій над колективною свідомістю, повірити подібним несправжнім ідеям, а тому принципово важливо перестати вестися у них довірливо на поводу) [123].

– У 2003 році втрачає чинність Концепція (основи державної політики) національної безпеки України [50] у зв'язку з набранням чинності Законом України від 19.06.2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки

України» [52], у якому подолання «тінізації» економіки через реформування податкової системи, як одного з основних напрямів державної політики з питань національної безпеки України в економічній сфері, є єдиною згадкою, що фрагментарно стосується податкової безпеки.

Отже, в податковому законодавстві України засади правового регулювання відносин у сфері податкової безпеки не були визначені. При цьому слід зазначити, що тільки через два роки Законом України від 02.02.1994 року № 3904-XII [124] були внесені зміни і доповнення до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» [117], виклавши його назву, зокрема, у такій редакції: «Закон України «Про систему оподаткування»».

ВР Української РСР 03.07.1991 року Постановою № 1291-XII погодила з Програмою надзвичайних заходів щодо стабілізації економіки України та виходу її з кризового стану, поданою КМ Української РСР. У Програмі в основному зосереджені найголовніші питання стабілізації економіки. Заходи Програми були розраховані на два роки і за умови їх повної реалізації дозволили б стабілізувати економічний стан республіки, припинити поглиблення кризи, забезпечити соціальний захист населення в перехідний період. [125]. Не зважаючи на той факт, що у Програмі надзвичайних заходів щодо стабілізації економіки України та виходу її з кризового стану [125] взагалі відсутні терміни «економічна безпека», «фінансова безпека» та «податкова безпека», впровадження комплексу надзвичайних заходів, передбачених Програмою, охоплювало різноманітні аспекти «національної безпеки» у сфері економічного розвитку в республіці. Серед переліку комплексу надзвичайних заходів, передбачених Програмою, слід акцентувати увагу на пункті 49 розділу VI «Надзвичайні заходи щодо виконання бюджетів республіки», яким регламентовано норму, що передбачала досить непопулярний характер, і, поряд з тим, свідчила про започаткування процесу становлення та розвитку правового регулювання

податкової безпеки, а саме: «49. Ввести адміністративну, матеріальну та кримінальну відповідальність щодо службових осіб і громадян, які приховують доходи та *ухиляються від сплати податків*. Відповідний законопроект подати ВР Української РСР у III кварталі 1991 року.» [125].

ВР Української РСР 24 серпня 1991 року Актом проголошення незалежності України урочисто проголосила Україну незалежною демократичною державою та створення самостійної української держави – УКРАЇНИ. Територія України є неподільною і недоторканною. Віднині на території України мають чинність виключно Конституція і закони України [126; 104].

Розглянемо II період основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України, що відповідно до запропонованої авторської періодизації є період з дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII від 24.08.1991 року до 28.06.1996 року, тобто до дати прийняття Конституції України № 254к/96-ВР. Даний період отримає назву «Становлення правових засад податкової безпеки в незалежній Україні (II період: 24.08.1991 р. – 28.06.1996 р.)».

Одними з перших нормативно-правових актів щодо правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки незалежної держави України були: Закон України від 10.09.1991 року № 1540а-XII «Про захист іноземних інвестицій на Україні» [127]; Закон України від 18.09.1991 року № 1560-XII «Про інвестиційну діяльність» [128]; Закон України від 19.09.1991 року № 1576-XII «Про господарські товариства» [129-130]; Закон України від 12.09.1991 року № 1543-XII «Про правонаступництво України» [131].

У цих нормативно-правових актах, хоча ще без використання терміну «податкова безпека», проте вже з'явилися перші правові засади регулювання

економічних інтересів, складовою яких, безперечно, є національні інтереси у сфері оподаткування. Зокрема, як свідчать результати проведеного дослідження Закону України «Про інвестиційну діяльність», здійснення державного регулювання умов інвестиційної діяльності шляхом *податкових пільг* та законодавчого закріплення цього правового явища, створило передумови для появи загроз податковій безпеці. Оскільки, на нашу думку, податкова пільга це чинник, застосування якого породжує умови неефективного наповнення Державного і місцевих бюджетів і через який порушуються принципи податкового законодавства, а саме справедливості і, як наслідок, рівності оподаткування.

Про необхідність забезпечення *державної системи національної безпеки* України шляхом першочергового створення надійної *економічної безпеки* нашої держави зазначалося в «Основних напрямках економічної політики України в умовах незалежності» від 25.10.1991 року № 1698а-ХІІ [132]. Надзвичайно важливо акцентувати нашу увагу на тому, що в тексті цього документу було визначено наступне: « ... для надбання Україною повної незалежності необхідно створити і всіма засобами забезпечувати *державну систему національної безпеки*, що включала б *економічну*, політичну, оборонну та екологічну безпеки. Вони діятимуть у взаємозв'язку і матимуть за кінцеву мету вільний розвиток держави та її народу на засадах Декларації прав людини [133]».

Як свідчать результати проведеного дослідження Основних напрямів економічної політики України в умовах незалежності від 25.10.1991 року № 1698а-ХІІ [132], цей нормативно-правовий акт наголошував, що для надбання Україною повної незалежності необхідно створити і всіма засобами забезпечувати *державну систему національної безпеки*, що включала б і *економічну безпеку*. Реалізацію самостійної *економічної політики* України забезпечать утворення нових інститутів держави. Головним напрямом зміни

фінансової політики суверенної України є перенесення центру ваги в ній з фінансової функції на функцію регулювання економіки. Основним засобом здійснення такої політики мають стати податки. Одним із головних засобів економічного державного регулювання має стати ефективна *податкова політика*. Отже, у цьому законодавчому акті [132], без надання визначень, застосовуються терміни «національна безпека», «економічна безпека», «економічна політика», «фінансова політика», «податкова політика», «податкова система», «система податків», «рівність умов оподаткування».

Актуальне, як на той час, визначення поняття «економічна політика» наведено в третьому томі Української радянської енциклопедії 1979 року видання, а саме: «Економічна політика – сукупність економічних та організаційних заходів у сфері господарського життя, здійснюваних державою Характер і зміст економічної політики, її завдання і соціальна спрямованість визначаються панівним суспільно-політичним ладом, характером виробничих відносин, об'єктивними законами розвитку суспільства. У свою чергу, економічна політика має активний зворотний вплив на економічний базис, народне господарство, сприяючи його піднесенню, чи, навпаки, стримуючи економічний розвиток.» [134, с. 531-532].

Початок 1992 року ознаменувався прийняттям ряду нормативно-правових актів щодо правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки, зокрема, з 01.01.1992 року набрав чинності Митний кодекс України [135]. 01.01.2004 року набрав чинності новий Митний кодекс України від 11.07.2002 року № 92-IV. У закріпленому статтею 2 цього Кодексу визначенні поняття «митна політика» було використано терміни «економічні інтереси» та «економічна безпека» [136]. 01.06.2012 року набрав чинності Митний кодекс України від 13.03.2012 року № 4495-VI, в якому і в його першій редакції станом на 13.02.2012 року і в його поточній редакції,

статтями 5 та 6 закріплено визначення понять «митні інтереси» та «митна безпека» [137]. Правові засади податкової безпеки в наведених вище редакціях Митних кодексів відсутні.

Закон України від 20.12.1991 року № 2009-ХІІ «Про селянське (фермерське) господарство» було введено в дію 14.01.1992 року [138]. Оподаткування доходів селянського (фермерського) господарства, відповідно до статті 27 цього Закону України, проводилося у порядку, встановленому законодавством для сільськогосподарських підприємств. Новостворені селянські (фермерські) господарства звільнялися від оподаткування на 3 роки, а в трудонедостатніх селах – на 5 років. Члени селянських (фермерських) господарств звільнялися від сплати прибуткового податку з доходів, одержуваних ними від роботи в цих господарствах.

В даному випадку доречним буде навести думку Вищого Арбітражного Суду України щодо звільнення від оподаткування новостворених селянських (фермерських) господарств, наведену у листі від 25.01.1994 року № 05-3/24: «Оскільки пункт 2 статті 27 Закону України «Про селянське (фермерське) господарство» не поділяє термін «оподаткування» на прямі та непрямі податки, на думку Вищого Арбітражного Суду України новостворені селянські (фермерські) господарства підлягають звільненню від оподаткування у вигляді акцизного збору та нарахування на добавлену вартість.» [139].

Як бачимо, ще на початку свого зародження, українське податкове законодавство було спрямоване на шлях законодавчого закріплення норм стосовно втрат держаного бюджету у вигляді податкових пільг, а отже, можемо говорити про пряме законодавче закріплення ризиків для податкової безпеки. Податкове законодавство ставало небезпечним для самої податкової безпеки держави і для подальшого наповнення державного бюджету. Закон України «Про селянське (фермерське) господарство» втратив чинність на

підставі Закону України від 19.06.2003 року № 973-IV «Про фермерське господарство» [140]. Поряд з тим, слід зауважити про те, що ні у Законі України від 20.12.1991 року № 2009-XII «Про селянське (фермерське) господарство», ні у чинному Законі України від 19.06.2003 року № 973-IV «Про фермерське господарство» правове регулювання податкової безпеки не визначено.

ВР України своєю Постановою від 20.12.1991 року № 2008-XII [141] постановила ввести в дію Закон України від 20.12.1991 року № 2007-XII «Про податок на добавлену вартість» [142] з 1 січня 1992 року та зобов'язала КМ України забезпечити широке роз'яснення цього Закону через засоби масової інформації та правильне його застосування. Дію Закону України від 20.12.1991 року № 2007-XII «Про податок на добавлену вартість» зупинено 06.01.1993 року згідно з Декретом КМ України від 26.12.1992 року № 14-92 «Про податок на добавлену вартість» [143]. Правові засади податкової безпеки в цих нормативно-правових актах відсутні.

Відповідно до Закону України від 18.12.1991 року № 1996-XII «Про акцизний збір» [144], КМ України своєю Постановою від 27 грудня 1991 року № 396 затвердив Положення про акцизний збір та доручив Міністерству фінансів України у тижневий строк затвердити інструкцію про порядок обчислення і сплати акцизного збору [145].

Розпорядженням Голови ВР України від 23.12.1991 року № 2023-XII було створено депутатську робочу групу для проробки питань, пов'язаних з удосконаленням системи національної безпеки України. Всі питання вдосконалення системи національної безпеки необхідно було проробляти у тісній співпраці з відповідними постійними комісіями ВР України [146].

Розпорядженням Президента України від 17.02.1992 року № 31/92-рп затверджено склад Консультативно-експертної групи по підготовці концепції національної безпеки України. Як зазначено у Витягу з протоколу засідань

Комісії при Президенті України по підготовці пропозицій про статус, порядок діяльності і структуру Ради національної безпеки від 10.02.1992 року: «Ухвалено: 1. Підготувати проект концепції національної безпеки України до 10 березня ц.р. 2. Затвердити основні напрямки розробки концепції: зовнішньодержавна безпека; внутрішньодержавна безпека; оборонно-промисловий комплекс; *економічна безпека*, енергетичні проблеми; проблеми взаємовідносин з країнами-членами СНД; національно-культурний; інформаційна безпека; екологічний» [147].

15.03.1992 року введено в дію Закон України від 18.02.1992 року № 2132-ХІІ «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності» [148]. В тексті цього Закону використано терміни «забезпечення національної безпеки» та «забезпечення суспільних інтересів». Зазначимо, що Законом України від 18.02.1992 року № 2132-ХІІ «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності» законодавчо закріплено, що надання окремим підприємцям *податкових та інших пільг, які ставлять їх у привілейоване становище щодо інших підприємців, є проявом дискримінації підприємців органами влади і управління*. Проте, ні в діючий на той момент Закон «Про систему оподаткування», ні в законодавчі акти про податки, збори і обов'язкові платежі, що були встановлені Законом Української РСР «Про систему оподаткування», не було внесено жодних змін відносно недопущення дискримінації шляхом надання податкових пільг.

27.02.2002 року Закон України від 18.02.1992 року № 2132-ХІІ «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності» втратив чинність на підставі набрання чинності 28.02.2002 року Закону України від 11.01.2001 року № 2210-ІІІ «Про захист економічної конкуренції» [149], в якому статтею 15 визначено, що антиконкурентними діями органів влади, органів місцевого самоврядування,

органів адміністративно-господарського управління та контролю, зокрема, визнається надання окремим суб'єктам господарювання або групам суб'єктів господарювання *пільг* чи інших переваг, які ставлять їх у привілейоване становище стосовно конкурентів, що призводить або може призвести до недопущення, усунення, обмеження чи спотворення конкуренції. Проте, чинні норми ПК України регламентують правові аспекти застосування *податкових пільг*. Зокрема, правове регулювання податкової пільги, що передбачає звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплати ним податку та збору в меншому розмірі, передбачено статтею 30 цього Кодексу. Загальні засади встановлення податків і зборів, що визначені статтею 7 Кодексу, також встановлюють норму: «7.2. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.». Вочевидь постає питання, щодо співвідношення наявного в ПК України принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від форми власності юридичної особи, що регламентується нормами підпункту 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 «Основні засади податкового законодавства України» цього ж Кодексу і нормами вказаної вище статті 15 Закону України від 11.01.2001 року № 2210-III «Про захист економічної конкуренції» [149].

ВР України своєю Постановою від 13.03.1992 року № 2198а-XII [150] вводить в дію з 31 березня 1992 року Закон України від 13.03.1992 року № 2198-XII «Про іноземні інвестиції» [151], наказавши КМ України, всупереч тогочасного Закону України від 18.02.1992 року № 2132-XII «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності»: «3. До 1 червня 1992 року підготувати і внести на розгляд Верховної Ради України проект Державної програми заохочення іноземних інвестицій в Україні. При цьому мати на увазі, що зазначена

програма має реалізовуватись *виключно через систему пільг щодо оподаткування, митного обкладення, державного кредитування та страхування інвестицій та комерційних ризиків; ... 6. До прийняття митного тарифу дозволити підприємствам з іноземними інвестиціями ввозити в Україну товари для споживчого ринку без сплати мита та податків на імпорт. 7. Рентабельність підприємств з іноземними інвестиціями податковому та/чи митному обкладенню не підлягає.*» [151].

Дослідивши правові норми Закону України від 13.03.1992 року № 2198-ХІІ «Про іноземні інвестиції», слід зазначити про те, що регламентуючи у статті 8 правовий режим іноземних інвестицій, законодавцем було використано термін «забезпечення національної безпеки». Підприємства з іноземними інвестиціями, згідно зі статтею 32 цього Закону України, сплачують податки, встановлені чинними на території України законами, за винятками, встановленими цим Законом. Термін «податкова безпека» в цьому законі не застосовується.

Далеко не останню роль у забезпеченні податкової безпеки України відіграє законодавство з питань банкрутства:

1) Закон України від 14.05.1992 року № 2343-ХІІ «Про банкрутство», введено в дію з 1 липня 1992 року (для сільськогосподарських підприємств даний Закон набрав чинності з 1 січня 1993 року) [152];

2) Закон України від 30 червня 1999 року № 784-ХІV «Про внесення змін до Закону України «Про банкрутство»» [153];

3) 21.10.2019 року введено в дію Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 року № 2597-VIII [154].

Варто звернути увагу на те, що при проведенні заходів з процедур банкрутства, в першу чергу, увага повинна бути прикута саме на збереження платників податків, оскільки їх ліквідація призводить до майбутніх втрат

дохідної частини бюджету. Це, у свою чергу, є чинником, який загрожує податковій безпеці України.

На нашу думку, дискусійним видається факт доволі активної діяльності з надання податкових пільг окремим платникам податків, наприклад:

1) ВР України постановою від 05.06.1992 року № 2413-XII звільнила на 1992 рік науково-виробниче об'єднання «Східний гірничо-збагачувальний комбінат» від податків на валютну виручку від продажу продукції на експорт та за продаж валюти, а також від внесків до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи [155];

2) КМ України постановою від 21.07.1992 року № 403 зменшив на 60 процентів ставку акцизного збору на автомобілі марки «Запорожець» ЗАЗ-968М для запорізького виробничого об'єднання «АвтоЗАЗ», відвантажені після 21 липня 1992 року [156];

3) КМ України постановою від 08.10.1992 року № 570 зменшив на 30 пунктів ставку акцизного збору в частині, що підлягає зарахуванню до державного бюджету, на шини для легкових автомобілів дніпропетровському орендному підприємству «Дніпрошина» та білоцерківському виробничому об'єднанню «Білоцерківщина», відвантажені після 1 жовтня 1992 року [157];

4) Постановою КМ України від 02.04.1993 року № 237 звільнено на 1993 рік від сплати податку на прибуток Макіївський металургійний комбінат у частині оподаткування прибутку, одержаного від реалізації металопродукції на експорт, із спрямуванням сум, що вивільняються, на поповнення оборотних коштів комбінату і технічне переозброєння виробництва [158].

Зокрема, слід зазначити, що відповідно до інформації, наданої на офіційному сайті ВР України у розділі «Законодавство України», в рубриці «Юридична класифікація (Пільги щодо сплати податків, зборів та інших платежів [код 20 70], 1993 рік) – 125 документів» (за посиланням:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/jj134y1993/page>), протягом 1993 року було надано пільг з різних податків 124 платникам податків. В даному випадку не ставимо собі завданням з'ясувати фінансові втрати дохідної частини бюджету від наданих податкових пільг окремим платникам податків.

Проте, розглянемо зворотню сторону цієї проблеми, – несплачені у строк податки. Зокрема, Декрет КМ України від 21.01.1993 року № 8-93 «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» [159] набрав чинності 06.02.1993 року. Декрет втратив чинність на підставі Закону України від 21.12.2000 року № 2181-III [160]. На підставі цього Декрету Міністерством фінансів України 02.11.1993 року було видано Інструкцію № 84 про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року № 8-93 [161]. Тобто наша держава, маючи дефіцит бюджету, зокрема і через несплачені у строк податки, що створювало ризики, які загрожували податковій безпеці України, «знаходила» фінансові ресурси для надання податкових пільг окремим платникам податків, що також спричиняло втрати дохідної частини бюджету.

Проте, «пільгово-податковий зорепад» продовжувався. Державний патерналізм було не вгамувати, – Декретом КМ України від 20.05.1993 року № 55-93 визначено особливості режиму іноземних інвестицій на території України [162]. Пільги, передбачені статтею 31 цього Декрету, поширювалися на підприємства з іноземними інвестиціями, якщо кваліфікаційна іноземна інвестиція не відчужувалася протягом терміну її амортизації, але не раніше закінчення пільгового податкового періоду. Для підприємств з іноземними інвестиціями, діючих у пріоритетних напрямках розвитку, що визначалися державними програмами заохочення іноземних інвестицій, могли встановлюватися додаткові пільги щодо оподаткування, передбачені цими програмами.

Одним із перших документів, в якому визначені правові засади забезпечення загальнонаціональних інтересів та національної безпеки зокрема, була Постанова ВР України від 22.07.1993 року № 3360-XII «Про Основні напрями зовнішньої політики України» [163], в якій зазначено, що базовою вимогою у здійсненні зовнішньої політики України повинно бути якнайповніше і якнайефективніше забезпечення *національних інтересів* країни. *Економічні інтереси*, пов'язані з інтегруванням економіки України у світове господарство є одними із основних у сфері *національних інтересів*.

ВР України своєю постановою від 21 жовтня 1993 року № 3542-XII доручила Комісії ВР України з питань оборони і державної безпеки разом з КМ України продовжити роботу по доопрацюванню проекту Концепції (основ політики) національної безпеки України і внести її на розгляд ВР України [164].

Привертає увагу постанова Президії ВР України від 29.10.1993 року № 3557-XII, в якій зазначено таке: «У зв'язку з тим, що прийняття *концепції пільгового оподаткування* не сприятиме стабілізації податкової політики та враховуючи, що це питання передбачено Програмою дій Уряду України на вересень – грудень 1993 року та на 1994 рік, зняти його з контролю.» [165]. Тобто, на самому початку становлення системи оподаткування в незалежній Україні, в стінах ВР України вже існувало бачення щодо негативного впливу податкових пільг на фінансову стабільність молодої держави Україна. Варто звернути увагу на слова стосовно концепції пільгового оподаткування, яка: «не сприятиме стабілізації податкової політики». Законодавець влучно підмітив це ще у жовтні 1993 року, адже пільги в оподаткуванні вже будуть суперечити принципам статті 3 нової редакції Закону України «Про систему оподаткування» від 01.04.1994 року [117].

Законом України від 17.12.1993 року № 3744-XII «Про Державну програму заохочення іноземних інвестицій в Україні» встановлено, що

метою цієї Програми було заохочення вкладення іноземного капіталу в пріоритетні галузі економіки України і за рахунок надання податкових пільг. Вимоги до інвесторів, які претендували на одержання додаткових, зокрема податкових, пільг були передбачені у розділі 3 Програми. Зміст пільг, які надавалися щодо інвестиційних проектів у пріоритетних сферах були визначені розділом 4 Програми [166].

Підтвердженням того що податкові пільги є ризиками, які загрожують податковій безпеці, є стаття 15 Закону України від 01.02.1994 року № 3898-ХІІ «Про Державний бюджет України на 1994 рік», в якій сказано: «Установити, що в тих випадках, коли суб'єкти законодавчої ініціативи та інші суб'єкти права вносять до Верховної Ради України і Кабінету Міністрів України пропозиції про надання пільг щодо оподаткування підприємств, організацій або виділення додаткових асигнувань з бюджету, вони повинні одночасно подавати пропозиції, спрямовані на відповідне поповнення доходів або скорочення видатків державного бюджету.» [167].

Наступним фактором, який підтверджує ризик нестабільного наповнення державного бюджету і в кінцевому випадку провокує загрозу податковій безпеці, є неефективне використання наукового потенціалу країни, що завдає значної шкоди національним інтересам України, а отже і її економічній та національній безпеці [168].

01.01.1995 року введено в дію Закон України від 28.12.1994 року № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» [169]. Закон втратив чинність на підставі ПК України від 02.12.2010 року № 2755-VI. Особливості пільгового оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями передбачені нормами статті 7 цього закону. Термін «податкова безпека» не використовувався.

Розпорядженням Президента України від 28.04.1995 року № 78/95-рп створено Комісію з розробки ПК України, яка була повинна подати до

01 червня 1995 року проект ПК України. У складі Комісії з розробки ПК України працювала Воронова Лідія Костянтинівна – завідувач кафедри Київського університету імені Тараса Шевченка [170].

Постановою ВР України від 24 травня 1995 року № 177/95-ВР схвалено у першому читанні проект Концепції (основ політики) національної безпеки України та доручено Комісії ВР України з питань оборони і державної безпеки разом з КМ України доопрацювати проект цієї Концепції та внести його на розгляд ВР України [171].

З метою зміцнення фінансової дисципліни при виконанні Державного бюджету України та врегулювання питань пільгового оподаткування постановлено скасувати пільги щодо оподаткування, які надавалися Указами Президента України та постановами КМ України [172].

ВР України 27 червня 1995 року своєю Постановою № 247/95-ВР затверджує Правила застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», які було видано на підставі Закону України від 28 грудня 1994 року «Про оподаткування прибутку підприємств» [173].

Постановою ВР України від 13.12.1995 року № 466/95-ВР «Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» встановлено, що, термін завершення розробки ПК України і прийняття основних законів з питань податкової реформи – 1 січня 1998 року [174].

Закон України від 22.12.1994 року № 320/94-ВР «Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів» [175] введено в дію з 1 січня 1996 року. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів (далі – Державний реєстр) – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов’язані сплачувати податки, збори, інші обов’язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються

законодавчими актами України. Закон втратив чинність на підставі ПК України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI.

Конституційна норма правового забезпечення економічної безпеки України, відповідно до положень статті 17 Конституції України від 28.06.1996 року № 254к/96-ВР, є однією з найважливіших функцій держави, справою всього Українського народу [176].

Розглянемо III період основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні, який автор умовно періодизував у відрізок часу з дати прийняття Конституції України № 254к/96-ВР – до дати набрання чинності Податковим кодексом України, тобто з 28.06.1996 року по 01.01.2011 року. Даний період отримає назву «Правове забезпечення податкової безпеки України як одна з найважливіших функцій держави (III період: 28.06.1996 р. – 01.01.2011 р.)».

З метою коригування податкової політики відповідно до основних напрямів економічних реформ в Україні, захисту інтересів вітчизняного товаровиробника, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до доходної частини бюджету, Указом Президента України від 31.07.1996 року № 621/96 «Про заходи щодо реформування податкової політики» [177] було доручено КМ України підготувати проекти законів та інших нормативно-правових актів з питань реформування податкової політики. Варто зазначити, що в тексті цього Указу використано, як на наш погляд, некоректне формулювання поставленого перед КМ України завдання стосовно «створення в Україні стабільної податкової системи, яка б забезпечувала чітке визначення порядку *стягнення податків*, зборів, інших обов'язкових платежів» і «упорядкування *стягнення податків*». В даному випадку прослідковується «погана спадковість», яку отримано ще з моменту прийняття Закону УРСР від 04.12.1990 року № 509-XII «Про державну податкову службу в Українській РСР», в тексті

преамбули якого, яскраво звучить дисонанс у визначенні прав, обов'язків і відповідальності державних податкових інспекцій при *стягненні* ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет.

Взагалі, серед переліку прав та обов'язків державних податкових інспекцій не було і немає права та обов'язку *стягувати* з платників податків податки та інші обов'язкові платежі в бюджет, – є право стягувати з платників податків лише несвоєчасно сплачені податкові платежі та суми нарахованих фінансових санкцій. Тим більше цей дисонанс проявляється на фоні закріпленого в Конституції обов'язку платника податку сплачувати податки (стаття 67 Конституції України). Тобто, податок не стягується і не справляється з платника податку, – податок добровільно сплачується самим платником податку, адже це його конституційний обов'язок.

Постановою ВР України від 04.12.1996 року № 561/96-ВР затверджені Основні положення податкової політики в Україні [178], якими визначались принципи побудови та реформування податкової системи, передбачалося забезпечити розробку податкових законів прямої дії та створення умов для прийняття ПК України.

Результати дослідження Основних положень податкової політики в Україні від 04.12.1996 року № 561/96-ВР свідчать про те, що в цьому законодавчому акті:

- 1) відсутнє визначення поняття «податкова політика»;
- 2) використовуються ототожнено поняття «податкова система» та «система оподаткування», визначення яких не наводяться;
- 3) термін «податкова безпека» відсутній;
- 4) правові норми цієї постанови ВР України щодо надання податкових пільг суперечать Указу Президента України від 31.07.1996 року № 621/96, в якому було доручено КМ України під час підготовки проектів законів, інших

нормативно-правових актів з питань реформування податкової політики виходити з необхідності скасування пільг щодо оподаткування.

16.01.1997 року Постановою ВР України № 3/97-ВР було схвалено Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України [50]. Цей нормативно-правовий акт був першою ластівкою в царині правового регулювання національної безпеки України. І хоча, як нами вже було вказано раніше, жодного слова податковій безпеці, в цьому документі, не присвячено, цією Концепцією були встановлені основні принципи забезпечення національної безпеки: пріоритет прав людини; верховенство права; пріоритет договірних (мирних) засобів у вирішенні конфліктів; адекватність заходів захисту національних інтересів реальним та потенційним загрозам; демократичний цивільний контроль за воєнною сферою, а також іншими структурами в системі забезпечення національної безпеки; додержання балансу інтересів особи, суспільства та держави, їх взаємна відповідальність; чітке розмежування повноважень органів державної влади.

Закон України від 03.04.1997 року № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» набрав чинності 01.07.1997 року [179]. Зазначимо, що правові норми цього Закону стосовно звільнення від оподаткування операцій були ризиками, що загрожували податковій безпеці України, адже провокували втрати дохідної частини бюджету.

03.07.1997 року набрав чинності Закон України від 05.06.1997 року № 314/97-ВР «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків за станом на 31 березня 1997 року», яким було встановлено правове регулювання порядків списання та реструктуризації податкової заборгованості; визначено порядок прийняття рішення щодо реструктуризації податкової заборгованості та встановлено відповідальність за несплату реструктурованої податкової заборгованості [180-181]. Продовжуючи політику патерналізму, держава, проявляючи «факт доброї

волі» і списуючи податкову заборгованість, втрачає надходження у дохідну частину свого же бюджету.

Для прикладу, наведемо цікаві факти:

1) списання заборгованості відкритого акціонерного товариства «АвтоЗАЗ» [182];

2) списання та реструктуризація податкової заборгованості вугледобувних, вуглепереробних та шахтовуглебудівних підприємств Міністерства вугільної промисловості України та гірничодобувних підприємств з підземного видобутку сировини Міністерства промислової політики України [183-184];

3) списання та реструктуризація податкової заборгованості платників податків – сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року [185];

4) списання та реструктуризація податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств за станом на 1 січня 1999 року [186];

5) заходи щодо зменшення податкової заборгованості та фінансового оздоровлення суб'єктів підприємницької діяльності [187-188];

6) списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств [189-190];

7) списання безнадійного податкового боргу платників податків з метою забезпечення практичного провадження пункту 18.2 статті 18 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [160; 191].

Питання забезпечення економічної безпеки України були актуальними вже у 1998 році, про що свідчать положення розпорядження КМ України від 25.05.1998 року № 345-р «Про склад робочої групи з розроблення проектів

Стратегії забезпечення економічної безпеки України та Національної програми забезпечення економічної безпеки України на період до 2005 року» [192].

На виконання рішення РНБО України щодо запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних видатків і інших державних витрат та заходів щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі, – Указом Президента України від 09.06.1998 року № 606/98:

1) КМ України та Міністерству фінансів України було доручено не розглядати звернення міністерств, інших центральних і місцевих органів виконавчої влади, окремих підприємств, установ і організацій про надання додаткових податкових пільг, скасування заборгованості з податків, відстрочення платежів до бюджету, продовження строків повернення бюджетних позичок, виділення додаткових бюджетних асигнувань;

2) Державній податковій адміністрації України було доручено:

а) здійснити додаткові заходи, спрямовані на обмеження відпливу доходів із легальної сфери виробництва, зокрема, через систему фіктивних фірм та уникнення на цій основі сплати податків;

б) розробити у двомісячний строк методику оцінки доходів підприємницьких структур від їх тіньової діяльності та внести пропозиції щодо можливої легалізації та оподаткування цих структур. Крім того, КМ України було доручено прискорити розробку проекту ПК України та подати його у невідкладному порядку на розгляд ВР України [193].

Цікавим є факт прояву непослідовності у сфері податкової політики, який прослідковується вже через 9 днів після попереднього Указу Президента України від 09.06.1998 року № 606/98, яким було доручено КМ України та Міністерству фінансів України не розглядати питання скасування заборгованості з податків та відстрочення платежів до бюджету, адже вже

18.06.1998 року Указом Президента України № 651/98 були визначені правові засади списання та реструктуризації податкової заборгованості платників податків – сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 року [185].

З метою реалізації державної політики з питань розвитку та підтримки малого підприємництва, ефективного використання його можливостей у розвитку національної економіки та відповідно до пункту 4 розділу XV «Перехідні положення» Конституції України № 254к/96-ВР Указом Президента України від 03.07.1998 року № 727/98 з 1 січня 1999 року запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва [194]. Дію Указу № 727/98 було припинено згідно із Законом України від 04.11.2011 року № 4014-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» [195]. Основним завданням Закону було комплексне удосконалення спрощеної системи оподаткування з урахуванням змін у податковому законодавстві і підприємницькому середовищі, забезпечення її відповідності тогочасним напрямкам податкової політики держави, *запобігання ухиленню від оподаткування тощо*. Тобто, з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва) планувалося вдосконалити законодавчу основу оподаткування суб'єктів малого підприємництва [196].

Доречним буде навести позицію викладену у аналітичній записці Національного інституту стратегічних досліджень «Щодо реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності», в якій говориться, що реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності є одним із найбільш дискусійних і водночас важливих напрямів податкової

реформи. За період свого існування ця система обросла численними проблемами, що знизили її ефективність, деформували цілі та завдання її запровадження. Будь-які ініціативи в даній сфері, особливо непопулярні, завжди знаходяться під тиском політичних чинників [197].

На наш погляд, запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, відповідно до Указу Президента України від 03.07.1998 року № 727/98, не відповідало вимогам статті 92 Конституції України, адже, її нормами закріплено, що виключно *законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори*. Акцентуємо увагу на тому факті, що Конституцією України регламентована одна, тобто, єдина система оподаткування. Про множинність систем оподаткування в нормах Конституції не йдеться, а зазначеним Указом запроваджено було ще одну систему оподаткування – спрощену.

Привертає увагу Закон України від 14.10.1998 року № 171-XIV «Про порядок встановлення ставок податків і зборів (обов'язкових платежів), інших елементів податкових баз, а також пільг щодо оподаткування». Як бачимо, сама назва цього Закону вже містить у собі вказівку на законодавчу регламентацію порядку встановлення пільг щодо оподаткування, які були надалі закріплені у нормах пунктів 1 і 2 цього Закону [198].

У своїй Постанові від 18.12.1998 року № 2003 «Про комплекс заходів, спрямованих на збільшення дохідної частини бюджетів та недопущення ухилень від оподаткування» [199] КМ України відзначав, що стан надходження доходів до державного і місцевих бюджетів вкрай незадовільний. Значні доходи бюджети втрачають через ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від оподаткування.

Проблема тіньового грошового обігу, як про це говориться в Указі Президента України «Про заходи щодо детінізації економіки», тісно

пов'язана з недосконалістю грошової системи. Її розв'язання вимагало системного підходу:

- 1) перехід до нової податкової політики регулюючого характеру;
- 2) запровадження спеціального режиму оподаткування доходів, що легалізувалися фізичними особами;
- 3) запровадження системи податкових пільг щодо доходів, одержаних від довгострокових укладень та інвестування [200].

З першого квітня 2001 року набрав чинності спеціальний Закон України з питань оподаткування від 21.12.2000 року № 2181-III, яким було встановлено порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовувалися до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначав процедуру оскарження дій органів стягнення [160].

Указом Президента України від 07.05.2001 року № 294/2001 затверджено Положення про Міжвідомчу комісію з питань фінансової безпеки при РНБО України, як консультативно-дорадчого органу. Одним із основних завдань цієї Комісії було вивчення та внесення пропозицій щодо використання досвіду розвинутих країн у забезпеченні фінансової безпеки та подолання тіньової економіки [201].

Указом Президента України від 19.07.2001 року № 532/2001 доручено КМ України та ДПА України активізувати роботу щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, виявлення фактів маскуванню незаконного походження доходів, їх дійсного характеру і джерел набуття, місцезнаходження і переміщення, використання, в тому числі для здійснення підприємницької, іншої господарської, інвестиційної, благодійної діяльності, розрахункових і кредитних операцій [202].

З метою усунення випадків ухилення окремих підприємств, створених за участю іноземних інвесторів, від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), Законом України від 20.12.2001 року № 2899-III були внесені зміни до таких законів України: «Про інвестиційну діяльність»; «Про податок на додану вартість» [203].

Вищий Господарський Суд України у своєму листі від 04.06.2002 року № 05-2/612 надав роз'яснення щодо надання пільг з оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями [204].

З метою вдосконалення системи розроблення наукових засад забезпечення національної безпеки України Указом Президента України від 3 грудня 2003 року № 1396/2003 було затверджено Статут Інституту проблем національної безпеки (Institute of National Security Problems – INSP) – державної науково-дослідної установи [205].

Відповідно до пункту 17 частини першої статті 92 Конституції України, 19 червня 2003 року було прийнято Закон України № 964-IV «Про основи національної безпеки України», який визначав основні засади державної політики, спрямованої на захист національних інтересів і гарантування в Україні безпеки особи, суспільства і держави від зовнішніх і внутрішніх загроз в усіх сферах життєдіяльності [52]. Про податкову безпеку в цьому Законі не йшлося. В пояснювальній записці до проекту Закону України «Про внесення змін до Концепції (основ державної політики) національної безпеки України» зазначалося, що чинна Концепція (основи державної політики) національної безпеки України, від 16 січня 1997 року № 3/97-ВР [50] відіграла свою позитивну роль у формуванні і здійсненні цілеспрямованої політики держави щодо захисту її національних інтересів [206]. ВР України, розглянувши проект Закону України від 13.08.2002 року № 2062 «Про внесення змін до Концепції (основ державної політики) національної безпеки України», у третьому читанні (18.06.2003 року), прийняла його під новою

назвою – Закон України від 19 червня 2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України» [52], який набрав чинності 22.07.2003 року. Цей Закон втратив чинність 08.07.2018 року на підставі Закону від 21.06.2018 року № 2469-VIII «Про національну безпеку України» [53].

На виконання пункту 3 Указу Президента України від 23 червня 2004 року № 671 «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» [207] та з метою вдосконалення методики обліку *втрат бюджету внаслідок використаних платниками прав на пільги в оподаткуванні*, а також відповідно до вимог статті 60 Бюджетного кодексу України [115] про щоквартальне формування звітності щодо пільг в оподаткуванні та Закону України «Про державну статистику» [208] спільним наказом Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 року № 419/453 було затверджено форму звіту № 1-ПП «Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності», Інструкцію про порядок заповнення форми звіту № 1-ПП «Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності» та Правила обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України [209]. Наказ Державної податкової адміністрації України від 23.07.2004 року № 419/453 втратив чинність на підставі наказу Державної податкової служби України від 09.03.2011 року № 129/55 [210].

На виконання пункту 4 Указу Президента України від 23 червня 2004 року № 671 «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» [207] розпорядженням КМ України від 25.08.2004 року № 607-р було покладено на ДПА України координацію роботи з проведення перевірок законності одержання пільг з податку на

додану вартість суб'єктами господарювання, які провадять діяльність у спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку, на території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, та у режимі технологічних парків) [211].

31 березня 2005 року набрав чинності Закон України № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів» [212]. Відповідно до пунктів 13-14, 16, 23-39 розділу I та пунктів 6-17 розділу II «Прикінцеві положення» цього Закону було внесено зміни до деяких законодавчих актів, якими встановлювались пільги зі сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) для окремих категорій суб'єктів господарської діяльності, а саме: суб'єктів господарювання, що діють у технологічних парках; у спеціальних економічних зонах (СЕЗ); на територіях пріоритетного розвитку (ТПР); на територіях, які зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи. В результаті внесених змін було припинено пільгові податкові та митні умови здійснення господарської діяльності відповідними суб'єктами та гарантії стабільності встановленого правового режиму функціонування цих парків, зон і територій [213].

Проблематика наявних загроз податковій безпеці України явно прослідковується в Національному плані дій з поліпшення адміністрування податків, який було затверджено розпорядженням КМ України від 14.10.2009 року № 1217-р. Даним планом було передбачено застосування наступних дій:

- 1) удосконалення контрольно-перевірочної роботи;
- 2) посилення контролю за транскордонним ухиленням від оподаткування;
- 3) удосконалення адміністрування податку на додану вартість;
- 4) поліпшення адміністрування податків, сплачуваних великими платниками податків;

5) інтенсифікація процесу стягнення податкової заборгованості [214].

Стратегію реформування податкової системи схвалено розпорядженням КМ України від 23.12.2009 року № 1612-р. Метою цієї Стратегії було проведення у період до 2018 року податкової реформи, спрямованої на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в ЄС, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі, реалізація збалансованої бюджетної та соціальної політики на середньострокову перспективу. Досягнення зазначеної мети було можливим лише за умови реалізації виваженої державної податкової політики, що передбачала б прийняття ПК України для забезпечення балансу інтересів держави та платників податків [215].

З метою побудови сучасної, справедливої фіскальної політики, що забезпечувала б стабільність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій системі державного регулювання економіки [216] Постановою ВР України від 17.06.2010 року № 2353-VI було постановлено прийняти за основу проект ПК України № 6509 від 15.06.2010 року [217], поданий КМ України (знято з розгляду 07.09.2010 року).

Зважаючи на особливий регулятивний вплив ПК України на суспільні відносини та його значення для кожної людини, формування відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань, забезпечення суттєвого зменшення масштабів ухилення від сплати податків, демократизації податкової служби, встановлення рівноправних відносин між платниками податків і податковими органами, ВР України 08.07.2010 року постановила вважати за необхідне винести проект ПК України на всенародне обговорення [218]. Постановою ВР України від 07.10.2010 року № 2593-VI було прийнято за основу проект ПК України (реєстраційний № 7101-1),

поданий КМ України [219]. 02 грудня 2010 року Верховною Радою України було прийнято ПК України [220].

Розглянемо IV період основних віх історії становлення, формування і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні, який умовно періодизуємо у відрізок часу з дати набрання чинності ПК України № 2755-VI – по теперішній час, тобто з 01.01.2011 року по сьогодні.

Передумовою законодавчого забезпечення регулювання податкової безпеки України, за логікою, повинно було б стати набрання чинності ПК України [220], проте, ні в його першій редакції, ні в поточній, жодного слова про податкову безпеку не зазначено. Одночасно з ПК України, 01.01.2011 року набрав чинності Бюджетний кодекс України [221], в нормах якого також жодної згадки про податкову, чи навіть бюджетну безпеку України. І це при тому, що відповідно до статті 9 Бюджетного кодексу України податкові надходження є першими в ієрархії розділу доходів бюджету. В той же час, Наказом ДПС України від 29.03.2011 року № 167 затверджується Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України [222]. Наказ втратив чинність на підставі Наказу Міністерства фінансів від 20.11.2019 року № 488 [223]. Викликає певне занепокоєння факт ігнорування в текстах чотирьох Стратегій національної безпеки України (2007, 2012, 2015 та 2020 років) можливості використання положень щодо податкової безпеки держави, оскільки, у жодній із них про податкову безпеку не йдеться взагалі [224-227].

Розпорядженням КМ України від 15.08.2012 року № 569-р було схвалено Концепцію забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, в

окремому розділі якої при розгляді питання безпеки у податковій сфері було вказано, що однією з основних загроз у податковій сфері є:

- 1) виведення фінансового капіталу з України;
- 2) приховування суб'єктами господарювання значних сум доходів від оподаткування [88].

Піднімаючи питання стосовно запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні, ВР України Законом від 27.03.2014 року № 1166-VII вносить суттєві зміни у ПК України, однак питанням безпеки у податковій сфері, як про те йшлося у Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері [88], місця в цьому Законі не знайшлося [228]. При цьому, слід зазначити, що обґрунтовуючи необхідність прийняття проекту цього Закону, його автори у пояснювальній записці зазначали про те, що прийняття зазначеного законопроекту обумовлене, серед іншого, і необхідністю збільшення надходжень до бюджету, удосконалення окремих положень ПК України, а також недопущення втрат бюджету [229].

Головними напрямками реформи податкової системи, передбаченої Стратегією сталого розвитку «Україна-2020», були перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомогло б у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не мало би на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня

ризик у діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків [230].

4 червня 2015 року Постановою ВР України № 509-VIII був схвалений План законодавчого забезпечення реформ в Україні, який мав бути базовою платформою реалізації ВР України політико-правових засад розвитку суспільства і держави, інструментом досягнення цілей стратегічних реформ в Україні. Нажаль, в тексті цього Плану про податкову безпеку не було згадано, а ні в підрозділі «Податкова політика», а ні в розділі II «Реформа системи національної безпеки та оборони» [231].

У Програмі діяльності КМ України, затвердженій Постановою ВР України від 14.04.2016 року № 1099-VIII з метою забезпечення прискореного економічного розвитку було заплановано ухвалення нового ПК України та запровадження мораторію на внесення до нього змін протягом трьох – п'яти років, а реформою сільського господарства передбачалася підтримка фермерських господарств шляхом спрощення системи оподаткування [232]. Нажаль, новий Податковий кодекс України прийнято так і не було, а от зміни у чинний Кодекс вносилися доволі посиленими темпами.

Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленою розпорядженням КМ України від 08.02.2017 року № 142-р, зазначено, що податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Разом із тим потреба у подальших ефективних заходах для усунення системних недоліків у податковій системі є актуальною. Зокрема, багато податкових норм мають неоднозначне тлумачення під час їх застосування, що негативно впливає на діяльність вітчизняних бізнесових структур та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Неефективність заходів

податкового контролю призводить до низького рівня дотримання вимог податкового законодавства та відсутності лояльності платників до сплати податків. Відсутність стратегії розвитку податкової системи України на середньострокову перспективу суттєво ускладнює планування підприємницької діяльності, створює ризики для бізнесу та погіршує інвестиційний клімат. Непослідовність податкової політики, її формування без урахування взаємозв'язку з реформуванням бюджетної політики, системи пенсійного забезпечення та інших сфер суспільного життя, відсутність належного прогнозування бюджетних, економічних та соціальних наслідків змін у системі оподаткування унеможливило виконання всіх поставлених цілей і завдань щодо проведених податкових реформ та призвело до негативного впливу на стан державних фінансів. Нерівномірний розподіл податкового навантаження заважає конкуренції та створює умови для тінізації економіки, що призводить до проблем із наповненням бюджетів усіх рівнів. Ставлячи за мету побудову сучасної справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом та досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку, у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, визначено, що серед ризиків, які можуть перешкодити виконанню поставлених завдань, є часте внесення змін до податкового законодавства [233-234].

Серед пріоритетних дій Уряду на 2017 рік, затверджених розпорядженням КМ України від 3 квітня 2017 року № 275-р, що передбачені першим розділом Плану пріоритетних дій, є спрощення адміністрування податків. І хоча в тексті цього Плану законодавцем не застосовується термін «податкова безпека», проте, йдеться про запровадження інструментів детінізації економіки України та протидії розмиванню податкової бази (п. 4), підвищення ефективності боротьби із злочинами у сфері фінансів (п. 7), приведення національного податкового законодавства у відповідність із

законодавством ЄС (п. 11). Уряд України, сфокусовуючи середньостроковий план пріоритетних дій до 2020 року на поліпшенні всіх аспектів життя громадян, нажаль не зазначає податкову безпеку серед шляхів досягнення поставлених цілей, таких як: економічне зростання, ефективне врядування, розвиток людського капіталу, верховенство права і боротьба з корупцією, безпека та оборона. Проте, Уряд планує продовжувати спрямовувати зусилля на створення сприятливих умов оподаткування, вказуючи при цьому на проблеми нестійкої макроекономічної стабільності; високого рівня «тінізації» економіки. Вирішення цієї проблеми, відповідно до середньострокового плану пріоритетних дій до 2020 року, можливе шляхом спрощення адміністрування податків, створення простих і прозорих правил оподаткування, розмежування сервісної та правоохоронної функцій фіскальної служби, оптимізації структури та чисельності органів, які ведуть боротьбу із злочинами у сфері фінансів, усуненням дублювання їх функцій [235].

11 січня 2018 року постановою КМ України № 7 було затверджено Методику оцінювання фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання. Проте, ця Методика встановлювала механізм визначення можливого вартісного впливу фіскальних ризиків лише від діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. До фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, відповідно до п. 4 цієї Методики, належить і зменшення податкових надходжень. Як свідчать положення п. 13 цієї методики, ДФС України подавала щокварталу до 10 числа наступного місяця Мінфіну інформацію про сплату суб'єктами господарювання до державного бюджету податків, зборів та інших платежів, наявну податкову заборгованість, надміру сплачені платежі та розмір отриманих податкових пільг [236].

21 червня 2018 року ВР України було прийнято Закон України № 2469-VIII «Про національну безпеку України». Результати дослідження цього Закону України № 2469-VIII свідчать про те, що у його нормах при визначенні пріоритетів, завдань і заходів із забезпечення національної безпеки України йдеться лише про Стратегії: національної безпеки України, воєнної безпеки України, кібербезпеки України, громадської безпеки та цивільного захисту України, розвитку оборонно-промислового комплексу України. Відповідно до статті 35 Закону України № 2469-VIII фінансування складових сектору безпеки і оборони здійснюється за рахунок і в межах коштів, визначених у Законі України про Державний бюджет України на відповідний рік, а також з інших не заборонених законодавством джерел, тобто з урахуванням фінансово-економічних можливостей держави. Основою для планування і реалізації державної політики у сфері національної безпеки України є Стратегія національної безпеки України – документ, що визначає актуальні загрози національній безпеці України та відповідні цілі, завдання, механізми захисту національних інтересів України (п. 19 ст. 1 ЗУ № 2469-VIII) [53]. Отже, однією з найважливіших функцій держави, справою всього Українського народу, як про те декларує стаття 17 Конституції України, є, зокрема, і забезпечення економічної безпеки України. В контексті цього цікавим буде навести думку, яка була висловлена Головним науково-експертним управлінням Апарату ВР України у висновку на проект Закону України від 28.02.2018 року № 8068 «Про національну безпеку України»: «предмет даного законопроекту є значно вужчим, ніж предмет чинного Закону України «Про основи національної безпеки», і фактично зводиться до регулювання діяльності сектору безпеки та оборони і у значно меншому обсязі – питань кібербезпеки. Проект *зовсім* не торкається питань *економічної, інформаційної, екологічної безпеки тощо.*» [237].

Концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику були схвалені розпорядженням КМ України від 27.12.2018 року № 1101-р. [238]. Реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, були пріоритетним завданням, визначеним Стратегією сталого розвитку «Україна-2020», схваленою Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5 [230], реалізація якого також передбачена:

- Програмою діяльності КМ України, схваленою Постановою ВР України від 14 квітня 2016 року № 1099-VIII [232];

- середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затвердженим розпорядженням КМ України від 3 квітня 2017 року № 275-р [235];

- Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схваленою розпорядженням КМ України від 8 лютого 2017 року № 142-р [233];

- Стратегією реформування державного управління України на 2016-2020 роки, схваленою розпорядженням КМ України від 24 червня 2016 року № 474-р «Деякі питання реформування державного управління України» [239].

Реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, а саме в частині реалізації державної податкової політики, передбачалося здійснювати за такими напрямами: стимулювання добровільної сплати податків, розвиток податкових сервісів; управління ризиками, податковий контроль та аудит; удосконалення роботи, спрямованої на погашення податкового боргу; протидія розмиванню податкової бази [238]. Через півроку, а саме 19 червня 2019 року Постановою КМ України № 537 утворено, як юридичні особи публічного права, територіальні органи Державної податкової служби, які стали

правонаступниками майна, прав та обов'язків територіальних органів Державної фіскальної служби [240].

З метою запровадження дієвого механізму контролю обігу товарів та обсягу доходів суб'єктів спрощеної системи оподаткування та виведенню з тіні ряду великих та середніх торговельних компаній, які зловживають спрощеною системою оподаткування, тим самим дискредитуючи як саму спрощену систему оподаткування, так і сумлінних платників податків, які є її суб'єктами [241], ВР України 20 вересня 2019 року було внесено зміни до ПК України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі і послуг [242]. Цей Закон набрав чинності з 1 серпня 2020 року. Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020 було введено в дію рішення РНБО України від 14 вересня 2020 року «Про Стратегію національної безпеки України» [227], пунктом 3 якого КМ України було доручено подати протягом шести місяців на розгляд РНБО України проект Стратегії економічної безпеки України [243]. 11 серпня 2021 року Указом Президента України від 11 серпня 2021 року № 347/2021 затверджено Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року [244], в якій поняття «податкова безпека» не застосовується.

1.3. Теоретико-правові та концептуальні засади дослідження правового регулювання податкової безпеки України

Актуальність теми теоретико-правових та концептуальних засад досліджень правового регулювання податкової безпеки в Україні та визначення характерних рис прояву безпеки податкових правовідносин зумовлена, перш за все, питаннями, пов'язаними з науковими пошуками теоретичних основ податкової безпеки у сучасній теорії правового регулювання.

Дослідження численних джерел показало, що у сучасній теорії права і досі ретельно не розроблено питання сутності та змісту поняття податкової безпеки, оскільки останнім часом проблеми дослідження цього правового явища перебувають, на жаль, не у центрі уваги науковців, які є фахівцями у галузі теорії права, а у полі зору вітчизняних учених, насамперед, економістів. На цьому тлі гостро відчувається брак досліджень теоретичних засад проблематики правового регулювання податкової безпеки в Україні. Разом із тим, поза всяким сумнівом, у наш час, національних економічних та соціальних перетворень, теоретичний аспект становлення, функціонування і розвитку правового регулювання податкової безпеки повинен стати відносно самостійним напрямком наукового аналізу цієї проблематики і, відповідно, однією з основних тем наукових теоретичних досліджень.

Аналіз сучасної практики правового регулювання суспільних відносин у сфері національної безпеки, свідчить про те, що сьогодні в Україні, як ніколи, необхідно актуалізувати наукові дослідження у сфері правового регулювання податкової безпеки. Тому, наукове завдання цього підрозділу полягає в дослідженні теоретико-правових та концептуальних проблем правового регулювання податкової безпеки України, які на сьогодні залишаються малодослідженими. Досягнення поставленого наукового завдання передбачає його вирішення наступним шляхом:

– з'ясувати внесок видатних науковців у розвиток теорії правового регулювання податкової безпеки шляхом: а) розгляду поглядів науковців стосовно поняття «правове регулювання»; б) вивчення еволюції поглядів науковців щодо визначення понять «національна безпека України», «національні інтереси України», «загрози національній безпеці України»;

– розглянути податкову безпеку як об'єкт наукових досліджень у сучасній теорії правового регулювання;

– дослідити еволюцію поглядів науковців щодо визначення поняття «податкова безпека»;

– надати авторське визначення податкової безпеки та визначити характерні риси прояву безпеки податкових правовідносин [245].

Певний внесок у розробку питань правового регулювання та розроблення теоретико-правових основ регулювання податкової безпеки у сучасній теорії правового регулювання зробили такі дослідники, як Р. Алексі, Ж.-Л. Бержель, Рене Давид, М.С. Кельман, М.І. Козюбра, О.В. Петришин, М.В. Цвік і ряд інших учених.

Абрагам Маслоу, доктор психології університету Брандейса (США), у своїй відомій праці «Мотивація та особистість», дослідивши у четвертому розділі теорію мотивації людини (A Theory of human Motivation) та розглянувши питання потреб безпеки людини (The Safety Needs), стверджує, що «Потреби в безпеці можуть бути дуже актуальними на соціальній арені, коли виникають реальні загрози закону, порядку, авторитету суспільства. ... Це найбільше стосується людей, ... яких особливо турбують загрози владі, законності та представникам закону» [246, р. 43], зауваживши при цьому, що «...набір потреб, який ми можемо приблизно віднести до потреб безпеки це: безпека; стабільність; залежність; захист; свобода від страху, від тривоги і хаосу; потреба в структурі, порядку, законі, обмеженні тощо)» [246, р. 39].

У суспільстві, за твердженням Ж.-Л. Бержеля, постійно виникають нові юридичні відносини, нові види майна, нові технології. Право має їх сприймати і проектувати на юридичний порядок, що існує завдяки заснованим інститутам, виправляючи або доповнюючи їх [247, с. 367]. Навряд чи можна не погодитись із цим твердженням, адже Постановою ВР України від 16.01.1997 року № 3/97-ВР «Про Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України» [50], було законодавчо закріплено нові суспільні відносини у сфері національної безпеки. І хоча, про податкову

безпеку в цій Концепції не згадувалося, адже мова йшла про економічну безпеку, схвалення ВР України Концепції стало важливою подією в розвитку, як загальної теорії безпеки і теорії національної безпеки, так і сучасної теорії права у сфері правового регулювання, як національної безпеки, так і податкової безпеки, яка є її елементом. Але ж на рівні наукових обговорень, питанню податкової безпеки вже приділяли увагу. Зокрема, С.Г. Міщенко наголошував про те, що податкове регулювання є складовою блоку управління економічної безпеки [248, с. 4, 8].

І.М. Шопіна дослідивши концептуальні підходи до визначення поняття та мети правового регулювання, констатує, що різноманітність визначень правового регулювання у теоретичних джерелах обумовлена різноманітністю підходів до праворозуміння. При цьому кожен з цих підходів має своє обґрунтування, свій понятійно-логічний апарат, а вибір одного з них врешті-решт залежить від дослідника і обумовлений специфікою та завданнями певного дослідження. ... дослідник завжди має розуміти, якими вихідними концепціями він керується, обґрунтовуючи певне розуміння правового регулювання, описуючи його зміст, структуру та ознаки [249].

І.М. Шопіна визначає мету правового регулювання, у широкому розумінні, як обумовлену певними міжнародними, державними, суспільними, груповими або індивідуальними потребами та інтересами модель бажаного результату розвитку, зміни або припинення суспільних відносин у певній сфері. При цьому авторка зауважує, що ознакою соціальної демократичної держави буде при цьому врахування у системі правового регулювання інтересів та потреб як можна більшої частини громадян певної держави, а також громадян інших держав та осіб без громадянства. Вузьке розуміння мети правового регулювання, на думку науковця, обумовлено особливостями державного ладу, розвитком демократичних відносин і громадянського

суспільства у кожній окремо узятій державі на певному етапі її розвитку [250].

У Законі України від 19.06.2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України» [52], який прийшов на заміну Концепції (основ державної політики) національної безпеки України, аналогічно були відсутні навіть натяки на податкову безпеку, оскільки «податково-бюджетна політика» була сферою національних інтересів.

Проте, наукова думка голосно промовляла зі сторінок наукових журналів свої погляди стосовно податкової безпеки. Зокрема, В.М. Кміть досліджувала вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запоруку фінансової безпеки України [251]; темою наукового пошуку Т. Субіної було забезпечення інформаційної безпеки електронної звітності в органах державної податкової служби України [252]; податкове планування в системі забезпечення фінансової безпеки стало темою наукового пошуку В.В. Храпкіної [253]; Ю.Б. Івановим і Ю.В. Бережною у науковій розвідці 1) розкрито проблеми визначення сутності податкової безпеки в Україні з точки зору різних рівнів її забезпечення; 2) сформульовано поняття «національна податкова безпека» та 3) обґрунтовано умови відповідності елементів податкової системи України вимогам забезпечення національної податкової безпеки [254].

1 січня 2011 року набрав чинності Податковий кодекс України [220], але в його нормах не знайшлося місця вирішенню питання законодавчого закріплення правового регулювання податкової безпеки.

Проте, наукова громада не полишала своїх спроб донести до загалу необхідність впровадження у законодавство норм, які б регулювали суспільні відносини у сфері податкової безпеки [255-279].

Наступним документом у царині безпекового права став Закон України від 21.06.2018 року № 2469-VIII «Про національну безпеку України» [53]. І

знову, законодавець залишив поза увагою питання включення податкової безпеки, як в норми цього Закону, так і в ПК України.

Питання правового регулювання податкової безпеки залишається відкритим і продовжує полемізуватися в колі науковців-юристів, зокрема, і в межах наукової школи «Правове регулювання фінансової безпеки держави», що започаткована заслуженим юристом України, професором, д.ю.н. Віктором Тарасовичем Білоусом. Свідченням актуальності теми правового регулювання податкової безпеки є наукові праці, авторами яких є: О.В. Лепьохін [280]; І. Чугунов [281]; Н.М. Борейко [282]; М.В. Кармаліта [283, с. 164-188]; О.О. Бригінець [284].

І.Л. Самсін вивчаючи податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання наголошує, що податкове зобов'язання є однією з найпринципових вихідних конструкцій у податково-правовому регулюванні. Поряд з визначенням податку та його рис податкове зобов'язання формує ті ґрунтовні підстави, які містять фундамент побудови не лише окремих податково-правових норм, а і системи податкового права в цілому. Свідченням цього є і наявність окремого податково-правового інституту, який регулює зміст, склад та динаміку податкового зобов'язання. Податкове зобов'язання має і ґрунтовні засади, що визначені у ст. 67 Конституції України. Неможна вважати, що на сьогодні сукупність проблем, пов'язаних із характеристикою податкового зобов'язання, остаточно вирішена. На сучасному етапі розвитку податково-правової науки сформувалися дві групи поглядів на цю проблему. З одного боку, податково-правове регулювання виходить із деталізації підстав та характеру обов'язку. З іншого боку – природа податкових відносин пов'язується із зобов'язальним характером регулювання. Наукова дискусійність проблем податкового зобов'язання доповнюється і законодавчою колізією. Податковий кодекс України містить певну суперечність, використовуючи як конструкцію податкового обов'язку,

так і податкового зобов'язання: податковий обов'язок як вихідна конструкція поведінки зобов'язаних осіб визначається у статтях 14, 36-38 Податкового кодексу України, тоді як на податкове зобов'язання законодавець посиляється у ст. 14 та Розділі II цього ж Кодексу [285, с. 3].

На думку Д.А. Кобильніка, правове регулювання податкових відносин відбувається на трьох рівнях: загальнодержавному, місцевому, міжнародному. Цим зумовлюється існування трьох щаблів правотворчої форми регулятивної функції податкового права. Окрім того, говорячи про рівні правового регулювання податкових відносин, їх можна представити як: вищий, що здійснюється Конституцією держави як Основним Законом, та ті, регулювання яких здійснюється законами і підзаконними нормативно-правовими актами. Так, однією із засад податково-правового регулювання є норма, що закріплена у ст. 92 Основного Закону. Саме відповідно до неї виключно законами України встановлюються система оподаткування та податки і збори як її складові [286, 203-204]. За твердженням вченого, характеристику регулятивної функції податкового права можна здійснити зважаючи на установлення меж податково-правового регулювання [286, с. 216].

Аналізуючи і синтезуючи положення чинного податкового законодавства, а також наукові погляди, Д.А. Кобильнік констатує, що межі податково-правового регулювання в контексті реалізації регулюючої функції податкового права стосуються передусім правотворчості. Вимоги щодо цього автор представляє двома групами: формальні і змістовні обмеження [286, с. 217]. Науковець резюмує, що податково-правове регулювання має свою специфіку і межі. Вони пов'язані, у тому числі, із тим, яким чином, через застосування яких способів, прийомів юридичної техніки відбувається упорядкування відносин, що опосередковують обчислення податків і зборів, ведення обліку об'єктів оподаткування тощо. Фактично в цій ситуації

прослідковується взаємозв'язок між тим, які саме способи та засоби обирає держава для регламентації податкових відносин. Так, у межах імперативу можуть бути обрані різноманітні альтернативні варіанти, за допомогою яких зобов'язаним суб'єктам податкових відносин надається певна свобода в оподаткуванні, з однієї сторони, і обмежуються права держави як владної сторони для досягнення відповідного балансу з іншої [286, с. 231-232].

У науковій літературі є різні думки стосовно визначення поняття «правове регулювання». Зробимо деякі посилання для того, щоб показати різноплановість поглядів науковців на сам принцип логічної конкретизації однієї з основних категорій теорії права – «правове регулювання».

Зокрема, М.С. Кельман і О.Г. Мурашин зазначають, що правове регулювання – це форма владного юридичного впливу на суспільні відносини, що здійснюється державою за допомогою всіх правових засобів з метою їх упорядкування, закріплення і забезпечення. Правове регулювання – це інструмент соціального управління, покликаний упорядковувати суспільні відносини, забезпечуючи реалізацію позитивних інтересів суб'єктів [287, с. 401-408].

А.І. Крисоватий зауважує, у свою чергу, що державним фінансам властивий нерозривний зв'язок із розвитком держави і суспільства. Фінансові процеси, пов'язані з державними доходами та видатками, фінансове становище держави неможливо зрозуміти поза соціологічним контекстом. Об'єктивна залежність між суспільним устроєм, рівнем економічного розвитку й політичним середовищем, з одного боку, і бюджетною системою, з іншого, вимагає систематичного врахування змін соціальних параметрів при аналізі фінансових явищ. Сьогодні та частина фіскальної антропології, яка отримала назву суспільного вибору, безпосередньо стала складовою вчення про психологію фінансів держави. Без знайомства з ідеями та понятійним арсеналом фіскальної антропології неможливо охарактеризувати

сучасний стан податкового мислення, а отже, – й практики реалізації преференційного оподаткування. Держава – це не тільки вища політична сила і влада, а й несучий елемент цивілізації. Інститут державних фінансів та його складові – преференції з їхнім впливом на економічне життя; податки, які можна сприймати і як дохід державної скарбниці, і як збиток для платника, – формуючі частини цивілізації, її підйому й занепаду. Хоча економічна наука не дає однозначного висновку щодо залежності між величиною податкових надходжень, обсягами податкових пільг та преференцій і темпами економічного зростання, проте чітко доведено, що насправді важливий не їх обсяг, а функціональна структура. У таких умовах не виникає сумніву щодо питання про податкове перевантаження економіки. Але це спонукає нас до пошуку першопричин хибного уявлення про високий рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Такими причинами, на думку науковця, є надзвичайно низька дисципліна сплати податків і податкових платежів та нерівномірний розподіл податкового навантаження між окремими групами і видами платників податків. Переосмислення антропології преференційного оподаткування дозволить вітчизняним фундаторам податкових реформ прийти до переорієнтації податків із винятково фіскального інструменту на інструмент активного регулювання економіки [288].

На думку Г.В. Василевської, яка досліджувала особливості функціонування преференційного оподаткування в Україні, негативний стан суспільного розвитку потребує здійснення кардинальних змін у сфері преференційного оподаткування. Держава повинна визначити національну стратегію розвитку преференційного оподаткування в країні, яка мала б ґрунтовні теоретичні підвалини з максимальним урахуванням усіх деформацій, що супроводжують реалізацію податкових преференцій. Якщо ж податкові преференції, незалежно від їх статусу соціально-підтримуючих,

стабілізаційних чи економічно-стимулюючих, не мають раціонального обґрунтування, вони не лише не сприятимуть інтенсивному розвитку суспільства загалом, а й пригнічуватимуть зростання підприємництва, нівелюватимуть конкурентоспроможність національних виробників, а також внесуть диспропорції у розподіл фінансових ресурсів серед представлених у суспільстві соціальних груп. За твердженням вченої, ефективність податкових преференцій досліджується шляхом впливу на взаємозв'язок соціальної й економічної сфер суспільства, співзвучних з цілями, декларованими державою. Соціальна сфера визначається показниками матеріальної та нематеріальної якості життя громадян; економічна ж сфера оцінюється чинниками, які визначають ознаки пріоритетів соціально-економічного розвитку держави: збільшення обсягів експортної продукції обробних галузей та розвитку виробництва, збільшення обсягів інвестиційного капіталу, розвиток науково-технічного потенціалу держави та інноваційного середовища [289].

Побудова оптимальної моделі преференційного оподаткування, як стверджує А.І. Крисоватий, потребує дослідження концептуальних основ, конкретних форм та методів довгострокового та короткострокового впливу податків на розвиток суспільства. Останні повинні узгоджуватися з соціальними й економічними проблемами держави, можливостями їх вирішення через політику податкових доходів і політику податкового регулювання та орієнтуватися на історичні, національні, культурні особливості, ступінь участі держави в економічних процесах, розвиненість ринкових відносин. На жаль, сьогодні така спрямованість дискреційного та недискреційного державного регулювання через стратегію і тактику преференційного оподаткування лише очікує на свою реалізацію [290].

Правове регулювання, за твердженням М.В. Цвіка та О.В. Петришина, здійснюється через складну взаємодію багатьох правових явищ:

правотворчості, правових норм та актів їх застосування, правовідносин, правосвідомості, правової культури та ін. Власне саме в цьому – здатності забезпечувати ефективне юридичне регулювання суспільних відносин – і полягає головне призначення як кожного окремого із названих правових феноменів, так і утвореної ними в їх єдності правової системи суспільства. Отже, правове регулювання може бути охарактеризоване як здійснюваний за допомогою юридичних засобів процес упорядкування суспільних відносин з метою забезпечення певної сукупності соціальних інтересів, які вимагають правового гарантування [291, с. 207-208].

Правове регулювання має системний характер, завжди передбачає взаємодію різних правових явищ (засобів правового регулювання); поширюється виключно на суб'єктів права, тобто осіб, для яких правові норми встановлюють певні юридичні права і обов'язки; має обов'язкову природу, спирається на державний примус; спрямоване тільки на визначення вираженої назовні поведінки людей; здійснюється із заздалегідь визначеними цілями [291, с. 212].

На думку М.І. Козюбри, правове регулювання – це впорядкування поведінки учасників суспільних відносин за допомогою спеціальних юридичних засобів і способів [292, с. 95].

Про нагальну необхідність впровадження правових засобів регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування було зазначено ще у доповіді Президента України від 19.10.1994 року № 216/94-ВР «Про основні засади економічної та соціальної політики», в якій доповідач наголошував на крайню занедбаність сфери державних фінансів України. А це вже сповіщало про негаразди і в податковій сфері. І нехай в цій доповіді Президента взагалі не йшлося про податкову безпеку, проте голосно було промовлено про недосконалість сфери державних фінансів, що особливо виразно проявлялося в глибокій деформації податкової системи. Великої

шкоди економіці, як сказано у доповіді, завдавали: 1) непомірність податкового пресу; 2) нестабільність податкового законодавства; 3) ухилення від повної та своєчасної сплати податків, що планувалося визначати як одну з найбільших провин суб'єктів економічної діяльності та окремих громадян перед державою, що передбачатиме не лише жорстку адміністративну, а й кримінальну відповідальність; 4) некомпетентність управлінських рішень, – наслідки яких, як зазначено у доповіді, нам доведеться ще довго пожинати. Така податкова політика стала одним із найважливіших чинників, з одного боку, штучного згортання виробничої та комерційної діяльності, з іншого – всезростаючої тінізації економіки. Йдеться про те, що в той час в економіці України склалася ситуація, за якої посилення адміністративного регулювання призвело до зворотного результату – послаблення реального впливу держави на розвиток економічних процесів. В кінцевому підсумку змінилося співвідношення легальної та тіньової економіки на користь підвищення питомої ваги останньої. Це виявилось в нарощуванні масштабів неврахованого виробництва та позабанківського грошового обігу, масового приховування прибутків та невиплат податків, інших вкрай небезпечних наслідків [293].

Позитивну роль у формуванні і здійсненні цілеспрямованої політики держави щодо захисту її національних інтересів у економічній та інших сферах національної безпеки відіграла Концепція (основи державної політики) національної безпеки України, яку було схвалено Постановою ВР України від 16 січня 1997 року № 3/97-ВР [50]. За п'ять з половиною років після її схвалення суттєво змінилася і внутрішня, і зовнішня геополітична ситуація. Керуючись нормами пункту 17 статті 92 Конституції України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР, ВР України прийняла Закон України від 19 червня 2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України» [52], який набрав чинності 22.07.2003 року. Цей Закон втратив чинність 08.07.2018

року на підставі Закону від 21.06.2018 року № 2469-VIII «Про національну безпеку України» [53]. Законодавець використав у цих нормативних актах наступні поняття: «національна безпека України», «національні інтереси України», «загрози національній безпеці України». Але, в кожному з наведених вище нормативних актів застосовує відмінні визначення цих понять і це не може не вносити певне сум'яття в їх праворозуміння, правозастосування та інтерпретацію [294-295].

Цікавою, в даному контексті, є думка Г.В. Анісімової, щодо закріплених у Законах України № 964-IV та № 2469-VIII визначень понять «національні інтереси» та «національні інтереси України», відповідно. Зокрема, перше поняття вчена не вважає досконалим, оскільки його термінологічне тлумачення потребує вдосконалення. Проте, порівнюючи ці дві дефініції, авторка констатує, що помітні докорінно різні концептуальні підходи – у першому випадку законодавець згадує Український народ як носія суверенітету і єдиного джерела влади в Україні, а в другому йдеться про закріплені інтереси – людини, суспільства, держави, які є життєво важливими [296, с. 518].

Досліджуючи теоретико-правові та концептуальні засади правового регулювання податкової безпеки в Україні як об'єкта наукових досліджень у сучасній теорії правового регулювання, вважаємо за необхідне акцентувати увагу на наступному. Відповідно до статті 3 Конституції України (Основного Закону) [176], безпека людини визнається найвищою соціальною цінністю. Життєво важливі інтереси людини, а також безпечні умови життєдіяльності і добробуту її громадян, згідно з нормами пункту 10 статті 1 Закону України «Про національну безпеку України» [53] є національними інтересами України. Захищеність національних інтересів України від реальних та потенційних загроз, як про те зазначено у пункті 9 статті 1 цього Закону, є однією із складових національної безпеки України. Згідно з положеннями

пункту 6 статті 1 Закону «Про національну безпеку України», загрози національній безпеці України – це явища, тенденції і чинники, що унеможливлюють чи ускладнюють або можуть унеможливити чи ускладнити реалізацію національних інтересів та збереження національних цінностей України.

Серед фундаментальних національних інтересів України, відповідно до пункту 3 статті 3 Закону «Про національну безпеку України», є: «... 2) сталий розвиток національної економіки, громадянського суспільства і держави для забезпечення зростання рівня та якості життя населення; 3) інтеграція України в європейський політичний, економічний, безпековий, правовий простір ...». Державна політика у сферах національної безпеки і оборони, серед іншого, спрямовується і на забезпечення економічної безпеки України тощо (п. 4 ст. 3 Закону «Про національну безпеку України»). Не зважаючи на той факт, що ні в Законі «Про національну безпеку України», ні в ПК України й досі законодавчо не закріплено поняття «податкова безпека», питання податкової безпеки, як економічного явища, є дискусійним серед науковців-економістів, які у своїх наукових пошуках досліджують економічну сутність цього поняття, її місце і роль у фінансовій безпеці, яка є складовою економічної безпеки України.

В економічній літературі переважають дослідження проблем економічної та фінансової безпеки, тим часом поняття «податкова безпека» практично не визначено, до кінця не зрозумілі її специфіка і склад загроз, які можуть завдати їй істотної шкоди. Розглядаючи питання податкової безпеки переважна більшість вітчизняних та зарубіжних науковців акцентують увагу на мікрорівні, а саме на податковій безпеці підприємств. Тоді як ця проблема вимагає поглибленої розробки та системного підходу до визначення поняття «податкової безпеки» – як складної категорії, складові якої можуть бути предметом спеціального дослідження. І якщо в трактуванні загального

поняття «економічна безпека» та «фінансова безпека» є визначеність (за наявності різних підходів), то категорія «податкова безпека» ще потребує більш ретельного опрацювання та вироблення коректних вихідних категорій, понять і активно діючих фінансових інструментів [264, с. 13-23.].

На законодавчому рівні податкову безпеку як складову фінансової навіть не виділяють, що є суттєвим недоліком [297].

Нині існує досить багато дисбалансів у державній діяльності, що пов'язані з високими ризиками та загрозами у податковій системі, зауважує О.О. Бригінець. У науковій літературі переважають дослідження проблем національної та фінансової безпеки, разом з тим досить мало уваги приділяється дослідженню такого поняття, як «податкова безпека держави», сутність якої практично не визначено, до кінця не зрозумілі її специфіка та склад загроз, що можуть завдати їй істотної шкоди. ... визначення терміна «податкова безпека держави» не зазначається законодавцем у жодному нормативно-правовому акті, що призводить до виникнення ряду питань та неузгодженостей [57, с. 110-114].

До слова, Указом Президента України від 16.02.2022 року № 56/2022 затверджено Стратегію забезпечення державної безпеки [298]. І хоча серед основних завдань державної політики у сфері забезпечення державної безпеки, відповідно до пункту 24 цієї Стратегії, є удосконалення контррозвідувального забезпечення *економічної безпеки* від впливу суб'єктів розвідувально-підривної діяльності, про податкову безпеку взагалі не йдеться.

Таким чином, наступним кроком нашого дослідження стане вивчення еволюції поглядів науковців щодо визначення поняття «податкова безпека».

Дослідження поглядів вітчизняних науковців свідчить, що про податкову безпеку воліють не згадувати, – мова завжди йде або про економічну безпеку, або про фінансову безпеку як складові національної

безпеки України. Тому, мета цього підрозділу обумовлена нагальною необхідністю вирішення на теоретичному рівні одного з найважливіших питань сучасної теорії правового регулювання, – сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті.

Основним завданням цього підрозділу є дослідження поглядів вітчизняних науковців щодо поняття «податкова безпека», її природи та змісту, які є ключовими для розуміння того, що правове регулювання податкової безпеки повинно бути основним фактором її юридичного забезпечення.

Забезпечення економічної безпеки України, як про те проголошено статтею 17 Конституції України [176], є однією з найважливіших функцій держави, справою всього Українського народу. І хоча сферою національних інтересів відповідно до Закону України від 19.06.2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України» [52] була не податкова безпека, а «податково-бюджетна політика», це не стало на заваді для науковців обговорювати нові суспільні відносини у сфері саме податкової безпеки.

Зокрема, О.Д. Вовчак зауважує, що з точки зору макрорівня під податковим ризиком слід розуміти ймовірність втрат бюджетних надходжень унаслідок несплати податків їх платниками під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру. Податкові ризики як структурний елемент податкової безпеки, за твердженням дослідниці, дедалі більше й частіше привертають до себе увагу як практиків, так і науковців-фінансистів [299].

О.В. Мірошніченко зауважує, що податкова система виступає в якості визначальної складової системи економічної безпеки, при цьому податки і податкова політика з одного боку є інструментом забезпечення економічної безпеки, а з іншого – фактором ризику і залежності, оскільки податки з точки зору ресурсного фактору можуть виступати для держави як у якості одного із

засобів забезпечення безпеки (у випадку зростання податкового потенціалу), так і чинником посилення загроз і ризиків у разі втрати податкового потенціалу або боротьби за перерозподіл ресурсів [300].

Розпорядженням КМ України від 15.08.2012 року № 569-р було схвалено Концепцію забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, в якій визначено, що національна безпека у фінансовій сфері включає, серед інших, і питання безпеки у податковій сфері [88]. Акцентуємо увагу на тому, що і цей нормативно-правовий акт не мав визначення поняття «податкової безпеки». Проте, наукова громада не полишала спроб донести до загалу необхідність впровадження у законодавство норм, які б регулювали суспільні відносини у сфері податкової безпеки [93; 255-256; 259; 262; 264; 266; 269; 274-277; 301].

Наступним документом у царині безпекового права став Закон України від 21.06.2018 року № 2469-VIII «Про національну безпеку України» [53]. І знову, законодавець залишив поза увагою питання включення податкової безпеки, як в норми цього Закону, так і в ПК України. Питання правового регулювання податкової безпеки залишається відкритим і дискутується у колі науковців [280-281-282; 302].

Досліджуючи теоретико-правові та концептуальні засади правового регулювання податкової безпеки України, розглянемо податкову безпеку як об'єкт наукових досліджень у сучасній теорії правового регулювання. Загальновідомо, що правове регулювання сучасних суспільних відносин у сфері справляння податків і зборів законодавчо закріплено в нормах ПК України, в якому й досі відсутні норми правового забезпечення податкової безпеки.

Кодекс в романо-германському трактуванні, за твердженням Рене Давида, не прагне до того, щоб вирішити всі конкретні питання, що постають на практиці. Його завдання – надати досить загальні, пов'язані в систему,

легкодоступні для огляду і розуміння правила, на основі яких судді і громадяни, затративши мінімальні зусилля, можуть визначити, яким чином повинні бути вирішені ті чи інші проблеми [303, с. 46].

Як стверджує І.М. Бондаренко: «Треба погодитись з тим, що з 1992 р. податкове регулювання пройшло кілька етапів. Водночас вважаємо, що послідовним є виокремлення двох напрямів податкового реформування в Україні. Один із них стосується безпосередньо податкової системи як сукупності податків та зборів. Другий враховує реформування системи контролюючих органів, повноваження яких спрямовано на контроль за додержанням податкового законодавства. Диференціюючи етапи реформування податкового законодавства, хотілося б виокремити кілька з них:

1) 1991-1992 рр. Такий короткий термін цього етапу зовсім не применшує його значущості. За цей час саме утворилася податкова система України. В основі її регулювання опинились українські законодавчі акти, відбувалася принципова відмова від актів колишнього Радянського Союзу. Певною крапкою цього етапу став грудень 1992 р., коли була прийнята низка декретів Кабінету Міністрів України, що мали юридичну силу законів і регулювали всі основні податки та збори, які входили до податкової системи України;

2) 1992-2001 рр. Цей етап характеризувався поглибленим розвитком, деталізацією та збалансуванням як податкової системи в цілому, так і окремих податків та зборів. Об'єктивне ускладнення характеризує не лише окремі елементи деяких податків та зборів, а й появу та змістовний розвиток інститутів, які до цього не використовувались (наприклад, інститут забезпечення погашення зобов'язань платників податку);

3) 2001-2010 рр. Цьому періоду притаманне певне накопичення як фактичного, так і нормативного матеріалу, що виявлялося в принципових

змінах законодавчих норм. Об'єктивно все це спричинило прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України, робота над яким тривала протягом всього цього десятиріччя;

4) 2010 р. – по теперішній час. На цьому етапі основна увага щодо удосконалення законодавчого регулювання податкових відносин зосереджується на внесення змін до Податкового кодексу України. Неочікуваний розвиток міждержавних відносин, війна в Україні спричиняє появу як нових платежів (військовий збір), так і відповідних змін, що вносяться до Податкового кодексу України.» [304, с. 348-349].

Обов'язково треба враховувати збалансоване співвідношення еволюційного та революційного підходу в цьому сенсі. Використовувати виключно еволюційний шлях розвитку податкового регулювання з 90-х рр. ХХ ст. було неможливо. Це впливало з того, що принципові засади організації та існування економіки СРСР як тоталітарної держави, в основі якої був примат державної форми власності, та економіки незалежної України, яка передбачала збалансоване існування всіх форм власності, неможливо було поєднати. Саме тому і податкове регулювання мало відобразити певну руйнацію соціалістичних засад податкових відносин [304, с. 346].

Виходячи з вищевикладеного, наголошує І.М. Бондаренко, треба визначитись, що при становленні незалежності України наприкінці ХХ ст. поєднались дві тенденції. З одного боку, революційна руйнація тоталітарних радянських засад та підходів врегулювання податкових відносин, з другого – еволюційна трансформація сталих та традиційних податкових механізмів, які використовували як за часів СРСР, так і зараз у податковому регулюванні в Україні [304, с. 348].

Для проведення дослідження поглядів вітчизняних науковців щодо поняття «податкова безпека», розглянемо еволюцію поглядів науковців стосовно визначення цього поняття.

Зокрема, О.І. Барановський зауважує, що податкову безпеку необхідно розглядати на мікро- (рівні фізичних і юридичних осіб), мезо- (галузі і регіону), макро- (держави), мета- (економічних і валютних союзів) та мега-рівні (світового господарства). На думку вченого, доцільно вести мову й про податкову безпеку бізнесу (підприємництва), безпеку податкових інспекцій, податкових агентів і податкових консультантів та податкову безпеку суспільства загалом [305].

Проте, на думку І.О. Цимбалюк, рівнями податкової безпеки є: міжнародна податкова безпека, податкова безпека держави, податкова безпека регіону, податкова безпека платника [264, с. 13-23].

З метою систематизації наукових підходів вітчизняних дослідників до рівнів податкової безпеки, нами було проведено дослідження наукової літератури з питань податкової безпеки, результати якого надають підстави для здійснення наступної типологізації її рівнів:

1. Податкова безпека України [275; 278; 306-309];
2. Податкова безпека держави [263; 271; 280; 297];
3. Податкова безпека регіону [310];
4. Податкова безпека підприємства [311-312];
5. Податкова безпека як елемент економічної безпеки [313-319];
6. Податкова безпека як елемент фінансової безпеки [57, с. 110-114; 258; 265; 320-321];
7. Податкова безпека як складова бюджетної безпеки [322];
8. Податкова безпека – елемент фіскальної безпеки [272; 323; 324, с. 7-8].

Модель забезпечення фіскальної безпеки держави в умовах євроінтеграції, що, на відміну від нині відомих, як стверджує

А.О. Тимошенко, представляє собою означення запровадження методів управління ідентифікованими фінансовими ризиками для мінімізації їх негативного впливу з метою забезпечення необхідного рівня фінансових надходжень до бюджетів усіх рівнів та здійснення намічених державних витрат, гарантування суверенітету країни, її макроекономічної стабільності та соціально-економічного розвитку в євроінтеграційних процесах; враховує основні принципи виявлення і попередження фіскальних ризиків, перелік яких доповнено принципом «добročесності» та забезпечує ідентифікацію фіскальних ризиків та означення їх характеристик; визначення та коригування нормативів цих ризиків, граничних їх меж та стратегічних орієнтирів; комплексний підхід до кількісної оцінки фіскальних ризиків за допомогою рейтингового методу; впровадження шляхів забезпечення фіскальної безпеки в умовах євроінтеграції; контроль виконання намічених заходів з виявлення фіскальних ризиків та їх нівелювання. Застосування даної моделі, на думку вченого, дасть можливість своєчасно виявити фіскальні ризики, застосувати превентивні заходи з їх недопустимості або створити умови якомога меншого негативного впливу на економічну стабільність країни [324, с. 7-8].

Концепція національної безпеки України, яка була ухвалена Постановою ВР України від 16.01.1997 року № 3/97-ВР, мала закласти міцний фундамент у забезпеченні: 1) єдності принципів формування і проведення державної політики національної безпеки та 2) поєднання підходів до формування відповідної законодавчої бази, підготовки доктрин, стратегій, концепцій, державних і відомчих програм у різних сферах національної безпеки.

Автори цієї Концепції зазначивши, що національна безпека України досягається шляхом проведення виваженої державної політики відповідно до прийнятих доктрин, стратегій, концепцій і програм у таких сферах, як

політична, економічна, соціальна, воєнна, екологічна, науково-технологічна, інформаційна тощо, визначили, що національна безпека України як стан захищеності життєво важливих інтересів особи, суспільства та держави від внутрішніх і зовнішніх загроз є необхідною умовою збереження та примноження духовних і матеріальних цінностей. Тобто, у Концепції були встановлені головні об'єкти національної безпеки: *громадянин* – його права і свободи; *суспільство* – його духовні та матеріальні цінності; *держава* – її конституційний лад, суверенітет, територіальна цілісність і недоторканність кордонів.

При цьому законодавцем було юридично закріплено, що конкретні засоби і шляхи забезпечення національної безпеки України обумовлюються пріоритетністю національних інтересів, необхідністю своєчасного вжиття заходів, адекватних характеру і масштабам загроз цим інтересам, і ґрунтуються на засадах правової демократичної держави [50].

Наукова дискусія не змусила себе довго чекати. Кожен науковець висловлював свою версію забезпечення податкової безпеки, – як складової фінансової безпеки, як елементу економічної безпеки, або як вагомого чинника національної безпеки. Вітчизняні науковці доводили свої погляди на сфери забезпечення податкової безпеки, зокрема на рівні окремих громадян, суб'єктів господарювання, галузей, секторів економіки, а також на регіональному, національному та міжнародному рівнях. На сьогодні в колі наукової спільноти немає єдності думок стосовно наведених вище питань [325].

М.В. Диха зазначає, що виокремлення податкової безпеки в ієрархії «фінансова безпека – економічна безпека – національна безпека» є відносно новим. Досліджуючи сутність поняття «податкова безпека», авторка зауважує, що науковці трактують дане поняття в економіко-правовому контексті. На її думку, податкова безпека держави являє собою стан

оподаткування в країні, за якого забезпечується гармонізація інтересів платників і держави шляхом установлення обґрунтованих податків, забезпечення справедливості оподаткування і чіткості порядку стягнення податків на базі ефективно діючого податкового законодавства [326].

У правовому контексті, за твердженням М.І. Виклюк, податкову безпеку варто розглядати як процес регулювання податкової системи шляхом створення умов справедливого оподаткування суб'єктів суспільного відтворення та декларування цих умов у законодавчих актах. При цьому регламентовані положення, зауважує авторка, – це не лише ідея, а практичний інструмент реалізації окремих програм, що забезпечує зменшення зловживань у процесі розподілу бюджетних ресурсів [327].

Продовжуючи дослідження теоретико-правових та концептуальних засад сутності поняття «податкової безпеки» України, розглянемо еволюцію поглядів науковців-юристів стосовно визначення поняття «податкова безпека».

Зокрема, І.В. Скороход наголошує, що у чинному законодавстві України недостатньо приділено уваги питанням податкової безпеки. Стратегічно важливим вирішенням цього питання буде прийняття Концепції податкової безпеки України, в якій будуть розкриті основні положення податкової безпеки: цілі, завдання, функції, суб'єкти, податкове планування, відповідальність, податковий контроль. Отже, резюмує дослідник, стан захищеності податкових свобод та інтересів суб'єктів податкової діяльності, чіткість правового врегулювання податкових правовідносин, здатність податкової системи своєчасно виконувати функції, адекватно реагувати на виклики, протидіяти ризикам і загрозам зовнішнього та внутрішнього характеру визначаються як податкова безпека держави [328].

В.Т. Білоус і О.О. Бригінець, дослідивши сучасний стан податкової безпеки України, надають окремі визначення податкової безпеки, податкової

безпеки платників податків, регіональної податкової безпеки, податкової безпеки держави та національної податкової безпеки. Зокрема, податкова безпека – це невід’ємна частина економічної безпеки суспільства, оподаткування є сполучною ланкою між економікою й бюджетною системою, що здійснює перерозподіл засобів між господарюючими суб’єктами, фізичними особами й державою. ... Податкова безпека платників податків – це фінансово-економічний стан платника податків, який забезпечує мінімізацію податкових ризиків за умови дотримання податкової дисципліни. ... Регіональна податкова безпека – це стан оподаткування в регіоні, що визначається рівнем місцевого оподаткування. ... Податкова безпека держави – це такий стан податкової системи, який характеризується стійкістю та стабільністю всіх її елементів, що передбачає зростання ресурсного потенціалу країни з метою забезпечення соціально-економічного розвитку держави, стійкість її фінансової системи, здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім загрозам України. ... Національна податкова безпека – стан економіки, який забезпечує гарантоване надходження податкових платежів у бюджет, що дозволяє забезпечити захист національних інтересів в умовах мінливого зовнішнього середовища [329]. Враховуючи, що найважливішим елементом економічної безпеки країни в сучасних умовах є податкова безпека та економічну базу для існування держави створюють податки, В.Т. Білоус і О.О. Бригінець перш за все вважають за доцільне покращити правове забезпечення податкової безпеки шляхом вдосконалення відповідної законодавчої бази [329, с. 319].

За результатами наведеного вище дослідження поглядів вітчизняних науковців стосовно сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті, можемо резюмувати наступне, – для розуміння того, що правове регулювання податкової безпеки повинно бути основним фактором її юридичного забезпечення, нагальною необхідністю сьогодення має бути

розробка тактичного і стратегічного питання концепції правового регулювання податкової безпеки. Якісне правове обґрунтування поняття «податкова безпека» надасть можливість єдиного підходу до розуміння цього правового явища [330].

Отже, динамічний розвиток економічних відносин у безпековій сфері та у сфері оподаткування обумовлює необхідність забезпечення правового регулювання нової ланки суспільних відносин, зокрема у сфері податкової безпеки. Тобто вже настав час і науковцям-юристам досліджувати нове правове явище – «податкову безпеку». Проте, податкова безпека, на наш погляд, є і об'єктом наукових досліджень у сучасній теорії правового регулювання. Спільними зусиллями науковців-теоретиків – представників як правового так і економічного напрямків на сьогодні необхідно підняти питання податкової безпеки на порядок денний і з'ясувати проблематику приналежності податкової безпеки або до сфери податкового права, або до сфери права національної безпеки, або ж дійти висновку щодо комплексного характеру вирішення цієї проблеми [294].

За твердженням П.П. Богущого, правова складова національної безпеки трансформується через усю її різнорівневу змістовність, виокремлюючи певні системні правові комплекси екологічного, техногенного, економічного, фінансового, інформаційного, воєнного, безпосередньо державного та суто правового характеру [331, с. 88]. За таких обставин, зауважує науковець, синергія національної безпеки доволіно, без участі сторонніх соціальних акторів (будь-яких соціальних суб'єктів, у тому числі держави та її інститутів) ініціює утворення правової цілісності тих підсистем, які є самостійними компонентами національної безпеки (підсистеми економічної, фінансової, екологічної, інформаційної, воєнної безпеки тощо) [331, с. 106]. На основі предмета й мети правового регулювання право національної безпеки консолідує відповідні нормативно-

правові приписи не лише конституційного права, але й адміністративного, кримінального, інформаційного, екологічного, фінансового та інших суміжних у правовому забезпеченні національної безпеки галузей права, досягаючи того рівня системності, який дозволяє ефективно й успішно забезпечувати дію права у сфері національної безпеки [331, с. 131-132].

О.О. Гетманенко наголошує, що фінансова безпека країни є системною категорією і досягти її якісного рівня неможливо лише за допомогою управління окремими її складовими. Державна фінансова політика та інструментарій, спрямовані на подолання загроз, ризиків і негативних факторів для фінансової системи і фінансової безпеки країни, повинні поєднувати в собі сукупність цілого ряду бюджетних, податкових, кредитних, грошових та інших інструментів. Необхідність використання інструментів всіх складових фінансової безпеки країни пов'язана з тим, що недоліки і обмежену дію одних інструментів необхідно компенсувати перевагами інших, тобто необхідно створювати комплексну систему заходів, що сприяють зміцненню і ефективному розвитку як фінансової системи країни, так і забезпеченню її фінансової безпеки [332, с. 194].

Податкова безпека, за твердженням З.О. Луцишин, Т.О. Фролової, є одним із важливих елементів фінансової безпеки держави, яка через її фіскальну функцію спрямована на наповнення бюджету та забезпечення можливості виконання державою своїх обов'язків у повній мірі. Податкова політика водночас і визначає, і є частиною податкової безпеки – комплексу заходів, що спрямовані на виконання плану з наповнення бюджету. Податкова безпека займає одне із ключових місць у системі складових фінансової безпеки держави через свій ланцюговий характер впливу, тобто, у разі нестабільності податкової безпеки втрачається рівновага бюджетної, боргової, грошово-кредитної та інших видів безпеки. Недосконалість податкової безпеки визначається через неефективність податкової політики,

котра практично унеможливилює реалізацію стратегічних пріоритетів фінансової безпеки [333].

Отже, надамо авторське визначення поняття податкової безпеки та правового регулювання податкової безпеки.

Податкова безпека держави – це захищеність національних інтересів України у сфері оподаткування.

Правове забезпечення податкової безпеки України, захист її національних інтересів у сфері оподаткування від впливу загроз, є пріоритетним завданням державної податкової політики у сфері національної безпеки.

Правове регулювання податкової безпеки – це системна категорія, яка впорядковує суспільні відносини у сфері податкової безпеки за допомогою права і правових засобів. Правове регулювання податкової безпеки – це головна складова конституційної норми-принципу забезпечення економічної безпеки, що, по-перше, є однією з найважливіших функцій держави, яка полягає у виключно законодавчому встановленні системи оподаткування, а по-друге, є справою всього Українського народу сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, що, у свою чергу, сприятиме прагненню держави до збалансованості бюджету України.

Дослідження численних джерел показало, що характерними рисами прояву безпеки податкових правовідносин в Україні є:

1. Відсутність у сучасній теорії права та, зокрема, у теорії правового регулювання: а) теоретико-методологічних засад формування податкової безпеки України як соціально-правового явища у фінансовому праві; б) ретельно розробленого питання сутності та змісту поняття податкової безпеки; в) наукових пошуків теоретичних основ податкової безпеки та історико-правових аспектів розвитку підходів до формування податкової безпеки держави.

2. Проблематика дослідження впливу податкової безпеки на динаміку нормотворчості у сфері оподаткування України, яка зумовлена нагальною необхідністю: а) впорядкування сучасних податкових норм шляхом удосконалення податкової термінології; б) приведення принципів податкового законодавства у відповідність до конституційних норм-принципів у системі оподаткування в контексті податкової безпеки; в) відповідності загальних засад встановлення податків і зборів сучасним вимогам податкової безпеки України.

3. Наявність загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, серед яких: а) невизначеність податкової політики у сфері податкової безпеки; б) дискреційні повноваження органів влади як чинники корупції; в) ухилення від сплати податків як основного виклику фінансовій безпеці держави; г) проблематика реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, зокрема, в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів через надання податкових пільг.

4. Незадовільний стан якості надання українським громадянам освітніх послуг у сфері навчання податкової грамоти, податкового виховання та податкової освіти, оскільки напрями розвитку вітчизняної освіти не мають достатньо системного та комплексного характеру, а відтак не сприяють формуванню цілісної державної політики у сфері податкової освіти українських громадян, як запоруки забезпечення податкової безпеки України.

РОЗДІЛ 2

РИЗИКИ НОРМОТВОРЧОСТІ У СФЕРІ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

2.1. Проблематика податкової термінології як фактор ризику, що загрожує податковій безпеці

Завданням цього підрозділу є удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, а саме, впорядкування діючих норм ПК України, зокрема використовуваної у ньому термінології. Автором наголошується, що економічний стан, а як наслідок і позиціонування української держави в світі, напряду залежать від якості написання тексту нормативно-правового акту у сфері оподаткування – Податкового кодексу України. Приведення до ясності, прозорості, чіткості, наскрізного використання саме правових податкових термінів стане чудовим підґрунтям для легкого і вільного сприйняття тексту ПК України його користувачами. Варто наголосити, що легкий і доступний у сприйнятті текст Кодексу зможе популяризувати Україну в світі, як майданчик для започаткування нових бізнес-стартапів, цікавих проектів, і наслідком цього стане залучення інвестицій, розвиток малого і середнього бізнесу, поява нових і адекватно оплачуваних робочих місць [334].

Правовий термін – слово чи словосполучення, яке є узагальненим найменуванням певного правового поняття і яке використовують у мовах правотворчості, правотлумачення, правозастосування, правореалізації, професійній правничій мові та у мові правничої науки. Правовим термінам властиві як загальномовні ознаки, притаманні усім термінам, так і ознаки спеціально-юридичні. До ознак правового терміна належать:

1) однозначність – правовий термін має позначати лише одне правове поняття, а останньому має відповідати лише один правовий термін

(щоправда, цей принцип стосується зазвичай тих правових термінів, котрі входять до складу однієї правової терміносистеми);

2) системність – будь-який правовий термін є елементом певної правової терміносистеми, що власне й робить його терміном; певне значення правового терміна зафіксоване і підтримується саме у цій системі;

3) дефінітивність – правовий термін, зазвичай, має своє визначення (правову дефініцію) – нормативно-правове (тобто формально обов'язкове, яке міститься в джерелах позитивного права або актах офіційного тлумачення) чи наукове (доктринальне);

4) сфера застосування правового терміна – мови правотворчості, правотлумачення, правозастосування, правореалізації, професійна правнича мова та мова правничої науки (правознавства) [335].

Якість написання тексту будь-якого окремого нормативно-правового акту є найважливішою характеристикою і запорукою добробуту і безпеки держави Україна. Кажучи про державу ми повинні мати на увазі, в першу чергу, кожного окремого громадянина цієї держави, – його якість життя, можливість забезпечити своє місце в економічному житті держави. Далеко не в останню, якщо не в першу чергу, цей економічний добробут залежить від точного, вивіреного, заснованого на конституційних засадах, зрозумілого, легкого в сприйнятті тексту ПК України. Проте, існуючи з 2010 року ПК України й досі залишається складним в розумінні з точки зору як платника податку так і працівника податкового органу.

Навряд чи можна виділити з усього масиву нормативно-правових актів України ще один настільки ж важливий, великий, але водночас несприятливий в розумінні і застосуванні нормативно-правовий акт. Це проявляється з точки зору відсутності чіткого поділу ПК України на «загальну» та «особливу» частини, конструкції окремих податків та зборів, а

особливо в суто правовій податковій термінології, яка наскрізно в ньому застосовується.

Важливість питання використовуваної в тесті ПК України термінології важко недооцінити. Таким чином, як стверджує Е.С. Дмитренко, на сучасному етапі розвитку науки фінансового права питання її понятійно-категоріального апарату потребують ретельного наукового аналізу. Розв'язання цього завдання дасть змогу не лише вдосконалити зміст уже усталених фінансово-правових категорій і понять, а й визначити ті з них, які нещодавно увійшли до наукового обігу [336].

Враховуючи сказане вище, зупинимось на дослідженні питання щодо наскрізно використаного в ПК України терміну «справляння». За російсько-українським словником сталих виразів, поняття «взыскивать», «взыскать долг, деньги» – це стягати, стягти (стягувати, стягнути, правити, виправити, справляти, справити) борг (позику), гроші з кого; (згруб.) задирати, здерти борг (позику), гроші з кого [337, с. 53, 158]. Тобто у цьому словнику поняття «стягнення» і «справляння» ототожнюються.

Проте, беззаперечно погодимось із твердженням Л.М. Касьяненко, яка обґрунтовуючи необхідність розмежування понять «стягнення податку» і «справляння податку» [338, с. 4], зауважує, що стягнення – це вужче поняття, ніж справляння і входить як складова частина до останнього. У свою чергу, основне призначення контрольної функції органів ДПС полягає саме у справлянні податків і зборів, інших платежів, а не лише у їх стягненні [338, с. 7]. Як зазначає вчена, законодавством введено поняття «механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів)», але зміст цього поняття не розкрито. В інших нормативно-правових актах застосовується термін «стягнення». Поняття «стягнення» більш вузьке, ніж поняття «справляння», яке входить як складова частина до останнього. Стягнення податку має місце тоді, коли у встановленому законом порядку він не сплачується або

сплачується неналежним чином. В юридичному розумінні справляння – це виконання регулятивних норм, а стягнення – правоохоронних. Поняттю «справляння» відповідає обов’язковий характер внесення податків, а поняттю «стягнення» – примусовий [338, с. 13].

Визначення поняття податкової системи України наведено в п. 6.3 ст. 6 ПК України [220], в якому законодавець, стосовно податків і зборів, використовує неозначену форму дієслова – справляються. Тобто, відповідно до згаданого вище визначення, податки і збори в Україні справляються в установленому порядку. Постає питання, – ким саме справляється ця сукупність податків і зборів? І що взагалі означає слово «справляється»? Чи знайдемо ми відповіді на ці питання в положеннях ПК України?

Першу відповідь знаходимо в положеннях пунктів 6.1 і 6.2 статті 6 ПК України, в яких законодавець наводить визначення понять податку та збору і в яких законодавчо закріплено, що і податок і збір, відповідно до їх визначень, справляються саме з платників податків і зборів. Постає питання, – норми особливої частини ПК України, що закріплюють порядки справляння окремих податків (розділ III. Податок на прибуток підприємств; розділ IV. Податок на доходи фізичних осіб; розділ V. Податок на додану вартість; розділ VI. Акцизний податок; розділ VIII. Екологічний податок; розділ IX. Рентна плата; розділ XII. Податок на майно; розділ XIV. Спеціальні податкові режими) написані для платника податку, який, виконуючи свій податковий обов’язок, самостійно і добровільно вираховує суму податку, та своєчасно сплачує його до бюджету, чи вони створені для «певного суб’єкта» цих відносин, який примусово, завжди, на постійній основі, справляє ці податки з платника податків?

Розглянемо, як приклади, чотири довільно обрані підпункти ПК України в яких законодавець на свій розсуд використовує термін «справляти»:

14.1.57. *екологічний податок* – ... *справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря...*;

14.1.72. *земельний податок* – *справляється з власників земельних ділянок*;

212.1.14. *Особа* – власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого *справляється акцизний податок*. А тут, взагалі, спробуй відгадай – акцизний податок *справляється з власника чи з автомобіля?*;

215.3. Акцизний податок *справляється з таких підакцизних товарів:*
215.3.1. спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво [220].

Пунктом 1.1. статті 1 ПК України встановлено: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері *справляння* податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що *справляються в Україні, ...*». Далі, у нормах пункту 5.1 статті 5 ПК України, законодавець наголошує про наступне: «Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу.» (тобто, саме відносини, що виникають у сфері *справляння* податків і зборів).

Проте, не надавши визначення поняттю «*справляння податків і зборів*», законодавець у цій же статті 5 ПК України констатує наступне: «5.2. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин *оподаткування* застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.» [220]. Але ж перша стаття ПК України декларує, що ПК України регулює відносини, які виникають у сфері *справляння* податків і зборів, а вже у статті 5 цього ж Кодексу законодавець

вказує саме на регулювання відносин *оподаткування*. Проте, і визначення поняття «оподаткування» у ПК України відсутнє.

Резюмуючи варто наголосити, що необхідно відмовлятися від вже застарілих, імперативних *«справлянь»* податків, які ми отримали у спадщину від тоталітарного режиму СРСР. Першочерговим завданням сучасності є удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері *оподаткування*, а саме, впорядкування діючих норм ПК України [334] і повна відмова від використання в податковому законодавстві невизначених термінів і понять [339, с. 90-91].

Як стверджують В.Т. Білоус і О.О. Бригінець «оподатковування є сполучною ланкою між економікою й бюджетною системою, що здійснює перерозподіл засобів між господарюючими суб'єктами, фізичними особами й державою [329].

Відповідно до пункту 1.1. статті 1 ПК України, цей Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері *справляння* податків і зборів. Законодавець включає в категорію «сфера справляння податків і зборів» наступне:

- 1) вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні,
- 2) порядок адміністрування податків та зборів,
- 3) платників податків та зборів,
- 4) права та обов'язки платників податків і зборів,
- 5) компетенцію контролюючих органів,
- 6) повноваження і обов'язки посадових осіб контролюючих органів під час адміністрування податків та зборів,
- 7) відповідальність за порушення податкового законодавства [220].

Отже, категорія «сфера справляння податків і зборів», відповідно до пункту 1.1. статті 1 ПК України, є його загальною категорією, яка:

- 1) визначаючи вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, включає в себе нормативні положення статей 8 «Види податків та

зборів», 9 «Загальнодержавні податки та збори», 10 «Місцеві податки» розділу I «Загальні положення» ПК України.

2) Порядок адміністрування податків та зборів, що справляються в Україні передбачений розділом II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПК України.

3) Платників податків та зборів, що регламентуються нормами глави 6 «Облік платників податків» розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» та положеннями розділів III-XIV ПК України, якими передбачено правове регулювання справляння окремих податків і зборів.

4) Права та обов'язки платників податків і зборів передбачені статтями 15 «Платники податків», 16 «Обов'язки платника податків», 17 «Права платника податків» розділу I «Загальні положення» ПК України.

5) Компетенцію контролюючих органів встановлено статтями 19-1 «Функції контролюючих органів», 19-2 «Функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики», 19-3 «Функції державних податкових інспекцій», 20 «Права контролюючих органів» розділу I «Загальні положення», а також статтею 41 «Контролюючі органи та органи стягнення» розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Кодексу.

6) Повноваження і обов'язки посадових осіб контролюючих органів під час адміністрування податків прописані у положеннях статті 21 «Обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів» розділу I «Загальні положення» і розділом XVIII-1 «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист».

7) Відповідальність за порушення податкового законодавства встановлена главою 11 «Відповідальність» розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів».

Тут варто також наголосити, що відповідальність за порушення податкового законодавства не обмежується лише вказаними вище позиціями. Правове закріплення відповідальності за порушення правового регулювання справляння окремих податків і зборів визначено положеннями розділів III-XIV ПК України.

Проте, автори науково-практичного коментаря до ПК України зауважують наступне: «Оподаткування включає не лише вичерпний перелік податків та зборів, а й процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та *справляння*» [340, с. 41]. Тобто, якщо законодавець визначає сферою дії ПК України – справляння податків і зборів, то автори науково-практичного коментаря до ПК України зауважують, що справляння є лише складовою частиною оподаткування.

Пунктом 1.1. статті 1 ПК України за категорією «сфера справляння податків і зборів» закріплено статус загальної, тобто такої, яка включає в себе абсолютно весь спектр податкових відносин. Законодавець закріплюючи норму щодо регулювання відносин, які виникають у сфері *справляння* податків і зборів, не акцентував увагу на ключовому моменті: податки і збори справляються платниками податків добровільно і самостійно шляхом їх нарахування та сплати, чи все ж таки податки і збори справляються з платників податків і зборів шляхом застосування примусу?

Результати проведеного дослідження тексту ПК України свідчать про те, що в інших статтях Кодексу (крім першої) використовується як термін «*справляння* податків і зборів *платниками*» так і «*справляння* податків і зборів *з платників*». Наприклад, при визначенні поняття податку та збору в статті 6 ПК України, застосовується словосполучення «*справляється з платників податку*» та «*справляється з платників зборів*». На відміну від зазначених конструкцій, у підпункті 266.7.4. пункту 266.7. статті 266 та підпункті 267.6.3. пункту 267.6. статті 267 ПК України, використовується

така юридична конструкція: «*справляння* податку фізичними та юридичними особами». У підпункті 268.5.2. пункту 268.5. статті 268 ПК України, використовується юридична конструкція «*справляння* збору здійснюється податковими агентами». Нажаль, в ПК України відсутнє законодавче закріплення визначення поняття «справляння податків і зборів».

Оскільки відповідно до пункту 2 статті 1 Митного кодексу України відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються цим кодексом та ПК України, зокрема, з'ясуємо наявність визначення поняття «справляння» у Митному кодексі України. Але і в цьому нормативному акті також відсутнє законодавче закріплення визначення поняття «справляння податків і зборів» [137]. Проте, підпунктом 1.1. пункту 1. Порядку застосування уніфікованої митної квитанції МД-1, затвердженого наказом Державної митної служби України від 04 січня 2005 року № 1 передбачено, що справляння платежів – нарахування й прийняття митним органом сум платежів згідно із законодавством [341].

Наступним кроком нашого дослідження стане розгляд варіантів тлумачень слова «справляння» в словниках української мови.

Словник української мови 1978 року видання тлумачить слова «справляння», «справляти» та «справлятися» наступним чином: «*Справляння, справляти* – 3. Виконувати, здійснювати що-небудь; // Втілювати в життя, робити що-небудь дійсним, реальним. Справляти свої діла – займатися своїми справами. 6. з кого – чого. Правити, вимагати (борг, податок і т. ін.). *З метою забезпечення своєчасного і повного надходження в бюджет податку з обороту доцільно справляти його, як правило, безпосередньо з підприємств, а не з збуткових організацій* (Рад. Укр., 30.III 1957, 3); 7. розм. Спрямовувати, скеровувати що-небудь кудись. 8. розм. Відправляти, відсилати, що-небудь кудись. *Справлятися* – док 1. Успішно виконувати яку-небудь роботу, якісь доручення, обов'язки і т.ін.; бути спроможним

виконувати, здійснювати що-небудь. 2. Перевиховуючись, робитися кращим. // Перемагати, пересилювати в собі які-небудь почуття. 5. Забезпечувати себе чим-небудь необхідним.» [342, с. 591-593; 343].

Великий тлумачний словник сучасної української мови (2005 року) надає словам «справляти» та «справлятися» такі пояснення: «*Справляти* – 3. Виконувати, здійснювати що-небудь. // Втілювати в життя, робити що-небудь дійсним, реальним. Справляти службу. 4. Робити правильним. 6. з кого – чого. Правити, вимагати (борг, податок і т.ін.). 7. розм. Спрямовувати, скеровувати що-небудь кудись. // Направляти кого-небудь у певному напрямку. 8. розм. Відправляти, відсилати що-небудь кудись. *Справлятися*, *справитися* – 1. Успішно виконувати яку-небудь роботу, якісь доручення, обов’язки і т.ін.» [344, с. 1376].

Однією з ключових ознак податку є обов’язковість – покладений законом на платника обов’язок сплатити його у відповідній сумі у встановлені терміни. При цьому фінансова наука розглядає два аспекти цієї сторони податків: обов’язковість чи примусовість; обов’язковість чи добровільність. Якщо виходити з фінансових реалій, то варто відмітити, що найбільш точна й наближена до дійсності інтерпретація податку як обов’язкового платежу. Насамперед, у податковому адмініструванні розрізняють терміни «справляння» і «стягнення» податків (у літературі вони досить часто вживаються неточно і некоректно чи взагалі ототожнюються). Обов’язковість є невід’ємним елементом справляння податків – установленої системи їх мобілізації, а примусовість – атрибутом їх стягнення, у тому числі й у безспірному порядку, тобто різновидом своєрідних фінансових санкцій. Однак фінанси водночас є й системою узгоджених інтересів. У цьому контексті більш обґрунтовано розглядати податки не як добровільні, а як усвідомлені обов’язкові платежі. Саме таке розуміння сутності податків привело до формування у розвинутих країнах відповідної податкової

правосвідомості, за якої сплата податків розглядається як певний почесний обов'язок. Проте, незважаючи на вищезазначене, обов'язковість податків все ж є неповною, бо існує система ухилення від оподаткування та уникнення податків, а кожний платник, яким би свідомим він не був, завжди намагатиметься зекономити на податках [345, с. 303-304].

Першочерговим завданням сучасності є удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, а саме, впорядкування діючих норм ПК України. Як нами вже було сказано, економічний стан, а як наслідок і позиціонування української держави в світі, напряду залежать від якості написання тексту нормативно-правового акту у сфері оподаткування – Податкового кодексу України. Розмінявши вже другий десяток років, останній так і не позбувся «дитячих хвороб», що досі мерехтять серед його чинних норм. Бажаючи розвитку економіки України, стабілізації, підвищення її фінансового стану та покращення інвестиційного клімату, сучасним науковцям відповідної галузі необхідно згуртувати зусилля, в першу чергу, задля удосконалення податкового законодавства. І одним із перших завдань можна виділити приведення до ясності, прозорості, чіткості, наскрізного використання саме податкових термінів. Крім того, перелічені вище якісні характеристики норм податкового законодавства стануть чудовим підґрунтям для легкого і вільного сприйняття тексту ПК України його користувачами і як результат – цей нормативний акт зможе, врешті решт, стати «настільною книгою-путівником» широкого кола платників податків. У свою чергу, не варто забувати і про «майбутніх платників податків» в обличчі підростаючого покоління. Адже саме їм стане у нагоді удосконалений текст ПК України, який вони зможуть легко читати, вивчати, а врешті і застосовувати на практиці, тим самим наповнюючи якісно державну казну [334].

Продовжуючи наше дослідження варто розібратися із використовуваними в ПК України поняттями «податку» і «збору», з метою кращого розуміння досліджуваних вище понять «справляння» та «стягнення». Більш ніж десятирічний досвід застосування положень ПК України свідчить про наявні колізії в його юридичних конструкціях.

Користуючись пропозиціями і рекомендаціями, наданими Уордом М. Хасси та Дональдом С. Любиком в універсальному міжнародному документі ООН «Basic World Tax Code», зазначимо: «Податковий кодекс найкраще виконує свої функції, якщо він є настільки повним, всеосяжним, наскільки це можливо. Адміністрування податків полегшується, якщо і адміністраторам, і платникам податків потрібно заглядати лише в один документ (Кодекс) як джерело всіх законів про податки.» [346, с. 22].

Тому проведемо дослідження юридичних конструкцій статті 6 ПК України, якою надано визначення понять «податок» та «збір» і з'ясуємо відповідність цих визначень нормам статті 67 Конституції України. Відповідно до поставленої мети, на підставі дослідження чинного ПК України, окреслимо проблеми протиріч та колізій у визначенні цих понять та запропонуємо їх авторське визначення. Важливість і доцільність даного наукового дослідження обумовлені, перш за все, сучасним періодом розвитку України, який переконливо доводить, що сьогодні виникла потреба в науковому переосмисленні підходів щодо термінологічного удосконалення податкового законодавства з метою нейтралізації можливих ризиків, що загрожують податковій безпеці.

Серед вчених, які розробляли і досліджували акцентовані в даному підрозділі проблеми, можна назвати: Е.М. Берендтса, Л.К. Воронову, М.І. Карліна, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, Л.А. Савченко, Л.Л. Тарангул, М.І. Тургенєва та ін. Разом із тим, слід зазначити, що після

вступу в силу ПК України, науковий інтерес до даної тематики дослідження в середовищі українських учених ослаб, про що свідчить відсутність сучасного комплексного дослідження з даної проблематики.

Податкове законодавство України, як зазначено нормами пункту 3.1. статті 3 ПК України, складається з Конституції України та цього Кодексу [220].

Статтею 67 Конституції України регламентовано, що кожен зобов'язаний *сплачувати* податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [176]. Тож, акцентуємо увагу на *обов'язку* кожної людини і громадянина нашої держави, саме, *сплачувати* податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, яким на сьогодні є чинний ПК України.

Наразі зупинемося на цікавому твердженні Р.О. Гаврилюк стосовно конституціоналізації *права* людини на податки в Україні, що розпочалася та здійснюється де-факто, але потребує для свого логічного продовження і завершення її оформлення де-юре. Проте, зауважує вчена, для того щоб конституційно-правовий потенціал захисту права людини на податки реалізовувати сповна, необхідна безпосередня і пряма фіксація його в Конституції України, по аналогії з іншими її правами, що уже знайшли позитивне втілення у її тексті. Але ще більше необхідний для здійснення цього новий фундаментальний світоглядний переворот не тільки серед вчених юристів-фінансистів, правознавців у цілому, але й у всьому соціумі у розумінні дійсної природи податкового права [347].

Дослідимо положення статті 6 ПК України, якою надано визначення понять «податок» та «збір» і з'ясуємо, чи відповідають ці визначення нормам статті 67 Конституції України. Відповідно до статті 6 ПК України:

1) податком є обов'язковий, безумовний *платіж* до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що *справляється з платників* податку відповідно до цього Кодексу;

2) збором (платою, внеском) є обов'язковий *платіж* до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що *справляється з платників* зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Виконуючи вимоги статті 67 Конституції України щодо зобов'язання платників *сплачувати* податки і збори, у статті 6 ПК України у визначенні понять «податок» і «збір» встановлено, що вони є обов'язковими *платежами* до відповідних бюджетів. Але юридична конструкція пункту 6.1. «що *справляється з платників* податку» і юридична конструкція пункту 6.2. статті 6 ПК України «що *справляється з платників* зборів», мають певні протиріччя, які полягають у наступному. Сутність змісту юридичної конструкції «справляння податків і зборів» розкривається наведеним виключним переліком у нормах пункту 1.1. статті 1 ПК України, а саме, податки і збори *справляються* (у тому числі і *сплачуються*) самими платниками. Це підтверджується із самого початку тексту ПК України, де не вказується наступне формулювання: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері *справляння* податків і зборів з *платників*», а натомість застосовується юридична конструкція «*справляння податків і зборів*». Але, результати проведеного дослідження тексту ПК України свідчать про наявність певних розбіжностей у використанні терміну «справляння», який застосовується в Кодексі, бо окремого закріпленого його визначення не має. Наприклад, у підпункті 141.4.3. пункту 141.4. статті 141

Кодексу йдеться «про *справляння* та *внесення* до відповідного бюджету податків, встановлених цим пунктом».

Зосередимо нашу увагу на юридичній конструкції: «ПК України регулює відносини, що виникають у сфері *справляння* податків і зборів» (пункт 1.1. статті 1 ПК України). Виникає питання щодо терміну «*справляння* податків і зборів». Тобто, податки і збори *справляються* (у тому числі і *сплачуються*) самими платниками, чи все ж таки, як зазначено юридичними конструкціями пунктів 6.1. і 6.2. статті 6 ПК України, податок і збір *справляються з* платників податків?

У Науково-практичному коментарі до ПК України з цього приводу зазначено наступне: «Сферою регулювання Податкового кодексу України є група однорідних суспільних відносин, які визначають *надходження коштів від платників у бюджети* у формі податків і зборів. Цим актом регулюється сукупність специфічних відносин, що дозволяє виділити їх із загальної маси фінансових відносин на підставі того, що у Кодексі обумовлюється *надходження коштів* у власність держави й територіальних громад по вертикалі (від платника до бюджету) у формі податків і зборів.» [340, с. 18].

Отже, відповідно до роз'яснень наданих у Науково-практичному коментарі до статті 1 ПК України, зазначено, що податок і збір не *справляються з* платників податків, а вони є *надходженнями коштів від платників у бюджети*, тобто, *справляються* самими платниками податків. Іншими словами, податок є обов'язковим платежем до відповідного бюджету, який *сплачується* платником податку і він не *стягується з* платника податку до відповідного бюджету.

Піднята проблема правового регулювання відносин, що виникають у сфері *справляння* податків і зборів, на наш погляд, повинна досліджуватися через призму людиноцентризму. Це особливо важливо через те, що безпосередньо із текстом ПК України працюють люди, як платники податків

і зборів так і працівники податкових органів, науковці і майбутні наповнювачі державного бюджету – студенти, і чітке розуміння всіма сторонами норм ПК України є ключовим моментом у питанні добровільного підходу до повноцінного поповнення державної скарбниці і якісного податкового виховання.

В контексті цього буде доречним зазирнути в деякі історичні аспекти щодо питання добровільної сплати податків і зборів [348].

Е.М. Берендтс у своїй праці «Короткий нарис бюджетного права Фінляндії» 1909 року, щодо права обкладення податками і повинностями, писав, що згідно з чинного в Фінляндії по волі російських монархів шведського публічного права, монарх не може накласти на підданих будь-яких військових податків, контрибуцій, нових поборів (слово «побори» має тут двоякий сенс: воно означає як податок або реальну повинність, так і набір рекрутів) та інших податків без відома і добровільного бажання і згоди народного представництва Це загальне правило повторено в статті 5 Акту Злуки та безпеки 1789 року, в якому говориться: «Так як справжня свобода полягає в тому, що б не з примусу приносити на утримання Держави те, що вважаєш за потрібне, то шведський народ має беззаперечне право радитися про це з королем, умовлятися, відмовляти і погоджуватися» [Цитовано за: 349, с. 31-32].

Що стосується обкладення податками і повинностями у царській Росії, Е.М. Берендтс у своїй праці «Російське фінансове право» 1914 року писав: «Держава отримує дохід з громадян в силу застосування примусової влади, встановлюючи обов'язкові збори, податки і мита, які повинні надійти з доходів або майна, одним словом з майнового статку громадян. Тут вона примушує і вимагає, погрожуючи карою за невиконання наказу.» [350, с. 182]. Податком Е.М. Берендтс називає всякий примусовий збір, що стягується державою для цілей державних, внаслідок володіння даним

громадянином майном або доходом, які держава визнає за необхідне і можливе залучити до участі в покритті державних витрат, або внаслідок вчинення дій, з якими держава в фінансових цілях пов'язує обов'язок платежу, так як дана дія є ознакою наявності певного майна або доходу, визнаного державою здатним брати участь в доставлянні коштів державній скарбниці [350, с. 44-45]. Звернемо увагу на те, що у 1914 році податком був всякий примусовий збір. Тепер же пропонуємо ознайомитися із варіантами визначення терміну «податок» у сучасній літературі.

У митній енциклопедії 2013 року видання визначено податок як вид обов'язкового, нееквівалентного платежу, який стягується державою на підставі її виключної влади, та не носить характеру покарання або компенсації [351, с. 252-253].

У словнику митних термінів 2017 року податки це обов'язкові платежі, що стягуються державою з доходів або майна юридичних або фізичних осіб [352, с. 74].

У словнику основних термінів на сайті Державної фіскальної служби України податки визначаються, як обов'язкові платежі, що стягуються державою з доходів або майна юридичних або фізичних осіб [353].

У статистичному словнику 2012 року податки і збори (обов'язкові платежі); taxes and dues (compulsory payments)) вказуються як обов'язкові внески до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, що здійснюються платниками у порядку і на умовах, визначених законами України про оподаткування [354, с. 327].

М.П. Кучерявенко вказує, що податок являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільового фонду) і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний

грошовий платіж. Характеристика податку передбачає не тільки якусь закінчену і коротку дефініцію, а й визначення ознак, що виражають зміст цього поняття. Чинна редакція ПК України закріплює три принципові риси, які, на погляд законодавця, мають характеризувати виключно податок. До таких рис віднесено його обов'язковість, безумовність та надходження до відповідного бюджету [355-359].

С.М. Голубка надає власне визначення економічної категорії «податок», згідно якого останній – це інструмент держави для регулювання соціально-економічних відносин, використання якого закріплене законодавчо та дозволяє державі утверджувати право стягнення і перерозподілу фінансових ресурсів згідно поточних потреб [360].

Дискусія стосовно розуміння поняття «податок» є актуальною темою сьогодення. Зокрема, М.О. Думчиковим удосконалено розуміння понять «податок» та «збір» в теорії податкового права, під якими відповідно пропонується розуміти: податок це – індивідуальний, безвідплатний, безумовний та безповоротний, обов'язковий грошовий платіж, що справляється до відповідного бюджету платником податків у порядку і в терміни, встановлені законом; збір – це законний обов'язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, зокрема надання певних прав, видача дозволів або ліцензій органами державної влади та органами місцевого самоврядування [361, с. 17-18].

До слова, за Кембриджським словником, податок – це сума грошових коштів, виплачених уряду, яка заснована на ваших доходах або вартості товарів або послуг, які ви купили. (Tax – an amount of money paid to the government that is based on your income or the cost of goods or services you have bought) [362].

Наступним кроком нашого дослідження буде ознайомлення з визначеннями понять «податок» та «збір» у податкових кодексах Азербайджанської Республіки, Республіки Молдова та Республіки Таджикистан [363]. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки пунктом 1.1. статті 1 визначає систему податків, загальні принципи оподаткування в Азербайджанській Республіці, правила встановлення, сплати та збору податків, права та обов'язки платників податків і державних податкових органів, а також інших учасників податкових відносин, пов'язані з питаннями оподаткування, форми та методи податкового контролю, відповідальність за порушення законодавства про податки і правила оскарження дій (бездіяльності) державних податкових органів та їх посадових осіб. Податок, відповідно до статті 11 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки – це обов'язковий, індивідуальний і безоплатний платіж, що перераховується до державного та місцевих бюджетів, у формі відчуження грошових коштів, що перебувають у власності платників податків з метою фінансового забезпечення діяльності держави і муніципалітетів [364].

Податковим кодексом Республіки Молдова статтею 1 встановлюються загальні принципи оподаткування в Республіці Молдова, правове становище платників податків, Державної податкової служби та інших учасників відносин, що регулюються податковим законодавством, принципи визначення об'єкта оподаткування та ведення обліку доходів і витрат, порядок і умови притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також порядок оскарження дій Державної податкової служби та її посадових осіб. Цим кодексом регулюються відносини, пов'язані з виконанням податкових зобов'язань за державними податками (митом) і зборів, а також встановлюються загальні принципи визначення та стягування місцевих податків і зборів. Податком (митом), відповідно до статті 6

Податкового кодексу Республіки Молдова, визнається обов'язковий платіж, який має безоплатний характер і не пов'язаний з вчиненням уповноваженим органом або його посадовою особою визначених та конкретних дій на користь платника податків, що сплатив його. Збором визнається обов'язковий платіж, який має безоплатний характер і не є податком (митом). Інші платежі, що здійснюються в рамках відносин, регульованих неподатковим законодавством, не відносяться до категорії обов'язкових платежів, що іменуються податками (митом) і зборами. У Республіці Молдова стягуються державні і місцеві податки (мити) і збори [365].

Відповідно до статті 1 Податкового кодексу Республіки Таджикистан, владні відносини по встановленню, зміні, скасуванню, обчисленню та сплати податків, а також відносини між державою і платником податків (податковим агентом), пов'язані з виконанням податкових зобов'язань (далі – податкові відносини), регулюються цим Кодексом. Податок, обчислений відповідно до пункту 3 статі 5 цього Кодексу, є грошовим зобов'язанням перед державою, і підлягає сплаті до державного бюджету. Податком, відповідно до пункту 1. статті 7, визнається встановлений цим Кодексом обов'язковий платіж до бюджету, здійснюваний в певному розмірі, що носить обов'язковий безповоротний і безоплатний характер. Податки обчислюються в грошовому вираженні і сплачуються в національній валюті, якщо інше не встановлено цим Кодексом [366].

Підсумовуючи викладене вище необхідно зазначити наступне. За результатами проведеного наукового дослідження статті 6 ПК України, якою надано визначення понять «податок» та «збір» було з'ясовано невідповідність цих визначень нормам статті 67 Конституції України та запропоновано внести зміни та доповнення до норм ПК України, зокрема:

– У зв'язку з тим, що результати проведеного аналізу наданих у статті 6 ПК України визначень понять «податок» та «збір», свідчать про певні

протиріччя в цих визначеннях, а саме: в цих визначеннях одночасно наведено обов'язок *сплати* податків і зборів платниками та «*справляння*» з платників податків і зборів. В даному випадку прослідковується явна колізія, адже одночасно застосовується конституційна норма щодо обов'язкової *сплати самим платником* податків і зборів та імперативна установка *справляння* податку або збору з *платника*. Тобто, у наявності одночасно два процеси справляння податків і зборів: «добровільної сплати» і одразу ж «примусового стягнення».

Отже, пропонуємо такі визначення понять «податку» та «збору» для їх законодавчого закріплення в нормах статті 6 ПК України:

«6.1. Податок є обов'язковим платежем до відповідного бюджету, який сплачується платником податку відповідно до його конституційного обов'язку.».

«6.2. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що сплачується платниками зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.» [367].

Процес реформування фінансової системи України виявив і загострив ряд соціально-економічних проблем, вирішення яких прямо або побічно залежить від раціонально організованої як фінансової, так і податкової політики зокрема. Особливий характер перехідної економіки і її розвитку, а також соціально-історичні особливості України, обумовлюють необхідність формування принципово нової і фінансової системи, і податкової системи, які повинні відповідати сучасним суспільним умовам і світовому досвіду. Більш як десятирічний досвід застосування ПК України, в юридичних нормах якого в узагальненому вигляді закріплено властивий податковому праву юридичний режим та юридичну специфіку податкового права як

одного з елементів єдиної системи, що утворюють цілісну галузь фінансового права, підтверджує, що податкове законодавство і досі має недоліки правового регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів. Проблема вдосконалення податкового законодавства та раціонального використання термінології податкового права в Україні продовжує бути актуальною, особливо в контексті її податкової безпеки.

Дослідженню правових аспектів раціонального використання термінології фінансового, а отже, і податкового права присвячені наукові праці як вчених-правознавців, так і спеціалістів у галузі економічної науки, таких як: Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Л.А. Савченко, А. Сміт, М.І. Тургенєв, Є.Є. Фролова та інші.

Проведений нами аналіз останніх досліджень і публікацій та наукових праць вітчизняних учених, в яких започатковано розв'язання проблеми раціонального використання термінології фінансового права, свідчить про те, що «окремі податкові номінації фрагментарно розглянуто у складі економічної термінології (Т.І. Панько, Т.Є. Дерев'янченко, Г.В. Чорновол, О.В. Чуєшкова), фінансової (О.П. Винник), фінансово-бухгалтерської (О.Г. Чумак). Особливостям формування та функціонування української податкової термінології XV-XVIII ст. присвячена праця Т.І. Крехно.» [368, с. 3]. Питання української термінології податкової сфери, а саме її структуру, функціонування та формування, досить глибоко досліджено О.В. Чорною, яка визначає податкову термінологію як сукупність спеціальних найменувань, що співвідносяться з об'єктами, суб'єктами та процесами оподаткування й утворюють окрему терміносистему [368, с. 7], зазначаючи при цьому, що сучасна українська податкова термінологія виокремила в самостійну систему термінів у процесі тривалих пошуків, використовуючи досягнення багатьох галузей знань [368, с. 9].

Українську термінологію фінансового права, як окрему галузеву терміносистему сучасної української літературної мови, аналізувала та вивчала О.В. Шпильківська, визначаючи при цьому, що у сучасній системі фінансового права існують труднощі та проблеми, які виникають у практиці використання одиниць фінансового права через відсутність чітких визначень правничих понять, законодавчих дефініцій, єдності у термінології [369, с. 22].

Значною мірою мета дослідження раціонального використання термінології фінансового права та податкового права, зокрема, зумовлена необхідністю визначення правового регулювання оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності, окреслення проблематики їх правореалізації, що надає підстави для пропонування деяких шляхів удосконалення податкового законодавства в контексті податкової безпеки.

Не можна не погодитися з поглядами науковців стосовно того, що сучасна вітчизняна податкова термінологія синтезувала знання різних наук і використовує досягнення багатьох галузей знань у сфері фінансів, економіки, цивільного, митного та господарського права зокрема. Проведене дослідження структури ПК України свідчить, що в його положеннях відсутнє визначення поняття «оподаткування», яке в свою чергу використовується в нормах цього Кодексу у великій кількості і в різних словосполученнях. Зокрема, наявність у ПК України широкого спектру застосування словосполучень з використанням термінів:

«система оподаткування» – (наприклад, підпункт 70.4.6 пункту 70.4 статті 70);

«загальна система оподаткування» – (наприклад, підпункт 177.5.2 пункту 177.5 статті 177; підпункт 308.6.2 пункту 308.6 статті 308; Розділ XX – пункт 21 підрозділу 2, абзац 3 пункту 6 підрозділу 4, пункт 7 підрозділу 4, пункт 6 підрозділу 10);

«спрощена система оподаткування» (наприклад, стаття 122; пункт 133.6 статті 133; підпункт 135.5.14 пункту 135.5 статті 135; підпункт 165.1.36 пункту 165.1 статті 165; підпункт 170.5.2 пункту 170.5 статті 170; стаття 177; пункт 183.4 статті 183; глава I розділу XIV; підпункт 267.1.3 пункту 267.1 статті 267; пункт 269.2 статті 269; пункт 292.14 статті 292; Розділ XX – пункт 21 підрозділу 2, абзац 3 пункту 6 підрозділу 4, пункт 7 підрозділу 4, підрозділ 8);

«інша система оподаткування» – (наприклад, пункт 177.9 статті 177), при відсутності визначення цих понять в ПК України, є однією із сучасних проблем правового регулювання відносин, що виникають у сфері оподаткування [220; 370].

Справа в тім, що до набрання чинності ПК України, законодавчим актом, який визначав принципи побудови системи оподаткування в Україні був Закон «Про систему оподаткування». Статтею 2 цього Закону було надано визначення поняття «система оподаткування», а саме – сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування [117]. Проте, у зв'язку із втратою чинності цього Закону та набранням чинності ПК України, визначення цього поняття втратило свою актуальність. Пунктом 6.3 статті 6 ПК України встановлено, що сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України.

Проте, не можливо залишити осторонь і положення Основного Закону – Конституції України, відповідно до норм статті 92 якої, виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [176].

Крім того, стаття 17 Господарського кодексу України (далі – ГК України) і досі передбачає, що система оподаткування в Україні, податки і

збори встановлюються виключно законами України. Система оподаткування будується за принципами економічної доцільності, соціальної справедливості, поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян. Використовуючи поняття «система оподаткування» автори ГК України в пункті 2 цієї статті зазначають, що з метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати: оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування; усунення подвійного оподаткування; узгодженість з податковими системами інших країн [371].

До слова, чинний ПК України також не містить визначення понять:

«особливий порядок оподаткування» – (наприклад, пункт 11.2 статті 11);

«порядок оподаткування» – (наприклад, підпункт 10 пункту 292.11 статті 292);

«особливості оподаткування» – (наприклад, стаття 155; стаття 156; стаття 158; стаття 160; стаття 170; стаття 211; стаття 225; стаття 229; стаття 307; Розділ XVIII; пункт 15 підрозділу 10 Розділу XX);

«оподаткування на загальних підставах» – (наприклад, абзац 4 пункту 152.11 статті 152; абзаці 4 та 9 підпункту 165.1.24 пункту 165.1 статті 165; абзац 4 підпункту 170.10.5 пункту 170.10 статті 170; абзац 2 підпункту 197.1.15 та абзац 2 підпункту 197.1.26 пункту 197.1 статті 197; пункт 276.4 статті 276; абзац 5 пункту 3 підрозділу 1 Розділу XX);

«оподаткування в загальному порядку» – (наприклад абзац 9 пункту 153.9 статті 153; пункт 160.8 статті 160; абзац 2 підпункту 165.1.21 пункту 165.1 статті 165; пункт 197.3 та пункт 197.18 статті 197; пункт 210.1 статті 210);

«спрощене оподаткування» – (наприклад абзац 4 пункту 160.5 статті 160);

«спосіб оподаткування» – (наприклад, підпункт 14.1.180 пункту 14.1 статті 14);

«правила оподаткування» – (наприклад, пункт 46.6 статті 46; абзац г) підпункту 153.3.5 пункту 153.3 статті 153; пункт 197.6 статті 197);

«інші правила оподаткування» – (наприклад, підпункт 164.1.1 пункту 164.1 статті 164);

«загальні правила оподаткування» – (наприклад абзац 4 пункту 197.6 статті 197; абзац 4 пункту 8 підрозділу 2 Розділу XX).

Не менш проблемним, на наш погляд, є питання раціонального використання в чинному податковому законодавстві України понять «спеціальний режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «режим оподаткування», «спеціальний режим».

З набранням чинності ПК України у вітчизняному податковому праві діють новаційні юридичні норми статті 11 та розділу XIV, що регулюють відносини у сфері справляння «спеціальних податкових режимів», як особливих порядків оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Так, на сьогодні ПК України взагалі не дає визначення понять:

«спеціальний режим оподаткування» – (наприклад, підпункт 39.2.1 пункту 39.2 статті 39; підпункт 136.1.2 пункту 136.1 статті 136; пункт 197.18 статті 197), проте використовує цей термін, зокрема в назві статті 210 «Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату»;

«загальний режим оподаткування» – (наприклад, абзац 2 пункту 210.8 статті 210);

«режим оподаткування» – (наприклад, підпункт 6 пункту 180.1 статті 180);

«спеціальний режим» – (наприклад, абзац 2 пункту 48.4 статті 48).

Відноситись до визначення понять податкового законодавства потрібно обережно та з повагою. Їх необхідність та значимість для правильного застосування є незаперечною. Відокремити всі ці чи інші поняття в податковому законодавстві – означає визначити їх, обмежити, оскільки всяке визначення – це обмеження. Відомі наукові сентенції свідчать про те, що визначити – означає покласти межу, тобто обмежити, так само латинський синонім дефініція (definitio) буквально переводиться як обмеження, означення, визначення, встановлення меж. Але якщо обмеження досягається визначеннями, то найбільш необмежене право найменш визначене. Його сила саме у відсутності визначень, в можливостях, в здатності як правова першооснова розвернутися в будь-якому напрямі і наповнитися будь-яким змістом. Вироблення визначень – справа, небезпечна для законодавця. Адже визначення часто бувають невірними унаслідок неможливості знайти відповідний вираз.

Г.Л.А. Харт також стверджує, що визначення не завжди можна надати, а якщо і можливо – то воно не завжди прояснює справу [372, с. 23], тобто не завжди розкриває зміст і не уточнює це питання чітко, або взагалі може не вводити в курс справи.

Характерною рисою законодавства Англії є наявність Закону про тлумачення (Interpretation Act), в якому містяться законодавчі дефініції загального застосування, які вживаються кожного разу, «якщо немає протилежного наміру». Встановлення меж обсягу і змісту таких понять позбавляє право можливості бути гнучким та легко пристосовуватись до змінених суспільних умов. Так само, як і принцип правової стабільності, принцип гнучкості права спрямований на забезпечення найбільш повної і ефективної реалізації прав людини [373, с. 12].

Як зазначено нормами статті 1 ПК України, поняття, установлені цим Кодексом, застосовуються виключно для регулювання відносин, які

виникають у сфері справляння податків і зборів. А що означає «сфера справляння податків і зборів»? Безперечно, чіткість і зрозумілість, однозначність і відносна стійкість значень понять, які використовуються в податковому законодавстві, повинна бути одним із його основних принципів. Юридичні норми мають бути сформульовані чітко й однозначно, щоб запобігти можливості свавілля у процесі правозастосування. Чіткість законодавчої мови передбачає, зокрема, що юридичні терміни мають вживатися в текстах законодавчих актів логічно та послідовно. Хоча, при цьому слід мати на увазі, що в праві існують поняття, визначення яких є недоцільним або навіть небезпечним. Згадаймо відоме ще в римському праві твердження, відповідно до якого кожне визначення у праві є небезпечним: «Omnis definitio in iure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti posset» (D. 50, 17, 202) [373, с. 12].

Отже, проведене дослідження раціонального використання термінології фінансового права як правової проблеми регулювання відносин у сфері оподаткування свідчить про те, що одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України повинен бути принцип однозначності та відносної стійкості значень понять, відповідно до якого юридичні норми податкового законодавства повинні бути сформульовані чітко і зрозуміло. Юридичні терміни мають вживатися в текстах податкових законодавчих актів логічно і послідовно. Тобто формування податкових термінів, на нашу думку, їх закріплення в сучасному податковому законодавстві повинно відбуватися на власне податковій основі [374-375].

Відповідно до вищенаведеного пропонуємо взаємоузгодити наведені вище поняття, обрати найбільш раціональне з їх переліку для наскрізного використання в тексті ПК України. Поряд з наданими визначеннями понять «податок» і «збір», необхідно надати визначення понять «податкова система» та «система оподаткування». Тим більш, що визначення поняття

«оподаткування», на нашу думку, було надано в Науково-практичному коментарі до ПК України, а саме, система оподаткування – це вичерпний перелік податків та зборів, процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та справляння [340, с. 41].

Дослідження проблематики вдосконалення понятійного апарату в частині адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС в умовах дії Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [376], знаходяться на етапі свого розвитку, що і визначає актуальність даної тематики. Результати проведеного моніторингу наукових дискусій щодо застосування правових термінів і понять, які визначають процес інтегрування України до ЄС, свідчать про відсутність однотайності серед вітчизняних науковців з приводу єдності понятійного апарату [377-378].

Аналіз наукових публікацій показує, що серед науковців є прихильники різних власних назв цього процесу, серед яких: «правова адаптація» [379-384], «імплементация» [385-388], «гармонізація» [389-395], «трансформація», «наближення» (та інші) до стандартів ЄС [377-378]. Зазначене вище зумовлює необхідність дослідити окреслену проблематику щодо вдосконалення понятійного апарату в частині адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС та перспективи її вирішення.

Отримавши незалежність та реалізуючи свій національний стратегічний курс на інтеграцію до ЄС, Україна починаючи з 1994 року, ратифікувавши Угоду про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами (далі – УПС) [396], проводить активну політику для забезпечення всебічного входження України в європейський політичний, економічний і правовий простір та створення передумов для набуття Україною членства у ЄС. Позитивним результатом цієї державної політики є ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом від 16 вересня 2014 року [376].

Основні положення зовнішньополітичної стратегії щодо інтеграції України в європейський правовий простір, мету та етапи правової адаптації було визначено Указом Президента України від 11 червня 1998 року № 615. Цією Стратегією, серед основних напрямів інтеграційного процесу, першою було визначено саме адаптацію законодавства України до законодавства ЄС – організацією, яка в процесі свого розвитку досягла високого рівня не тільки в сферах політичної інтеграції, економічного співробітництва, соціального забезпечення та культурного розвитку, а ще й у сфері уніфікації права. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС полягала у зближенні із європейською системою права, що забезпечувало розвиток політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України, економічний розвиток держави у рамках ЄС і сприяло поступовому зростанню добробуту громадян, приведенню його до рівня, що склався у державах – членах ЄС. Адаптація законодавства України передбачала реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність із європейськими стандартами і охоплювала як приватне, митне, трудове право, законодавство про інтелектуальну власність, охорону праці, охорону життя та здоров'я, навколишнє природне середовище, захист прав споживачів, технічні правила і стандарти, транспорт, а також інші галузі серед яких і фінансове, податкове законодавство, що визначені Угодою про партнерство та співробітництво. Важливим чинником реформування правової системи України слід вважати участь України у конвенціях Ради Європи, які встановлюють спільні для цієї організації та ЄС стандарти. Етапами правової адаптації є імплементація Угоди про партнерство та співробітництво, укладання галузевих угод, приведення чинного законодавства України у відповідність із стандартами ЄС, створення механізму приведення проектів актів законодавства України у відповідність із нормами ЄС [397].

Визначення поняття адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, як поетапного прийняття та впровадження нормативно-правових актів України, розроблених з урахуванням законодавства Європейського Союзу, наведено в Концепції Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (далі – Програма). Даною Програмою визначено передумови розроблення цієї програми, її головні завдання, принципи формування, виконання та фінансування, а також структуру. Державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова частина правової реформи в Україні та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроєктування, обов'язкового врахування вимог законодавства ЄС при нормопроєктуванні, підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення належних умов для інституційного, науково-освітнього, нормопроєктного, технічного, фінансового забезпечення процесу адаптації законодавства України [398].

Наступне визначення поняття адаптації законодавства надано в Законі України від 18 березня 2004 року № 1629-IV, яким затверджено Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Зокрема, у розділі другому «Визначення термінів» цього Закону, передбачено, що адаптація законодавства – це процес приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire*. Безпосередньо ж *acquis communautaire* (*acquis*) – це правова система Європейського Союзу, яка включає акти законодавства Європейського Союзу (але не обмежується ними), прийняті в рамках Європейського співтовариства, Спільної зовнішньої політики та політики безпеки і Співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ [399].

Відповідно до положень розділу IV «Етапи адаптації законодавства» Закону України від 18 березня 2004 року № 1629-IV, адаптація законодавства України є планованим процесом, що включає декілька послідовних етапів, на кожному з яких повинен досягатися певний ступінь відповідності законодавства України до аспис Європейського Союзу. З урахуванням етапів адаптації законодавства визначаються етапи виконання Програми. Перший етап Програми був розрахований на період до завершення дії УПС [396]. Періоди наступних етапів виконання Програми повинні були визначатися залежно від результатів, досягнутих на попередніх етапах, економічної, політичної та соціальної ситуації, яка складалася в Україні, а також розвитку взаємовідносин України і Європейського Союзу.

Оскільки маємо питання присвячене проблематиці вдосконалення понятійного апарату в частині адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС, то доцільним є звернути увагу на той факт, що серед пріоритетних сфер виконання Програми, в яких здійснюється адаптація законодавства України на першому етапі, є податки, як сфера, що була визначена статтею 51 УПС ще у 1994 році. Прийнявши 18 березня 2004 року Закон України № 1629-IV «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», наша держава в положеннях розділу V цього Закону регламентувала мету та завдання першого етапу виконання Програми, зокрема і в галузі оподаткування.

Але, як свідчать результати сучасних реалій у вітчизняній сфері оподаткування, прогресу в цій сфері на сьогодні, українська спільнота, досягла набагато менше, ніж чекала. Вітчизняне податкове законодавство, як і раніше, знаходиться в кризовому стані.

Звернемося до положень розділу V Закону України від 18 березня 2004 року № 1629-IV і поміркуємо над тим, чи виконані на даний час, бодай деякі

із задекларованих ВР України норм цього розділу стосовно завдань першого етапу виконання Програми, зокрема у галузі оподаткування? А поміркувавши, маємо констатувати, що незважаючи на деякі успіхи, більшість завдань вирішити не вдалося, в той час як з'явилися нові проблеми, що гальмують їх виконання. І чи не є справедливим факт існування розбіжності між національною податковою політикою, задекларованою в законодавстві, і дійсним його станом? Зокрема, на першому етапі виконання Програми, необхідно було:

1) забезпечити розробку глосарію термінів *acquis communautaire* для адекватності їхнього розуміння та уніфікованого застосування у процесі адаптації;

2) розробити і запровадити єдині вимоги до перекладів актів *acquis communautaire* на українську мову;

3) створити централізовану систему перекладів.

Минуло вже майже 18 років! А чи було виконано це завдання на сьогодні?...

Наступним завданням першого етапу виконання Програми було:

1) проведення порівняльно-правового дослідження відповідності законодавства України (в тому числі в галузі оподаткування) *acquis* Європейського Союзу у пріоритетних сферах;

2) здійснення перекладу на українську мову актів *acquis communautaire* у цих сферах, зокрема і в оподаткуванні.

І знову постає питання про результати проведеної роботи в цьому напрямку [400].

Враховуючи, що у сучасному світі на фоні глобальної фінансово-економічної кризи надзвичайно активно відбувається інтеграція економічних, фінансових, господарських, технологічних та інформаційних вітчизняних структур до спільноти ЄС, питання адаптації податкового законодавства

України до законодавства ЄС, набуває надзвичайно важливого значення. До речі,

1) розпорядженням КМ України від 17 вересня 2014 року № 847-р було затверджено план заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС на 2014-2017 роки [401];

2) розпорядженням КМ України від 22 квітня 2015 року № 391-р було схвалено розроблені Міністерством фінансів плани імплементації актів законодавства ЄС у сфері оподаткування, митних питань та сприяння торгівлі [402].

Тому на сьогодні існує нагальна потреба розробки сучасної стратегії державної фінансово-податкової політики України, яка б відповідала реаліям сьогодення, забезпечувала національні інтереси і сприяла б реалізації цілей збалансованого фінансово-економічного розвитку, зокрема і у сфері податкової безпеки.

Розуміючи всю важливість ситуації, зважаючи на вже існуючі недоліки в податковому законодавстві та виниклі за останній час, нові проблеми, маємо всі підстави стверджувати, що сучасна українська держава більше не може обходитися тимчасовими програмами в справі податкової політики в фінансово-економічній сфері, тобто настала пора тісного міжнародного співробітництва, визначення пріоритетних його задач. У цьому руслі важливим аспектом є активна участь науковців в питаннях якнайшвидшого прийняття рішень щодо реформування вітчизняної системи оподаткування, пріоритетною складовою якої стане податкова безпека. Маємо надію, що дискусія стосовно єдності застосування понятійного апарату в частині його правової адаптації до стандартів ЄС завершиться позитивним рішенням.

Цікавою є думка О. Мурашина, який досліджуючи теоретико-методологічний аспект проблеми ідентичності національних правових систем в умовах глобалізації, стверджує, що істотним чинником світового розвитку є

взаємодія національних правових систем в умовах глобалізації, їх діалог на основі збереження правової ідентичності. порушення питання про актуальність поміркованих і неупереджених наукових підходів до вказаної проблеми, на думку вченого, є вкрай важливим [403].

До основних вимог, яким повинен відповідати юридичний документ, що складений та затверджений відповідно до чинного законодавства і який призводить до правових наслідків, О.С. Гиляка відносить правомірність, достовірність, точність, повноту, авторитетність, автентичність, своєчасність, оперативність, доступність, ясність, офіційність, обґрунтованість, придатність до тривалого зберігання, а також вимогу до мови та стилю [404, с. 196-197].

Отже, чіткість законодавчої мови передбачає, що юридичні терміни та поняття мають вживатися логічно та послідовно не тільки в текстах законодавчих актів, а й в наукових розробках і пошуках вчених. Хоча, при цьому слід мати на увазі, що в праві існують поняття, застосування яких є недоцільним або навіть небезпечним [405-407].

2.2. Сучасні принципи податкового законодавства як унормовані ризики в контексті податкової безпеки

Основним завданням цього підрозділу дослідження є визначення особливостей сучасних принципів податкового законодавства України в контексті податкової безпеки. Беручи до уваги твердження М.П. Кучерявенка про те, що « ... потрібно звернути увагу на нерозривності зв'язків між принципами оподаткування та принципами податкового законодавства, адже саме принципи оподаткування, сформувавши змістовні вимоги, які встановлювалися до сфери оподаткування в подальшому, за допомогою нормотворчої діяльності отримували свій формалізований вираз як уже

принципи податкового законодавства.» [408, с. 39-40], наголошуємо, що сучасні принципи податкового законодавства, які закріплені пунктом 4.1. статті 4 ПК України, дійсно сформували «змістовні вимоги, які встановлювалися до сфери оподаткування». Проте, на наше тверде переконання, система оподаткування в Україні і досі законодавчо не встановлена, як того вимагає норма-припис пункту 1 частини другої статті 92 Основного Закону. Оскільки, відповідно до положень статті 1 ПК України, сферою дії Кодексу є регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а не у сфері оподаткування.

Для забезпечення належної алгоритмізації розвитку суспільних відносин на нормативному рівні, зауважує М.П. Кучерявенко, впроваджуються керівні основи найвищої міри імперативності. При цьому такого роду основи мають забезпечувати систематизацію та впорядкування суспільних відносин у силу своєї основоположності, логічно обумовленої конститутивності [408, с. 38].

Цілком підтримуючи це зауваження М.П. Кучерявенка, акцентуємо увагу на тому факті, що в загальних засадах конституційного ладу України, зокрема частиною першою статті 17 Конституції України встановлено норму-принцип про те, що забезпечення економічної безпеки України (а відтак і податкової безпеки, як її складової) є однією з найважливіших функцій держави, справою всього Українського народу. Отже, детермінуючим принципом податкового законодавства, із прийняттям ПК України, мав би стати принцип забезпечення податкової безпеки України, як основоположна підвалина забезпечення економічної безпеки і незалежності нашої держави.

Увагу базисному принципу стабільності та важливості його дотримання при імплементації змін до елементів конкретного податку приділено Д.О. Гетманцевим. Досліджуючи проблемні й актуальні питання

процесу законотворення та внесення змін до податкового закону, вчений також звертає увагу на правову дію норм в часі, а саме на ретроспективність та ретроактивність податкових норм [409].

З огляду на це, для встановлення теоретичних та практичних проблем ризикової дії принципів податкового законодавства України, як складових податкової безпеки:

- дослідимо принципи податків Адама Сміта у контексті сучасних економіко-правових реалій;
- розглянемо погляди зарубіжних учених стосовно принципів податків Адама Сміта;
- проведемо аналітичний огляд принципів податкового законодавства у дослідженнях українських науковців;
- здійснимо порівняльно-правовий аналіз принципів податкового законодавства за законами зарубіжних країн та України;
- сформулюємо авторське бачення сучасних принципів вітчизняного податкового законодавства в контексті правового регулювання податкової безпеки.

Розпочати дослідження сучасних принципів податкового законодавства не можливо без занурення в епоху появи їх першоджерел, тобто праць відомого шотландського вченого Адама Сміта. У наукових колах Адам Сміт відомий як вчений-економіст, автор наукової праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» 1776 року видання. Проте, його першим науковим дослідженням була саме філософська праця під назвою «Теорія моральних почуттів», яка побачила світ у 1759 році. Цей оригінальний етичний твір розкриває важливу роль моралі у суспільстві і житті людства та концентрує увагу на дослідженні постулатів «справедливість» і «рівність». Примітно, що Адам Сміт в останній фразі цього філософського твору запевняє: «В іншій роботі я спробую розповісти

про загальні принципи права та управління та про різні зміни, які вони зазнали в різні епохи та періоди суспільства, не лише стосовно законності, але й стосовно відносин в політиці, оподаткуванні, армії, і всього іншого, що є об'єктом права.» [410, р. 181].

Отже, Адам Сміт у своїй наступній, але вже економічній праці «Дослідження про природу і причини багатства народів», переконливо запевняє, що «багатство народів» створюється, зокрема, і сумлінним виконанням обов'язку кожного громадянина держави по сплаті податків, тобто завдяки принципу рівності (загальнообов'язковості) і справедливості, що, за його твердженням, є загальними принципами права, зокрема і у сфері обкладання податками [411-412].

Перш ніж розпочати розгляд окремих податків, Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 року видання) попередньо виклав чотири загальні положення щодо податків узагалі. У відділі 2 «Про податки» глави II книги V свого твору, Адам Сміт зазначає: «Як уже було з'ясовано в першій книзі цього дослідження, приватний дохід окремих осіб одержується врешті-решт із трьох джерел: ренти, прибутку та заробітної платні. Кожний податок має врешті-решт сплачуватися з того або того з цих трьох різних видів доходу або однаково з них усіх. Я спробую дати якнайповніше уявлення про податки, що мають на увазі обкладання, по-перше, ренти, по-друге, прибутку, по-третє, заробітної платні і, по-четверте, всіх цих трьох джерел приватного доходу.» [413, р. 676; 414, с. 505].

Зосередимо нашу увагу на тому факті, що Адам Сміт викладає свої чотири загальні положення щодо податків у відділі 2, який має назву «Про податки» (глава II книги V «Дослідження про природу і причини багатства народів»). Тобто, мова в його роботі йде саме про принципи податку, а не про принципи оподаткування. На цю особливість акцентує увагу

М.М. Алексеєнко [415] у своїй роботі «Погляд на розвиток вчення про податок у економістів А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Рікардо, Сісмонді і Д.-С. Мілля» (1870 року видання). Сміт дає свої знамениті чотири закони, за твердженням М.М. Алексеєнка, які служать йому критеріумом для оцінки всіх податків. Це ті чотири правила, які, на думку Мілля, стали класичними і не були оскаржувані ніким з наступних учених [416, с. 17-20].

Результати проведеного дослідження структури ПК України свідчать про те, що основоположні *принципи податків* Адама Сміта, сформульовані ним понад 240 років тому в науковій праці «Дослідження про природу і причини багатства народів», лягли в основу нормативних положень статті 4 «Основні засади податкового законодавства України» ПК України.

Отже, розглянемо принципи податків Адама Сміта у контексті сучасних економічних реалій.

Перший принцип податку, встановлений Адамом Смітом, констатує: «1. Піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави. Витрати уряду стосовно окремих осіб, що становлять населення великої нації, подібні до видатків на управління великим маєтком, що належить кільком власникам, які (всі) повинні брати участь у них відповідно до своєї частки в маєтку. Дотримання цього положення чи нехтування ним призводить до так званої рівності або нерівності оподаткування. Будь-який податок, зазначимо це раз і назавжди, що зрештою падає тільки на один із цих трьох згаданих вище видів доходу, неодмінно є нерівним, бо не зачіпає два інших. Під час подальшого розгляду різних податків я рідко відзначатиму окремо цей вид нерівності, а здебільшого обмежуватиму свої зауваження тією нерівністю, що її створює окремий податок, який нерівномірно падає на той вид приватного доходу, що зачіпається ним.» [413, р. 676; 414, с. 505].

Отже, головним постулатом першого *принципу податку* Адама Сміта є загальність його сплати для громадян держави, що призводить до так званої «рівності обкладання податком». Звертаємо увагу, що цей принцип рівності (загальнообов'язковості) за Адамом Смітом, тобто, справедливого і сумлінного виконання податкового обов'язку кожним громадянином держави по сплаті податків, в сучасному, як науковому так і законодавчому розумінні, є принципом загальності оподаткування. Принцип загальності оподаткування (справедливе та сумлінне виконання кожним громадянином держави податкового обов'язку по сплаті податків) для громадян держави є актуальним і сьогодні, про що свідчать норми Конституції і ПК України. Принцип загальності оподаткування для громадян задекларовано в нормах статті 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом. Громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом (стаття 24 Конституції України). Кожен зобов'язаний неухильно дотримуватися Конституції України та законів України, не посягати на права і свободи, честь і гідність інших людей. Незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності (стаття 68 Конституції України) [176].

В Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Норми Конституції України є нормами прямої дії (стаття 8 Конституції України). Виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори (стаття 92 Конституції України) [176]. Цікавим є той факт, що у ПК України надано визначення понять «податок» і

«збір», проте, визначення поняття «система оподаткування» відсутнє. Тобто, в наявності розбіжність між нормами Конституції України та нормами ПК України. Стаття 1 ПК України визначає, що цей Кодекс регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [220].

Загальність оподаткування та рівність усіх платників перед Законом визначені положеннями підпунктів 4.1.1. та 4.1.2. пункту 4.1. статті 4 ПК України: «4.1. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

4.1.1. загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;» [220].

Другий принцип податку, встановлений Адамом Смітом, констатує: «2. Податок, що його зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника й для будь-якої іншої особи. Там, де цього немає, кожна особа, яку обкладають даним податком, більшою чи меншою мірою віддається під владу збирача податків, що може збільшувати податок для будь-якого нелюбого йому платника або

загрозою такого збільшення вимагати для себе подарунків чи хабарів. Невизначеність оподаткування розвиває зухвальство і сприяє підкупності розряду людей, які й без того не мають популярності, навіть у тому разі, якщо вони не відрізняються зухвальством і підкупністю. Точна визначеність того, що кожна окрема особа мусить платити, у питанні оподаткування видається справою такої великої ваги, що вельми значний ступінь нерівномірності, як це, на мою думку, випливає з досвіду всіх народів, є набагато меншим злом, ніж дуже мала міра невизначеності» [413, р. 676-677; 414, с. 505-506]. Отже, другий принцип податку, регламентує точну визначеність, а не довільність у його встановленні.

Відповідно до статті 42 Конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Кожному гарантується право знати свої права і обов'язки. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними (стаття 57 Конституції України). Ці засади реалізовано у підпунктах 4.1.4., 4.1.8., 4.1.9., 4.1.11. пункту 4.1. статті 4 ПК України:

«4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

4.1.8. нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

4.1.9. стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

4.1.11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку.» [220].

Третій принцип податку, встановлений Адамом Смітом, констатує: «3. Кожен податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити. Податок на ренту з землі або з будинків, сплачуваний саме в той термін, коли зазвичай сплачуються ці ренти, стягують саме тоді, коли платникові, напевне, найзручніше внести його або коли він найшвидше матиме на руках гроші для сплати. Всі податки на такі предмети споживання, якими є предмети розкоші, врешті-решт сплачує споживач і зазвичай у найзручніший для себе спосіб. Він сплачує їх потроху, у міру того як купує відповідні товари. І оскільки він вільний купувати чи не купувати їх, то сам винен, якщо йому доводиться зазнавати більш-менш значної незручності від таких податків.» [413, р. 677; 414, с. 506].

Зміст цього *принципу податку* Адама Сміта задекларовано у підпункті 4.1.10. пункту 4.1. статті 4 ПК України:

«4.1.10. рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;» [220].

Четвертий принцип податку, встановлений Адамом Смітом, констатує: «4. Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці. Податок може брати чи утримувати з кишень народу значно більше, ніж він приносить скарбниці чотирма такими шляхами: по-перше, його збирання може вимагати великого числа чиновників, платня яких може поглинати більшу частину тієї суми, що її приносить податок, і вимагання яких можуть обтяжити народ додатковим податком; по-друге, він може ускладнювати застосування праці населення й перешкоджати йому займатися тими промислами, що можуть давати засоби до існування та роботу великій кількості людей. Зобов'язуючи людей платити, він може цим зменшувати або навіть знищувати фонди, що надали б їм можливість з більшою легкістю робити ці платежі. По-третє, конфіскаціями та іншими покараннями, яких зазнають нещасні люди, що намагаються ухилитися від сплати податку, він може часто розоряти їх і таким чином знищувати ту вигоду, яку суспільство могло б одержувати від застосування їхніх капіталів. Нерозумний податок створює велику спокусу для контрабанди, а покарання за контрабанду мають посилюватися відповідно до спокуси. Закон всупереч усім звичайним принципам справедливості спершу створює спокусу, а потім карає тих, хто піддається їй, і при цьому зазвичай він посилює покарання відповідно до тієї самої обставини, яка, поза сумнівом, мала б пом'якшувати його, а саме – відповідно до спокуси скоїти злочин. По-четверте, частими відвідинами й неприємним розпитуванням збирачів податків він може завдавати людям багато зайвих хвилювань, неприємностей і утисків; і хоча неприємності насправді не є видатками, однак вони, поза сумнівом, еквівалентні видаткові, ціною якого кожна людина ладна позбутися їх. У той або той із цих чотирьох різних способів податки часто роблять значно більш обтяжливими для

народу, ніж корисними для правителя [413, р. 677-678; 414, с. 506-507; 417, с. 589]. Очевидна справедливість і користь цих положень звертали на себе більшу або меншу увагу всіх народів. Усі народи намагалися в міру свого розуміння зробити свої податки такими рівномірними, як тільки могли, такими чітко визначеними, аби це було зручно платникам як щодо терміну й способу сплати, так і щодо частки його доходу, яку він віддавав правителю, а також якомога менш обтяжливими для народу.» [413, р. 677-678; 414, с. 506-507; 417, с. 589.].

Основні критерії цього *принципу податку* Адама Сміта знайшли відображення у принципах податкового законодавства, які встановлені підпунктами 4.1.3., 4.1.5., 4.1.6., 4.1.7. пункту 4.1. статті 4 ПК України:

«4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4.1.5. фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

4.1.6. соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

4.1.7. економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;» [220].

Результати проведеного дослідження принципів податків Адама Сміта у контексті сучасних економіко-правових реалій свідчать про те, що написані ще у 1776 році Адамом Смітом принципи податку є актуальними і сьогодні. Вони знайшли відображення у нормах Конституції України і ПК України.

Головним постулатом *першого принципу податку* Адама Сміта є загальність його сплати для громадян держави, що призводить до так званої «рівності обкладання податком». Цей принцип рівності

(загальнообов'язковості) за Адамом Смітом, тобто, справедливого і сумлінного виконання податкового обов'язку кожним громадянином держави по сплаті податків, в сучасному, як науковому так і законодавчому розумінні, є принципом загальності оподаткування. При цьому Адам Сміт зауважує, про те, що будь-який податок неодмінно є нерівним.

Другий принцип податку (регламентує точну визначеність податку, а не довільність у його встановленні).

Третій і четвертий принципи податку Адама Сміта відображені у положеннях статті 7 ПК України: «7.1. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

7.1.1. платники податку;

7.1.2. об'єкт оподаткування;

7.1.3. база оподаткування;

7.1.4. ставка податку;

7.1.5. порядок обчислення податку;

7.1.6. податковий період;

7.1.7. строк та порядок сплати податку;

7.1.8. строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.».

Разом з тим, слід акцентувати увагу на тому факті, що принципи податку Адама Сміта, написані ним ще на початку розвитку капіталізму (так званого мануфактурного виробництва), на сьогодні є декларативними по своїй суті. Справа в тому, що унормовані в ПК України принципи податкового законодавства на сьогодні не відповідають реаліям сучасності. Постає питання, чи дотримується у ПК України головний постулат першого принципу Адама Сміта – загальність та рівність оподаткування для громадян держави? Відповідь – ні, адже, в цьому ж Кодексі законодавець легалізував норму закону, відповідно до якої установа і скасування податків та

зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу, Верховною Радою України, при цьому, при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг, такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (пункти 4.4., 4.5. статті 4 ПК України). Крім того, пункт 7.2. статті 7 цього ж Кодексу, закріплює, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування. Тобто, на законодавчому рівні встановлена податкова дискримінація по відношенню до окремих платників податків.

Постановка проблеми наступної частини дослідження обумовлена результатами проведеного автором даної роботи моніторингу наукових поглядів на принципи податків Адама Сміта у працях зарубіжних учених. Результати проведеного вище дослідження структури ПК України свідчать про те, що основоположні принципи податків Адама Сміта, сформульовані ним у науковій праці «Дослідження про природу і причини багатства народів», лягли в основу нормативних положень статей 4 «Основні засади податкового законодавства України» та 7 «Загальні засади встановлення податків і зборів» ПК України. Це підтверджує той факт, що написані ще в 1776 році, в умовах, що безпосередньо передують промисловій революції, в умовах коли капіталізм був ще не розвинений, принципи податків Адама Сміта і досі мають прямий вплив на написання одного з головних нормативних документів України – Податкового кодексу та викликають інтерес і увагу вчених усього світу [412]. Серед вчених, творчі пошуки яких присвячені дослідженням і аналізу основних положень політичної економії Адама Сміта, необхідно назвати М.М. Алексєєнка, Е.Н. Берендтса, М. Блауга, Д.С. Мілля, Д. Рікардо, Ж.Б. Сея, Шарля де Сісмонді, М.І. Тургенєва та інших.

Як показує історія економічної теорії, принцип єдиного підходу до встановлення податків, як основи виникнення та еволюції принципів

оподаткування, був досліджений ще на початку дев'ятнадцятого століття класиком економічної теорії Миколою Тургенєвим в його творі «Досвід теорії податків» (1818 року видання), який, визначаючи головні правила встановлення та справляння податків, писав: «Правила, як політики взагалі, так народного господарства і фінансів особливо, написані і затверджені безсмертним Адамом Смітом і його послідовниками.» в його праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 року видання). У п'ятій книзі цього дослідження Адам Сміт сформулював чотири основні принципи податків, які стали класичними принципами оподаткування. До слова, головними правилами стягування податків у праці М.І. Тургенєва «Досвід теорії податків» 1818 року видання, є наступні [418, с. 17]:

1. *Рівний розподіл податків* – податки повинні бути розподілені між усіма громадянами в однаковій пропорційності; пожертвування кожного на користь загальну повинні відповідати силам його, тобто його доходу [418, с. 25].

2. *Визначеність податків* – кількість податку, час і спосіб платежу повинні бути визначені, відомі платнику і незалежні від влади збирачів [418, с. 32].

3. *Збирання податків в зручний час* – дотримання цього правила полегшує податок для того хто платить: він платить в той час, коли важлива частина його доходу знаходиться в руках його, і таким чином податок робиться для нього менш обтяжливим [418, с. 34-35].

4. *Дешеве збирання податків* – кількість пожертвувань, що робить народ, має наскільки можливо більше дорівнювати доходу, одержуваного від того урядом. [418, с. 35].

5. *Загальне правило при стягненні податків.* Податок має завжди бути стягнуто з доходу і при тому з чистого доходу, а не з самого капіталу; щоб джерела доходів державних не виснажувались [418, с. 41].

Тобто, М.І. Тургенєв, на відміну від Адама Сміта, використовує не чотири *принципи* податків взагалі, а п'ять головних *правил* стягування податків.

Однією з найбільш значущих робіт першої половини ХІХ ст., у якій міститься теоретичне дослідження основ податкової і грошової системи, є праця Миколи Івановича Тургенева «Досвід теорії податків». Ця книга була найбільш фундаментальною працею свого часу, в якій викладено вчення про податки, що пізніше було розвинуто вітчизняною фінансово-правовою наукою. Наукова праця М.І. Тургенева характеризує історичний процес формування фінансово-правової науки і її відокремлення від економічних наук, насамперед – від політичної економії. М.І. Тургенєв обґрунтував думку про те, що податки є необхідним елементом фінансової системи і охарактеризував їх як засіб до досягнення мети суспільства і держави [419].

М.І. Тургенєв спирався на роботу А. Сміта при написанні своєї головної фінансової праці – «Досвід теорії податків» [418]. М.І. Тургенєв, використовуючи твори А. Сміта, бачить, що фінанси містять тільки податки. Відомо, що робота «Досвід теорії податків» видана в 1818 році, в якій, М.І. Тургенєв досліджуючи податки, лише зрідка використовує слово «фінанси», тим самим виявляючи свої знання і володіння новою економічною термінологією. У 1818 році слово «фінанси» було для тогочасних наукових творів свідченням деякого чисто зовнішнього, претензійного нововведення, тобто, творчої вишуканості. У 1847 році слово «фінанси» міцно увійшло в науковий словник економістів і політиків. І, використовуючи його в описі лише податків, М.І. Тургенєв показує свою наукову позицію: до фінансів він зводить лише податки. У Адама Сміта, який

є прикладом для М.І. Тургенєва в його науковій творчості, немає розділу з назвою «фінанси», зате є широке розуміння феномену фінансів, що багато в чому своїм змістом відповідає змісту фінансів в сучасній теорії державних фінансів. З цього випливає висновок: нововведенням було введення М.І. Тургенєвим слова «фінанси», але він звузив зміст і цього феномена, і фінансової теорії в порівнянні з розглянутим феноменом, який А. Сміт виклав у своїй теорії, але яка не має назви «фінанси». М.І. Тургенєв в своїх роботах виклав фінансову теорію, яка більш конкретно є не фінансовою, а податковою. І, тільки з огляду на це, можна розглядати М.І. Тургенєва як фінансиста, як одного з первістків фінансової думки [420].

М.М. Алексеєнко в своїй науковій праці «Погляд на розвиток вчення про податок у економістів А. Сміта, Ж.Б. Сея, Рікардо, Сісмонді і Д.-С. Мілля» (1870 року видання) стверджує про те, що «весь характер вчення про доходи і видатки держави Адама Сміта, вже за самою своєю плутаністю не міг надати значного впливу на розуміння податку. Адам Сміт не дає основних положень щодо податку, що згруповані в якусь систему. Праця батька політичної економії відрізняється абсолютно зрозумілою безсистемністю і протиріччями в багатьох пунктах, так що з нього можуть черпати аргументи обидві крайні школи економічної науки. У нього навіть немає визначення податку. А за деякими окремими місцями можна зробити висновок, що теорія про непродуктивність державних послуг не надає перешкоди для визнання їх користі і для визнання податку – справедливою ціною, що оплачує ці послуги. У невеликій республіці, в якій народ має повну довіру до свого уряду, в якій він переконаний в необхідності податку і впевнений, що збори будуть вжиті за своїм призначенням, можна покластися на готовність громадян і на сумлінність при внесенні податку» [416, с. 7-8]. Як на наш погляд, Адам Сміт не помилявся стосовно податків, він просто дуже давно жив.

Далі М.М. Алексєєнко продовжує: «Замість основних засад для встановлення, кількості, розподілу і стягування податків, Сміт дає свої знамениті *чотири закони*, які служать йому критеріумом для оцінки всіх податків. Це ті *чотири правила*, які, на думку Мілля, стали класичними і не були оскаржувані ніким з наступних вчених, ... 1-й закон стосується розподілу податків і вимагає пропорційності його із можливостями кожного або з доходами, одержуваними під заступництвом держави. А так як ці доходи приводяться до трьох основних і початкових джерел, то і всі податки, в кінці кінців, оплачуються безпосередньо або побічно або платою за працю, або прибутком з капіталу, або земельної ренти. Таким чином рівномірність може бути між різними галузями доходу, вона може бути і в межах одного виду доходів. Але у Сміта є натяки і на прогресивний масштаб. 2-й закон вимагає суворої визначеності щодо кількості внеску, способу стягування, часу сплати, причому *невизначеність* визнається Смітом ще більш згубною ніж *нерівність*. 3-й закон має на увазі зробити податок непомітним для платника, вимагаючи стягнення в найзручніший час і найзручнішим способом. 4-й закон наказує, що б не накладалися на громадян більші платежі, ніж ті, які дійсно надходять в казну; що б держава за можливості отримувала стільки, скільки береться з громадян, іншими словами, що б витрати на надходження були якомога менше, щоб податок не плував народного господарства, не створював нових нерівностей (а навіть виправляв існуючі), не змушував капітали долучати до не вигідного для народу вживання, що б своєю надмірністю податок не служив спокусою до обману, за розкриттям якого слідує розорення тих, що захопилися, нарешті, що б способом справляння він не заподіював громадянам занепокоєнь, неприємностей і утисків. Таким чином Сміт довго зупиняється на останніх правилах розсудливості, продиктованих звичайним здоровим глуздом, а тим часом досить легко ставиться до першого. Але треба взяти до уваги стан

податків в його час; та при тому він мав перед собою і історію минулих фінансів, ... тоді ще було не до тонких досліджень про рівномірність оподаткування, коли механізм одного справляння вів до таких разюче-убивчих результатів, коли було ще багато лазівок для свавілля та здирництва збирачів. ... Чотири наведені положення вичерпують, можна сказати, всю загальну частину фінансової науки у Сміта; після них він переходить до викладу окремих податків, до яких і докладає свої максими» [416, с. 17-20].

Максима – (лат. *maxima* – основне правило, принцип) – 1) правило поведінки або основний принцип, яким людина керується у своїх вчинках. 2) Стислий вислів морального характеру [421, с. 231].

Отже, дослідивши максими податку Адама Сміта, М.М. Алексєєнко акцентує увагу на тому факті, що стан фінансової науки, зокрема щодо вчення про податки, знаходився на стадії свого зародження, «тоді ще було не до тонких досліджень про рівномірність оподаткування, ... коли було ще багато лазівок для свавілля та здирництва збирачів.».

На титульному аркуші першого видання, яке вийшло в березні 1776 року з друкарні Стрехена і продавалося в книжковій крамниці Кеделла, було написано: «Дослідження про природу і причини багатства народів, твір Адама Сміта, доктора прав, члена Королівського товариства, раніше професора моральної філософії в університеті Глазго». Це були два великих томи ін-кварто, що коштували 1 фунт 16 шилінгів. На небагату людину видання не було розраховано. ... першою мовою, на яку перевели книгу Сміта, була німецька: переклад почав виходити вже в тому ж 1776 році, коли книга була опублікована в Лондоні. До кінця століття вийшло кілька німецьких видань, італійський, іспанський та датський переклади. Перший російський переклад книги Сміта «Дослідження властивості та причин багатства народів, творіння Адама Сміта» вийшов в Петербурзі в 1802-1806 роках чотирма томами. Переклад книги Сміта на російську мову в той час

був справою виняткової складності. Тогочасна економічна термінологія тільки створювалася. Суспільні відносини, які аналізував Сміт, були ще багато в чому чужі. Тому треба віддати належне молодому чиновнику департаменту державного казначейства (міністерства фінансів) Миколі Політковському, який взявся за цю справу [422, с. 219-223].

«Багатство народів» складається з п'яти книг. Теоретичні основи системи Сміта викладені головним чином у двох перших книгах. У першій міститься, по суті, Смітова теорія вартості і додаткової вартості. Тут же дається конкретний аналіз заробітної плати, прибутку і ренти. У другій книзі розглядається капітал, його накопичення і застосування. Решта з трьох книг представляють собою додаток теорії Сміта частково до історії, а в основному до економічної політики. У невеликій третій книзі йдеться про розвиток економіки Європи в період феодалізму і становлення капіталізму. Велика четверта книга присвячена в основному критиці теорії і практики меркантилізму, а одна глава – фізіократії. У найбільшій за обсягом п'ятій книзі розглядаються фінанси – витрати і доходи держави, державний борг. Однак саме в цих книгах у гущавині конкретного матеріалу заховані деякі найхарактерніші висловлювання Сміта з корінних економічних проблем [422, с. 227].

Е.М. Берендтс зазначав, що: «Фінансовим питанням присвячена 5-а книга твору А. Сміта, що має заголовок: «Про дохід государя або держави». Ця книга розділена на 3 розділи, з яких перша трактує про витрати на потреби государя або держави, друга – про джерела загального доходу суспільства, або національного доходу, а глава третя – про державні борги. Головна перевага праці А. Сміта полягає в тому, що він виклав вчення про витрати і доходи не уривками і, так би мовити, мимохідь, а дав керівні, основні засади, на яких побудовані окремі положення, що стосуються деталей фінансового господарства. Він дав наукову систему витрат і доходів,

при чому, що і зрозуміло, його погляд на витрати і доходи держави тісно пов'язаний з його поглядом на роль держави і на її завдання в господарській діяльності людини і в розвитку всього суспільства.

Найважливіше значення, зауважує Е.М. Берендтс, має його вчення про податки. Сміт вивчає податки в загальному їх зв'язку, а не кожен податок сам по собі. Він ділить всі податки на:

1) такі, які обкладають одну з 3 форм народного доходу – ренту, прибуток на капітал і заробітну плату;

2) такі, які мають своїм об'єктом всі 3 форми доходу загалом. Такими податками є податок прибутковий і податки на споживання.

У другому відділі II глави, продовжує Е.М. Берендтс, Сміт виклав чотири закони оподаткування, тобто *основні засади всякої правильної податкової політики*, які не втратили свого значення і нині.

Перший закон: «Піддані всякої держави зобов'язані брати участь в підтримці уряду, кожен у міру своїх громадських коштів, тобто в розмірах доходів, одержуваних ним під заступництвом держави» ... «Дотримання цього закону або зневага до нього становить те, що називається рівномірним або «нерівномірним розподілом податку» (*закон рівномірності*).

Другий закон: «Податок або частина податку, що сплачується кожним підданим, повинна бути визначена, а не довільна. Час його сплати, способи справляння і кількість внеску повинні бути точно і строго визначені, як для особи, що платить податок, так і для всього суспільства» (*закон правомірності*).

Третій закон: «Кожен податок повинен стягуватися в такий час і таким способом, які представляють найбільші зручності для платника» (*закон доцільності*).

Четвертий закон: «Податок повинен стягуватися таким чином, щоб він видобував із народу якомога менше грошей, понад те, що надходить в

державне казначейство, і в той же самий, час так, щоб зібрані гроші залишалися можливо малий час в руках збирачів» (*закон дешеви́зни справля́ння*)» [350, с. 19-21].

Отже, Е.М. Берендтс, на противагу чотирьох *принципів податку* Адама Сміта, називає їх «чотири закони оподаткування, тобто основні засади всякої *правильної податкової політики*», надавши їм наступні назви: закон рівномірності, закон правомірності, закон доцільності, закон дешеви́зни справля́ння і тим самим створив одне з перших визначень поняття «оподаткування», як *правильної податкової політики* та став одним із перших хто ввів поняття «закони оподаткування».

Марк Блауг, голландський економіст, відомий історик економічної думки, в путівнику по твору Адама Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів», у другому розділі «Адам Сміт» своєї книги «Економічна думка в ретроспективі» [423], стверджуючи, що головне завдання книги V «Багатства народів» становить дослідження *принципів оподаткування і джерел доходу держави*, заявляє наступне: «18. Оподаткування та державний борг. Книга V, що складає третину всього тому, є самостійним трактатом про державні фінанси. Вона включає історичний нарис витрат і доходів скарбниці і *елементарну теорію розподілу податкового тягара*. Другий розділ книги V присвячено податкам, починаючи зі знаменитих чотирьох *принципів оподаткування*; вірніше, з *теорії податкової здатності і трьох адміністративних принципів*. Загальний висновок цієї теорії розподілу податкового тягара такий: всі податки в кінцевому рахунку стягуються з землевласників, так як ці останні є постійними господарями нерухомого джерела доходу. Сміт згадує «дотепну теорію» фізіократів і, не схвалюючи «єдиного податку», схиляється до ідеї оподаткування відповідно до ренти. Податки на заробітну плату збільшують

її на повну суму сплачуваних податків, якщо тільки не відбувається зменшення попиту на працю.» [423].

Вищевказані цитати і думки авторитетних вчених в науковій галузі податків про геніальне творіння Адама Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів» дають нам ясну підказку, що подальші дослідження питань оподаткування залишаються актуальними і сьогодні. Але роль Сміта в історії цієї науки полягає перш за все, як уже говорилося, в тому, що він вперше створив наукову систему політичної економії. Він звів воедино і упорядкував накопичені на той час знання і уявлення. Ця систематизація означала в той же час, звичайно, величезний крок вперед [422, с. 226; 412].

Сучасними американськими вченими Уордом М. Хасси та Дональдом С. Любиком дуже своєчасно створено Основи світового податкового кодексу (далі – ОСПК), в якому пропонуючи принципи податкового законодавства автори роблять акцент на тому, що простота, ясність та зрозумілість є бажаними цілями закону. Науковці запевняють, що скрізь, де це практично можливо, ці цілі повинні бути доповнені визначеністю. Тут мається на увазі визначеність загального напрямку (на відміну від розробки деталей, яка тільки переконує добре обізнаних в законодавстві платників податків, що їх найновіші способи ухилення від податків будуть успішними) [424, s. IV, p. 5; 346].

Річард К. Гордон, підтримуючи видання Уорда М. Хасси та Дональда С. Любика «Основ світового податкового кодексу» та коментарів до нього зазначає, що цей модельний кодекс є одним із найважливіших серед ряду інших і не в останню чергу завдяки передбаченим у ньому принципам податкового законодавства [425, с. 929-930].

До слова, загальні принципи оподаткування були описані в 1769 році Сером Вільямом Петті в трактаті про податки та внески [426].

Питання вдосконалення системи податкового законодавства та раціонального структурування його принципів в Україні залишається актуальним. Роль принципів податкового законодавства з часу незалежності України, як частини принципів податкового права, зросла в сучасному житті в умовах абсолютних показників. Результати проведеного огляду робіт зарубіжних вчених вказують на неоднозначність їх поглядів на місце та роль принципів податків Адама Сміта [427].

Результати моніторингу наукових праць вітчизняних вчених свідчать про відсутність єдиного погляду на принципи податкового законодавства, які закріплені статтею 4 ПК України. Останнім часом багато вітчизняних наукових праць, як суто юридичних, так і написаних на межі різних наук, присвячені популярним в даний час дослідницьким питанням стосовно визначення основних принципів податкового законодавства в Україні [428-451].

Ключовими принципами у сфері оподаткування є справедливість, прозорість і зручність [452]: «Важливо розуміти, що успішність заходів з реформування податкової системи та ефективного подолання податкових схем залежить не стільки від екстенсивних зусиль з підвищення податкового контролю, скільки від побудови надійної моделі взаємодії між платниками податків і державою, яка користуватиметься довірою обох сторін податкових взаємовідносин. Для цього потрібно забезпечити дотримання державою ключових принципів у сфері оподаткування, якими мають бути: справедливість (рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації), прозорість (обмін інформацією між податковими агентами та податковими органами; увага до суті операцій, а не до їх форми) і зручність у взаємодії з податковими органами (сплачувати податки чесно має бути вигідно, податкова служба забезпечує якісний сервіс платникам податків). Втілення в життя цих принципів створить органічні

умови для вирішення проблематики податкового регулювання в Україні та забезпечить додержання економічними суб'єктами вимог законодавства при сплаті податків. На практиці реалізація вищезгаданих принципів має передбачати ті кроки, які впроваджуватимуть найкращий міжнародний досвід з реформування та удосконалення податкової системи. Ці та інші зміни, спрямовані на практичну реалізацію основоположних принципів функціонування податкової системи держави, забезпечать досягнення суспільного консенсусу у розбудові надійної та взаємовигідної моделі взаємодії держави та платників податків.» [452].

Податкова система незалежної України виявилася неефективною. Нагальна потреба її вдосконалення є головним завданням податкової політики України. Однак проблеми державної податкової політики на сучасному етапі реформування податкової системи в Україні викликані наявними суперечностями, що полягають в переході до принципово нової податкової системи замість її постійного вдосконалення. Актуальність цього питання підтверджується також великою кількістю змін та доповнень до чинного ПК України. Ці «удосконалення» податкового законодавства часто порушують принципи податкового законодавства. Таким чином, принципи податкового законодавства України залишаються донині як предмет вивчення багатьох вчених. Це невичерпне джерело для дослідження, оскільки принципи податкового законодавства повинні бути не лише формально закріплені у загальній частині ПК України, але й повинні бути невід'ємним правовим каноном особливої частини кожного розділу Кодексу, що регулює правові норми оподаткування [453].

Незважаючи на накопичені наукові розробки з питань основних засад податкового законодавства України, зокрема інституту принципів оподаткування, актуальною на сьогодні залишається потреба в систематизації знань, всебічному аналізі та узагальненні напрацювань щодо

нормативного закріплення принципів податкового законодавства, які повинні бути більш пристосованими до сучасних податкових правовідносин і корисними в їх практичному застосуванні платниками податків. Цим і визначена актуальність теми і спрямованість даного дослідження.

Порівняльно-правовий аналіз інституту принципів оподаткування за законодавством окремих зарубіжних країн, зокрема Азербайджанської Республіки, Республіки Казахстан, Киргизької Республіки та України, на сьогодні є актуальним, оскільки дозволяє розглянути як законодавчо закріплено в їх податкових кодексах принципи оподаткування, визначити комплекс заходів, які застосовують зазначені вище країни, для встановлення основних засад податкового законодавства.

Важливість і доцільність даного наукового дослідження обумовлена, перш за все, сучасним періодом розвитку України, який переконливо доводить, що сьогодні виникла потреба в науковому переосмисленні сутності принципів податкового законодавства, розробці на цій основі науково-теоретичних положень, спрямованих на вирішення проблем їх нормативного закріплення в контексті податкової безпеки.

Серед вчених, які розробляли і досліджували проблеми принципів податкового законодавства, наведемо таких: О.І. Баїк, О.О. Барабаш, Р.Г. Браславський, Л.К. Воронова, Р. Гаврилюк, М.І. Карлін, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, Н.А. Маринів, Л.А. Савченко, А. Сміт, В.Ф. Столяров, Л.В. Товкун, М.І. Тургенєв та інші.

Мета нашого дослідження полягає в проведенні порівняльно-правового аналізу принципів оподаткування за законодавством України та окремих зарубіжних країн, що дозволить порівняти діючі податкові кодекси і практику різних країн в сфері принципів оподаткування, виявити прогалини і визначити позитивні риси. Відповідно до поставленої мети, на підставі дослідження чинного українського законодавства та вивчення зарубіжного

законодавства, завданням даного наукового пошуку поставимо визначення проблематики правореалізації принципів податкового законодавства в Україні та шляхи їх вдосконалення.

Загальні принципи оподаткування в Азербайджані визначає Податковий кодекс Азербайджанської Республіки [364]. Цим Кодексом визначаються загальні принципи оподаткування і в Нахчиванській Автономній Республіці і в муніципалітетах (пункти 1.1 і 1.2 статті 1 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки). Зокрема, пунктом 3.1 статті 3 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки регламентовано, що законодавство про податки ґрунтується на загальності, рівності і справедливості оподаткування, які корелюють з нормами статті 73 Конституції Азербайджанської Республіки, відповідно до якої:

1) сплачувати встановлені законом податки та інші державні збори в повному обсязі і своєчасно є обов'язком кожного;

2) ніхто не може бути примушений до сплати податків та інших державних зборів без передбачених законом підстав і понад обсяг, зазначений в законі [454].

Поряд з трьома наведеними вище засадами встановлення і справляння податків (загальності, рівності і справедливості оподаткування), пунктами 3.2-3.12 статті 3 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки визначено наступне:

«3.2. Податки повинні мати економічне обґрунтування.

3.3. Не допускається встановлювати податки, що перешкоджають здійсненню конституційних прав і свобод кожного.

3.4. Не допускається встановлювати податки, що порушують єдиний економічний простір Азербайджанської Республіки (зокрема, прямо або побічно обмежують вільне пересування на території Азербайджанської

Республіки товарів (робіт, послуг) і грошових коштів, або інакше обмежують законну діяльність платників податків або перешкоджають їй).

3.5. Ніхто не може бути примушений більше одного разу платити податок одного виду з отриманого прибутку (доходу).

3.6. Податки не можуть носити дискримінаційний характер і встановлюватися виходячи з політичних, ідеологічних, етнічних, конфесійних та інших існуючих відмінностей між платниками податків.

3.7. Податки Азербайджанської Республіки встановлюються виключно цим Кодексом, їх зміна або скасування здійснюються внесенням змін до цього Кодексу.

3.8. Ні на кого не може бути покладено обов'язок сплачувати податки, що володіють встановленими цим Кодексом ознаками податків і не встановлені цим Кодексом або встановлені за іншими правилами, ніж це визначено цим Кодексом.

3.9. Законодавство про податки повинно бути сформульовано таким чином, щоб кожен точно знав, які податки, в якому порядку, коли і в якому розмірі він зобов'язаний платити.

3.10. Податкова система повинна стимулювати підприємницьку та інвестиційну діяльність.

3.11. Всі протиріччя, неясності в законодавстві про податки тлумачаться на користь платника податків.

3.12. Фізичним і юридичним особам повинна бути забезпечена можливість вільного ознайомлення з нормативно-правовими актами з податків.».

Тобто, у вказаному вище переліку принципів, саме у пункті 3.9. Податкового кодексу Азербайджанської Республіки [364] прослідковується спадковість принципів Адама Сміта.

Основоположні принципи оподаткування в Казахстані встановлює Податковий кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» (преамбула Податкового кодексу Республіки Казахстан) [455]. Основоположні принципи, що стосуються оподаткування, відповідно до нормативних положень пункту 3 статті 61 Конституції Республіки Казахстан, встановлюють закони, які має право видавати Парламент. Статтею 35 Конституції Республіки Казахстан регламентовано, що сплата встановлених законом податків, зборів та інших обов'язкових платежів є обов'язком кожного [456].

Податкове законодавство Республіки Казахстан, як про те зазначено в статті 4 Податкового кодексу, ґрунтується на принципах оподаткування, встановлених цим Кодексом. До принципів оподаткування відносяться принципи обов'язковості, визначеності оподаткування, справедливості оподаткування, сумлінності платника податків, єдності податкової системи і гласності податкового законодавства Республіки Казахстан. Положення податкового законодавства Республіки Казахстан не повинні суперечити принципам оподаткування. При виявленні протиріччя положень податкового законодавства Республіки Казахстан принципам оподаткування такі положення не підлягають застосуванню, якщо протиріччя виявлені при розгляді скарг на повідомлення про результати перевірки, останні підлягають перегляду (стаття 4 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Принцип обов'язковості оподаткування — платник податків зобов'язаний виконувати податкове зобов'язання, податковий агент — обчислювати, утримувати та перераховувати податки відповідно до податкового законодавства Республіки Казахстан в повному обсязі і у встановлені терміни (стаття 5 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Принцип визначеності оподаткування — податки і платежі в бюджет Республіки Казахстан повинні бути визначеними. Визначеність

оподаткування означає встановлення в податковому законодавстві Республіки Казахстан всіх підстав і порядку виникнення, виконання та припинення податкового зобов'язання платника податків, обов'язки податкового агента щодо обчислення, утримання та перерахування податків (стаття 6 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Принцип справедливості оподаткування – 1. Оподаткування в Республіці Казахстан є загальним і обов'язковим. 2. Забороняється надання податкових пільг індивідуального характеру. 3. Ніхто не може бути підданий повторному оподаткуванню одним і тим же видом податку, одним і тим же видом платежу до бюджету по одному і тому ж об'єкту оподаткування за один і той же період (стаття 7 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Принцип сумлінності платників податків – 1. Сумлінність здійснення платником податків (податковим агентом) дій (бездіяльності) по виконанню ним податкового зобов'язання передбачається. 2. Не допускається отримання платником податків (податковим агентом) вигоди зі своїх незаконних дій з метою отримання податкових вигод (податкової економії) і зменшення податкових платежів. 3. Якщо податкове зобов'язання, виконане платником податків (податковим агентом) відповідно до попередньо отриманого індивідуального письмового роз'яснення податкового органу, яке згодом відкликано, визнано помилковим або направлено нове, інше за змістом роз'яснення, то податкове зобов'язання підлягає коригуванню (виправленню) при розгляді скарги на повідомлення про результати перевірки без нарахування платнику податків штрафів і пені. 4. Порушення податкового законодавства Республіки Казахстан, допущене платником податків (податковим агентом), має бути описано в ході проведення податкових перевірок. Обґрунтування доводів і розкриття обставин, що свідчать про факт порушення податкового законодавства Республіки Казахстан, покладаються на податкові органи. 5. При розгляді скарги на повідомлення

про результати перевірки всі невизначеності і неврегульовані питання податкового законодавства Республіки Казахстан тлумачаться на користь платника податків (податкового агента) (стаття 8 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Принцип єдності податкової системи – податкова система Республіки Казахстан є єдиною на всій території Республіки Казахстан щодо всіх платників податків (податкових агентів) (стаття 9 Податкового кодексу Республіки Казахстан).

Принцип гласності податкового законодавства Республіки Казахстан – нормативні правові акти, що регулюють питання оподаткування, підлягають обов’язковому офіційному опублікуванню (стаття 10 Податкового кодексу Республіки Казахстан) [455].

Принципи обкладання податками в Киргизстані встановлює Податковий кодекс Киргизької Республіки (пункт 3 статті 2 Податкового кодексу Киргизької Республіки). Принципи податкового законодавства Киргизької Республіки визначаються цим Кодексом (пункт 1 статті 5 Податкового кодексу Киргизької Республіки) [457]. Статтею 55 Конституції Киргизької Республіки визначено, що громадяни зобов’язані сплачувати податки і збори у випадках і порядку, передбачених законом [458].

Податкове законодавство Киргизької Республіки ґрунтується на принципах: 1) законності оподаткування; 2) обов’язковості оподаткування; 3) єдності податкової системи; 4) гласності податкового законодавства; 5) справедливості оподаткування; 6) презумпції сумлінності платника податків; 7) презумпції правомірності; 8) визначеності оподаткування.

Норми податкового законодавства не можуть суперечити принципам, встановленим цим Кодексом. Податки встановлюються або скасовуються виключно цим Кодексом. Рішення про списання податкової заборгованості суб’єктів приймається окремим законом. Відсутність норм, необхідних для

регулювання податкових правовідносин, не може бути використано проти платника податків, податкового представника (пункти 2-7 статті 5 Податкового кодексу Киргизької Республіки) [457].

Основні засади податкового законодавства України визначені нормативними положеннями статті 4 ПК України [220]. Статтею 67 Конституції України визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [176].

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

4.1.1. загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

4.1.5. фінансова достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

4.1.6. соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

4.1.7. економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

4.1.8. нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

4.1.9. стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

4.1.10. рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

4.1.11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку (підпункти 4.1.1.-4.1.11 пункту 1 статті 4 Податкового кодексу України).

Підсумовуючи викладене вище необхідно зазначити наступне.

В Азербайджані, відповідно Конституції Азербайджанської Республіки, обов'язком кожного є своєчасна і в повному обсязі сплата встановлених законом податків та інших державних зборів. Загальні принципи оподаткування в Азербайджані визначає Податковий кодекс

Азербайджанської Республіки, законодавчо закріплюючи нормами статті 3 засади встановлення і справляння податків.

У Казахстані, відповідно до Конституції Республіки Казахстан, обов'язком кожного є сплата встановлених законом податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Основоположні принципи оподаткування в Казахстані встановлює Податковий кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету». Податкове законодавство Республіки Казахстан ґрунтується на принципах оподаткування, встановлених цим Кодексом, до яких відносяться: принципи обов'язковості, визначеності оподаткування, справедливості оподаткування, сумлінності платника податків, єдності податкової системи і гласності податкового законодавства Республіки Казахстан.

У Киргизстані, відповідно до Конституції Киргизької Республіки, громадяни зобов'язані сплачувати податки і збори у випадках і порядку, передбачених законом. Принципи обкладання податками та принципи податкового законодавства в Киргизстані встановлює та визначає Податковий кодекс Киргизької Республіки.

В Україні, відповідно до Конституції, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Основні засади податкового законодавства України визначені нормативними положеннями Податкового кодексу України. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність;

рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [459-460].

Результати проведеного нами дослідження сучасних принципів податкового законодавства свідчать про наявність проблематики пов'язаної з відсутністю коректного співвідношення положень пункту 1 статті 1 ПК України, в якій законодавець встановлюючи сферу дії Податкового кодексу, визначає, що цей Кодекс регулює відносини *справляння* податків і зборів та положень пункту 4.1. статті 4 ПК України, в якій законодавець встановлюючи принципи податкового законодавства, як основних його засад, ігнорує термін «*справляння*», використовуючи при цьому принципи «загальність *оподаткування*», «економічність *оподаткування*», «нейтральність *оподаткування*».

Зміст статті 4 ПК України, як стверджує О.І. Баїк, потребує подальшої деталізації системи галузових і міжгалузових принципів податкового законодавства [461, с. 416].

М.О. Думчиковим пропонується окрім основних засад, передбачених у статті 4 ПК України, до принципів оподаткування відносити принцип стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, а також принцип компетенції у сфері оподаткування [361, с. 18].

О.В. Долженков аргументуючи, що принципи податкового законодавства гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, відіграють особливу роль у формуванні практики податкових відносин, сприяють відміні застарілих та запровадженню нових правових норм, єдиному трактуванню нормативних актів та удосконаленню податкового законодавства в умовах посилення інтеграційних процесів [462, с. 214], стверджує, що систему принципів, яка сформована у ПК України, не можна вважати остаточно завершеною та сталою конструкцією, оскільки вони є іманентним відображенням постійної динаміки ідеологій доктрини

податкового права і залежать від того, якій ідеології оподаткування надається перевага у застосуванні одних принципів при ігноруванні інших [462, с. 216]. Реформаційні процеси у перебудові податкової системи останніми роками не мають сталого характеру, безсистемно врегульовуються окремі питання та зміни, орієнтовані на нетривалі терміни часу [462, с. 225].

Основними викликами та загрозами у сфері фінансової безпеки, а отже і податкової безпеки, як про це зазначено в Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року, є непослідовність правового регулювання відносин у податковій сфері. Саме тому одним із основних завдань у сфері забезпечення економічної безпеки (а отже фінансової та податкової безпеки зокрема) є забезпечення стійкості від зовнішніх і внутрішніх викликів та загроз національним економічним інтересам держави та інтересам її громадян [244].

Отже, нами було встановлено, що сучасні принципи податкового законодавства України є унормованими ризиками, що загрожують податковій безпеці нашої держави. Сфера дії ПК України, яка регулює відносини справляння податків і зборів, не корелюється з принципами податкового законодавства України, оскільки основою останніх є принципи оподаткування, а не принципи справляння податків і зборів, про які й слова немає в ПК України. Загальновідомо, що норми податкового законодавства не можуть суперечити принципам, встановленим ПК України.

Підводячи підсумок проведеного дослідження проблематики принципів податкового законодавства України, варто наголосити на необхідності прийняття нової редакції Податкового кодексу України, в якій, на виконання норм Конституції України, головним, першим, буде закріплено принцип: «Забезпечення податкової безпеки України – справа всього Українського народу, тобто обов'язок кожного громадянина сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.».

2.3. Загальні засади встановлення податків і зборів: потенційні чинники, що не відповідають сучасним вимогам податкової безпеки

Акцент, у цьому підрозділі, нами буде зроблено на тому, що:

1) платник податку не може бути елементом податку;

2) податкова пільга також не може передбачатися під час встановлення податку, оскільки застосування податкових пільг порушує принципи загальності оподаткування; рівності усіх платників перед законом; фіскальної достатності та нейтральності оподаткування.

Проте, не зважаючи на той факт, що ПК України, який набрав чинності з 01.01.2011 року, регламентовано, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи, як: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, – законодавець також визначив, що:

1) під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування;

2) елементи податку, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом.

Тому проблематика правового регулювання у сфері встановлення податків та їх структурного складу за обов'язковими елементами є досі актуальною.

Наш науковий пошук розпочнемо з дослідження праць вітчизняних фахівців у сфері законодавчого регулювання загальних засад встановлення податків і зборів, а також українського податкового законодавства стосовно його відповідності сучасним вимогам податкової безпеки України.

У своїх дискусіях науковці висловлюють різні погляди і думки з приводу елементного складу податків. Зокрема, цю тематику досліджували

О.О. Головашевич, Д.В. Головін, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, О.Ю. Ліпко, С.О. Лук'янцев, О. Малишкін, Т.О. Меліхова, Л.А. Савченко, О.Ю. Сидорович, Л.Л. Тарангул та ін. Проте, комплексний аналіз елементів податку в контексті забезпечення податкової безпеки України ще не був предметом дослідження вітчизняних науковців, що і обумовило тематику даного дослідження.

М.П. Кучерявенко зазначає, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Правовий механізм податку включає обов'язкові і факультативні елементи. Обов'язкові елементи складаються з двох груп: 1. Основні елементи: а) платник податку або збору; б) об'єкт оподаткування; в) ставка податку або збору. 2. Додаткові елементи правового механізму податку: а) податкові пільги; б) предмет, база, одиниця оподаткування; в) джерело сплати податку; г) методи, строки і способи сплати податку; г) особливості податкового режиму; д) бюджет або фонд надходження податку (збору); е) особливості податкової звітності. Основні, і додаткові елементи мають обов'язковий характер, без чого неможливе закріплення відповідного податкового механізму [463].

Досліджуючи теоретичні проблеми податкового процесу, І.Є. Криницький зазначає, що податок являє собою складне, системне утворення. Правовий механізм податкового платежу складається з обов'язкових, додаткових та факультативних елементів [464, с. 87]. При цьому, до двох основних елементів правового механізму податку науковець відносить платників податкових платежів та об'єкти оподаткування [464, с. 107]. І.Є. Криницький вказує, що: «Податкові пільги – це складне та багатоаспектне правове явище. Зокрема, правознавці розглядають його як особливий податково-правовий механізм, виняток із загального режиму

оподаткування, компонент спеціального правового статусу особи, засіб юридичної диференціації, автономний інститут податкового права, інструментарій податкової політики тощо. На наш погляд, за сучасних умов на особливу увагу заслуговує дослідження ролі і місця податкової пільги як складової правового механізму податкового платежу.» [465].

Є.Ю. Шаптала зазначаючи, що податкові пільги, є видом податково-правових стимулів, стверджує, що податкові пільги є елементом правового механізму податку [466, с. 3].

Авторський колектив видання «Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів» зазначає, що застосування податкових пільг у структурі державної допомоги неоднорідне у розрізі країн ЄС, що свідчить про необхідність формування власної моделі пільгового оподаткування з урахуванням особливостей вітчизняної економіки [467, с. 30].

Отже, з прийняттям ПК України [220], податкова пільга, відповідно пункту 7.2 статті 7 цього Кодексу, закріплена як елемент загальних засад встановлення податків і зборів, тобто поза елементним складом податку, адже вона не включена в перелік восьми обов'язкових елементів податку.

Т.О. Меліховою запропоновано авторський перелік елементів, який нею рекомендовано прописувати у встановленій послідовності при формуванні нових законів. До цих елементів вона відносить: суб'єкт, об'єкт, предмет, базу, норму, одиницю оподаткування, джерело податку, податковий оклад (квота), порядок обчислення податку, податковий звітний період, податковий звіт, термін подачі податкового розрахунку, строк сплати податку, порядок сплати податку, податкові пільги, відповідальність за податкове правопорушення [468].

О.Ю. Липком розглянуто питання законодавчого закріплення елементів податку в Україні та критеріїв визначення обов'язковості елементів податку. Як зауважує науковець: «У ході складання проекту вітчизняного

Податкового кодексу, на жаль, майже без змін були запозичені положення податкових кодексів Російської Федерації та Республіки Білорусь у частині вимог до закріплення елементів податку. У зазначених законах теж не деталізується, яким чином мають визначатися елементи податку. ... Перш за все, слід визначитися з поняттям встановлення податку. На жаль, легального визначення цього немає. Із змісту Податкового кодексу України вбачається, що встановити податок – це визначити його обов’язковість для сплати.» [469-470]. Розглянувши особливості правового механізму податку та проаналізувавши різні погляди науковців на визначення та характеристики структурних елементів податків і зборів, вчений стверджує, що юридична конструкція податку – це набір законодавчо встановлених елементів, що визначаються у процесі законотворчості. Чіткість та конкретність будь-якої норми є однією з умов належної законодавчої діяльності. Автор вважає нездійсненим завдання створення якогось досконалого податку. Однак, на його думку, необхідно виробити загальний підхід до структури всіх податків. Зокрема, пільги – це необов’язковий елемент податку, що не впливає на можливість визначення платежу як податку [471].

Досліджуючи різні підходи законодавця до визначення об’єкта оподаткування, О.О. Головашевич стверджує, що об’єкт оподаткування є одним із трьох основних елементів правового механізму податку. Саме об’єкт оподаткування в сукупності зі ставкою податку визначає обсяг податкового обов’язку. Незважаючи на те, що визначення об’єкта міститься в самій назві податку, найчастіше саме з ним пов’язано чимало труднощів [472].

О.І. Малишкіним розглянуто особливості формування елементів податку на додану вартість на підприємствах Євразійського союзу та Естонії, до яких автором віднесено: податкову базу, ставки податку, організацію первинного й аналітичного обліку складових податку в системі

реєстрів податкового і бухгалтерського фінансового обліку, форми декларації та строки подання звітності [473].

Д.В. Головін стверджує, що податкова ставка не тільки входить до переліку основних обов'язкових елементів, а й є чи не найбільш важливим елементом усього правового механізму податку та серцевиною, довкола якої визначається міра податкового обов'язку платника податку і ступінь податкового тиску на нього [474].

С.О. Лук'янцев стверджує, що «Пильна увага приділена різним аспектам платника податку – залежно від виконуваних ним ролей у певних ситуаціях. Платника податку розглянуто як суб'єкта податкового права, як суб'єкта податкових правовідносин та як основний елемент правового механізму податку. Перші два аспекти характеризуються динамічністю, тоді як останній – статичністю правових конструкцій.» [475, с. 5].

Інструментами податкового механізму мобілізації доходів в податковій складовій фіскального механізму за твердженням О.Ю. Сидорович, є: базові: суб'єкти та об'єкти оподаткування, податкова ставка, порядок обчислення податку; регулятивні: податкові пільги, податкова база, терміни сплати, податкова квота, спеціальні режими оподаткування, податкові стимули [476].

Результати аналізу поглядів вітчизняних фахівців на сферу правового регулювання загальних засад встановлення податків і зборів свідчать про наявну актуальність проблематики правового регулювання у сфері встановлення податків та їх структурного складу за обов'язковими елементами. При цьому зазначимо, що в нашому дослідженні ми будемо розглядати платника податку не як елемент структурного складу податку, а як складовий елемент суб'єктів системи оподаткування, які, у свою чергу, поділяються на дві категорії: 1) владні органи і 2) платники податків і зборів.

На сторінках історії розвитку вчення про податки можемо віднайти першоджерела віднесення платника податку до елементів податку, зокрема

через запровадження подушного податку. М.М. Алексеєнко вказував, що: «У 1718 році 26 листопада був виданий указ про народний перепис, в якому вказана була мета перепису – розкласти суму, потрібну для утримання армії, на податкові стани по числу душ; предметом оподаткування прийнята була податкова душа [477, с. 1-2]; що подушна подать стягується у визначеному законом розмірі з ревізької душі [477, с. 17], яка прийнята за одиницю обкладання [477, с. 18], як предмет оподаткування [477, с. 23-24]. Подушний податок не має речової основи, тобто такого предмета оподаткування, який мав би ринкову ціну і який міг би служити для скарбниці забезпеченням на випадок не сплати податку; такі, наприклад: при поземельному податку – земля, при податку на нерухомість – ці нерухомості, при податку на товари – ці товари і т.д. У подушного податку предмет оподаткування – ревізька душа, величина не дійсна, а абстрактна, платник – працівник, у якого є в розпорядженні лише трудові сили [477, с. 38-39].

М.М. Соболев у 1925 році підтримуючи думку М.М. Алексеєнка також стверджував, що в подушному податку об'єктом податку є сама людина і, таким чином, тут об'єкт збігається з суб'єктом [478, с. 62].

До слова, М.М. Алексеєнко до складових частин податку відносить:

I) *платника*, який вносить податок до державної скарбниці;

II) *предмет оподаткування* – зовнішній господарський факт, при наявності якого податок вимагається: 1) майно; 2) предмети споживання;

III) *одиниця оподаткування* – одиниця прийнята в фіскальному законодавстві для вимірювання фінансового значення предмета оподаткування;

IV) *оклад* – те що береться з одиниці предмета оподаткування;

V) *податковий платіж* – сума окладів, яка припадає на даного платника, відповідно числу одиниць в предметі оподаткування. Сума

податкових платежів, що вносяться до скарбниці платниками, складає надходження від податку [479, с. 102-105].

Е.М. Берендтс у 1914 році писав, що податки встановлюються в законодавчому порядку. Закон, як загальна правова норма, визначає хто повинен бути суб'єктом податку, тобто особою зобов'язаною сплатити даний податок, що має бути об'єктом податку, тобто підставу або факт, за яким ця особа притягується до платежу податку. Потім в законі визначається і податкова одиниця, тобто одиниця міри податного об'єкта і податний оклад, тобто розмір платіжного обов'язку суб'єкта того або іншого податку [350, с. 307].

Я. Таргулов у 1918 році ставлячи собі питання: «Якими ж є елементи оподаткування?», відповідає: «Податок на кого-небудь падає, хтось його несе. Отже, тут мова повинна йти, перш за все, про ту особу, яка сплачує податок; в науці ця особа називається суб'єктом податку або суб'єктом оподаткування.» [480, с. 78-79].

М.М. Соболев у 1925 році до елементів податку відносив: саме поняття суб'єкта і носія податку, об'єкта його і джерела [478, с. 62].

Безумовна залежність для Монтеस्क'є існує між свободою особистості і податковим законодавством: «Подушний податок є більш природним для рабства, а податок на товари є більш природним для свободи, оскільки він не має прямого відношення до особи». [481, с. 307].

На підставі зазначеного вище, сучасні проблеми теорії податкового права, пов'язані як із самою категорією «встановлення податку», так і з визначенням елементів податку в контексті забезпечення податкової безпеки. До слова, статтями 67 та 92 Конституції України вже було закладено підґрунтя для опрацювання фахівцями теорії податкового права поняття «встановлення податку», – податок, який відповідно до статті 67 Основного Закону, кожен зобов'язаний сплачувати, повинен бути встановлений

виключно Законом України відповідно до статті 92 Конституції України. Проте слід зазначити, що ні в Конституції України, ні в ПК України, не наведено визначення поняття «встановлення податків і зборів». Реалії сучасності свідчать, що ця тема є дискусійною з огляду людиноцентристського вектору розуміння як безпекового так і податкового права, зокрема.

Варто розмежовувати поняття «елементи системи оподаткування» і «елементи податку». Не може бути платник податку елементом податку, адже платник, перебуваючи поза елементним складом податку, виконуючи свій податковий, конституційний обов'язок, нараховує і сплачує податок. Тобто, якщо орієнтуватися на існуюче в ПК України визначення податку, де податок *справляється з платника податку*, то в такому разі платник дійсно є елементом податку. Але якщо орієнтуватися на конституційний обов'язок платника сплачувати податок, то отримуємо цілком людиноцентристський підхід де платник податку не є елементом податку. Але, як бачимо, з прийняттям ПК України [220], платник податку стає елементом податку [482].

Реалії сучасного соціально-економічного становища України свідчать про критично-нагальну необхідність вивчити доцільність існування інституту податкової пільги. 1 січня 2021 року вітчизняна спільнота суб'єктів господарювання мала б відсвяткувати 10-ти річчя з дня набрання чинності ПК України, який за задумом законодавця повинен був би стати вирішальним акцентом у довготривалій реформі національної системи оподаткування. Проте, ця дата пройшла ніким непоміченою, – ані авторами його проекту, ані депутатським корпусом, що надав йому статус закону, ані виконавчими органами та платниками податків, що і на сьогодні керуються нормативними положеннями ПК України.

Практика сьогодення показала, що ПК України, як би не було прикро про це казати, був, є і продовжує бути недосконалим кодифікованим актом. І при цьому, за більш як десятирічний термін його чинності (станом на 25.02.2021 року), ПК України було змінено 154 документами. Якщо застосувати математичні розрахунки, тобто 154 поділити на 10 років, то маємо результат, – більше 15 «удосконалень» щорічно, а якщо точніше, то, як мінімум, по одному на місяць.

Постає питання: «А чи варто податковим реформаторам продовжувати вдосконалювати те, що не вдосконалюється?». Мабуть доцільніше, нарешті, зупинити цей нескінчений потік невизначеності державної податкової політики з питань правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. Тим більш, що в умовах європейської інтеграції та нових фінансово-економічних викликів, недосконалість податкового законодавства є ризиком, що загрожує не тільки безпосередньо податковій безпеці України, а й її національній безпеці.

Сучасна проблематика правового регулювання податкової безпеки, як суб'єктів господарювання, так і держави Україна, особливо в контексті взаємодії держави та бізнесу на їх шляху до європейської інтеграції, залишається нагально актуальною. І яскравим підтвердженням зазначеного вище є Закон України від 17.12.2020 року № 1116-IX «Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні» [483], який набрав чинності 13 лютого 2021 року. Цей Закон, за твердженням законотворців, визначає організаційні, правові та фінансові засади державної підтримки інвестиційних проектів з метою створення сприятливих умов для залучення в Україну значних інвестицій (внутрішніх і зовнішніх), створення нових робочих місць, стимулювання економічного розвитку регіонів та зростання конкурентоспроможності економіки України.

Поставимо завданням цього дослідження:

1) з'ясувати вплив на податкову безпеку України державної підтримки інвестиційних проектів із значними інвестиціями, що можуть надаватися інвестору із значними інвестиціями, саме у формі звільнення від сплати окремих податків та зборів відповідно до ПК України (пункт 1 частини 1 статті 3 Закону України № 1116-IX);

2) довести, що ця норма закону, яка декларує пільгове оподаткування, збільшує втрати дохідної частини бюджету, тобто зменшує надходження бюджету у вигляді податкових платежів, а отже є загрозою податковій безпеці України.

Виконання поставлених завдань дослідження почнемо з аналітичного огляду Пояснювальної записки від 01.07.2020 року (далі – Пояснювальна записка), яка є супровідним документом до Проекту Закону про державну підтримку інвестиційних проектів зі значними інвестиціями від 01.07.2020 року № 3760. Зокрема, відповідно до пункту 5 «Фінансово-економічне обґрунтування» цієї Пояснювальної записки, прийняття та реалізація положень, передбачених законопроектом, не потребуватимуть додаткових витрат Державного бюджету України [484].

З цього приводу постає перше питання, – а хіба витрати на утримання *уповноваженої установи*, яка відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 1 Закону України № 1116-IX, є *державною установою*, уповноваженою КМ України на:

1) здійснення інвестиційними менеджерами, які входять до складу державної установи, супроводу заявника та інвестора із значними інвестиціями у підготовці та реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями,

2) сприяння виконанню спеціального інвестиційного договору,

3) виконання інших функцій, передбачених цим Законом, – не належать до переліку видатків, що здійснюються з Державного бюджету України?

Самі ж на це питання й надамо відповідь, – до видатків, що здійснюються з Державного бюджету України, відповідно до статті 87 Бюджетного кодексу України, належать видатки на:

- 1) виконавчу владу (абз. 1 пп. «б» п. 1 ч. 1);
- 2) державні інвестиційні проекти (п. 16 ч. 1) [221].

Отже, реалізація положень, передбачених Законом України від 17.12.2020 року № 1116-IX, потребуватиме додаткових витрат Державного бюджету України, зокрема в частині утримання *уповноваженої установи*, яка є державною установою.

З'ясувавши питання з *витратами* Держбюджету України, зупинимося на *втратах дохідної частини* Держбюджету, про які в Пояснювальній записці взагалі не йдеться. З цього приводу постає друге питання, – а хіба державна підтримка, яка може надаватися інвестору у формі податкових пільг, (п. 1 ч. 1 ст. 3 Закону України № 1116-IX) не збільшує *вtrat дохідної частини бюджету*, тобто не зменшує надходження бюджету у вигляді податкових платежів, а отже не є суттєвою загрозою податковій безпеці України? І знову ж таки самі на це питання й надамо відповідь, – податкові пільги є ризиками, що загрожують податковій безпеці України, оскільки спричиняють втрати доходів Держбюджету України.

Далі зупинимося на положеннях пункту 6 «Прогноз соціально-економічних наслідків прийняття проекту» Пояснювальної записки, відповідно до якого, прийняття законопроекту сприятиме: забезпеченню конкурентних переваг України як напрямую капіталовкладень; створенню нових високооплачуваних робочих місць; підвищенню якості життя громадян України; створенню доданої вартості виробленої в межах України продукції; стимулюванню економічного розвитку регіонів; розвитку спроможностей індустрій з високою доданою вартістю; зростанню частки місцевих постачальників; збільшенню частки секторів з виявленими порівняльними

перевагами; нарощуванню обсягів експорту високотехнологічного продукту; інтеграції до глобальних ланцюгів поставок.

Разом із тим, результати дослідження супровідних документів до тексту законопроекту про державну підтримку інвестиційних проектів зі значними інвестиціями від 01.07.2020 року № 3760, свідчать про той факт, що законодавець, м'яко кажучи, проігнорував вимоги норм статті 27 Бюджетного кодексу України щодо порядку подання і розгляду законопроектів, які впливають на показники бюджету, та введення в дію таких законів. Зокрема:

1) до цього законопроекту, прийняття якого призведе до зміни показників бюджету, суб'єкт права законодавчої ініціативи зобов'язаний був додати фінансово-економічне обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки), але цих розрахунків не додано;

2) якщо такі зміни показників бюджету передбачають зменшення надходжень бюджету та/або збільшення витрат бюджету, до законопроекту повинні були бути подані пропозиції змін до законодавчих актів України щодо скорочення витрат бюджету та/або джерел додаткових надходжень бюджету для досягнення збалансованості бюджету, але цих пропозицій не було подано.

Інститут податкових пільг в Україні є, на жаль, деформованим через лобіювання права на пільгу, яка вже стала неодмінним атрибутом здійснення підприємницької діяльності. Однак бізнесу потрібно згадати про принцип самостійності у формуванні власних інвестиційних ресурсів, а не розраховувати виключно на державну допомогу та ще й мати від цього додаткову вигоду. У реаліях сьогодення режим пільгового оподаткування існує постійно та не відрізняється прозорістю, є конкурентними перевагами для окремих суб'єктів, порушуючи основні принципи оподаткування (нейтральності, справедливості, ефективності).

Таким чином, нагальність дослідження наявної проблеми податкових пільг, аналізу їх відповідності положенням Податкового кодексу України, визначення та виокремлення податкових пільг, що мають неефективний характер, не викликає заперечень у жодного з платників податків.

Дискусії навколо податкових пільг тривають. Серед пропозицій можна зустріти як повну ліквідацію податкових пільг, так і суттєву їх «чистку» [485, с. 29-30].

Досконале правове регулювання взаємодії держави та бізнесу, зокрема у сфері оподаткування, є запорукою зміцнення податкової безпеки України, як запоруки перспективного розвитку підприємницьких структур в рамках інтеграції до європейського простору [486].

Отже, проведемо дослідження правового регулювання інституту податкових пільг, які спричиняють втрати доходів бюджету, тобто є ризиками, що загрожують податковій безпеці України.

Податкові пільги рідко досягають тієї мети, заради якої колись вводилися, а їх ефективність є значно нижчою порівняно з тими результатами, які можна було б очікувати за прямого цільового бюджетного фінансування певних програм. Можливо, безпосередньо вони не призводять до видатків з бюджету, проте спричиняють скорочення його доходів, тим самим зменшуючи ресурси держави [485, с. 25].

Побудова в Україні ефективної системи податкового стимулювання раціонального використання матеріальних, та, особливо, енергетичних ресурсів, вимагає кардинального перегляду застосовуваних податкових пільг та впровадження нових інструментів податкового регулювання [487, с. 312].

Для глибшого розуміння сутності проблеми податкових пільг в Україні, необхідно зануритись в історію їх появи і розвитку. Вважаємо, що варто почати з радянського періоду. В енциклопедії народного господарства Української РСР (1970 року видання) зазначено, що пільги податкові – це

передбачене фінансовим законодавством повне або часткове звільнення певних груп платників чи окремих платників від обов'язкових платежів у бюджет. Податкові пільги встановлюють у формі повного звільнення від сплати податку, неоподатковуваного мінімуму прибутку, роздільного обкладання різних доходів платника, процентної знижки, відстрочки платежів тощо. Підстави для одержання податкової пільги – це матеріальний стан, багатосімейність, досягнення певного віку, інвалідність, робота на деяких посадах (за професіями), збитки від стихійного лиха, переселення, проживання у віддалених районах, певна господарська діяльність тощо [488, с. 331-332].

Яскравим відображенням радянського підходу до податкових пільг є передбачена пунктом 4 статті 12 Закону Української РСР від 05.12.1990 року № 512-ХІІ «Про бюджетну систему Української РСР» норма, відповідно до якої: «Місцеві Ради народних депутатів мають право надавати окремим платникам пільги по податках і платежах, що надходять у відповідний місцевий бюджет.» [113]. Цікавим фактом є те, що у 1996 році законодавець змінив свою позицію стосовно надання пільг окремим платникам податків і затвердить правову норму в Основних положеннях податкової політики в Україні, схвалених Постановою ВР України від 4 грудня 1996 року № 561/96-ВР, якою буде зазначено: «Надання податкових пільг для окремих суб'єктів підприємницької діяльності не допускається.» [178]. В передмовній частині цього документу, в якій викладено принципові положення та мету прийняття цього нормативного акту, зазначено: «З метою зниження розмірів ставок податків та інших обов'язкових платежів передбачити розширення бази для нарахування податків та інших обов'язкових платежів за рахунок скорочення і скасування пільг при визначенні об'єктів оподаткування, забезпечивши при цьому справедливий підхід держави до суб'єктів підприємницької діяльності.» [178]. Проте, замість скорочення і скасування пільг, як про це

вказано вище, пунктом 4 «Основні принципи надання пільг і звільнення від оподаткування» цього нормативного акту регламентовано наступне: «Система податкових пільг повинна регулюватися спеціальним Законом України про пільги платникам податків, в якому будуть визначені пільги, що надаються фізичним і юридичним особам на території України щодо сплати податків. Необхідно здійснювати впорядкування системи податкових пільг, враховуючи, що звільнення від сплати податків або зменшення їх розмірів є однією з форм бюджетного фінансування і дотування суб'єктів господарювання та громадян, надавати податкові пільги виходячи із загальнодержавних інтересів. За допомогою пільг створювати умови для активізації інвестиційних процесів, насамперед у пріоритетних сферах матеріального виробництва, що відповідає основним напрямам структурної перебудови за конкретними програмами і проектами, збільшення випуску і здешевлення соціально необхідних товарів. Встановити порядок звітності та контролю за використанням фінансових ресурсів, наданих у вигляді пільг, з правом стягнення їх до бюджету в разі неефективного використання або використання не за призначенням. Не оподатковуються доходи та майно громадян за умови, що їх розмір не перевищує соціально обґрунтованих та визначених державою рівнів забезпеченості.» [178].

Отже, чи можна говорити про точно визначену податкову політику в Україні, якщо на початку «Основних положень податкової політики в Україні» вказується один постулат про скасування пільг, а пунктом 4 регламентовано вже інше, – визначено основні принципи надання пільг і звільнення від оподаткування?

Продовжуючи дослідження правового регулювання інституту податкових пільг у радянський період, зупинимося на «Концепції переходу Української РСР до ринкової економіки» [109]. Для захисту внутрішнього ринку України на визначених Концепцією етапах реалізуються різні

організаційні та економічні заходи, в тому числі власна валюта, митна служба і система податків. Розвиток підприємництва може регулюватися лише економічними методами – через податки та податкові пільги, кредити, квоти, ліцензії, санкції, дотації. Податкова система передбачає стимулювання технологічних нововведень шляхом зниження номінальних ставок податку на прибуток суб'єктів ринку і застосування спеціальних податкових пільг [109].

На території Української РСР згідно зі статтею 7 Закону Української РСР від 16.04.1991 року № 959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність» (перша редакція станом на 16.04.1991 року) запроваджувався режим найбільшого сприяння для іноземних суб'єктів господарської діяльності, який означав, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав, преференцій та пільг щодо мит, податків та зборів, якими користується та/або буде користуватися іноземний суб'єкт господарської діяльності будь-якої іншої держави, якій надано згаданий режим. В поточній редакції Закону України № 959-ХІІ наведений вище режим найбільшого сприяння для іноземних суб'єктів господарської діяльності згідно зі статтею 7 цього Закону, залишився без змін [116].

Оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Української РСР, відповідно до статті 11 Закону Української РСР від 16.04.1991 року № 959-ХІІ (перша редакція станом на 16.04.1991 року) здійснювалося за таким принципом: «Українська РСР самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Української РСР.». В поточній редакції Закону України № 959-ХІІ наведений вище принцип оподаткування зовнішньоекономічної діяльності Української РСР, відповідно до статті 11 цього Закону Української РСР (перша редакція станом на 16.04.1991 року) унормовано в такій редакції: «Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України;».

Як результат наведеного вище, згадаємо відомий у всьому світі афоризм Йоганна Вольфганг Гете: «Хто неправильно застібнув перший гудзик, вже не застібнеться як слід» [489, с. 96]. Як бачимо з історії становлення інституту податкових пільг в Україні ще радянської доби так і в перших роках її незалежності, вітчизняне податкове законодавство скориставшись згаданим інститутом, все ж таки застібнуло перший гудзик неправильно. Результатом постійно існуючого за всі роки незалежності інституту податкової пільги в українському податковому законодавстві, маємо кожного року втрати доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень.

Комітет ВР України з питань бюджету на своєму засіданні 02 червня 2021 року розглянув звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік», поданий КМ України до ВР України, а також висновки Рахункової палати про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». У Комітеті проаналізовано вищевказані документи та звернуто увагу на таке: «За даними ДПС втрати доходів бюджетів від наданих податкових пільг за 2020 р. становили 42.428,3 млн грн, що на 299,9 млн грн, або на 0,7%, менше ніж за 2019 р., з них найвагоміші втрати бюджету від пільгового оподаткування відбулися щодо: ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) – 26.926,9 млн грн /зменшення за рік на 12,9%/, податку на майно (включаючи плату за землю) – 13.315 млн грн /збільшення на 44,3%/, податку на прибуток підприємств – 2.079,6 млн грн /збільшення на 20,5%/. За даними Державної митної служби України пільги із сплати митних платежів при імпорті товарів в Україну за 2020 р. становили 100.162,1 млн грн, що на 8.018,7 млн грн, або на 8,7%, більше ніж за 2019 р., з них щодо: акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – 62.982,9 млн грн /збільшення за рік на 18%/, мита – 20.063,4 млн

грн /збільшення на 19,6%/, ПДВ з ввезених на територію України товарів – 17.115,8 млн грн /зменшення на 22,2%/. Значні обсяги втрат доходів бюджету внаслідок пільгового оподаткування є результатом розширення бази податкових і митних пільг згідно із законодавством та недостатнього контролю за правомірністю отримання відповідних пільг суб'єктами господарювання.» [490-491].

Розглянувши звіт КМ України про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» та висновки Рахункової палати про результати аналізу цього звіту з урахуванням відповідного рішення Комітету ВР України з питань бюджету, ВР України зазначає таке: «Податковий борг перед державним бюджетом на 1 січня 2021 року становив 82,2 млрд. гривень та за звітний період зменшився на 21,9 млрд. гривень (або на 21,1 відсотка). Загалом стан фінансової дисципліни платників податків не поліпшився, а деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки – взагалі погіршився, що свідчить про недієвість заходів органів Державної податкової служби України з погашення податкового боргу та слабкий нагляд уповноважених центральних органів виконавчої влади за фінансово-економічною діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки – боржників у частині їх розрахунків з бюджетом.» [491].

Результати дослідження Постанови ВР України від 18.06.2021 року № 1567-IX «Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»» свідчать про відсутність в його положеннях будь-якої інформації щодо втрат доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень через надання податкових пільг. І це попри те, що сума фактичних втрат доходів бюджетів від наданих податкових пільг у:

2015 році – 55,4 млрд. грн. [492],

2016 році – 30,3 млрд. грн. [493],

2017 році – 26,1 млрд. грн. [494],

2018 році – 35,5 млрд. грн. [495],

2019 році – 34,8 млрд. грн. [496],

2020 році – 42,1 млрд. грн. [496],

очікувана сума втрат бюджету у 2021 році – 44,3 млрд. грн. [497],

прогнозна сума втрат бюджету у 2022 році – 44,4 млрд. грн. [497].

Якщо порівняти суму втрат доходів Зведеного та Державного бюджетів від наданих податкових пільг за 2018-2021 роки з граничним обсягом дефіциту цих бюджетів за цей же період, отримуємо показник у вигляді частки податкової пільги у граничному обсязі дефіцитів бюджетів цих періодів у розмірах:

а) Зведеного бюджету: 2018 рік – 53,0%; 2019 рік – 42%; 2020 рік – 19%; 2021 рік – 24%;

б) Державного бюджету: 2018 рік – 46,0%; 2019 рік – 33%; 2020 рік – 13%; 2021 рік – 16%.

Дані показники свідчать, що інститут податкової пільги – це потенційний ризик вітчизняного податкового законодавства, що загрожує податковій безпеці України, оскільки податкові пільги є величезними втратами доходів бюджетів [498].

За твердженням урядовців, Україна потребує побудови простої, прозорої, справедливої та прогнозованої податкової системи, яка б стимулювала інвестиції та підтримувала економічне зростання. Це вимагає як зміни системи податків, які б спрощували її та розширювали базу оподаткування, так і підвищення прозорості та якості адміністрування податків. Податкові реформи, які проводилися після Революції Гідності, лише частково покращили ситуацію, проте потреба у подальших ефективних заходах все ще залишається. Визначаючи першочергові заходи для досягнення стратегічних пріоритетів, КМ України констатує, що цей

потенціал може бути реалізований лише шляхом проведення рішучих та ефективних реформ з використанням кращого досвіду європейських держав [499, с. 1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій за обраною тематикою свідчить про плідну працю вітчизняних фахівців у сфері реформаційних удосконалень податкової системи України, які в своїх наукових пошуках акцентують увагу на необхідності урахування позитивного досвіду розвинених зарубіжних країн. Разом із тим, зауважують В.Л. Андрущенко та Т.В. Тучак, зарубіжну науку і практику не слід сприймати некритично, як істини в останній інстанції, без врахування реальних умов, національних інтересів, історичних особливостей України. Як і недопустимо нехтувати творчими доробками українських учених, досвідом діяльності вітчизняних податкових органів. Завдяки імпорту ідей йде процес західної метаморфози вітчизняної фінансової думки і практики, її звільнення від рудиментарних уявлень, що залишилися від ідеології та практики минулого. Цей процес зближення й переробки західних теорій, знань і досвіду потребує глибокого вивчення й осмислення. Метаморфоза зовнішніх форм податкової системи в Україні вже відбулася, але ще залишаються серйозні проблеми перебудови мислення, діяльності, поведінки платників податків і функціонерів податкової служби за духом і буквою диктатури закону, порядку, дисципліни, відповідальності [500, с. 15].

Дослідивши українські реалії гармонізації податкового законодавства, Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц, підсумовуючи результати наукового пошуку, зазначають: «Для України питання гармонізації оподаткування є особливо важливими. Це пов'язано насамперед із тим, що інститут податків у нашій державі виник лише наприкінці ХХ ст. Із поширенням явища міждержавної податкової уніфікації, при здійсненні податкової політики держави необхідно враховувати вплив тенденцій

оподаткування міждержавних інтеграційних угруповань. Основна проблема гармонізації оподаткування полягає в узгодженні інтересів суб'єктів оподаткування на рівні окремої держави у нерозривному взаємозв'язку з міжнародними тенденціями фіску. Удосконалювати податкову систему України необхідно з урахуванням позитивного досвіду розвинених зарубіжних країн. Зрозуміло, при цьому необхідно виходити з конкретних історичних та економічних особливостей України. Адже податкова стабілізація, як відомо, є важливим чинником економічної стабілізації країни. Вивчення світового досвіду супроводжується порівнянням податкової системи України з податковими системами економічно розвинених країн, що стає підставою для визначення шляхів удосконалення податкової системи України.» [501, с. 45-46].

Цікавим є авторське бачення міжнародного досвіду та українських реалій адміністрування податків, яке представлено в науковій розробці О.О. Бідюк. Автор впевнено заявляє про те, що у межах інтеграції України в європейський простір реформування податкової системи повинне відбуватися з урахуванням тенденцій розвитку систем оподаткування у країнах-сусідах та країнах-членах ЄС. Зазначені тенденції формуються під впливом міжнародної податкової конкуренції, європейської податкової гармонізації і координації національної податкової політики. Оскільки Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими державами, які застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені ОЕСР і ООН, пріоритетним завданням є адаптація законодавства України у сфері адміністрування податків до законодавства інших країн. Але помилки та недоречності, виявлені за період дії ПК України ще у 2011-2012 рр., на сьогодні ігноруються та не враховуються українськими законотворцями [502].

М.В. Жернаков акцентує увагу на тому, що Україна ще дуже молода як незалежна держава, і такими само є її органи державної влади, податкова система та правова система в цілому. Очевидно, що поточний вектор її розвитку потребує зовсім інших правових та економічних методів, ніж ті, які використовувалися десятиліттями радянської влади. Таким чином, хоча чинне законодавство України значною мірою подібне до сучасного законодавства розвинених держав, проте має і певні відмінності. Так би мовити, правова реальність на сьогодні не встигає за законодавством, що постійно змінюється, і іноді здається, що законодавству набагато більше потрібно «пристосуватися» до реального життя, ніж постійно змінюватися. Органи державної влади, прагнучи максимально наблизити Україну до європейського і світового співтовариства якомога швидше, у багатьох випадках копіюють правові моделі й методи ЄС і США, не намагаючись передбачити результати, і це часто створює ще більше проблем. Відповідно, обмежена спроможність чинного українського податкового законодавства регулювати процес адміністрування податків у реальному житті так, як задумано, дозволяє сторонам цих відносин діяти опортуністично й використати правові недоліки на власну користь [503].

За результатами свого наукового пошуку В.В. Чайка також стверджує, що ураховуючи кризові явища в економіці, найперше, до чого потрібно прагнути при формуванні нової податкової системи, – це її наступність і стабільність, що є набагато важливішим, ніж податкові експерименти із заздалегідь невизначеним результатом [504].

До речі, М.В. Жернаковим зазначається, що сьогодні беззаперечним є твердження про невідкладність глибинної податкової реформи. При цьому, на переконання автора, реформування податкової системи має передбачати два важливі аспекти: кількісний та якісний (автор детально досліджує кожен із зазначених аспектів). Дослідником проаналізовані норми податкового

законодавства (як чинного так і ретроспективного) та вказано на необхідність удосконалення існуючого податкового законодавства [505].

Монографія «Экономика налоговых реформ», за редакцією І.А. Майбурова, Ю.Б. Іванова, Л.Л. Тарангул, містить результати останніх досліджень провідних фахівців у сфері оподаткування. Науковцями наведено міжнародний досвід підвищення справедливості оподаткування і обґрунтована можливість застосування цього досвіду в Україні [506].

Далі проведемо дослідження положення ПК України в контексті «Основ світового податкового кодексу». Маючи результати аналізу останніх досліджень і публікацій, які свідчать про схожість поглядів вітчизняних науковців щодо необхідності урахування позитивного досвіду розвинених зарубіжних країн у сфері вдосконалення податкової системи, сконцентруємо нашу увагу на деяких аспектах пропозицій і рекомендацій, наданих Уордом М. Хасси та Дональдом С. Любиком у своїй роботі «Основи світового податкового кодексу». Не зважаючи на той факт, що цей документ було розроблено в рамках Програми економічного розвитку ООН, при фінансуванні з коштів Міжнародної Податкової Програми Гарвардського університету, виявляється дещо дивним певне ігнорування вітчизняними фахівцями цього рекомендаційного акту ООН, який «було задумано як скромну спробу створити приклад системи законів, необхідних для дієвої та ефективної податкової системи. Метою було забезпечення фахівців в області податкової політики і законодавства в країнах, що здійснюють реформи, деякою структурною схемою і списком того, що потрібно (або не потрібно) для створення основ податкової системи... Ніколи не ставилося (і не повинно ставитися) завдання створення всеосяжного податкового кодексу, з усіма деталями та особливостями, які можуть бути в кожній з країн. Мета полягала в розробці високопрофесійного, базового варіанту податкового кодексу, який міг би служити міцною законодавчою основою для сучасної податкової

системи. Хассі і Любік написали «Основи Світового Податкового Кодексу» дуже своєчасно, в той же самий час здійснюючи величезну роботу з консультативної допомоги в області оподаткування по всьому світу.» [346].

Використовуючи порівняльно-правовий метод наукового пізнання, на підставі дослідження окремих норм чинного ПК України і узагальнення практики їх застосування та аналізу деяких новаторських пропозицій і рекомендацій, наданих в універсальному міжнародному документі ООН «Основи світового податкового кодексу» [346], дослідимо та порівняємо їх. Сподіваємося, що учасники законотворчого процесу реформування податкової системи в Україні звернуть свою увагу і на передбачення, прогнози та рекомендації Basic World Tax Code (ОСПК) [424].

Виклад матеріалу нашого дослідження структуруємо наступним чином: цитуємо фразу-рекомендацію ОСПК, що використовується «в якості довідкового і корисного посібника в багатьох країнах при проведенні законодавчих реформ» [346; 424] та відзначаємо відповідність їй чинної норми ПК України.

Фраза-рекомендація ОСПК: «Ми вважаємо, що стислість і простота статей закону важливіше, ніж докладна деталізація.» [346, с. 3-4]. Чинна норма ПК України – стаття 14 «Визначення понять», в якій наведено 281 визначення понять, що вживаються в цьому Кодексі (станом на 01.08.2021 року).

Фраза-рекомендація ОСПК: «ОСПК базується на припущенні, що розробка і написання законів є тільки прелюдія до головного в податковій реформі – розвитку засобів ефективного адміністрування. Наявність чесної і високо компетентної податкової адміністрації є абсолютною необхідністю. Структура повноважень податкової адміністрації повинна бути встановлена законодавчо, але саме втілення цієї структури в реальність в кінцевому рахунку визначить успіх податкової реформи.» [346, с. 8]. Чинна норма ПК

України – в положеннях ПК України не зафіксовано результатів сталого процесу «реформаційних» перенайменувань цього податкового відомства.

Фраза-рекомендація ОСПК: «В ході нашої роботи ми виявили, що легше переконати тих, хто приймає рішення про податкову політику, в необхідності змін в їх концепціях податків, ніж переконати тих, хто відповідає за мову закону, дотримуватися точності і комплексності, які відрізняють закони найбільш розвинених країн. У зв'язку з цим, ми підготували варіант податку на додану вартість, який використовує досить прості концепції і мову, але в той же час взяв на озброєння важливі принципи Шостої Директиви. Таким чином, коли прийде час вступу до Європейського Союзу, другий крок – досягнення більшої узгодженості – буде відносно простою справою.» [346, с. 14-15]. Чинна норма ПК України – вітчизняна практика оподаткування ПДВ свідчить про недосконалість правового регулювання порядку справляння цього податку, який регламентовано юридичними нормами розділу V «Податок на додану вартість» ПК України (статті 180-211).

Фраза-рекомендація ОСПК: «Податок на додану вартість, що міститься в Розділі II, заснований на шести загальних принципах... Г). З метою збільшення зборів і для полегшення виконання закону і його адміністрування, податок буде охоплювати широке коло товарів і послуг при мінімумі винятків. Д). Буде застосовується єдина податкова ставка (не рахуючи нульової ставки на експорт).» [346, с. 15]. Чинна норма ПК України: Стаття 193 «Розміри ставок податку»: 193.1. Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах: а) 20 відсотків; б) 0 відсотків; в) 7 відсотків. Стаття 194 «Операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою». Стаття 195 «Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою». Стаття 196 «Операції, що не є об'єктом оподаткування». Стаття 197 «Операції, звільнені від оподаткування».

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі сформулюємо, скориставшись цитатою-прогнозом із Основ світового податкового кодексу: «Податковий кодекс найкраще виконує свої функції, якщо він є настільки повним, всеосяжним, наскільки це можливо. Адміністрування податків полегшується, якщо і адміністраторам, і платникам податків потрібно заглядати лише в один документ (Кодекс) як джерело всіх законів про податки.» [346, с. 22]. Сподіваємось, що об'єднавши свої зусилля, розробники нової редакції ПК України, створять придатний до дії в реальному житті, невеликий, компактний і ефективний Закон, який стане основним джерелом податкових знань і податкової культури. Маємо надію, що дискусія стосовно єдності всіх гілок влади та провідних фахівців у питаннях ефективного вдосконалення податкового законодавства в частині його адаптації до стандартів ЄС завершиться позитивним рішенням [507-508].

Незважаючи на накопичені наукові розробки з питань правового регулювання суспільних відносин у сфері встановлення податків, актуальною на сьогодні залишається потреба в систематизації знань, всебічному аналізі та узагальненні напрацювань щодо правового регулювання встановлення податків в Україні, які повинні бути більш пристосованими до сучасних податкових правовідносин і корисними в їх практичному застосуванні платниками податків в контексті податкової безпеки. Порівняльно-правовий аналіз інституту встановлення податків за законодавством окремих зарубіжних країн, зокрема Азербайджанської Республіки, Республіки Казахстан, Киргизької Республіки, Республіки Молдова, Республіки Таджикистан та України, на сьогодні є актуальним, оскільки дозволяє розглянути як законодавчо закріплено в їх податкових кодексах елементний склад податку, визначити комплекс заходів, які застосовують зазначені вище країни, для встановлення податків. Важливість і доцільність даного

наукового дослідження обумовлена, перш за все, сучасним періодом розвитку України, який переконливо доводить, що сьогодні виникла потреба в науковому переосмисленні сутності інституту встановлення податків, розробці на цій основі науково-теоретичних положень, спрямованих на вирішення проблем його правового регулювання в контексті податкової безпеки. Мета дослідження полягає в проведенні порівняльно-правового аналізу інституту встановлення податків за законодавством України та окремих зарубіжних країн.

В Азербайджанській Республіці податок вважається встановленим в тому випадку, коли визначені платник податків і шість елементів оподаткування: об'єкт оподаткування; база оподаткування; податковий період; податкова ставка; порядок обчислення податку; порядок і термін сплати податку [364].

У Республіці Казахстан стосовно окремих видів податків і платежів до бюджету встановлюється податковий період (період часу), після закінчення якого визначаються об'єкт оподаткування, податкова база, обчислюються суми податків і платежів, що підлягають сплаті до бюджету. Податки і платежі в бюджет Республіки Казахстан повинні бути визначеними. Визначеність оподаткування означає встановлення в податковому законодавстві Республіки Казахстан всіх підстав і порядку виникнення, виконання та припинення податкового зобов'язання платника податків [455].

У Киргизькій Республіці податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли Податковим кодексом визначено платників податків і сім елементів оподаткування, а саме: об'єкт оподаткування; податкова база; ставка податку; податковий період; порядок обчислення податку; порядок сплати податку; терміни сплати податку. При встановленні податків повинні бути визначені всі елементи оподаткування по кожному з податків [457].

У Республіці Молдова при встановленні податків і зборів визначаються наступні сім елементів: об'єкт оподаткування; суб'єкт оподаткування (платник податків); джерело сплати податку (мита) або збору; одиниця оподаткування; ставка (ставки) оподаткування; термін сплати податку (мита) або збору; податкові пільги [365].

У Республіці Таджикистан при встановленні податків повинні бути визначені всі вісім елементів оподаткування, в тому числі платник податків, об'єкт оподаткування, податкова база, податкова ставка, податковий період, порядок обчислення податку, порядок і терміни сплати податку, податкові пільги, якщо вони встановлені [366].

В Україні при встановленні податку обов'язково визначаються такі вісім елементів: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; термін і порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплати податку [220; 509-510].

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМАТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ІНТЕРЕСІВ УКРАЇНИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ КРІЗЬ ПРИЗМУ ЗАГРОЗ ПОДАТКОВІЙ БЕЗПЕЦІ

3.1. Суперечливість та невизначеність податкової політики у сфері податкової безпеки

Одним із основних факторів, що загрожує податковій безпеці України та ускладнює реалізацію її національних інтересів у сфері оподаткування є невизначеність податкової політики [511-512].

Досліджуючи основні напрями реформування податкового законодавства з метою забезпечення справедливого балансу між правами та обов'язками (компетенцією) учасників податкових відносин, що відповідає вимогам сьогодення, Д.О. Гетманцев стверджує, що усунення неузгодженості та суперечливості податкового законодавства є одним з проблемних питань, яке можна вирішити шляхом доопрацювання податкового законодавства. Невизначеність, зауважує науковець, породжує проблему вільного, розширеного тлумачення податкового законодавства податківцями, які змушені до цього недосконалістю законодавства, що, з одного боку, в переважній кількості випадків здійснюється не на користь платників, а з іншого – породжує ще гірший за своїми наслідками прецедент вільного правозастосування. На жаль, невизначеностей та суперечностей у Податковому кодексі України досить багато. Д.О. Гетманцев, зазначає, що податкове законодавство України, попри всі нарікання, являє собою в цілому досить непоганий правовий матеріал, якість якого багато в чому нівелюється підходами до його застосування у практиці щоденної роботи контролюючих органів. Безперечно, будь-які зміни до законодавства не здатні істотно вплинути на рівень вітчизняної податкової системи, якщо в її основі

лежатиме не принцип законності, а напівофіційні вказівки та розпорядження керівництва, засновані на принципах політичної та бюджетної доцільності [513-514].

23 травня 2020 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», пунктом 156 глави першої якого ВР України постановила внести до ПК України такі зміни: «У тексті Кодексу, слова «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику», «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» у всіх відмінках замінити словами «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику» у відповідному відмінку.» [515].

Звернемося до нормативних положень ПК України з метою з'ясування питання, – яку саме назву на сьогодні має цей «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику»? Результати проведеного дослідження ПК України свідчать про те, що нормативного закріплення визначення цього поняття ПК України не має. І тільки у підпункті 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 ПК України зазначено наступне: «41.1. Контролюючими органами є: 41.1.1. податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;» [220]. Отже, центральним органом виконавчої влади, що на сьогодні реалізує державну податкову політику, є податковий орган – Державна податкова служба України (ДПС України).

Основним завданням ДПС України, відповідно до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою КМ України від 6 березня 2019 року № 227, є реалізація державної податкової політики [516].

Проте, станом на 26.02.2021 року чинним було і Положення про Державну фіскальну службу України, яке затверджено постановою КМ України від 21 травня 2014 року № 236. Державна фіскальна служба України (ДФС України) відповідно до цього Положення також була центральним органом виконавчої влади, основним завданням якого було реалізація державної податкової політики [517].

До слова, в історії вже був досвід діяльності «фіскальних» органів і навряд чи цей досвід можна назвати позитивним. Цей урок не став показовим для сучасності і за часів незалежної України – ми знову зустрілися із цією назвою «фіскал». Читаємо у І.С. Бльоха: «Обов'язок фіскалів полягав у тому, щоб таємно дізнаватися про всі злочини проти указів, про хабарі, про крадіжку з казни. Усі доноси фіскалів могли робитися прямо і безпосередньо навіть самому государю [518, с. 13].

«Фіскали» – установа фінансово-політична, яка запозичила свою назву від слова *fiscus* – скарбниця і покликана слідкувати в провінції за інтересами як казенного доходу, так і загальної справедливості, – перетворилися в безвпливових агентів, серйозне завдання яких скоро стало не угодне вельможам, посланим для управління провінціями, і, потім, сама установа здрібніла і впала в зневагу у народу.» [518, передмова, с. 13; 519, с. 21].

Перед Державною фіскальною службою України було Міністерство доходів і зборів України [520]; ще раніше була Державна податкова служба України [521], а до неї – Державна податкова адміністрація України [522]. Постановою КМ України від 05.10.1992 року № 559 «Питання державної податкової служби в Україні» були визначені основні засади діяльності Головної державної податкової інспекції України [523].

Крім того, протягом 22 років в Україні був чинним Закон від 04.12.1990 року № 509-ХІІ «Про державну податкову службу в Україні» [110-111] (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 05.07.2012 року № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні») [524], першою редакцією якого, зокрема статтею 1, було встановлено, що «Державна податкова служба в Українській РСР створюється при Раді Міністрів Української РСР у складі Головної державної податкової інспекції Української РСР і державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах.» [525]. Отже, питання доцільності проведення наведених вище реформ з «перенайменувань» центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і понесених у зв'язку з цим бюджетних витрат, є відкритим. Висловлюючи свою позицію з цього питання, акцентуємо нашу увагу на наступному. По-перше, положення частини другої статті 67 Конституції України чітко регламентують, що усі громадяни щорічно подають декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом, до *податкових інспекцій* за місцем проживання. Тобто, юридична конструкція «податкова інспекція», як складова норми-припису частини другої статті 67 Конституції України, а не фіскальна чи будь-яка інша, з наголосом саме на «податкову», на нашу думку, має бути і в найменуванні центрального органу виконавчої влади, що *реалізує* державну податкову політику. По-друге, положення пункту 3 статті 116 Конституції України також регламентують, що Кабінет Міністрів України *забезпечує* проведення фінансової та податкової політики, – звертаємо увагу на саме податкову політику, а не фіскальну чи будь-яку іншу. По-третє, в Основному Законі України взагалі відсутні терміни «фіскальна служба України» та «Міністерство доходів і зборів України».

Т.О. Мацелик, стверджує, що «Розглядаючи правове забезпечення фінансової безпеки держави, на особливу увагу заслуговує питання системи суб'єктів фінансової безпеки держави, особливостей їх діяльності, які, реалізуючи завдання і функції держави, впливають на її складові, що забезпечить принципову єдність у теоретико-пізнавальній основі розуміння структурно-функціональних характеристик суб'єктів фінансової безпеки. Системний підхід передбачає стандартизацію та уніфікацію наукових понять, забезпечує однозначність та зіставність наукових висновків, необхідних для вивчення та удосконалення діяльності суб'єктів фінансової безпеки держави. Теоретико-методологічна єдність поглядів на структурні та функціональні аспекти суб'єктів суттєво впливає на формування цілісної уяви на їх правову природу, яка дає можливість проаналізувати співвідношення їх структури та функцій. Застосування системних уявлень під час дослідження суб'єктів фінансової безпеки держави в науковій літературі досить поодинокі. Разом з тим характеристика суб'єктів у сфері фінансової безпеки держави ще не отримала належного теоретико-правового опрацювання. У зв'язку із цим необхідно вирішити такі завдання: розглянути систему суб'єктів у сфері фінансової безпеки держави; визначити проблемні аспекти їх діяльності та на основі проведеного аналізу запропонувати шляхи удосконалення їх діяльності. У сучасних умовах неоднозначність підходів щодо структури, завдань, цілей суб'єктів правовідносин у сфері фінансової безпеки держави, дублювання їхніх функцій і відсутність розподілу, а також налагодженої взаємодії цих суб'єктів є одним із факторів низької якості забезпечення фінансової безпеки держави. Цілком очевидно, що рівень досягнення публічних інтересів у сфері фінансової безпеки держави залежить від ефективності діяльності суб'єктів у сфері фінансової безпеки держави. Водночас діяльність і рішення цих суб'єктів впливають і на результативність правового регулювання, охорони та захисту об'єктів фінансової безпеки

держави. Разом з тим системний підхід під час вивчення суб'єктів фінансової безпеки держави дасть змогу, по-перше, сформувати уявлення про суб'єктів фінансової безпеки держави як цілісну систему, про її стан і стан частин, про взаємодію системи із зовнішнім середовищем як однієї з умов існування системи, про загальні закономірності функціонування і розвитку системи, про структуризацію системи. По-друге, глибше та чіткіше розкрити внутрішні взаємозв'язки структурного та функціонального аспектів суб'єктів фінансової безпеки держави. Яскравим прикладом виокремлення структури суб'єктів фінансової безпеки за напрямом податкової безпеки є здійснення класифікації суб'єктів податкового права, що обумовлено: по-перше, потребою у з'ясуванні сутності суб'єктів податкового права, їхньої ролі у забезпеченні фінансової безпеки держави: а) у формуванні та реалізації державної податкової політики; б) під час податкового контролю; в) у разі обслуговування платників податків у ЦОПП; г) охороні та захисті прав платників податків; д) під час притягнення за порушення податкового законодавства до фінансової, адміністративної, кримінальної та/або дисциплінарної відповідальності; е) у процесі здійснення адміністративного судочинства, у разі вирішення податкових спорів; по-друге, створенням правових засад ефективної реалізації статусу цих суб'єктів, а також їхньої ефективної взаємодії; по-третє, досконалою класифікацією суб'єктів податкового права є необхідною передумовою змістовного наукового дослідження їхнього потенціалу. Стан системи суб'єктів фінансової безпеки визначається взаємозалежністю системи і середовища, а саме: рівнем захищеності та правового забезпечення функціонування публічних фінансів, що, у свою чергу, спонукає до висновків про існування загроз не лише зовнішнього характеру, а й внутрішнього змісту, зумовлених несистемним підходом до реформування інституційно-функціональних структур у сфері фінансової безпеки, що породжують дублювання повноважень,

безвідповідальність, невиконання або неналежне виконання повноважень посадовими особами відповідних органів.» [57, с. 58-75].

Н.А. Литвин запропоновано проект Концепції правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДФС України, мета якої, за твердженням вченої, полягає у забезпеченні інформаційної безпеки, конфіденційності та захисту інформації в органах ДФС України, зменшенні витрат на її адміністрування [526, с. 407]. Податкова інформація, на думку дослідниці, це відомості, які знаходяться в інформаційному полі та відображають існуючу в податковій сфері реальність і які, по-перше, можуть складатися з окремих інформаційних блоків, що існують у формі, доступній для сприйняття, а по-друге, становлять приватний або публічний інтерес [526, с. 398].

Завданням нашого дослідження стане наукова розвідка нормативного визначення поняття «державна податкова політика». Результати проведеного дослідження ПК України свідчать про те, що нормативного закріплення визначення цього поняття ПК України не має. Проте, серед основних напрямів економічної політики, що визначаються державою, статтею 10 ГК України встановлена і податкова політика, яка спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян при оподаткуванні їх доходів. Щодо податків в механізмі державного регулювання господарської діяльності, положеннями статті 17 ГК України встановлено наступне:

«1) Система оподаткування в Україні, податки і збори встановлюються виключно законами України. Система оподаткування будується за принципами економічної доцільності, соціальної справедливості, поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян.

2) З метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати: а) оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; б) стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування; в) усунення подвійного оподаткування; г) узгодженість з податковими системами інших країн.

3) Ставки податків мають нормативний характер і не можуть встановлюватись індивідуально для окремого суб'єкта господарювання.

4) Система оподаткування в Україні повинна передбачати граничні розміри податків і зборів, які можуть справлятися з суб'єктів господарювання. При цьому податки та інші обов'язкові платежі, що відповідно до закону включаються до ціни товарів (робіт, послуг) або відносяться на їх собівартість, сплачуються суб'єктами господарювання незалежно від результатів їх господарської діяльності.» [371].

Сподіваємось, що податковий дискурс сьогодення стосовно усунення термінологічних неузгодженостей у визначенні поняття «державна податкова політика» та нормативного його закріплення у положеннях ПК України вмотивує до подальших досліджень науковців відповідного профілю [525].

У Словнику фінансово-правових термінів, виданого за загальною редакцією Л.К. Воронової [527, с. 362-363], вказується, що податкова політика (політика від грец. «politike») – державна діяльність, мистецтво управління державою. Політика – сфера відносин значних груп людей, різних історично створених спільностей, спрямована на завоювання, утримання і використання державної влади; одна з форм суспільної свідомості; діяльність органів державної влади, державного управління, політичних партій, громадських об'єднань. У політиці сконцентровані потреби та інтереси різних історично створених спільностей, їх політичних організацій,

відображується держаний та суспільний устрій, соціально-економічна структура, духовне життя суспільства. Під терміном «політика» можна розуміти дії, спрямовані на досягнення чого-небудь, що визначає відносини з людьми. Загальні засади податкової політики встановлені ПК України. Податкова політика – це: 1) основний напрям реалізації фінансової політики держави; 2) система спрямованих заходів, які реалізуються компетентними суб'єктами і спрямовані на вироблення, встановлення, регулювання, зміну відносин у сфері оподаткування. У цілому, вдосконалення податкової політики повинне йти за трьома напрямками:

- 1) фінансовим, з метою формування доходів бюджету;
- 2) економічним, з урахуванням впливу податкової політики на виробництво;
- 3) соціальним, який є оцінкою впливу податкової системи на доходи населення [527, с. 362-363].

Сутність податкової політики держави, як зазначено у наведеному вище словнику фінансово-правових термінів, невід'ємно пов'язується з системою принципів, які є підвалинами її розробки, вироблення і реалізації. До принципів податкової політики, на думку авторів словника, потрібно віднести:

1. Стимулювання підприємницької виробничої діяльності й інвестиційної активності.
2. Обов'язковість сплати податків.
3. Рівнозначність і пропорційність оподаткування.
4. Рівність усіх суб'єктів оподаткування та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.
5. Соціальна справедливість.
6. Стабільність.
7. Економічне обґрунтування.

8. Рівномірність сплати.

9. Компетенція.

10. Єдиний підхід забезпечення однакового підходу до розробки податкових законів.

11. Доступність [527, с. 362-363].

До слова, Н.І. Тидір, дослідивши у 2020 році питання податкової політики України в умовах формування соціальної економіки, пропонує удосконалити систему принципів податкової політики, зокрема, існуючий перелік доповнити принципом поміркованості, що означає встановлення в економіці такого рівня податкового навантаження, який забезпечуватиме можливість розширеного відтворення й накопичення в суспільстві. Цей принцип сприятиме більшій обґрунтованості податкової політики, запобігатиме ухиленню від сплати податків [528, с. 3]. За своїм змістом та особливостями реалізації, зауважує Н.І. Тидір, методологічні принципи податкової політики (рівність, справедливість, ефективність, спрямованість на економічне зростання, системність, гласність) відповідають основоположним принципам оподаткування [528, с. 17].

Податкова політика, на думку О.О. Бригінця, являє собою діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Вказана діяльність повинна мати правове закріплення та врегулювання, що базується на дієвій нормативно-правовій базі. Виникає питання і про належну захищеність інтересів податкових відносин, що і розуміє під собою податкова безпека держави [57, с. 111].

За твердженням С.Г. Овчара, державна податкова політика являє собою єдиний комплекс заходів правового характеру, здійснюваних структурами влади і управління. Даний комплекс заходів спрямований на реалізацію стратегії щодо цілеспрямованого застосування чинного податкового

законодавства, а також, в разі необхідності, на внесення відповідних корективів. Крім того, на думку вченого, до податкової політики слід віднести різні правові норми, що регламентують процеси застосування відповідної податкової техніки при регулюванні, плануванні і контролі доходів, що надходять до державного бюджету. В ідеалі комплекс заходів, що відносяться до державної податкової політики, повинен забезпечувати потреби відтворення і нарощування національного багатства [529, с. 11].

С.Г. Овчар надає визначення поняття державної податкової політики як системи інституційно-організованої взаємодії соціально-економічних відносин, які виникають між суб'єктами (державою та суспільством), за рахунок залучення інститутів громадянського суспільства до розробки та формування нормативно-правових актів органами державної влади, з метою створення оптимального податкового клімату, що забезпечить нарощення соціальної підтримки (перерозподіл національного доходу з метою підтримки соціально незахищених груп) та соціального благополуччя (створення сприятливого клімату для платіжного балансу) з дотриманням балансу між інтересами держави та населення [529, с. 17, 223].

Формування соціально-орієнтованої економіки в Україні вимагає розробки нової концепції податкової політики, що змушує переглянути її концептуальні засади. Зокрема, інституціональними критеріями формування і реалізації податкової політики держави в нових умовах має бути досягнення балансу інтересів держави, підприємницького сектора і громадян, узгодження податкових змін з іншими законодавчими нормами та їх позитивна оцінка суспільством; а також швидке реагування на зміни у відтворювальних і фіскальних процесах [528, с. 17]. Податкова політика, як зауважує Н.І. Тидір, є важливою складовою економічної політики держави та представляє собою систему заходів організаційно-правового та соціально-економічного характеру органів державної влади та місцевого

самоврядування з акумуляції публічних коштів у вигляді податків залежно від вирішення стратегічних і тактичних завдань розвитку країни чи регіону. Запропоноване визначення надане з позиції імперативно-диспозитивної природи регулювання податкових правовідносин, тобто спрямованої на знаходження балансу між чіткими, обов'язковими до виконання, наказами та певними диспозитивними нормами (межами), які дозволяють суб'єкту господарської діяльності діяти в цих межах на свій власний розсуд. Таке визначення податкової політики підкреслює необхідність трансформації управління податковими процесами у бік соціалізації економіки з більшим ступенем врахування економічної свободи індивіда, зміни пріоритетів та принципів податкової політики [528, с. 17]. Узагальнення та систематизація структурно-функціональних проблем податкової політики на сучасному етапі, основними з яких є: зміна зовнішньоекономічної кон'юнктури на продукцію вітчизняної промисловості, нерозвиненість внутрішнього ринку, надмірне податкове навантаження та його нерівномірний розподіл, структурна деградація економіки, великий масштаб тіньової економіки, недосконалість нормативно-правової бази оподаткування, сприятиме посиленню податкової безпеки, зміцненню конкурентоспроможності економіки країни та подальшому її просуванню в бік соціальної економіки [528, с. 18].

Як свідчать результати останніх досліджень і публікацій з обраної автором тематики цього підрозділу, питання реформування діючої «податкової системи» України та її податкових (фіскальних) органів є сферою наукових інтересів сучасних учених. Тому ми приєднуємося до розгляду цього питання шляхом моніторингу думок науковців по цій темі. Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про те, що дослідженням місця і ролі податкової та фіскальної політики в забезпеченні розвитку національної економіки, а також напрямів формування фіскальної та

податкової політики в аспекті асоціації України з ЄС, присвятили свої наукові пошуки вітчизняні науковці, серед яких О.В. Алейнікова, В.В. Білоцерківець, А.М. Вдовиченко, М.І. Карлін, В.М. Кміть, В.П. Кудряшов, С.І. Лекарь, В.М. Мельник, Д.Г. Мулявка, О.В. Ракул, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул, С. Циганов та ін.

Моніторинг наукової вітчизняної думки почнемо з твердження О.В. Алейнікової про те, що кожен учений має особисте трактування поняття фіскальної політики, приділяючи увагу вирішальній ролі тих або інших типів й інструментів фіскальної політики держави. Досліджуючи еволюцію теоретичних підходів щодо формування ефективної фіскальної політики держави, О.В. Алейнікова зауважує: «У сучасній економічній літературі особлива увага приділяється проблемам формування ефективної фіскальної політики держави, в якій, з одного боку, визначаються основні напрями розподілу і використання фінансових ресурсів держави, а з іншої – методи фінансування і основні джерела поповнення державного бюджету.». Розглядаючи еволюцію поглядів на категорію «фіскальна політика» в трактуванні основних економічних шкіл, ученою доведено, що суттєве значення має проблема формування і відповідно реалізації ефективної фіскальної політики, яка дозволяла б, з одного боку – найраціональніше оптимізувати доходи держави, використовуючи належні джерела їх отримання, а з іншого боку – передбачити обґрунтоване використання державних коштів. Слід зазначити, що під фіскальною політикою зазвичай розуміється вплив держави на економічну кон'юнктуру за допомогою зміни обсягу державних витрат оподаткування. У зв'язку з цим, зауважує О.В. Алейнікова, необхідно звернути увагу на існування двох базових інструментів проведення фіскальної політики – бюджету і податків, які знаходяться в тісному взаємозв'язку. На думку дослідниці конкретними інструментами проведення державної економічної політики виступають,

насамперед, такі фіскальні важелі впливу, як податки, державні витрати, трансферти. За допомогою фіскальних інструментів держава здатна змінювати величину та спрямованість грошових потоків згідно з поставленими цілями [530].

Досліджуючи роль податкової та фіскальної політики в забезпеченні розвитку національної економіки, В.В. Білоцерківець констатує, що: «Проблеми змістовного співвідношення податкової політики і фіскальної політики, їх ролі у забезпеченні форсованого розвитку національної економіки в умовах глобалізаційних перетворень є надзвичайно актуальними. Як тотожні поняття фіскальна політика та податкова політика можуть розглядатися лише у побутовому змісті, у науковому ж розумінні ці поняття є далеко не ідентичними й охоплюють досить відмінні сукупності явищ. Водночас щодо конкретного співвідношення між фіскальною та податковою політикою, їх змістовного наповнення у сучасній економічній науці продовжується гострий дискурс, сформувалась низка оригінальних та взаємно суперечливих підходів. ... Розуміння податкової політики виключно як частини фіскальної політики з теоретичної точки зору представляється дещо некоректним. Швидше варто розглядати змістовне навантаження цих понять як певних сукупностей державних заходів, що охоплюють не цілком збіжні поміж собою області. Тобто область податкової політики не є окремим випадком фіскальної політики, а існує лише певна площа перетинання, де змістовне наповнення фіскальної та податкової політики збігаються. Подібне розрізнення цих понять видається більш чітким.» [531].

Значну увагу проблемам соціальної і фіскальної політики держави у сфері регіональної координації в умовах нового етапу глобалізації та особливостям фіскальної політики держави з нестійкою фінансовою системою в глобалізованому світі приділено М.І. Карліним [532-533].

На основі аналізу досвіду фіскальної політики передусім постсоціалістичних країн – членів ЄС М.І. Карліним обґрунтовано нові підходи до здійснення фіскальної політики в Україні в умовах кризи та виходу з неї, що дозволить, на думку науковця, зменшити відцентрові тенденції в Україні [534].

Досліджуючи проблеми фіскальної оптимізації в Україні та шляхи їх вирішення, М.І. Карлін наголошує: «Вихід України із економічної кризи в сучасних умовах не може бути здійснений без проведення фіскальної оптимізації, на чому наголошується у багатьох наукових публікаціях українських вчених та політиків. Разом з тим, не з'ясовано суть даної категорії, її структура, а головне – шляхи її здійснення в сучасних умовах і на перспективу. Ускладнюють вирішення вказаної проблеми військові дії на Донбасі, значна зовнішня заборгованість нашої країни та відповідна залежність від кредиторів (насамперед від МВФ), постійне підвищення цін (передусім на комунальні послуги та енергоносії), складна соціально-політична ситуація в Україні в результаті двократного падіння рівня життя в 2014-2016 рр. Крім того, вихід Великої Британії із ЄС призведе до суттєвого скорочення допомоги від цієї організації Україні. Всі ці проблеми вимагають оптимізації суспільних видатків та удосконалення податкової системи нашої країни.» [535].

Поряд з наведеним вище слід зазначити, що на думку М.І. Карліна, фіскальна оптимізація є умовою зменшення державного боргу України. Дослідник констатує: «Фінансова система України за останні роки стає критично залежною від зарубіжних кредитів, що вимагає суттєвих змін у фіскальній політиці держави. Проблема є те, що Українській державі в сучасних умовах необхідно одночасно проводити дві протилежні стратегії, з одного боку, фіскальної оптимізації, а, з другого – фіскальної децентралізації. Перша стратегія вимагає скорочення державного боргу, дефіциту бюджету, а

також оптимізації державних видатків загалом, а друга – розширення фінансових повноважень органів місцевого самоврядування, що веде до значного перерозподілу доходів держави на користь місцевих органів влади і самоврядування. Тому важливо знайти шляхи оптимізації як державних фінансів, так і місцевих доходів і видатків, щоб зменшити державний борг країни.» [536].

В.П. Кудряшов проаналізувавши надані Україні з боку МВФ рекомендації з питань проведення фіскальної політики і необхідність їх урахування в управлінні публічними фінансами, зауважує наступне: «Департамент фіскальної політики (Fiscal Affairs Department) МВФ здійснює моніторинг та аналіз глобальних і регіональних змін у фіскальній сфері, надає рекомендації з питань фіскальної політики для держав – членів МВФ, готує програми, що підтримуються фондом, і розробляє заходи щодо їх імплементації. ... У співпраці України з МВФ у фіскальній сфері головну увагу приділено питанням фіскальної консолідації, спрямованої на зниження показників дефіциту сектору загального державного управління і державного боргу відносно ВВП. У ході співпраці з МВФ необхідно чітко визначити основні завдання реформування фіскальної сфери у нашій державі. До їх складу доцільно віднести:

1. Обмеження надмірних показників дефіциту бюджету сектору загального державного управління (відносно ВВП), а також його окремих складових (центрального уряду, територіальних і місцевих органів управління, державних цільових фондів).

2. Збалансування дохідної та видаткової частин бюджетів державних цільових фондів соціального спрямування (насамперед, Пенсійного фонду України), а також обмеження фінансування їх окремих функцій і дефіциту з державного бюджету.

3. Припинення прямого або непрямого фінансування органами державного управління збитків державних підприємств, а також збільшення їх статутних капіталів з використанням ресурсу державного бюджету.

4. Обмеження квазіфіскальних витрат (непрямого фінансування державних і приватних корпорацій, на які перекладається частина функцій органів державного управління).

5. Стимування зростання державного і гарантованого державою боргу.

6. Запровадження механізмів обмеження негативних впливів фіскального коригування на економічний, фінансовий та соціальний розвиток країни.» [537].

Останніми роками, на думку С.І. Лекаря, з боку вчених та політиків з'являється посилений інтерес до практики управління в демократичних країнах. При цьому політику управління країною визначає одна з обраних політекономічних моделей фіскальної політики. Разом з тим, С.І. Лекарь констатує: «Зауважимо, що, ці політекономічні моделі фіскальної політики дають додаткове пояснення існування фіскальної нерівноваги і надмірних державних витрат. На практиці виходом з такої ситуації є коригування схильності до бюджетного дефіциту і надмірних витрат за допомогою інституційних реформ, або, точніше, прийняття відповідних «фіскальних правил» [538].

В.М. Мельник у своїй статті «Фіскальна політика держави в умовах фінансової кризи» вказує, що слід звернути увагу на те, що останнім часом у вітчизняній фінансовій науці фіскальна політика інколи ототожнюється з податковою. З метою уникнення непорозумінь, автор уточнює, що матеріал цієї статті він ґрунтуватиме на традиційному розумінні терміна, яким передбачається маніпулювання доходами й видатками бюджету для досягнення певних соціально-економічних цілей [539].

Підсумовуючи аналіз повноважень фіскальних органів України та держав-членів ЄС, Д.Г. Мулявка дійшов висновку, що важливими ознаками діяльності цих органів є такі: діяльність фіскальних органів з орієнтацією на конкретні категорії платників податків; проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо застосування норм податкового законодавства, а також надання допомоги під час заповнення декларацій та інших питань у сфері оподаткування; створення оптимальної системи відбору платників податків для податкової перевірки з метою вибору найбільш ефективного напрямку використання обмежених кадрових і фінансових ресурсів фіскальних органів, досягнення максимального результату контрольних перевірок за мінімальних затрат; вибір найоптимальніших форм, способів і методів контрольних перевірок, розроблених на встановленій фіскальним органом процедурі та на ефективній законодавчій базі, що передбачає надання широких повноважень фіскальним органам для правового впливу на несумлінних платників податків; застосування системи оцінювання роботи працівників фіскальних органів із метою об'єктивного аналізу результатів їхньої діяльності та раціонального розподілу навантаження роботи [540].

Здійснюючи аналіз наявного тлумачення фіскальної політики держави та формулювання її узагальненого визначення, О.В. Ракул зауважує наступне: «Нині словосполучення «фіскальна політика» у загальнодержавному контексті законодавець використовує в окремих нормативно-правових актах. Водночас у науковій літературі наявні непоодинокі випадки ототожнення дефініції «фіскальна політика» з такими, як «податкова політика», «податково-бюджетна політика» та ін. Одночасне використання різної термінології потребує уточнення її змісту, роз'яснення їх відмінностей та особливостей застосування. Адже їх паралельне використання не завжди відображає реальні процеси, що відбуваються в економіці. Зважаючи на відсутність законодавчого закріплення визначення

поняття «фіскальна політика», необхідним є аналіз доктринальних тлумачень цієї категорії». Завершуючи свої дослідження вчена зазначає наступне: «Отже, у сучасному науковому розумінні можна виділити низку підходів до визначення сутності фіскальної політики держави, згідно з якими цю категорію розуміють як: заходи держави щодо формування, наповнення та регулювання державного бюджету з використанням податкових важелів; діяльність держави щодо формування й реалізації оптимальної політики витрат із державного бюджету, спрямована на формування ефективної національної економіки; діяльність держави щодо формування та реалізації політики надходжень і витрат державного бюджету, що має на меті створення належних умов для продуктивного розвитку національної економіки. Підсумовуючи розглянуті підходи до визначення фіскальної політики держави, пропонуємо її тлумачити як сукупність заходів, які проводять органи державної влади щодо формування й реалізації дохідної та видаткової складових державного бюджету з метою ефективного виконання державою своїх функцій.» [541-542].

А.М. Соколовська зауважує: «Негативний вплив фіскальної політики в Україні на макроекономічні процеси великою мірою зумовлений порушенням органічного (закономірного) взаємозв'язку бюджетної й податкової політики. Такий взаємозв'язок полягає в тому, що основні параметри податкової системи певної країни визначаються функціями держави, котрі визначають обсяг і структуру державних видатків. Цей взаємозв'язок знайшов відображення в одному з базових принципів формування податкової політики – фіскальної достатності, який передбачає встановлення податків і зборів (їхньої кількості, величини ставок, податкової бази тощо) так, щоб вони були достатніми для фінансування видатків бюджету. Органічним є також обернений взаємозв'язок податкової та бюджетної політики: за незмінного податкового законодавства видатки

бюджету повинні формуватися з урахуванням можливостей мобілізації податкових надходжень, що визначаються податковим законодавством і ступенем його дотримання. Отже, першочерговим при складанні бюджету має бути встановлення обсягу доходів, котрі можуть бути акумульовані за чинного податкового законодавства, та лише на цій основі – планування видатків бюджету. Підсумовуючи викладене, можна зробити такі висновки: особливості фіскальної політики, що проводилася в Україні після світової фінансово-економічної кризи, є результатом поєднання заходів фіскальної експансії та рестрикції замість політики фіскальної консолідації, реалізації якої вимагали макроекономічна ситуація й фіскальні дисбаланси.» [543].

Визначення поняття «фіскальна політика», що, на відміну від нині відомих, трактується А.О. Тимошенком, як складний механізм, що поєднує різноманітні податкові та бюджетні інструменти, за допомогою яких можна чинити вплив на економічні показники господарюючих суб'єктів, розвиток адміністративних територій, фінансування соціальної сфери, створення умов для залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій тощо, що сприяє розширенню понятійного апарату фінансової науки [324, с. 6].

Дослідивши роль і значення, які відіграє фіскальна (бюджетно-податкова) та монетарна (грошово-кредитна) політика в системі забезпечення макрофінансової стабільності та проаналізувавши поточну макроекономічну ситуацію в Україні, С. Циганов констатує наступне: «Ефективна фіскальна політика насамперед має забезпечити необхідний обсяг фінансових ресурсів у вигляді податкових надходжень, котрі поповнюватимуть бюджет країни та матимуть стійкі темпи зростання. Крім того, вона повинна бути спрямована на підвищення ефективності витрачання державних коштів, збільшення їх інвестиційної складової, а також має сприяти стабілізації рівня державного боргу та джерел його фінансування. Важливим елементом фіскальної політики держави є акумулювання достатнього обсягу фінансових ресурсів

для реалізації покладених на неї завдань. ... Сучасна фіскальна політика має здійснювати ефективний перерозподіл національного багатства, створюючи таким чином стимули для подальшого сталого розвитку суспільства. У свою чергу, монетарна політика має бути спрямована на забезпечення фінансової стабільності шляхом поступового зниження темпів і рівня інфляції, досягнення високого рівня зайнятості, підтримання стабільності національної грошової одиниці, процентних ставок та фінансових ринків. Правильне розставлення акцентів у соціально-економічній політиці держави зі створенням чіткого плану дій уряду дасть змогу позбутися сучасних проблем української економіки та досягти значних результатів.» [544].

Назагал усі тлумачення щодо понять «податкова політика» та «фіскальна політика», а також їх співвідношення, можна класифікувати наступним чином:

1) область податкової політики не є окремим випадком фіскальної політики, а існує лише певна площина перетинання, де змістовне наповнення фіскальної та податкової політики збігаються [531];

2) фіскальна політика держави, як сукупність заходів, які проводять органи державної влади щодо формування й реалізації дохідної та видаткової складових державного бюджету [324; 530; 536-539; 541-543];

3) останнім часом у вітчизняній фінансовій науці інколи відбувається ототожнення фіскальної політики з податковою [539; 540; 544].

Таким чином, результати останніх досліджень і публікацій з обраної автором тематики цього підрозділу, свідчать про наступне:

1) на сьогодні відсутнє законодавче закріплення визначення понять «фіскальна політика» та «фіскальні органи»;

2) фахівці у галузі національних фінансів на свій розсуд використовують у сучасних дослідженнях та законодавчих актах дефініції

«податкова політика» та «фіскальна політика», «податкові органи» та «фіскальні органи»;

3) активне використання та ототожнення цих словосполучень ще більш поглиблює наявну неузгодженість податкової термінології;

4) головним завданням саме податкової політики держави Україна є побудова принципово нової податкової системи і, відповідно, головне завдання фіскальної політики – це раціональна оптимізація доходів та видатків бюджету. Але, замість того, щоб привести до ладу національну законодавчу податкову термінологію, уповноважені на те вітчизняні державні органи, законодавці та науковці навпаки створюють та втілюють «у життя» нові «покращення», які не вирішують сучасні проблеми державної податкової політики. Шляхом безперервного «вдосконалення» податкового законодавства, в тому числі і постійного перейменування центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, не можна ліквідувати існуючі протиріччя в правовому регулюванні суспільних відносин у сфері оподаткування [545-546].

Більш ніж десятирічний досвід застосування кодифікованого акту – ПК України, який набрав чинності з 1 січня 2011 року, свідчить про його недосконалість та вкрай незадовільну систему правового регулювання справляння закріплених у ньому податків та зборів. Тобто, проблема вдосконалення податкового законодавства в Україні продовжує бути актуальною, навіть, не зважаючи на глибокі соціально-економічні перетворення в державі, що відбулися завдяки проведеним реформам в усіх галузях народного господарства для проведення успішного інтегрування українського суспільства в європейську спільноту [376].

Результати останніх досліджень і публікацій свідчать, що в сучасній вітчизняній та світовій науковій літературі, вчені дискутують та обговорюють різні аспекти реформаційних перетворень у системі

податкового права та безпосереднього вдосконалення юридичних норм і структури ПК України. Серед науковців, в працях яких знайшли відображення ці питання можна назвати наступних: Т.В. Бугай [547], Я.В. Лебедзевич і А.А. Скуратівська [548], Н.А. Лиско [549], В.П. Синчак [550], Уорд М. Хасси та Дональд С. Любик [346].

Відсутність узагальненого і глибокого аналізу недосконалості та проблематики застосування правового регулювання суспільних відносин у галузі фінансового і податкового права вітчизняними фахівцями, надають нам підстави для пропонування деяких заходів щодо ефективних стратегій узгодження українського податкового законодавства із законодавством ЄС.

Значною мірою мета дослідження зумовлена необхідністю визначення оптимальних шляхів удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності та окреслення проблематики їх правореалізації. Україна є соціальна і правова держава. Цей постулат законодавчо закріплено нормами статті 1 Конституції України [176]. Згідно з частиною першою статті 46 Конституції України громадяни мають право на соціальний захист, з яким кореспондується обов'язок держави щодо його забезпечення. Реалізація цього обов'язку здійснюється органами державної влади відповідно до їх повноважень. Ефективне здійснення КМ України цих повноважень, передбачених пунктами 2, 3 статті 116 Конституції України, є основою для вжиття ним заходів щодо забезпечення прав і свобод людини і громадянина, проведення політики у сфері соціального захисту, фінансової та податкової політики. Таким чином, податкова політика України має відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, із визначенням відповідно до цього рівня перерозподілу ВВП, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання

конституційно закріплених функцій держави та гарантій громадян на достатній життєвий рівень.

До розділу XIV ПК України «Спеціальні податкові режими» згідно із Законом від 04 листопада 2011 року № 4014-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» [195] включено главу 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності».

Не викликає жодних сумнівів, що основним джерелом-стандартом для запровадження правового регулювання «особливого механізму справляння податків і зборів» (п. 291.2. ст. 291 ПК України), передбачених для суб'єктів малого підприємництва України, є глава 3 «Спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва» спеціальної частини Модельного податкового кодексу для держав-учасниць СНД [551]. Відповідно до пункту 2 статті 1 цієї глави Модельного податкового кодексу для держав-учасниць СНД встановлено, що *спрощена система оподаткування* для суб'єктів малого підприємництва застосовується разом із *загальною системою оподаткування*, передбаченою законодавством країни. Вибір системи оподаткування здійснюється суб'єктом малого підприємництва самостійно (добровільно). Главу 3 спеціальної частини Модельного податкового кодексу для держав-учасниць СНД було впроваджено в податкове законодавство України відповідно до вимог:

1) Угоди про створення Співдружності Незалежних Держав [552-553]; відповідно до положень якої Договірні Сторони (Республіка Білорусь, Російська Федерація, Україна), між іншим домовилися розвивати співробітництво своїх держав у галузі економіки та сумлінно і неухильно дотримуватимуться взаємних зобов'язань у гуманітарній та інших галузях (стаття 4 Угоди), визнаючи, що до сфери їхньої спільної діяльності, яка реалізується на рівноправній основі через спільні координуючі інститути

Співдружності, належить і співробітництво у формуванні і розвитку спільного економічного простору (стаття 7 Угоди).

2) Угоди про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД [554], вчиненої 17.01.1997 року та ратифікованої Законом України від 08.04.1999 року № 582-XIV [555], відповідно до статті 2 якої, сторони, маючи повну самостійність у питаннях реалізації державної політики у розвитку і підтримці малого підприємництва, взаємодіють у його підтримці та співробітничать, серед інших, і у напрямку зближення нормативно-правової бази Сторін, яка регламентує діяльність малого підприємництва. З метою забезпечення необхідної діяльності в галузі підтримки і розвитку малого підприємництва, як про те зазначено у статті 3 Угоди про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД, Сторони створюють Консультативну раду з підтримки і розвитку малого підприємництва в державах-учасниках СНД (далі – Рада). Завдання і функції Ради, її склад і статус визначаються Положенням, яке є невід’ємною частиною цієї Угоди. Серед основних завдань і функцій Ради є *вироблення рекомендацій щодо зближення законодавства про мале підприємництво Сторін, застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності*. Отже, Указ Президента України від 03.07.1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва» було введено в дію на підставі Угоди про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД [554-555], а в подальшому правові положення Указу Президента України від 03.07.1998 року № 727/98 було включено до розділу XIV ПК України «Спеціальні податкові режими» згідно із Законом від 04 листопада 2011 року № 4014-VI. До слова, 01.07.2022 року набрав чинності Закон України від 19.06.2022 року № 2304-IX [556], яким ВР України постановила вийти з Угоди про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-

учасниках СНД [554-555]. Зазначений міжнародний договір припинить свою дію для України 11.01.2023 року [557].

Реалізуючи взяті на себе зобов'язання ратифікованої Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, вбачаємо за доцільне зосередити увагу при вдосконаленні норм ПК України на пропозиціях і рекомендаціях наданих Уордом М. Хасси та Дональдом С. Любиком у своїй роботі «Основи світового податкового кодексу» [346].

До слова, 23 червня 2022 року Європейська рада ухвалила рішення про надання Україні статусу кандидата на членство в Європейському Союзі. Це історичне рішення відкриває перед Україною широкі можливості та водночас покладає на українську владу додаткові зобов'язання щодо виконання вимог з адаптації законодавства України до права Європейського Союзу та здійснення докорінних політичних, соціально-економічних, правових та інституційних реформ, спрямованих на розбудову розвинутої і сталої демократії та ринкової економіки. З метою створення належних умов для імплементації положень Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, об'єднання зусиль законодавчої та виконавчої гілок влади, а також громадянського суспільства у процесі трансформації України на шляху до розбудови правової, соціальної, економічно розвинутої держави, виконання критеріїв членства у Європейському Союзі, ВР України постановила: «1. Встановити, що адаптація законодавства України до положень права Європейського Союзу (*acquis* ЄС), забезпечення відповідності актів Верховної Ради України зобов'язанням України у сфері європейської інтеграції, праву Європейського Союзу (*acquis* ЄС) є одним з головних завдань Верховної Ради України, що

реалізується спільно з Кабінетом Міністрів України, який є основним суб'єктом ініціювання відповідних законопроектів, шляхом забезпечення узгодження підготовки, включення до порядку денного Верховної Ради України, розгляду та остаточного прийняття законопроектів, спрямованих на адаптацію законодавства України до положень права Європейського Союзу (*acquis EC*), виконання міжнародно-правових зобов'язань України у сфері європейської інтеграції.» [558].

Від дієвого механізму податкової реформи залежить державне регулювання детінізації економічних відносин, економічне зростання та суспільний добробут населення в цілому, оскільки через податкову політику акумулюються фінансові ресурси, необхідні державі для виконання своїх функцій, а також здійснюється регулювання економікою [559, с. 202].

У сучасному періоді формування ринкових відносин в Україні, в умовах мінливості політичних, економічних і соціальних факторів, відсутності сталого досвіду роботи суб'єктів підприємництва у конкурентному середовищі, важко переоцінити ту важливу роль, яку відіграють правові норми ПК України у повсякденній діяльності підприємців. Одним із ключових питань ефективного ведення сучасного бізнесу, безперечно, є знання чинного податкового законодавства, вміння оперативно отримувати і використовувати інформацію, що стосується правового регулювання оподаткування підприємницької діяльності. У зв'язку з цим гостро постала проблема вдосконалення нормативно-правових актів, що регулюють правовідносини у сфері оподаткування з метою підвищення ефективності застосування податкових правових норм при здійсненні господарської діяльності платниками податків.

З огляду на наведене вище, пропонуємо активізувати дискусію з проблемних положень правового регулювання відносин у сфері оподаткування з метою вдосконалення законодавчого регулювання в

досліджуваній сфері. Зокрема, однією з проблем, що потребує вирішення є невизначеність податкової політики України в сучасних умовах, що є загрозою податковій безпеці, і яка ускладнює реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування [560].

Найпершою і найважливішою ціллю державної політики у сфері оподаткування є, на нашу думку, формування, забезпечення та реалізація податкової політики з метою забезпечення податкової безпеки, як головної складової національної безпеки України.

3.2. Дискреція в податковому законодавстві як загроза податковій безпеці України

Актуальність теми дослідження податкової безпеки України в умовах сучасних фінансово-економічних викликів обумовлена реаліями сьогодення, перед якими постала Україна. Серед загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, не останнє місце займають дискреційні повноваження органів влади, як чинники корупції. Не менш важливим питанням, що розглядається у даному підрозділі, є відповідність наявної в податковому законодавстві України дискреції головному принципу права – принципу верховенства права. Окремим завданням даного дослідження є вивчення поглядів науковців стосовно правових обмежень, які можуть запобігти зловживанню дискреційними повноваженнями в податковій царині.

Виконання основного завдання дослідження – наукового пізнання податкової безпеки України в умовах сучасних фінансово-економічних викликів, нами забезпечено системою методів, сформованих на основі сучасних реалій суспільних відносин у сфері податкової безпеки.

Використання діалектичного методу пізнання суспільних відносин, що виникають у сфері податкової безпеки, дозволило об'єктивно оцінити дійсний стан загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, не останнє місце серед яких належить дискреційним повноваженням податкових органів влади, як чинникам корупції.

Системний метод надав можливість відібрати із загального масиву податкового законодавства України та систематизувати нормативні акти, що прямо чи опосередковано стосуються дискреційних повноважень податкових органів влади.

На основі результатів теоретичного методу аналізу нормативно-правових актів органів влади у сфері податкової безпеки України, простежено процес формування дискреційних повноважень в податковому законодавстві.

Застосування формально-правового методу забезпечило можливість отримання достовірних результатів наукового пошуку шляхом опису, класифікації й систематизації, формулювання, пояснення, аргументації і критики визначення понять нормативно-правових актів щодо дискреційних повноважень.

Небагато аспектів законодавства про доходи породжують сильніші почуття, ніж здійснення дискреційної влади з боку податкової служби [561, р. 1].

Дискреція (лат. *discretio*) – розв'язання службовою особою або державним органом якогось питання на власний розсуд [562, с. 261].

Насамперед, звернемо свою увагу на етимологію терміна «дискреція». В багатьох випадках походження цього терміна пов'язують із латинським словом *discretion*, що на латині означає «розподіл», чи французьким еквівалентом *discretionnaire* – «залежний від власного розсуду». Попри те, на

наше глибоке переконання, найбільш повно зрозуміти природу та сучасне значення дискреції можна, звернувшись до англomовного варіанта цього терміна. «Discretion – 1) свобода розсуду; 2) здоровий глузд». Тому, на наш погляд, дискреція передбачає одразу дві складові – вольову, яка включає в себе вільний розсуд, і інтелектуальну (морально-правову), яка означає використання дискреційних повноважень «за здоровим глуздом». Своєрідним компенсатором цього «здорового глузду» в європейських країнах є наявні конституційні традиції та звичаї, які не дозволяють посадовій особі при реалізації дискреційних повноважень спиратись виключно на внутрішню мотивацію. Загалом, ефективно інститут дискреційних повноважень може існувати за наявності одразу таких трьох явищ – конституційної відповідальності вищих органів влади за прийняті ними рішення, довіри між інституціями влади, втрата якої веде до зміни персонального складу цих інституцій, та стійких конституційних традицій [563].

Тема «дискреційних повноважень» є актуальною і сьогодні. Підтвердженням тому є наукова робота А.А. Гріня, у якій пропонується авторське визначення поняття дискреційних повноважень як сукупності прав і обов'язків, закріплених адміністративним законодавством, для реалізації покладених на орган виконавчої влади чи його посадову особу функцій, що надають йому певний ступінь свободи розсуду оцінювати ситуації, здійснювати правомірний вибір між законними альтернативами та не передбачають обов'язків узгоджувати свої рішення (дії) з будь-яким іншим суб'єктом [564, с. 201-202].

Н.О. Ханова зазначає, що функції контролюючих органів можуть бути класифіковані за низкою критеріїв на: контрольну, сервісну, організаційно-установчу, інформаційно-аналітичну, представництва інтересів, охоронну та ін. Увага авторки акцентується на тому, що контрольна функція суб'єктів владних повноважень є головною [565, с. 169]. Н.О. Ханова стверджує, що:

«Детермінація правової природи обов'язків контролюючих органів дозволила виокремити активні й пасивні обов'язки. Під активними обов'язками потрібно розуміти зобов'язання, пов'язані з учиненням контролюючим органом активних дій. Пасивні обов'язки полягають в необхідності утриматися від учинення тих чи інших дій. Фактично їх можна назвати «обов'язки з бездіяльності», де останнє виявляється в недопущенні дій, які порушували б ті чи інші вимоги чинного законодавства, могли б призвести до порушення прав та інтересів учасників суспільних відносин. Правова терміносполука «дискреційні повноваження» містить у собі логічну помилку, а саме: термін «повноваження» об'єднує такі складники, як права й обов'язки (у формульному вираженні: повноваження = права + обов'язки). Але ж обов'язок здійснити розсуд не є сумісним із правовою природою розглядуваного поняття, тобто здійснення дискреції не може бути поставлено в обов'язок органу державної влади. Не є обов'язком реалізація дискреційних повноважень і для контролюючих органів. Отже, застосування розсуду є правом суб'єкта, що аж ніяк не стосується другого складника поняття «повноваження» – обов'язків. Ось чому більш доцільно вести мову про категорію «дискреційні права», а не про «дискреційні повноваження» або ж окреслювати умовність використання поняття «повноваження» в цій правовій конструкції. За відповідного підходу термін «повноваження» розглядається в його утятому, скороченому виді з урахуванням такого його складника, як права; при цьому нехтується такий його елемент, як обов'язки. Наведене не заперечує можливості оперування категорією «дискреційні повноваження» як усталеним поняттям.» [565, с. 170-171].

І.Л. Желтобрюх дослідивши розсуд в податковому правозастосуванні, встановила, що дискреційні повноваження – це повноваження, які контролюючий орган, приймаючий рішення, може здійснювати з певною свободою розсуду, а саме коли такий орган може обирати з кількох

юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за даних обставин [566, с. 173]. Поряд з тим, вчена зазначає, що на перший погляд, податкове право не можна охарактеризувати як галузь права, у якій допустимо застосування такого поняття, як розсуд. На користь такої позиції першочергово говорить імперативність усієї галузі податкових відносин, чітка регламентація усіх процесів та процедур, домінування обов'язків над правами. Але така урегульованість податкових відносин іноді призводить до розширення компетенції контролюючих органів, виникнення дискреційних повноважень, що, у свою чергу, є однією з підстав для негативного розсуду таких органів [566, с. 3].

Ю.Г. Барабаш наголошує, що поступово з поля зору конституціоналістів починає зникати «дискреційний» характер цілої низки ключових повноважень вищих органів влади, а якщо точніше, то – відношення до подібного роду повноважень, як до «дискреційних». Попри те події, що відбуваються в українському політикумі останнім часом, дозволяють говорити про необхідність внесення «на порядок денний» сучасної науки конституційного права проблематику дискреційних повноважень. Підсумовуючи результати свого дослідження науковець констатує:

«1. Ефективність використання інституту дискреційних повноважень в конституційно-правовому регулюванні ми пов'язуємо з наявністю трьох ключових державно-правових явищ: конституційної відповідальності вищих органів влади за прийняті ними рішення; довіри між інституціями влади, втрата якої веде до зміни персонального складу цих інституцій, та стійких конституційних традицій. Разом з тим, як це не дивно, застосування дискреції на конституційному рівні в перехідних умовах розвитку державності може в окремих випадках сприяти ефективному функціонуванню органів влади, конструктивному вирішенню державно-

правових конфліктів та виробленню вищеназваних традицій. Хоча звично використання цього інструменту має бути досить виваженим.

2. Надмірна «захопленість» процесуально-процедурною стороною врегулювання діяльності вищих органів влади на конституційному рівні може призвести і призводить до поступового витіснення політики як сфери, де діє розсуд і вибір форм і методів прийняття рішень із діяльності вищих посадовців.

3. Дискреція в окремих випадках залишилась лише формальною стороною прийняття вищими посадовцями важливих державних рішень. Простіше кажучи, незважаючи на конституційне закріплення, та чи інша посадова особа практично позбавлена можливості приймати рішення «за власним розсудом», так як її рішення вже передбачено діями іншого посадовця, який виступив його ініціатором.» [563].

У науковому висновку за результатами дослідження щодо меж дискреційного повноваження суб'єкта владних повноважень та судового контролю за його реалізацією, що було здійснено за дорученням Голови Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, стверджується, що на роль доктринальних можуть претендувати такі теоретичні положення:

1) дискреційне повноваження може полягати у виборі діяти, чи бездіяти, а якщо діяти, то у виборі варіанту рішення чи дії серед варіантів, що прямо або опосередковано закріплені у законі. Важливою ознакою такого вибору є те, що він здійснюється без необхідності узгодження варіанту вибору із будь-ким;

2) дискреційне повноваження надається у спосіб його закріплення в оціночному понятті, відносно-визначеній нормі, альтернативній нормі, нормі із невизначеною гіпотезою. Для позначення дискреційного повноваження законодавець використовує, зокрема, терміни «може», «має право», «за

власної ініціативи», «дбає», «забезпечує», «веде діяльність», «встановлює», «визначає», «на свій розсуд». Однак наявність такого терміну у законі не свідчить автоматично про наявність у суб'єкта владних повноважень дискреційного повноваження; подібний термін є приводом для докладного аналізу закону на предмет того, що відповідне повноваження є дійсно дискреційним;

3) при реалізації дискреційного повноваження суб'єкт владних повноважень зобов'язаний поважати основоположні права особи, додержуватися: конституційних принципів; принципів реалізації відповідної владної управлінської функції; принципів здійснення дискреційних повноважень; змісту публічного інтересу; положень власної компетенції; вказівок, викладених у інтерпретаційних актах; фахових правил, закріплених у нормативних актах; адміністративної практики; судової практики; процедурних вимог;

4) критеріями судового контролю за реалізацією дискреційних повноважень є: критерії перевірки діяльності публічної адміністрації, встановлені Кодексом адміністративного судочинства України, зокрема, мета, з якою дискреційне повноваження надано, об'єктивність дослідження доказів у справі, принцип рівності перед законом, безсторонність; публічний інтерес, задля якого дискреційне повноваження реалізується; зміст конституційних прав та свобод особи; якість викладення у дискреційному рішенні доводів, мотивів його прийняття [567].

За твердженням О.О. Гайдуліна, запровадження широкої дискреції, з огляду на євроінтеграційні процеси, є неприйнятним в українських реаліях. ... поняття правового регулювання та дискреції контрарні (протилежні), але не контрадикторні (не виключають одне одного). Законодавче регулювання істотно доповнюється саморегулюванням, яке неможливе без наділення

суб'єктів правореалізації дискреційними повноваженнями, суть яких полягає в автономії нормотворчого волевиявлення [568].

Дискреційні повноваження – це сукупність прав та обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проектом нормативно-правового акта (п. 1.6 Методології проведення антикорупційної експертизи № 1395/5) [569].

Розглянемо погляди науковців стосовно дискреційних повноважень органів влади, як чинника корупції, що є загрозою податковій безпеці. Частково окреслена тема вже мала місце в роботах ряду сучасних дослідників, зокрема: О.А. Білик, не зважаючи на відсутність конкретних робіт, у яких би вивчалася проблематика дискреційного характеру податкової системи в українському селі першої половини 1920-х років, виявив науковий інтерес до окресленої теми та дослідивши її, зазначив, що протягом першої половини 20-х років ХХ століття була встановлена нова, але мало чим відмінна у методах та формах стягнень податкова система, яка мала дискреційний характер. ... «а отже селяни продовжували перебувати у фактичній залежності від держави.» [570].

Л.М. Белкін фрагментарно розглянувши дискреційні повноваження податкових органів влади, як чинника корупції, зауважує, що недотримання принципу обмеження дискреційних повноважень і привласнення таких повноважень органами та/або особою, уповноваженою на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, створює підґрунтя для корупції. Враховуючи великий рівень корумпованості чиновників в Україні, перевагу

слід надавати скоріш обмеженням дискреційних повноважень, аніж їх наданню [571].

М.К. Золотарьова у своєму науковому дослідженні «Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України», наголошує, що на тлі кризових явищ, які мають місце у вітчизняній економіці, для держави особливої гостроти набуває питання мобілізації податкових надходжень до бюджету, що не можливо вирішити без ефективного здійснення податкового контролю. На сьогодні перевага у державній податковій політиці надається саме фіскальній функції, що призводить до надмірного податкового тиску та адміністративного контролю з боку уповноважених органів. Дане положення в повній мірі стосується контрольно-перевірочної роботи, тобто сфери податкового контролю. А отже, надані органам Державної фіскальної служби України дискреційні повноваження перетворюються у небезпечний інструмент, що унеможлиблює побудову ними партнерських відносин з платниками податків, і є підставою для свавілля та посилення корупції у податкових відносинах [572].

Д.А. Кобильнік переконаний, що дискреційні повноваження мають бути в органів, що провадять діяльність із мобілізації, розподілу та використання коштів публічних фондів. Науковець згоден з тим, що їх існування – «це найкращій вияв правової держави». Надання владним суб'єктам таких повноважень дозволить ефективніше провадити фінансову діяльність, оскільки передбачає можливість прийняття оптимального для конкретного випадку рішення. Однак їх встановлення обов'язково передбачає визначення на законодавчому рівні меж, в яких мають діяти владні учасники правовідносин [573].

Як стверджує О.В. Костяна, наразі у податковому регулюванні в Україні переважає застосування заходів дискретного характеру, що полягає в

цілеспрямованому маневруванні величиною податкових надходжень до бюджету в результаті додаткових дій з боку уряду, пов'язаних з розробкою та ухвалення нових норм та правил стягнення податків відповідно до поточних цілей та завдань державної економічної політики [574]. Вчена вважає, що зазвичай зміни в правилах оподаткування, які є наслідком здійснення дискреційної податкової політики, впроваджуються задля певного впливу на бази оподаткування. Тому необхідним є детальний аналіз результатів застосування заходів дискреційної податкової політики, що вже мали місце в нашій державі [575].

Розсуд у податково-правовому регулюванні, за твердженням М.П. Кучерявенка – це доволі складне і багатоаспектне явище. Не зважаючи на застосування імперативного методу правового регулювання податкових відносин, певні суб'єкти відповідно до норм податкового законодавства мають можливість реалізовувати свої повноваження не в чіткій відповідності із законодавчим приписом, а обираючи один з декількох можливих варіантів поведінки. Такий розсуд має загальні ознаки, що притаманні розсуду як загально-правовому поняттю, і особливі властивості, обумовлені специфікою податкових правовідносин, у динаміці яких він реалізується. Так, особливостями розсуду у податково-правовому регулюванні є: предмет оцінювання; наявність множинності варіантів рішень, кожен із яких є законним; особливий процесуальний порядок; межі, способи, умови делегування окремих аспектів в реалізації певних повноважень учасникам відносин; вибір суб'єктом відповідного варіанту поведінки при реалізації його прав. Основними факторами, що обумовлюють існування декількох варіантів поведінки суб'єктів податкових правовідносин, є такі: характер і зміст податково-правових норм; специфіка термінології податкового законодавства; наявність колізій податково-правових норм і оціночних понять у змісті останніх [576].

За результатами проведеного порівняльно-правового аналізу адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів на прикладі Німеччини та України Й. Пуделькою детерміновано систему вимог (критеріїв належності), які висуваються до розсуду владного учасника адміністративних або ж податкових процедур із вирішення податкових спорів. До таких критеріїв належності автором відносяться: а) визначеність розсуду; б) телеологічна відповідність розсуду; в) встановленість меж розсуду. Вчений наголошує, що реалізація розсуду відповідними юрисдикційними органами в процесі вирішення податкових спорів є на сьогоднішній день чи не найбільш конфліктним аспектом податкового правозастосування [577, с. 4-5].

М.В. Кармаліта зауважує, що податкова політика держави допускає дискреційність повноважень податкових органів, що полягає у певній свободі їх вибору в прийнятті того чи іншого рішення. При цьому у відносинах між платником податків та контролюючим органом діє презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи підзаконного акта припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь кожної з сторін. Розсуд у податково-правовому регулюванні – це доволі нове явище, поява якого зумовлена багатьма факторами серед яких і необхідність забезпечення балансу приватного та публічного інтересу у сфері оподаткування [283, с. 303]. Під дискреційними повноваженнями необхідно розуміти можливість посадових осіб органів влади діяти на власний розсуд, однак з декількох можливих варіантів поведінки обрати той, що законодавчо визначений як правомірний. Про наявність дискреції у конкретній ситуації вказують такі слова та словосполучення як «може», «має право», а не «зобов'язаний» або «повинен» [283, с. 336].

Поняття, форми та особливості розсуду у правозастосовній діяльності досліджені О.В. Геселевим. Вченим констатовано, що останнім часом проблема законодавчої невизначеності, недосконалості багатьох положень чинного законодавства, що не встигає за швидкими змінами, які виникають у суспільних відносинах та відображаються у відповідній правовій реальності, наявності суттєвих прогалин та протиріч у нормах закону, викликає необхідність оцінки правової ситуації та прийняття відповідних правозастосовних рішень на підставі інших, ненормативістських поглядів на право як регулятора суспільних відносин [578, с. 9].

Як відомо, корупція є однією із найнебезпечніших загроз правам людини, демократії, правопорядку, чесності та соціальній справедливості, вона перешкоджає економічному розвитку та загрожує належному і справедливому функціонуванню країн, має негативні фінансові наслідки для громадян, компаній і держав, а також для міжнародних установ. На сьогоднішній день в нашій державі здійснюється низка заходів у сфері запобігання та протидії корупції, більша частина з яких направлена саме на запобігання корупції, як і в більшості країн Європи. Одним із основних напрямів у сфері запобігання корупції є виявлення корупційних ризиків, які можуть виникнути в діяльності державних службовців, а також усунення умов та причин виникнення цих ризиків. Вказані корупційні ризики постійно досліджуються науковцями та громадськими організаціями у різних сферах державного управління. При цьому, за поширеністю корупційні ризики в діяльності державних службовців можна розташувати в такому порядку: недоброчесність державних службовців; виникнення конфлікту інтересів; безконтрольність з боку керівництва; наявність дискреційних повноважень. В переліку корупційних ризиків є наявність дискреційних повноважень, оскільки саме наявність можливості діяти на власний розсуд створює умови

для вчинення корупційних правопорушень. Дискреційні повноваження мають низку загальних ознак, а саме:

1) дозволяють органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави) на власний розсуд оцінювати юридичний факт (фактичний склад), внаслідок чого можуть виникати, змінюватись або припинятись правовідносини;

2) дозволяють на власний розсуд обирати одну із декількох, запропонованих у проекті нормативно-правового акта, форм реагування на даний юридичний факт;

3) надають можливість органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави) на власний розсуд вибирати міру публічно-правового впливу щодо фізичних та юридичних осіб, його вид, розмір, спосіб реалізації;

4) дозволяють органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави) обрати форму реалізації своїх повноважень – видання нормативного або індивідуально-правового акта, вчинення (утримання від вчинення) адміністративної дії;

5) наділяють орган (особу, уповноважену на виконання функцій держави) правом повністю або частково визначати порядок здійснення юридично значущих дій, у тому числі строк та послідовність їх здійснення;

6) надають можливість органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави) на власний розсуд визначати спосіб виконання управлінського рішення, у тому числі передавати виконання прийнятого рішення підлеглим особам, іншим органам державної влади та місцевого самоврядування, встановлювати строки і процедуру виконання [579].

Проведення антикорупційної експертизи сприяє усуненню корупціогенних факторів ще на етапі нормотворення, що в результаті виключає наявність дискреційних повноважень. Це є дуже важливим та позитивним кроком у сфері запобігання виникнення корупції [579].

Дослідивши дискреційні повноваження як корупційні ризики в діяльності органів державного управління, С.А. Резанов констатує, що застосування дискреційних прав – це дозволена законом інтелектуально-вольова діяльність компетентного суб'єкта, змістом якої є здійснення вибору одного з кількох варіантів рішення, встановленого правовою нормою, для забезпечення законності, справедливості, доцільності й ефективності адміністративного регулювання з метою ухвалення оптимального рішення у справі, максимально повно забезпечуючи досягнення встановлених правом цілей. До основних ознак дискреційних прав, зауважує науковець, можна віднести юридичну дозволеність адміністративного розсуду [580].

Міністерство юстиції України у своєму роз'ясненні «Антикорупційна експертиза як засіб запобігання корупції», зазначає наступне: «Під час антикорупційної експертизи у проектах нормативно-правових актів найбільше було виявлено недоліків техніко-юридичного характеру, які також сприяють вчиненню корупційних правопорушень. Досить часто проекти містили такий корупціогенний фактор, як неналежне визначення функцій, прав, обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування (дискреція), наслідком чого може бути невиправдане встановлення чи надмірне розширення дискреційних повноважень, створення умов для виникнення конфлікту інтересів та можливостей для зловживання наданими їм повноваженнями.» [581].

Методичні рекомендації Міністерства юстиції України «Запобігання і протидія корупції в державних органах та органах місцевого самоврядування» ознайомлюють працівників державних органів та органів місцевого самоврядування з ключовими положеннями запровадженої у 2011 році системи запобігання і протидії корупції та вимогами щодо доброчесної поведінки осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування. Пунктом 13 цих Методичних рекомендацій вказано, що

важливою складовою діяльності із запобігання корупції у конкретному органі є виявлення корупційних ризиків в діяльності органу (правових, організаційних та інших факторів та причин, які породжують, заохочують (стимулюють) корупцію), їх повне усунення або мінімізація. Серед таких ризиків, зокрема, наділення посадових осіб дискреційними повноваженнями – сукупністю прав та обов'язків державних органів та органів місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень [582].

Порядок проведення антикорупційної експертизи, затверджений наказом Міністерства юстиції України від 18.03.2015 року № 383/5 визначає механізм проведення антикорупційної експертизи нормативно-правових актів та проектів нормативно-правових актів з метою запобігання вчиненню корупційних правопорушень через наявність у законодавстві корупціогенних факторів, що сприяють або можуть сприяти вчиненню корупційних правопорушень. Антикорупційна експертиза проводиться за методологією проведення антикорупційної експертизи, визначеною законодавством. Антикорупційна експертиза чинних нормативно-правових актів здійснюється щодо законів України, актів Президента України та КМ України у таких сферах: 1) прав та свобод людини і громадянина; 2) повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування; 3) надання адміністративних послуг; 4) розподілу та витрачання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів; 5) конкурсних (тендерних) процедур [583].

Методологією проведення антикорупційної експертизи, що затверджена наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 року

№ 1395/5 (далі – Методологія № 1395/5) [569] визначаються типові види, критерії та способи оцінки, а також способи виявлення та усунення корупціогенних факторів у нормативно-правових актах та проектах нормативно-правових актів. Корупціогенним фактором є неналежне визначення в нормативно-правовому акті, проекті нормативно-правового акта функцій, прав, обов’язків і відповідальності органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, наслідком чого може бути невинуватене встановлення чи надмірне розширення дискреційних повноважень, створення умов для виникнення потенційного чи реального конфлікту інтересів та можливостей для зловживання наданими їм повноваженнями (п. 2.1 Методології № 1395/5).

Правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень визначаються Законом України «Про запобігання корупції». У пункті 1.1 статті 1 цього Закону, вказано, що корупційне правопорушення – це діяння, що містить ознаки корупції, вчинене особою, зазначеною у частині першій статті 3 цього Закону, за яке законом встановлено кримінальну, дисциплінарну та/або цивільно-правову відповідальність; корупція – це використання особою, зазначеною у частині першій статті 3 цього Закону, наданих їй службових повноважень чи пов’язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі, зазначеній у частині першій статті 3 цього Закону, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи

пов'язаних з ними можливостей. До переліку суб'єктів, на яких поширюється дія цього Закону, відповідно до частини першої статті 3, відносяться, серед інших: «1) особи, уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування: в) державні службовці, посадові особи місцевого самоврядування; е) посадові та службові особи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику;» [584].

Ю.В. Дем'янчук визначено, що корупція – це протиправне, суспільно небезпечне діяння осіб, наділених публічною владою, або тих, хто прагне скористатися цією владою з метою отримання неправомірної вигоди або будь-яких благ для себе та осіб, щодо яких спостерігається лояльність. Ознаками корупції є: деформація влади та суспільних інститутів; загроза національній безпеці та суверенітету держави; наявні публічні корупційні відносини, що виникають у публічній сфері з метою отримання неправомірної вигоди; зловживання владою, використання її в особистих цілях; суб'єктом їх вчинення є як публічна посадова та службова особа, так і юридична і фізична особа; відхилення поведінки посадової особи від загальновизнаних людських стандартів, що ґрунтуються на загальнолюдських цінностях; має на меті одержання незаконних привілеїв та матеріального прибутку для себе та осіб, щодо яких спостерігається лояльність; незаконні привілеї отримуються за державний та громадський рахунок; особиста вигода не обов'язково має грошово-фінансовий характер; політична діяльність у багатьох випадках супроводжується корупційною складовою через вплив на публічні та соціальні відносини за допомогою політичної влади; охоплює сукупність взаємопов'язаних правопорушень різного рівня суспільної небезпеки (кримінальних, адміністративних, дисциплінарних та цивільно-правових) [585, с. 337].

О.Г. Боднарчук та С.С. Мірошниченко акцентують увагу на тому, що труднощі у формуванні системи фінансової безпеки України пов'язані з відсутністю в країні координаційного центру, який, отримуючи інформацію з цієї проблематики від різних міністерств і відомств, мав би змогу узагальнити її й зробити відповідні висновки [586].

А.І. Суббот наголошує, що успішні розслідування корупційних злочинів на вищому рівні зазвичай проводилися після зміни влади в країні, а також під іноземною юрисдикцією, що забезпечувало незалежність та об'єктивність судочинства. Окрім того, боротьба з «великою корупцією» має не тільки бути системною і спрямованою проти окремих представників вищої бюрократії, але й стосуватися третіх осіб, які брали участь у схемах незаконного збагачення, в тому числі представників комерційних структур. ... метою розслідування випадків корупції у державній службі має бути не тільки покарання учасників злочину, але й розшук і повернення державі незаконно привласнених активів [587].

У Стратегії реформування системи державного нагляду (контролю), схваленої розпорядженням КМ України від 18 грудня 2017 року № 1020-р, зазначено про необхідність удосконалення системи державного нагляду (контролю) щодо запобігання правопорушенням у сфері господарської діяльності, зокрема в частині здійснення перегляду, систематизації та удосконалення актів законодавства, які визначають повноваження органів державного нагляду (контролю) в окремих сферах господарської діяльності, з питань вжиття заходів реагування щодо виявлення порушення в частині обмеження надмірно широких дискреційних повноважень посадових осіб органів державного нагляду (контролю) щодо вжиття заходів реагування під час здійснення державного нагляду (контролю) [588].

Є деякі ситуації, коли урядова дискреція, є єдиним справедливим способом вирішення певних питань. Це прийом, який дозволяє уникнути

жорсткості письмового статуту, і це засіб, за допомогою якого можна уникнути реальних випадків негараздів. Часто закон не може передбачити всіх ситуацій, які можуть виникнути, і за відсутності міністерського розсуду немає альтернативи виконувати букву закону [561, р. 1].

Корупція в Україні набула ознак системного явища, яке поширює свій негативний вплив на всі сфери суспільного життя, все глибше укорінюючись у повсякденному житті як основний, швидкий та найбільш дієвий протиправний засіб вирішення питань, досягнення певних цілей. Масштаби поширення корупції загрожують національній безпеці України. Це потребує негайного вжиття системних та послідовних заходів, які мають комплексний характер і базуються на єдиній Національній антикорупційній стратегії. За результатами проведених досліджень, у тому числі соціологічних, виявлено, що серед основних причин виникнення і поширення корупції в Україні є наявність у органів державної влади та осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, широкого спектра дискреційних повноважень [589].

Відповідно до юридичної позиції Конституційного Суду України, корупція є однією з основних загроз національній безпеці України, про що зазначено в абзаці четвертому підпункту 2.2 пункту 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 26 лютого 2019 року № 1-р/2019, а саме: «Незважаючи на те, що корупція є однією з основних загроз національній безпеці України, протидія корупції має здійснюватися виключно правовими засобами з дотриманням конституційних принципів та приписів законодавства, ухваленого відповідно до Конституції України.» [590, с. 6].

Конституційний Суд України вважає, що Україна як демократична та правова держава має забезпечити створення умов для запобігання та протидії корупції та належного юридичного регулювання відносин з притягнення до

юридичної відповідальності осіб, які вчинили корупційні правопорушення. Отже, розбудова України як демократичної, правової держави, в якій визнається і діє принцип верховенства права, вимагає запровадження ефективної, передбачуваної та такої, що відповідала б правомірним очікуванням громадян України, антикорупційної політики для захисту конституційних цінностей, прав і свобод людини і громадянина. Обов'язком парламенту при запровадженні законодавчої основи для запобігання та протидії корупції як однієї із основних загроз національній безпеці України є те, щоб норми законів відповідали критеріям юридичної визначеності, ґрунтувалися на приписах Основного Закону України та принципах регулювання антикорупційної діяльності, що містяться у актах міжнародного права (абзаци третій, п'ятий підпункту 2.1 пункту 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 6 червня 2019 року № 3-р/2019) [591, с. 4].

Конституційний Суд України вважає, що принцип юридичної визначеності як один із елементів верховенства права не виключає визнання за органом публічної влади певних дискреційних повноважень у прийнятті рішень, однак у такому випадку має існувати механізм запобігання зловживанню ними [592, с. 5].

У Доповіді «Верховенство права» Венеційської комісії, на 86-му пленарному засіданні у березні 2011 року, до елементів верховенства права віднесено юридичну визначеність та заборону свавілля (пункт 41). У пункті 45 Доповіді зазначено, що потреба у визначеності не означає, що органи, який ухвалює рішення, не повинні надаватись дискреційні повноваження (де це необхідно) за умови наявності процедур, що унеможливають зловживання ними. У цьому контексті закон (a law), яким надаються дискреційні повноваження певному державному органу, повинен вказати чітко і зрозуміло на обсяг такої дискреції. Не відповідатиме верховенству

права, якщо надана законом виконавчій владі дискреція матиме характер необмеженої влади. Отже, закон повинен вказати на обсяг будь-якої такої дискреції та на спосіб її здійснення із достатньою чіткістю, аби особа мала змогу відповідним чином захистити себе від свавільних дій [влади]. Щодо заборони свавілля у пункті 54 Доповіді вказано таке: хоча дискреційні повноваження є необхідними для здійснення всього діапазону владних функцій у сучасних складних суспільствах, ці повноваження не мають здійснюватись у свавільний спосіб. Їх здійснення у такий спосіб уможливорює ухвалення суттєво несправедливих, необґрунтованих, нерозумних чи деспотичних рішень, що є несумісним із поняттям верховенства права [593]. Елементами верховенства права є принципи рівності і справедливості, правової визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі [594-595].

Результати проведеного дослідження поглядів науковців стосовно дискреційних повноважень органів влади, як чинника корупції, що є загрозою податковій безпеці, свідчать про відсутність єдиної наукової думки щодо визначення понять дискреційних повноважень не тільки органів влади взагалі, а й податкових органів, зокрема. Про погляди законодавців стосовно дискреційних повноважень органів влади, як чинника корупції, що є загрозою податковій безпеці, свідчать нормативні положення Антикорупційної стратегії на 2021-2025 роки [596]. Як зазначено у розділі 3 Антикорупційної стратегії на 2021-2025 роки, яка набрала чинності 10.07.2022 року, пріоритетними сферами запобігання корупції є: «3.1. Суд, прокуратура та органи правопорядку. 3.2. Державне регулювання економіки. 3.3. Митна справа та оподаткування. 3.4. Державний та приватний сектори економіки. 3.5. Будівництво, земельні відносини та інфраструктура. 3.6.

Сектор оборони. 3.7. Охорона здоров'я, освіта і наука та соціальний захист.» [596].

Згідно з даними стандартного опитування щодо рівня корупції серед наведених вище найбільш пріоритетних напрямів боротьби з корупцією і для бізнесу (57 відсотків респондентів), і для населення України (52 відсотків респондентів), є податкова і митна сфери, зокрема, для населення – 25 відсотків, для представників бізнесу – 32 відсотки. Проблемами, які на думку законодавця, у сфері оподаткування потребують вирішення, є:

«3.3.5. *Проблема.* Надмірний обсяг дискреційних повноважень у працівників органів податкової служби. *Очікувані стратегічні результати:* 1) унеможливлено необґрунтований вплив суб'єктивних чинників під час виконання посадовими особами органів податкової служби своїх повноважень; 2) зменшено перелік підстав для проведення перевірок органами податкової служби, а також кількість перевірок з безпосереднім контактом із платником податку.

3.3.6. *Проблема.* Наявність в органів податкової служби функцій щодо застосування фінансових санкцій та надмірна зосередженість роботи цих органів на їх застосуванні призводять до корупційних ризиків. *Очікувані стратегічні результати:* 1) на прозорих і конкурсних засадах утворено новий орган із досудового розслідування злочинів у фінансовій сфері; забезпечено гарантії незалежності такого органу, його інституційну спроможність та підзвітність; 2) головним критерієм для оцінки ефективності роботи органів податкової служби та їх посадових осіб є ступінь дотримання законодавства із сплати податків, а не виконання плану із надходжень до бюджету; 3) пріоритетним напрямом роботи органів податкової служби є консультації та роз'яснення для платників податків.» [596].

3.3. Ухилення від сплати податків як основний виклик фінансовій безпеці держави в сучасних економічних реаліях

Ухилення від сплати податків (англ. tax evasion) – це дії, направлені на незаконну несплату або недоплату податків, як правило, шляхом навмисного внесення неправдивої декларації або неподання декларації до податкових органів, наприклад, шляхом зазначення меншого доходу, прибутку, ніж фактично було отримано, або шляхом завищення показників по відрахуванню. Ухилення від сплати податків тягне за собою кримінальну або цивільно-правову відповідальність [597, с. 683].

Нині питання співвідношення правового статусу управненої та зобов'язаної особи у податкових правовідносинах, на думку Д.О. Гетманцева, є одним із найактуальніших питань їх правового регулювання. Адже постійний розвиток економічних відносин робить неможливим застосування старих форм та механізмів побудови взаємовідносин платника податків та держави в особі уповноважених державних органів. У сучасних економічних реаліях однобічний диктат держави, побудований на односторонньому зобов'язанні платника сплачувати податок, та кореспондуючому йому праві держави вимагати його сплату, є неприйнятним. Водночас очевидно, що чим менше зусиль законодавця присвячується забезпеченню інтересів платників податків у податкових правовідносинах, тим дедалі менше зацікавленості платники виявляють у провадженні своєї діяльності виключно в межах правового поля, що, в свою чергу, зумовлює зростання тіньового сектору економіки, завдяки чому держава недоотримує значні надходження до державного бюджету [513-514].

Основними викликами та загрозами у сфері фінансової безпеки є: втрата доходів бюджету внаслідок поширених явищ «сірого» імпорту та контрабанди, схем ухилення від оподаткування, розмивання бази оподаткування шляхом використання «низькоподаткових» юрисдикцій;

непослідовність правового регулювання відносин у податковій сфері. Одним із завдань у сфері фінансової безпеки є розбудова ефективної моделі боротьби зі злочинами в економічній сфері шляхом забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України та імплементація мінімального стандарту Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS) та впровадження ефективних податкових правил стосовно контрольованих іноземних компаній [244; 598-599].

Передумови для подальшої імплементації в Україні Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Плану дій BEPS) створені в нормативних положеннях Закону України від 15.06.2021 року № 1539-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» [600] та Закону України від 15.06.2021 року № 1542-IX «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» [601], оскільки одним із негативних явищ сучасного ринку праці України є переміщення частини зайнятого населення до неофіційного (тіньового) сегмента. Така форма зайнятості передбачає приховування від обліку та оподаткування результатів дозволеної законодавством діяльності. Так, згідно з даними Державної служби статистики України кількість неформально

зайнятого населення віком від 15 до 70 років в Україні у 2019 році складала 3460,4 тис. осіб, у січні-вересні 2020 року – 3275,5 тис. осіб, а відтак, доходи таких громадян залишаються не задекларованими та з них не сплачуються передбачені законом податки і збори [602].

Серед загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування є тінізація економіки. 11 серпня 2021 року Указом Президента України від 11.08.2021 року № 347/2021 затверджено Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року [244]. Оцінюючи стан економічної безпеки держави України крізь призму викликів та загроз у цій Стратегії зазначено, що стан розвитку економіки України протягом останніх 10 років не давав змоги забезпечувати національні економічні інтереси. Протягом 2010-2019 років стан економічної безпеки оцінювався як незадовільний із погіршенням показників практично за всіма складовими до небезпечного рівня у 2012 році та 2014-2015 роках. За розрахунками Міністерства економіки України, здійсненими відповідно до Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджених наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29 жовтня 2013 року № 1277 [603], середнє значення рівня економічної безпеки за цей період становило 40 відсотків – зона рівня незадовільного стану (за результатами перерахунку рівня економічної безпеки України за основними складовими економічного характеру). У 2019 році рівень економічної безпеки України становив 43 відсотки, а за підсумками першого півріччя 2020 року – 41 відсоток. Загалом показники всіх основних складових економічної безпеки залишаються низькими, що зберігає високими ризики прояву масштабних дестабілізаційних явищ у розвитку економіки в довгостроковій перспективі [244].

Складовими економічної безпеки, відповідно до Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України від 29

жовтня 2013 року № 1277 [603] є: виробнича, демографічна, енергетична, зовнішньоекономічна, інвестиційно-інноваційна, макроекономічна, продовольча, соціальна, фінансова безпеки. Економічна безпека – це стан національної економіки, який дає змогу зберігати стійкість до внутрішніх та зовнішніх загроз, забезпечувати високу конкурентоспроможність у світовому економічному середовищі і характеризує здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання. Фінансова безпека, як складова економічної безпеки – це стан фінансової системи країни, за якого створюються необхідні фінансові умови для стабільного соціально-економічного розвитку країни, забезпечується її стійкість до фінансових шоків та дисбалансів, створюються умови для збереження цілісності та єдності фінансової системи країни. Фінансова безпека, у свою чергу, має такі складові:

- банківська безпека – це рівень фінансової стійкості банківських установ країни, що дає змогу забезпечити ефективність функціонування банківської системи країни та захист від зовнішніх і внутрішніх дестабілізуючих чинників незалежно від умов її функціонування;

- безпека небанківського фінансового сектору – це рівень розвитку фондового та страхового ринків, що дає змогу повною мірою задовольняти потреби суспільства в зазначених фінансових інструментах та послугах;

- боргова безпека – відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для задоволення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує суверенітету держави та її фінансовій системі;

- бюджетна безпека – це стан забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості державних фінансів, що надає можливість органам

державної влади максимально ефективно виконувати покладені на них функції;

– валютна безпека – це стан курсоутворення, який характеризується високою довірою суспільства до національної грошової одиниці, її стійкістю, створює оптимальні умови для поступального розвитку вітчизняної економіки, залучення в країну іноземних інвестицій, інтеграції України до світової економічної системи, а також максимально захищає від потрясінь на міжнародних валютних ринках;

– грошово-кредитна безпека – це стан грошово-кредитної системи, що забезпечує всіх суб'єктів національної економіки якісними та доступними кредитними ресурсами в обсягах та на умовах, сприятливих для досягнення економічного зростання національної економіки [603].

Із наведеного вище переліку, до складових фінансової безпеки не віднесено податкову безпеку. Отже, досі зберігається тенденція ігнорування надважливості розрахунку рівня податкової безпеки в показниках розрахунку рівня економічної безпеки, та фінансової безпеки, зокрема. Це підтверджується тим, що у Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року [244] відсутній індикатор податкової безпеки серед індикаторів економічної безпеки, таких як: «Фінансова безпека», «Виробнича безпека», «Зовнішньоекономічна безпека», «Інвестиційно-інноваційна безпека», «Макроекономічна безпека».

Отже, оскільки стратегічний курс у сфері забезпечення економічної безпеки має два взаємопов'язаних напрями – напрям розвитку та безпековий напрям [244], забезпечення національних економічних інтересів вимагає формування і реалізації стратегічного курсу у сфері забезпечення економічної безпеки, спрямованого як на стале нарощення конкурентоспроможності економіки України, так і на поступове зміцнення економічної стійкості, запорукою якої є і податкова безпека. Поряд із

наведеним вище, слід зазначити про те, що за результатами оцінки за методологією Public Expenditure and Financial Accountability, проведеної у 2019 році, відсутність інтегрованої системи управління ризиками, пов'язаними з дотриманням податкової дисципліни, визначено слабкою стороною податкового адміністрування, що потребує забезпечити подальше удосконалення податкового законодавства та його гармонізацію із законодавством ЄС [604].

Протягом останніх 10 років стан фінансової безпеки (при середньому значенні оцінки стану фінансової безпеки за цей період на рівні 42 відсотків від оптимального значення) оцінювався як незадовільний, причиною чого стали постійний дефіцит державного бюджету та пов'язане з цим значне боргове навантаження, недостатній розвиток довгострокового інвестиційного кредитування економіки та фондового ринку. За підсумком 2019 року рівень фінансової безпеки зменшився на 4 відсоткових пункти (порівняно з 2018 роком) до 42 відсотків та на 3 відсоткових пункти до 38 відсотків за підсумками першого півріччя 2020 року порівняно з рівнем у першому півріччі 2019 року. Серед основних викликів та загроз у сфері фінансової безпеки є високий рівень тінізації економіки [244].

У додатку до Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року, затвердженої Указом Президента України від 11.08.2021 року № 347/2021 [244], вказано рівень тіньової економіки у відсотках валового внутрішнього продукту, з наведенням значення індикаторів за 2010-2019 роки (таблиця 3.1). Із наведених значень індикаторів, рівень тіньової економіки за ці роки значно перевищував не тільки значення цільового орієнтира (13%), але й критичні межі (25%).

Таблиця 3.1

**Рівень тіньової економіки,
відсотків валового внутрішнього продукту**

Значення індикаторів за роками											
2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Критичні межі	Значення цільового орієнтира
36	32	30	30	36	35	33	32	29	28	25	13

Джерело: складено автором за: [244]

За попередніми розрахунками Мінекономіки рівень тіньової економіки у 2020 році становив 30% від обсягу офіційного ВВП. Ускладнення умов економічної діяльності, внаслідок запровадження протиепідемічних заходів в Україні та світі, спричинили природне бажання суб'єктів господарювання зменшити ризики втрати лімітованих ресурсів (на тлі суттєвого зростання збитків в економіці через тимчасові, але непрогнозовані у часі, обмеження ділової активності), що і призвело до зростання тінізації економіки. Разом з тим, отримане за підсумком 2020 року зростання рівня тіні є меншим порівняно зі зростанням упродовж попередніх кризових періодів (зокрема, за підсумком кризи 2014 року). Це свідчить про неординарність проявів коронакризи. Пандемія та запроваджені безпрецедентні карантинні обмеження зумовили часткову зміну мотивації у поведінці економічних суб'єктів (у сферах як виробництва, так і споживання). Вірогідно, що це, у свою чергу, по-перше, знайшло відбиток в інтенсивності таких процесів, як тінізація доходів, тобто, пригнічена загальна активність з неекономічних причин обмежила не лише діяльність суб'єктів у легальному секторі економіки, але і можливість з розширення тіньових операцій. По-друге, призвело до появи нових каналів тінізації при звуженні можливості використання традиційних, що не знайшло свого повного відображення в існуючих методах (метод збитковості підприємств; монетарний метод; метод «витрати населення – роздрібний товарооборот і послуги»; електричний

метод) оцінки тіньової економіки. Зростання тіньової економіки у 2020 році, насамперед, є наслідком складних, неординарних умов, в яких функціонували економічні агенти під час коронакризи. Разом з тим, відносно незначне зростання тіні є результатом неординарності проявів коронакризи і часткової зміни патернів людської поведінки, які: змінили канали тінізації, що, наразі, не охоплюються окремими існуючими методами обрахунку; обмежили можливості для тінізації, заблокували традиційні канали за недостатньої, наразі, поширеності нових. Зазначені процеси свідчать про постійну зміну проявів тінізації і, відтак, необхідність постійного удосконалення як методів обрахунку, так і методів виявлення і боротьби з цим явищем. Разом з тим, процеси тінізації економіки значною мірою спричиняються також недостатньо сприятливим середовищем. Позитивні очікування від реформ, їх реалізація стимулюють населення та суб'єктів господарювання до розширення діяльності у легальному секторі за умови поліпшення інвестиційного та бізнес-клімату в країні. При цьому належні умови та інституційне середовище неможливо створити доти, доки не будуть подолані системні чинники, що стримують процеси детінізації економіки в Україні. Основними серед них є: низький рівень захисту прав власності; недостатній рівень захисту інтелектуальної власності; низький рівень ліквідності фондового ринку, захисту прав інвесторів; недосконалість судової системи країни; високий рівень корупції в країні; наявність територій, не підконтрольних уряду, утворених у ході збройного конфлікту на території країни, та, як наслідок, зростання «потенційних можливостей» для застосування схем контрабанди товарами [605].

За результатами дослідження української економіки [606], 846 млрд. гривень або 23,8% від офіційного ВВП за 2018 рік, перебуває в тіні, з них: 19,7% ВВП (702 млрд. грн) становить готівкова тіньова економіка, 4,1% ВВП (144 млрд. грн) – домашнє виробництво товарів для власного кінцевого

використання, тобто – негрошова тіньова економіка. Дослідження в Україні свідчить, що більше чверті (26,2%) обсягу «готівкової тіньової економіки» (це 5,3% ВВП або 190 млрд. гривень) – це «наслідкова тіньова економіка», де ініціаторами розрахунку готівкою є обидві сторони – і продавець, і покупець. А решта (73,8%) загального обсягу української тіньової економіки (або 14,4% ВВП – 512 млрд. грн) – це «пасивна тіньова економіка», ініціатором якої є продавець. Стимулювання безготівкових електронних розрахунків має суттєво зменшити саме рівень «пасивної тіньової економіки». У так званій «наслідковій тіньовій економіці» дві сторони угоди отримують вигоду від неї, наприклад, при оплаті готівкою замовник не вимагає рахунку та отримує знижку, а постачальник, не реєструючи транзакцію, заощаджує на податкових витратах. У так званій «пасивній тіньовій економіці» вигоду від неї отримує лише продавець цього товару чи послуги, який, наприклад, продає товар за готівку без чеку і не сплачує податки. До слова, історично рівень тіньової економіки серед країн (Чеська Республіка, Польща, Словенія, Словаччина, Хорватія, Болгарія, Боснія і Герцеговина, Сербія) коливався від 10,1% до 26,9% від обсягу ВВП [606].

Обґрунтовуючи необхідність прийняття законопроекту від 29.08.2019 року № 1073 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків в сфері торгівлі і послуг» [241] його автори зазначають, що значні обсяги «тінізації» економіки створюють необхідність впровадження окремих мотиваційних заходів, спрямованих на виведення з тіньового обігу частки готівкових розрахунків та «відбілювання» обігу товарів, що реалізуються без офіційного відображення тими суб'єктами господарювання, які згідно законодавства не звільнені від обов'язку застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО) в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, проте реально їх не використовують. Інструментами, покликаними сприяти процесам детінізації економіки

України та підвищення рівня захисту прав споживачів, є: а) посилення мотивації самих покупців (споживачів) товарів (послуг) в отриманні фіскальних звітних чеків; б) створення рівних конкурентних умов для суб'єктів господарювання, для яких встановлено обов'язок застосовувати РРО; в) фіскалізація ризикових видів діяльності суб'єктів господарювання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування [241-242].

Тіньова економіка (англ. shadow economy) – прихована економічна діяльність всупереч чинним законодавчим актам і державним нормативам. Сукупність неконтрольованих державою, нерегламентованих і протиправних видів економічної діяльності [597, с. 660]. Тіньова економіка залишається однією з найсуттєвіших загроз для економічної безпеки держави, що загострює соціально-економічну кризу в Україні та негативно позначається на її міжнародному іміджі. Саме тому розроблення ефективних механізмів детінізації сфери господарювання та фінансів, розшуку й повернення до легального обігу незаконно виведених із нього активів, захист об'єктів права власності є пріоритетними напрямками реалізації державної політики. Особливості вітчизняної тіньової економіки є наслідком становлення та розвитку її за радянських часів. За умов адміністративно-командної планової системи господарювання в колишньому СРСР тіньові відносини стали підґрунтям для організованої злочинності та корупції [607, с. 5].

У наукових колах немає єдиної позиції щодо визначення поняття «тіньова економіка». Проблема полягає не лише в трактуванні, а й у використанні термінів, яких налічується понад тридцять, серед яких: «чорна» (black), «таємна» (clandestine), «прихована» (hidden), «неформальна» (informal), «невидима» (invisible), «нерегульована» (irregular), «неофіційна» (non-official), «паралельна» (parallel), «друга» (second), «тіньова» (shadow), «секретна» (subterranean), «підпільна» (underground), «неповідомлена» (unobserved), «неофіційна» (unofficial), «неzareєстрована» (unrecorded)

економіка. Англomовний світ, зокрема й Індія, віддає перевагу застосуванню поняття «чорна» економіка або «прихована». Північноамериканські дослідники використовують здебільшого терміни «підпільна», «прихована» і «тіньова» економіка. Поняттям «чорна» економіка активно послуговуються датські, французькі, німецькі й італійські вчені, однак термін «секретна» переважає у Франції, «тіньова» – у Німеччині, «прихована» – в Італії [607, с. 8].

В Україні немає єдиного підходу не тільки до категоріального апарату (іллегальна, невидима, нелегальна, кольорова – на кшталт сіра, чорна, андеграундна, прихована тощо), а й до трактування змісту тіньової економіки, що призводить до деструктивності поглядів на це явище, методів оцінювання його обсягів і масштабів та шляхів протидії [607, с. 10]. Тіньова економіка – це складне соціально-економічне явище, що є сукупністю неконтрольованих і нерегульованих як протиправних, так і законних, але аморальних економічних відносин між суб'єктами економічної діяльності з приводу отримання прибутку шляхом приховування доходів й ухилення від сплати податків [607, с. 11].

Для ефективного виведення економіки з тіні необхідно, перш за все, визначити фундаментальні причини цього явища. Основними «драйверами» переходу економічних агентів у тінь є: порівняно високе податкове навантаження; надмірна «зарегульованість» економічної діяльності, адміністративні бар'єри ведення бізнесу; низька ефективність політики державних громадських інститутів – відсутність захисту прав власності, незалежного суду, свободи інформації, громадського контролю над діяльністю уряду тощо; низька якість регулювання ринку праці, проблеми нелегальної міграції, нелегальної робочої сили; низька якість державних послуг і відсутність видимого для платника податків зв'язку між рівнем отримуваних ним державних послуг і обсягом його податкових зобов'язань; корупція серед представників перевіряючих органів. Перераховані причини

навіть чи можуть бути усунені послідовно – вони пов'язані між собою, наприклад, занадто високе податкове адміністративне навантаження створює стимули для корупції, зловживання владою, використання системи «відкатів». Тіньова економіка – явище соціально-економічного характеру, що пояснюється причиною її виникнення, тобто нестачею або дефіцитом певних ресурсів або продуктів матеріального характеру та бажанням їх отримати чи примножити. Відповідно детінізація економічних процесів у державі має бути орієнтована на подолання причин їхнього виникнення, із використанням комплексу методів економічного, правового, політичного та соціального характеру [608].

Аналіз положень нормативно-правових актів, що діяли на території незалежної України, за твердженням О.В. Тильчик, дозволив констатувати періодичне звернення до проблем інституційного забезпечення протидії тінізації, однак усе це не набуло ані системних рис, ані систематичності й послідовності. Вченою встановлено, що окремі адміністративно-правові акти підзаконного характеру, в яких ішлося про важливість забезпечення протидії тінізації економіки та зазначалося про суб'єктів владних повноважень із визначенням окремих завдань за вказаним напрямом, втратили чинність, а передбачені в них заходи були розраховані на невеликий проміжок часу [609, с. 383].

Грунтуючись на понятті «тіньова економіка» за широкого підходу – як діяльності у сфері економіки, що спрямована на отримання матеріального результату, який не відображається (не обліковується, не контролюється) та не включається до складу ВВП, О.В. Тильчик сформульовано авторське поняття «тінізація економіки»: це процес трансформації економіки, пов'язаний із порушенням встановлених правовими нормами вимог до діяльності у сфері економіки, що спрямована на отримання матеріального результату, який не відображається (не обліковується, не контролюється) у

складі ВВП, та, за умови досягнення критичного рівня, становить загрозу економічній безпеці. Про тінізацію економіки свідчить наявність ключової ознаки діяльності у сфері економіки, яка здійснюється поза державним контролем із порушенням правових приписів. Саме ця ознака дозволяє визначати тінізацію економіки як загрозу національній безпеці у сфері економіки та формувати перспективні способи державного впливу з метою недопущення виникнення та існування такої загрози. Застосований підхід одночасно передбачає можливість розмежування поняття «тінізація економіки» із суміжними поняттями в їх юридичному змісті: «тіньова економіка», «правопорушення у сфері економіки» (у широкому змісті цього поняття), «корупція», «легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом» [609, с. 380-381].

О.В. Тильчик надано визначення протидії тінізації економіки як цільового формально-визначеного впливу уповноважених суб'єктів правовими та організаційними засобами на об'єкт (осіб) з метою охорони й захисту національних інтересів у економічній сфері та у сфері публічного адміністрування, попередження й недопущення порушень у згаданих сферах, у тому числі – шляхом усунення корупційних ризиків [609, с. 13].

Після прийняття Закону України від 21.06.2018 року № 2469-VIII «Про національну безпеку України» [53] дослідженнями проблематики детінізації економіки України займалися: Р.Р. Августин [610]; С.О. Баранов [611]; І.В. Бірюков [612]; М.М. Заверуха [613]; А.О. Золковер [614]; В.В. Кубатко [615]; А.А. Левшук [616]; О.О. Пилипченко [617]; П.В. Пірникоза [618]; В.С. Рейкін [619]; І.В. Тютюник [620].

Однією зі складових тіньової економіки в Україні є фіктивне підприємництво, яке в наш час викликає особливу небезпеку. Фіктивне підприємництво розглядається як соціально небезпечне явище, яке поширилось в економічній сфері держави, має багато назв і різне змістовно-

правове трактування, завдає високої матеріальної шкоди державі, іншим суб'єктам господарювання, негативно впливає на економічні та суспільні відносини [621, с. 1].

О.В. Тарасенко запропоновано авторські визначення понять: «фіктивне підприємництво» – це використання суб'єктів господарювання (фіктивних фірм (підприємств) з ознаками фіктивності) або тільки їхніх реквізитів як засобу (знаряддя) для отримання корисливих результатів; «протидія фіктивному підприємництву», яке доцільно розуміти як поняття, що включає законодавчі, ідеологічно-інформаційні, організаційні, адміністративно-правові, виховні та оперативно-розшукові заходи щодо попередження (профілактики) і припинення фіктивного підприємництва [621, с. 12].

Актуальні питання протидії реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання досліджені І.Є. Криницьким [622]. Фіктивну діяльність суб'єктів господарювання як загрозу економічній безпеці України досліджено А.В. Оніщик [623].

В.О. Заросило виділяє загрози, які виникають на початку підприємницької діяльності, під час функціонування підприємств, установ та організацій, на виробничому етапі, етапі перевезення продукції, етапі реалізації та збуту продукції та етапі фінансових розрахунків. Наприклад, на етапі реєстрації підприємств такі загрози можуть бути викликані корупційними діями чиновників, які вимагатимуть хабарі за реєстрацію підприємств чи надання дозволів. На другому етапі це можуть бути технологічні та інші проблеми, які пов'язані з виробництвом, крадіжки складової продукції та інші дії, що можуть загрожувати фінансовій безпеці підприємств. На етапі перевезення продукції загрозами для фінансової безпеки можуть бути шахрайство перевізників, крадіжки та псування товарів і матеріалів. Загрозами для фінансової безпеки на етапі реалізації продукції можуть бути також крадіжки, шахрайство, заниження цін та ін. [624].

Ознаками фіктивної діяльності суб'єкта господарювання, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою-підприємцем, в тому числі визнання реєстраційних документів недійсними є: а) зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; б) незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством; в) зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження; г) зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників [371; 597, с. 693].

Фіктивне підприємництво (англ. *fake entrepreneurship*) – створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона [597, с. 694].

Фіктивна компанія (компанія-оболонка) (англ. *shell company*) – компанія, яка є зареєстрованою, але не має значних активів та не здійснює жодної діяльності; компанія, що не має значних активів та операцій, або юридична особа, що не здійснює жодної діяльності і не проводить операції в юрисдикції, де вона зареєстрована. Фіктивні компанії можуть створюватись у багатьох юрисдикціях, включаючи офшорні фінансові центри чи території з пільговим режимом оподаткування (податкові гавані). До того ж вони можуть мати різну структуру власності. Акціями (номінальними чи на пред'явника) можуть володіти фізичні чи юридичні особи. Деякі компанії можуть створюватись для однієї єдиної мети чи мати тільки один актив. Інші

створюються для багатьох цілей чи управляють багатьма активами, що сприяє змішуванню законних та незаконних активів. Можливість анонімності є важливим фактором у використанні фіктивних компаній. Вони можуть використовуватись для приховування особистості фізичних осіб, які є справжніми власниками чи осіб, які контролюють компанію (бенефіціарні власники) [597, с. 693-694].

Фіктивні компанії (англ. shell companies) – компанія або корпорація є об'єктом з обмеженою відповідальністю, яка не має фізичної присутності у своїй юрисдикції, не має працівників та не здійснює комерційної діяльності. Вона зазвичай формується в юрисдикції податкового притулку або секретності, і його основною або єдиною метою є ізолювати реального фактичного власника від податків, розкриття інформації або того й іншого. Фіктивні компанії також називаються міжнародними комерційними компаніями, особистими інвестиційними компаніями, підставними компаніями або компаніями «поштової скриньки» [597, с. 694-695].

Підставна компанія (англ. front company) – компанія (корпоративний інструмент), що може бути використана з метою приховування бенефіціарної правовласності організації [597, с. 498].

25 вересня 2019 року набрав чинності Закон України від 18.09.2019 року № 101-ІХ, яким було виключено із Кримінального кодексу України статтю 205 «Фіктивне підприємництво» [625]. Проте, фіктивне підприємництво залишається актуальним фактором, що загрожує податковій безпеці і ускладнює реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, що підтверджується наступним:

– 27 липня 2021 року набрав чинності Наказ Служби безпеки України від 23.07.2021 року № 257, яким затверджено Положення про Міжвідомчу робочу групу з проведення моніторингу ефективності застосованих спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій).

Відповідно до абз. 3 п. 6 цього Положення, міжвідомча робоча група має право виявляти суб'єктів господарювання, у тому числі з ознаками фіктивності, які можуть бути причетні до діяльності підсанкційних суб'єктів, сприяти уникненню застосованих санкцій, та вживати заходи щодо притягнення таких суб'єктів до відповідальності за дії на шкоду інтересам держави та її громадян [626].

– Виявлення та припинення протиправної діяльності «конвертаційних центрів» і підприємств, діяльність яких має ознаки фіктивності (зокрема з використанням механізмів «транзиту», «скруток» та «зустрічних потоків»), задіяних у легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванні тероризму, а також здійснення заходів з припинення їх діяльності передбачено у Плані заходів з реалізації Основних напрямів розвитку системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення в Україні на період до 2023 року, затвердженого розпорядженням КМ України від 12.05.2021 року № 435-р [627].

Серед критеріїв відбору платників податків-юридичних осіб при формуванні плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 07.09.2020 року № 548, акцент робиться на тих платників податків, які мають ознаки фіктивності (високий ступінь ризику). Для середнього ступеня ризику, – наявність інформації щодо здійснення платником податків операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку включені до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності (п. 5, розділу III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків) [628].

Другим фактором, серед загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування є офшоризація економіки, зокрема, виведення капіталу в країни з низьким рівнем оподаткування та у держави, віднесені до переліку офшорних зон.

Підтвердженням актуальності сучасної проблематики офшоризації економіки є Рекомендації ВР України щодо бюджетної політики, затверджені Постановою ВР України від 15.07.2021 року № 1652-IX [629], в яких КМ України при підготовці проекту Закону України про Державний бюджет України на 2022 рік і складанні Бюджетної декларації на 2023-2025 роки було рекомендовано опрацювати та вжити заходів з вирішення питань щодо збільшення доходів проекту державного бюджету порівняно з відповідними показниками, передбаченими у Бюджетній декларації на 2022-2024 роки, з урахуванням вжиття заходів щодо погашення податкового боргу платників податків перед бюджетом, зниження рівня тіньової економіки (включаючи руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, запобігання та протидію контрабанді, запобігання незаконному відшкодуванню податку на додану вартість та відмиванню коштів через офшорні зони) [629].

У Плані заходів з реалізації Основних напрямів розвитку системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення в Україні на період до 2023 року, затвердженого розпорядженням КМ України від 12 травня 2021 року № 435-р, значну увагу приділено і проблематиці удосконалення законодавства з питань протидії офшоризації та тінізації національної економіки [627], серед яких: а) підготовка пропозицій щодо внесення змін до законодавства в частині створення Єдиного реєстру рахунків фізичних і юридичних осіб та індивідуальних банківських сейфів як єдиної державної інформаційної системи; б) оновлення українського переліку офшорних зон з урахуванням

правових норм ЄС та даних Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та Організації економічного співробітництва та розвитку [630]; в) виявлення фінансових операцій, пов'язаних з відмиванням доходів, одержаних внаслідок вчинення податкових злочинів, та подання до правоохоронних органів відповідних узагальнених матеріалів [627].

Планом заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах, затвердженого Розпорядженням КМ України від 03.03.2021 року № 162-р [631] передбачено:

1. Забезпечення оновлення українського переліку офшорних зон з урахуванням правових норм ЄС та даних Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та ОЕСР.

2. Запобігання незаконному виведенню коштів за кордон, у тому числі до офшорних зон, незаконному переміщенню товарів на підставі підроблених рахунків-фактур (інвойсів).

3. Подання правоохоронним органам узагальнених матеріалів (додаткових узагальнених матеріалів), сформованих за результатами здійснення моніторингу фінансових операцій, та виявлення таких, що можуть бути пов'язані з легалізацією доходів від податкових злочинів.

4. Запровадження автоматичного обміну інформацією з податковими органами інших країн, зокрема відповідно до Загального стандарту звітності.

5. Імплементация Плану дій з протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) шляхом прийняття нормативно-правових актів щодо запровадження кроків такого Плану.

6. Застосування заходів податкового контролю із запобігання ризикам необґрунтованого формування платниками податку на додану вартість

податкового кредиту з урахуванням категорії ризиковості суб'єктів господарювання – учасників схем ухилення від оподаткування, зокрема до: а) суб'єктів господарювання, що формують і поширюють ризиковий податковий кредит, – через зупинення реєстрації їх податкових накладних/розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних; б) суб'єктів господарювання реального сектору економіки, що мінімізують власні податкові зобов'язання з використанням ризикового податкового кредиту, – через організацію проведення документальних перевірок.

7. Організація проведення документальних перевірок платників податку на додану вартість, які декларують від'ємне значення суми податку, розраховане згідно з пунктом 200.1 статті 200 ПК України, що сформоване за рахунок сум ризикового податкового кредиту.

8. Проведення заходів податкового контролю для виявлення, запобігання та руйнування схем ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання під час виплати заробітної плати та інших доходів фізичним особам з метою залучення додаткових надходжень з податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

9. Організація в межах компетенції співпраці з територіальними органами Держпраці, Пенсійного фонду України, іншими державними органами щодо здійснення контролю за додержанням суб'єктами господарювання законодавства, зокрема податкового, під час виплати заробітної плати та інших доходів громадянам, використання праці найманих осіб, обмін інформацією про виявлені порушення та опрацювання отриманої інформації.

10. Застосування заходів податкового контролю за суб'єктами господарювання, зокрема тих, що реалізують підакцизні товари, обсяги

доходу яких не відповідають мінімальним витратам у зв'язку з отриманням такого доходу [631].

Відповідно до Стратегії боротьби з організованою злочинністю, затвердженої Розпорядженням КМ України від 16.09.2020 року № 1126-р, запобігання організованим злочинності та боротьба з організованими злочинними угрупованнями у сферах з високим ризиком її прояву здійснюється шляхом: а) розроблення та вжиття на центральному та регіональному рівні заходів щодо системної протидії організованим злочинності та «тінізації» економіки на основі формування переваг легальної господарської діяльності, консолідації зусиль відповідних державних органів; б) забезпечення припинення діяльності організованих злочинних угруповань, які становлять загрозу для національної безпеки, та позбавлення їх можливості використовувати кошти, одержані злочинним шляхом. Із цією метою необхідно забезпечити виявлення, проведення аналізу та розслідування фактів тіньового виведення капіталів з України до офшорних зон і країн, банківська система яких не сприяє діяльності правоохоронних органів [632].

Загалом стан виконання доходів державного бюджету свідчить про недостатність дій органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, щодо поліпшення справляння та адміністрування податків і зборів, зокрема погашення податкового боргу, руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, запобігання та протидії контрабанді, незаконному відшкодуванню податку на додану вартість та відмиванню коштів через офшорні зони [633].

Офшор (англ. offshore – поза берегом, поза межами) – один з найвідоміших і найефективніших методів оптимізації оподаткування великих компаній. Основою цього методу є законодавство багатьох країн, які частково або повністю звільняють від оподаткування компанії, що належать

нерезидентам. Компанії, що працюють на міжнародних ринках, мають можливість вибірково підходити до питань реєстрації своїх організацій. Як правило, в таких випадках вони керуються показниками найбільш ліберального податкового законодавства. Офшорів на сьогодні декілька десятків по всьому світу. До вільних економічних зон можуть входити не тільки цілі держави, але і окремі їх території. Уперше термін «offshore» був сформульований і введений в обіг у 1723 році у Великобританії. Дана подія відбулася в контексті одного з численних судових засідань у сфері комерційного права. Результатом стало визначення принципів розташування компаній. Термін «офшор» характеризує явище, коли управління компанії та її економічна діяльність проводяться на територіях різних держав або економічних зон. Широкого поширення офшори почали набувати у світі в кінці 50-х років і переважно використовувалися американськими компаніями. Процес почався після того, як одна з американських компаній винесла свою діяльність за межі США і тим самим вийшла з-під юрисдикції американської влади. Офшорні компанії не ведуть господарської діяльності в країнах реєстрації, а їх бенефіціари (власники), як правило, не є резидентами цих країн. Винятком є ті випадки, коли законодавство країн реєстрації зобов'язує включення до складу засновників компанії резидента. Оподаткування офшорів, як правило, обмежується щорічним обов'язковим збором, а інші податки з таких компаній не стягуються або перебувають на дуже низькому рівні. Фактично офшор дозволяє компанії законними методами зводити податкове навантаження до мінімуму. Ліберальне податкове законодавство і мінімальні вимоги до компанії та її засновників при реєстрації роблять офшор бажаним місцем для капіталу зі всього світу. Переважним місцезостановленням офшорних держав є латиноамериканський регіон (Карибський басейн, Тихоокеанська зона): Сейшельські острови; Британські Віргінські Острови (BVI); Домініканська республіка; Панама; Беліз; Невіс.

До держав, яким не властивий термін «офшор», але які мають лояльне податкове законодавство, також можна віднести Кіпр, Гібралтар, Гонконг, Люксембург, Ліхтенштейн, Уругвай і ряд інших [527, с. 341-342].

Законом України від 06.12.2019 року № 361-IX «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [634] передбачено, що суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний встановити високий ризик ділових відносин (фінансової операції без встановлення ділових відносин), зокрема стосовно клієнтів, місцем проживання (перебування, реєстрації) яких є держава, віднесена Кабінетом Міністрів України до переліку офшорних зон (п. 5 ст. 7). Крім того, з 01.08.2022 року вводиться в дію абзац четвертий частини першої статті 20 Закону України від 06.12.2019 року № 361-IX, яким регламентовано, що платіжні операції з переказу коштів за кордон (у тому числі до держав, віднесених КМ України до офшорних зон), є фінансовими операціями, що підлягають фінансовому моніторингу [634].

Офшор (англ. offshore) – центри спільного підприємництва, які надають пільговий режим фінансово-кредитних операцій в іноземній валюті для іноземних резидентів. Офшорна зона (англ. offshore zone) – юрисдикції, міста, держави або країни, які надають сприятливий податковий режим, який може бути корисним для нерезидентів. Термін «офшорна зона» загалом має на увазі будь-яку країну з низькою або нульовою податковою ставкою на всі або окремі категорії доходів, певний рівень банківської або комерційної секретності, мінімальну або повну відсутність резервних вимог центрального банку або обмежень у конвертованій валюті; – зона, практично вільна від оподаткування. Офшорна компанія (англ. offshore company) – компанія, зареєстрована на території, де не вимагається виплата податків із доходів, одержаних за межами цієї території. Термін «офшор» і «офшорна компанія»

не є юридичними. Створення офшорної компанії означає формування такої підприємницької структури, функціонування якої дозволяє легально мінімізувати оподаткування, не порушуючи чинного законодавства. Така можливість існує як наслідок двох факторів: різних підходів країн до поняття резидентності і різних способів вилучення податків [597, с. 478].

Ключовими причинами офшоризації української економіки, за твердженням Г.О. Туролева, є тотальна недовіра бізнесу до судової системи України, практична відсутність з боку держави реального реформування податкової й економічної систем, у край обмежені можливості компаній щодо фінансування корпоративних інвестиційних капіталовкладень на основі банківських кредитів, а також значний брак правового захисту українського бізнесу від рейдерських захоплень [635, с. 218].

Розбудова в Україні ефективної системи деофшоризації бізнес-операцій вітчизняних суб'єктів господарювання передбачає удосконалення системи податкового контролю за фінансово-господарською діяльністю компаній-експортерів; запровадження у нашій державі Загального правила проти уникнення оподаткування з кодифікацією у вітчизняному законодавстві діючих у міжнародній практиці податкових доктрин; активізацію міжнародно-правового співробітництва України у сфері обміну податковою інформацією за міжнародним стандартом Common Reporting Standard ОЕСР; впровадження комплексних заходів щодо повної автоматизації аналізу поданої суб'єктами господарювання податкової інформації; впровадження в Україні повноцінної системи електронного аудиту, імплементацію нормативних положень Директиви Європейського Союзу ATAD I і ATAD II та інше [635, с. 218].

Головним елементом «офшоризації», на думку колективу авторів (З.О. Луцишин, Т.О. Фролова, Н.П. Южаніна) [333], є несприятливий податковий клімат країни, який може мати багато проявів і реалізовуватися

на різних рівнях та етапах руху капіталу. Обрання того чи того формату податкового клімату залежить від поточного та цільового станів економіки країни, що бере або має намір взяти участь у міжнародному русі капіталу. До того ж податковий клімат країни впливає не лише на залучення міжнародного капіталу, а й на відтік національного (вітчизняного) капіталу. «Офшоризація» є однією зі складових глобалізації сучасного фінансового світу. Сам процес глобалізації крізь призму інтернаціоналізації означає колосальний перерозподіл економічного потенціалу у світових масштабах, який здійснюється через офшори. Отже, офшорною зоною є країна чи частина території країни, де для нерезидентів надаються податкові та інші пільги, запроваджено особливий режим валютного контролю та гарантується право фінансової таємниці. Крім того, існують певні види офшорних фінансових центрів, серед яких розрізняють «паперові центри», що зберігають документацію, а банківські операції проводять у незначних розмірах або не проводять зовсім, та «функціональні центри», що здійснюють депозитні операції і надають позики [333].

Відтік капіталу (англ. capital flight) – швидкий відтік грошових коштів з країни, що часто є реакцією на якусь економічну подію, яка схвилювала інвесторів та змусила їх втратити впевненість у фінансовій стабільності країни [597, с. 164].

О.О. Бригінець вказує, що досить важливим є правильне визначення загроз, що впливають на сучасний стан вітчизняної податкової безпеки держави. До основних із них автор, зокрема, відносить:

а) проблеми моніторингу офшорного бізнесу, відсутність належної компетенції податкових органів і необхідність збільшення відповідальності цих органів перед суб'єктами підприємницької діяльності, наявність проблем фінансового моніторингу у банківській сфері;

б) відсутність моніторингу угод, спрямованих на завідомо незаконні цілі й виведення капіталу за кордон, фіктивні фінансові операції, ухилення від сплати податкових та митних платежів [284].

Дослідження проблематики офшоризації економіки є актуальною тематикою наукових пошуків вітчизняних вчених [636-663]. Вивчення проблеми вивезення капіталу з країни передбачає глибоке усвідомлення сутності цього явища. У світовій практиці наявна низка понять, які характеризують процес переміщення капіталу з економік одних країн у господарські системи інших: «вивезення капіталу», «відтік капіталу», «експорт капіталу», «відплив капіталу», «втеча капіталу». У більшості досліджень з аналізованої проблематики використовують зазначені поняття як синоніми, що призводить до термінологічної плутанини, некоректного тлумачення категорій і викривлення результатів аналізу процесу вивезення капіталу з країни. Таким чином, для вдосконалення теоретичного підґрунтя досліджень, спрямованих на виявлення причин, оцінювання масштабів і вивчення наслідків вивезення капіталу з країни, потрібно сформулювати понятійний апарат шляхом розмежування зазначених вище термінів [607, с. 17].

Д.В. Головіним констатовано, що вдосконалення податкового законодавства України в контексті негативних явищ, пов'язаних з офшорними територіями, має відбуватись у напрямі створення платникам податків прийнятних умов для їхньої діяльності за українським податковим законодавством, коли у господарюючих суб'єктів не виникатиме потреби у переведенні свого бізнесу до інших держав і їх офшорних зон; така мета має передбачати як загальне спрощення податкового законодавства, висування на перший план гарантій дотримання прав платників податків у діяльності контролюючих органів, так і загальне зниження фіскального й адміністративного складників податкового тиску [664, с. 14].

Боротьба держави з податковими зловживаннями все ще далека від завершення. За оцінкою ДПСУ, втрати України від застосування схем з ухилення (мінімізації) сплати податків становлять близько 7,7 млрд дол. США на рік, у тому числі: зарплата в «конвертах» – 4,3 млрд дол., діяльність «скруток» і конвертаційних центрів – 1,5 млрд, офшори – 0,8 млрд, підакцизні товари – 1,0 млрд, збитки державних підприємств – 0,1 млрд дол. Приміром, загальні доходи населення 2020 року без урахування податків становили 3,4 трлн грн, з яких 1,9 трлн грн – це заробітна плата та інші трудові доходи. При цьому обсяги виторгу підприємств торгівлі, що фіксуються через касові апарати, 2020 року становили менш як 1,3 трлн грн. Це означає, що лише 38% витрат домогосподарств фіксується через фіскальний чек зі сплатою відповідних податків і зборів. Поширені у світі схеми з ухилення від сплати податків з допомогою структурування бізнес-діяльності через низько податкові юрисдикції користуються популярністю і в нашій країні. З метою протидії цьому явищу Україна з 1 січня 2017 року приєдналася до Програми розширеного співробітництва щодо BEPS, узявши на себе зобов'язання з імплементації Мінімального стандарту Плану дій BEPS (дії 5, 6, 13, 14). На виконання міжнародних зобов'язань і з метою впровадження міжнародних правил оподаткування було прийнято Закон України № 466-IX щодо імплементації основних рекомендацій ОЕСР із протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків за кордон (План дій BEPS). Повноцінна реалізація вимог закону дасть можливість розширити базу оподаткування в нашій країні через оподаткування доходів податкових резидентів України, які акумулюються на рахунках офшорних компаній з метою «подвійного неоподаткування», та забезпечить справедливую систему оподаткування для суб'єктів, що ведуть свою діяльність на території України. Важливим у цьому контексті є запровадження обміну інформацією з податковими органами інших країн в автоматичному режимі

та за єдиним міжнародним стандартом, що дасть змогу податковим органам України своєчасно виявляти та вживати заходів до порушників податкового законодавства. Крокami у цьому напрямі мають стати:

а) запровадження оподаткування контрольованих іноземних компаній (відповідно до рекомендацій ОЕСР та у строки, визначені законом України № 466-IX) і звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній, роботу над якою нещодавно було завершено Міністерством фінансів;

б) приєднання до угоди MCAA CRS (багатостороння конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах і передавання податкової інформації за єдиним стандартом);

в) проведення перемовин і підписання двосторонніх угод про автоматичний обмін інформацією з ключовими країнами – торговельними партнерами та низькоподатковими юрисдикціями;

г) виконання технічних вимог, необхідних для автоматичного обміну інформацією (із здійсненням аудиту відповідності ОЕСР) [452].

Встановленню більш справедливої *системи оподаткування* в Україні сприятиме також гармонізація систем оподаткування інструментів фінансового сектору та пасивних доходів фізичних осіб. Левова частка доходів найзаможніших домогосподарств забезпечується за рахунок пасивних доходів, у тому числі завдяки володінню ними корпоративними правами та грошовими коштами через інвестиційні фонди, що суттєво знижує ефективну ставку податку для таких фізичних осіб. Це створює можливості для оптимізації оподаткування, у тому числі з використанням інститутів спільного інвестування, а також порушує принцип справедливого оподаткування для всіх учасників фінансового сектору та фінансових інструментів. З огляду на це необхідно привести ставки податку на доходи фізичних осіб, отримані за рахунок дивідендів або операцій з цінними паперами (у тому числі з сертифікатами інвестиційних фондів), до рівня

стандартної ставки податку на доходи фізичних осіб. Це дозволить відновити здорові пропорції оподаткування доходів і заощаджень фізичних осіб та знизити нерівність в оподаткуванні, внаслідок якої бідніші верстви населення сплачують більше податків (відносно свого рівня доходу), аніж багаті верстви. З початку 2020 року обсяг лише гривневої готівки в економіці України зріс на 34%, проте визначити, яка частка цього приросту зумовлена завбачливою поведінкою економічних агентів на тлі карантинних обмежень, а яка – результатом збільшення тіньового товарообороту, досить важко. Водночас загальновідомо, що схеми із «оптимізації» податкового навантаження реалізуються з допомогою розрахунків готівкою, адже в такому разі неможливо ідентифікувати ведення господарської діяльності через механізми банківського моніторингу. В таких умовах слід стимулювати безготівкові розрахунки, у тому числі шляхом зниження лімітів на розрахунки готівкою та удосконалення системи контролю за розрахунками готівкою. Також потребують посилення контролю за діяльністю фізичних осіб-підприємців і протидія зловживанню спрощеною системою оподаткування, бо, як відомо, поширеною є практика здійснення під прикриттям ФОПів своєї діяльності великим бізнесом і торговельними мережами. Це потребує посилення аналітичної роботи з виявлення випадків умисного «дроблення» діяльності підприємств і мереж та поширення вимог щодо використання фізичними особами-підприємцями фіскальних реєстраторів розрахункових операцій [452].

В Україні потрібно вирівняти податковий ландшафт та створити рівні умови для сплати податків. Мова йде перш за все про оподаткування тих структур, стосовно яких були створені преференційні умови ведення бізнесу протягом 30-ти років існування держави. Так, зокрема, на IV групі спрощеної системи оподаткування працюють більше 52 суб'єктів підприємництва з мільярдним обсягом доходів, які здійснюють діяльність у сфері

рослинництва та тваринництва. При цьому вони сплачують фіксований сільськогосподарський податок та в десятки разів менше сплачують податку на додану вартість. Спрощена система – це, у першу чергу, підтримка малого та середнього бізнесу. Якраз мільярдери у цій класифікації менше за всіх сплачують податки. Вони навчилися ухилятися від оподаткування через різні механізми, починаючи від виводу коштів, преференційних режимів, заниження податку на прибуток тощо. При цьому малий бізнес сплачує в 10 разів більше, перебуваючи на тій же спрощеній системі. Оце і є викривлення податкового ландшафту. Таку ситуацію необхідно змінювати і важливим є, зокрема, відкриття персональних даних. Бізнес краще сплачуватиме податки, коли буде чіткою та зрозумілою позиція стосовно ефективності витрачання бюджетних коштів. Це своєрідний мотиваційний елемент і при цьому дуже вагомий. Вирішальним не є ставки податків. Необхідна стабільність у цьому. Всі питання полягають саме в адмініструванні. Яскравим прикладом є податок на додану вартість. Ставка ПДВ не змінилася, але бізнес сплатив майже в 1,6 раз більше за 4 місяці цього року, ніж у минулому [665].

Ефективній роботі податкових органів сприятиме налагодження інформаційного обміну між регуляторами фінансового сектору (НБУ, НКЦПФР), банками та ДПСУ. Для цього потрібно визначити периметр інформаційних активів, необхідних ДПСУ для ефективного виконання повноважень, і внести необхідні зміни до законодавства та нормативно-правових актів, що регулюють обмін інформацією між державними органами (за необхідності – підписати меморандуми про співпрацю), а також налаштувати технічні параметри обміну інформацією (у тому числі криптографічного захисту) для передавання інформаційних активів в електронному вигляді. Значний потенціал у стимулюванні детінізації господарської діяльності мають також територіальні громади та місцеві органи влади, фінансова спроможність яких суттєво зросла внаслідок

реформи децентралізації. У липні-листопаді 2020 року середньомісячний залишок коштів на депозитних рахунках у банках регіональних і місцевих органів державного управління становив понад 10,5 млрд. грн, а їх частка у фінансуванні капітальних інвестицій в Україні 2020 року зросла до 10,4%. Підвищення прозорості та ефективності використання коштів територіальних громад, у тому числі шляхом створення місцевих центрів відповідальності, сприятиме підвищенню ролі місцевих громад у забезпеченні зростання економіки та поліпшенні якості життя у регіонах. Не слід забувати і про те, що сплата податків має бути зручною для платників, і посилення контролю за несплатою податків не має збільшувати навантаження на «білий» бізнес. Податкові органи повинні запровадити автоматизовану систему ризик-контролю суб'єктів, що належать до групи підвищеного ризику, у тому числі тих, які здійснюють операції з підакцизними товарами. Удосконалення контролю за переміщенням і реалізацією підакцизних товарів без посилення навантаження на сумлінних платників податків можливе шляхом цифровізації відповідних процедур і посилення аналітичної спроможності податкових органів. Спрощенню діяльності банків, небанківських фінансових установ і споживачів їхніх послуг та підвищенню попиту на фінансові інструменти заощаджень та інвестицій сприятиме удосконалення законодавства з питань діяльності податкових агентів під час оподаткування операцій з цінними паперами [452].

РОЗДІЛ 4

ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА В УМОВАХ СУЧАСНОГО ЕТАПУ ФІНАНСОВОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ, ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПОВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ

4.1. Генеза проблематики правового забезпечення податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації

У зв'язку з військовою агресією РФ проти України, 24 лютого 2022 року Законом України № 2102-IX [666] Верховна Рада України відповідно до пункту 31 частини першої статті 85 Конституції України [176] та статті 5 Закону України «Про правовий режим воєнного стану» [667] затвердила Указ Президента України від 24.02.2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» [668]. Отже, з цього моменту почалося життя України у стані війни і нових реалій економічної безпеки, яка відповідно до статті 17 Конституції України є однією з найважливіших функцій держави і є справою всього Українського народу. Але ж економічна безпека має своїм підґрунтям саме податкову безпеку, яка є невід'ємною її складовою, адже саме за рахунок податків і зборів здійснюється наповнення дохідної частини як державного так і місцевих бюджетів. Податки і збори є основними джерелами фінансування будь-якої безпекової складової держави, зокрема і в умовах воєнного стану з метою підвищення її обороноздатності та в умовах її повоєнної відбудови.

Результати дослідження свідчать, що питання децентралізації влади та фінансової децентралізації (фіскальної децентралізації, бюджетної децентралізації та податкової децентралізації) були розглянуті у працях таких вчених, як: О.Ю. Бобровська і Т.А. Крушельницька [669], А.В. Бортнікова [670], О.І. Графська [671], І.М. Гринчишин [672], С.О. Данілов [673], О.І. Дем'янчук [674], Т.О. Дідич [675], З.А. Іванцова

[676], О.В. Кифяк [677], Ю.П. Козаченко [678], Є.Ю. Кузькін [679], В.В. Мартиненко [680], В.Р. Нестор [681], О.В. Ольшанський [682], С.В. Онищенко [683], Ю.О. Раделицький [684], З.О. Сірик [685], І.Р. Тимечко [686], І.О. Умрихіна [687], Н.Л. Хомюк [688], І.О. Цимбалюк [689].

Зважаючи на вже існуючі доробки у царині реформи децентралізації влади, слід зазначити, що питанням податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, а тим більше в умовах воєнних реалій і наступного повоєнного відновлення, уваги науковцями не приділялося. Отже, необхідність забезпечення правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки, особливо в контексті фінансової децентралізації, продовжує недооцінюватися.

Дивлячись із позитивом у майбутнє, нами буде розглянуто підходи до забезпечення податкової безпеки України в умовах реформи фінансової децентралізації, але вже у повоєнних умовах, коли після перемоги, Україна перейде в новий для себе етап – відновлення та відбудови ефективної економіки з метою досягнення найвищих стандартів добробуту і безпеки Українського Славетного Народу.

Українське суспільство успадкувало від СРСР централізовану систему влади, яка концептуально ґрунтувалася на зосередженні влади в одній інституції. Основний зміст управління в умовах централізації зводився до максимальної передачі повноважень, компетенцій і ресурсів «нагору», до центральних органів влади і подальший їх перерозподіл у «ручному режимі». Такий механізм управління закріплював:

- а) практично повну адміністративну і фінансову залежність територій і громад від центру,
- б) існування слабких і залежних громад,
- в) створював умови для вирішення питань місцевого чи регіонального рівня через корупційний чинник,

г) призводив до загострення політично-економічної кризи,
д) розбалансованості функціонування органів місцевого самоврядування [669].

Багато територіальних громад не мали належного життєвого середовища через відсутність дієвої підтримки на рівні, необхідному для всебічного розвитку людини, її самореалізації. Не виконувалися і зобов'язання щодо забезпечення захисту прав людини, здоров'я і навіть самого життя. Потреба вирішення гострих суперечностей влади генерувала ідею її децентралізації, яку вже реалізовано за тим чи іншим сценарієм у переважній більшості розвинутих держав світу [669].

Результати дослідження історії формування законодавства України, зокрема в частині *централізації і децентралізації* здійснення державної влади, свідчать про те, що перші паростки становлення і розвитку правового регулювання суспільних відносин у сфері фінансової децентралізації в Україні з'являються ще в нормах законодавчих актів УРСР [104; 107; 109; 113; 117; 690], які стосувалися правових засад створення фінансової та податкової систем і формування державного та місцевого бюджетів. Фінансові ресурси, відповідно до цих нормативних актів, складалися з коштів республіканського бюджету, бюджетів місцевих Рад народних депутатів і коштів інших органів місцевого самоврядування. Формування дохідної бази республіканського і місцевих бюджетів ґрунтувалося на податковій політиці, що визначалося законодавством Української РСР і проводилося в республіці самостійно.

І хоча в нормативно-правових актах Української Республіки радянської доби не використовувався термін «фінансова децентралізація», вони стали основою становлення правового регулювання суспільних відносин у сфері формування державного та місцевого бюджетів, тобто заклали підвалини до впровадження в Україні фінансової децентралізації.

Зокрема, одним із перших законів у царині фінансового законодавства останнього року існування СРСР та Української РСР, який було введено в дію з 1 січня 1991 року відповідно до пункту 1 Постанови ВР Української РСР від 05.12.1990 року № 513-XII [691] став Закон Української РСР від 05.12.1990 року № 512-XII «Про бюджетну систему Української РСР» [113]. Основи фінансових взаємовідносин були закріплені у статті 2 першої редакції цього Закону Української РСР. Місцеві Ради народних депутатів відповідно до законодавчих актів Української РСР *встановлювали* на підвідомчій території і зараховували до своїх бюджетів місцеві податки, збори та платежі. При цьому, слід звернути увагу на той факт, що місцеві бюджети забезпечували необхідними коштами фінансування заходів економічного і соціального розвитку, здійснюваних місцевими органами державної влади та органами державного управління.

Разом із тим, акцентуємо увагу, що Ради народних депутатів, відповідно до пункту 22 статті 38 Закону УРСР від 07.12.1990 року № 533-XII «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування», виключно на пленарних засіданнях вирішували питання встановлення: 1) *ставок* податку з прибутку для підприємств та інших об'єктів місцевого господарства, що належать до комунальної власності Ради; 2) *розмірів* місцевих податків і зборів; 3) *пільг* по податках і платежах, що надходять до місцевого бюджету [690].

Цей Закон набрав чинності 08.01.1991 року відповідно до пункту 1 Постанови ВР Української РСР від 08.12.1990 року № 534-XII [692]. Закон був основою реалізації державної влади і місцевого самоврядування на відповідних адміністративних територіях. При цьому, основною ланкою в системі місцевого самоврядування були місцеві Ради народних депутатів як представницькі органи державної влади. На своїй території вони об'єднували і координували діяльність усіх інших ланок місцевого самоврядування [690].

В 1995 році в новій редакції Закону України від 07.12.1990 року № 533-ХІІ «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування» [690] жодної згадки про повноваження органів місцевого самоврядування стосовно встановлення саме *розмірів* місцевих податків і зборів, вже немає, проте пунктами 18 та 19 статті 19 цього Закону, закріплюється компетенція виключно на пленарних засіданнях Ради народних депутатів вирішувати питання *встановлення* місцевих податків, зборів, а також пільг щодо податків, які надходять у місцевий бюджет. Цей Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні» [693].

Досліджуючи проблеми реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, зауважимо, що поєднання *централізації* і *децентралізації* у здійсненні державної влади, збалансованості і соціально-економічного розвитку регіонів, з урахуванням їх історичних, економічних, екологічних, географічних і демографічних особливостей, етнічних і культурних традицій, дістало свого нормативного закріплення у нормах статті 132 Конституції України.

Крім того, відповідно до статті 119 Конституції України, місцеві державні адміністрації на відповідній території забезпечують: підготовку та виконання відповідних обласних і районних бюджетів; звіт про виконання відповідних бюджетів; взаємодію з органами місцевого самоврядування. Поряд із тим, як зазначено в статті 5 Основного Закону, народ, як єдине джерело влади в Україні, здійснює владу не тільки через органи державної влади, але й безпосередньо і через органи місцевого самоврядування, адже в Україні визнається і гарантується місцеве самоврядування (стаття 7 Конституції України). Засади місцевого самоврядування, відповідно до пункту 15 частини першої статті 92 Конституції України, визначаються виключно законами України.

Зокрема, 21.05.1997 року ВР України, на заміну Закону УРСР «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування» [690], було прийнято Закон України № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні», який, визначає систему та гарантії місцевого самоврядування в Україні, засади організації та діяльності, правового статусу і відповідальності органів та посадових осіб місцевого самоврядування [693].

Місцеве самоврядування є правом територіальної громади – жителів села чи добровільного об’єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України (стаття 140 Конституції України).

Фінансовою основою місцевого самоврядування є доходи місцевих бюджетів (стаття 142 Конституції України), складовими яких, зокрема, є місцеві податки і збори та віднесені до місцевого бюджету, у встановленому законом порядку, окремі загальнодержавні податки (стаття 143 Конституції України).

Склад доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад встановлено статтею 64 Бюджетного кодексу України, найбільшою складовою яких є податкові надходження, якими, відповідно до пункту другого статті 9 Бюджетного кодексу України, визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори [221].

Як свідчать основні показники доходів місцевих бюджетів України у 2012-2021 роках [694, с. 167-170; 695, с. 175-178; 696, с. 175-178; 697, с. 177-180; 698, с. 168-171; 699, с. 169-172; 700, с. 149-175; 701-705] динаміка їх податкових надходжень має тенденцію до зростання. Якщо податкові надходження місцевих бюджетів у 2012 році склали 85852 млн. грн., то вже у 2021 році їх обсяг сягнув 346713 млн. грн. Темп росту дорівнює 403,8%. Частка податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів також

має тенденцію до зростання з 38,1% у 2012 році до 59,7% у 2021 році. Разом із тим, слід наголосити, що відсоток місцевих податків і зборів у податкових надходженнях місцевих бюджетів, хоча і має тенденцію до зростання, проте, його рівень в податкових надходженнях має доволі низькі показники. У 2012 році відсоток місцевих податків і зборів у загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів складав 6,4%, а у 2021 році 25,9%. Отже, якщо податкові надходження місцевих бюджетів прийняти за 100%, то у 2012 році 93,6% податкових надходжень місцевих бюджетів складали окремі загальнодержавні податки, віднесені до місцевого бюджету у встановленому статтею 64 Бюджетного кодексу України порядку. Відповідно, у 2021 році відсоток загальнодержавних податків, віднесених до місцевого бюджету, склав 74,1%.

Відповідно до пункту 23 статті 2 та пункту 1 статті 9 Бюджетного кодексу України першою складовою доходів бюджету є податкові надходження, якими, відповідно до пункту 2 статті 9 Бюджетного кодексу України, визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні та місцеві податки і збори. Перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів, порядки їх справляння, встановлені ПК України. Акцентуємо увагу, що контролювати справляння надходжень бюджету, зокрема здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів, відповідно до пункту 39 статті 2 Бюджетного кодексу України, зобов'язані органи місцевого самоврядування.

Але, на сьогодні, жодного нормативно-правового акту присвяченого питанню здійснення контролю органами місцевого самоврядування за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів немає. За тотальної, всеукраїнської сучасної проблеми ухилення від сплати податків, передаючи повноваження контролю за справлянням податків і зборів «на місця», державні органи влади не виконали всього комплексу заходів по

правовому забезпеченню податкової безпеки, як складової економічної безпеки. Тобто не забезпечили виконання однієї з найголовніших функцій держави стосовно забезпечення економічної безпеки держави Україна (стаття 17 Конституції України).

Отже, однією із проблем реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, недосконалого виконання територіальними громадами села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування, покладених на них компетенцій при затвердженні бюджетів відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролю за їх виконанням, є відсутність чітко розробленого правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки органами місцевого самоврядування.

Поряд із наведеним вище акцентуємо увагу, що державами – членами Ради Європи 15.10.1985 року була підписана Європейська хартія місцевого самоврядування [706], пунктом 3 статті 9 якої регламентовано, що частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, *розмір* яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону. 28 червня 1996 року набрала чинності Конституція України, в статті 143 якої закріплено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування *встановлюють* місцеві податки і збори відповідно до закону. В даному випадку прослідковується різниця між нормами Європейської хартії місцевого самоврядування, яка наголошує на повноваженні місцевого самоврядування встановлювати лише *розмір* місцевих податків і зборів, тоді як в Конституції України закріплюється нормативне положення стосовно повноваження місцевого самоврядування встановлювати не розмір місцевих податків і зборів, а саме *встановлювати* місцеві податки і збори. І це при тому, що у самій же Конституції України, у

пункті першому частини другої статті 92 наголошено, що податки і збори встановлюються виключно законом, що є повноваженням ВР України (пункт 3 статті 85 Конституції України), а регуляторним актом органів місцевого самоврядування є рішення (стаття 144 Конституції України), а не закон.

Засадниче положення пункту першого частини другої статті 92 конкретизується приписом статті 67 Основного Закону про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених саме *законом*. Тобто, прослідковується явна колізія у нормах Основного Закону. Процитована вище стаття 143 Основного Закону суперечить статтям 67 та 92 Конституції України в частині повноважень органів місцевого самоврядування в питанні «встановлення» місцевих податків і зборів таким нормативно-правовим актом, як *рішення*. А норма частини першої статті 143 Конституції України, стосовно повноважень місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори, суперечить положенням пункту 3 статі 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, яка регламентує повноваження місцевого самоврядування встановлювати розмір місцевих податків і зборів.

Європейська хартія місцевого самоврядування була підписана від імені України 06.11.1996 року в м. Страсбурзі. Тобто, ця подія сталася вже після прийняття Конституції України 28.06.1996 року. Але, слід зауважити, що відповідно до частини другої статті 9 Конституції України, укладення міжнародних договорів, які суперечать Конституції України, можливе лише після внесення відповідних змін до Конституції України. Проте, у діючій на сьогодні нормі частини першої статті 143 Конституції України, положення залишилися без відповідних змін, – повноваження територіальної громади так і залишилося *встановлення* місцевих податків і зборів відповідно до закону, а не встановлення *розмірів* цих податків і зборів, як це передбачено положеннями Європейської хартії місцевого самоврядування.

Ратифікація Європейської хартії місцевого самоврядування відбулася 15.07.1997 року [707]. Отже, відповідно до статті 9 Конституції України, з 01.01.1998 року Європейська хартія місцевого самоврядування є частиною національного законодавства України. Але, й досі не відбулося коригування положень Конституції України стосовно ратифікованої Європейської хартії місцевого самоврядування у сфері повноважень територіальних громад стосовно податків і зборів.

З метою виправлення цієї колізії пропонуємо внести відповідні зміни до частини першої статті 143 Конституції України. І тут знову буде доречним вказати на вже згаданий нами у попередніх розділах даної роботи відомий у всьому світі афоризм Йоганна Вольфганг Гете: «Хто неправильно застібнув перший гудзик, вже не застібнеться як слід» [489, с. 96]. Тобто, у частині першій статті 143, прийнятої 1996 року Конституції України, міститься цей самий «неправильно застібнутий перший гудзик». Далі, ця колізія знаходить своє відображення вже у нормах Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні». А вже кінцевий результат «неправильно застібнутого першого гудзика» бачимо в нормах ПК України, який є нормативно-правовим актом, у якому закріплено норму стосовно повноважень місцевих органів самоврядування «встановлювати» місцеві податки і збори (стаття 12 ПК України).

Спочатку звернемо нашу увагу на положення Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні» [693], пунктом першим статті 69 якого передбачено, що органи місцевого самоврядування відповідно до ПК України *встановлюють* місцеві податки і збори. Підпунктом 24 пункту першого статті 26 Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні» регламентовано, що *встановлення* місцевих податків і зборів, відповідно до

ПК України, вирішується виключно на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради [693].

Звернемо увагу, що рада, в межах своїх повноважень, відповідно до статті 59 Закону № 280/97-ВР, приймає нормативні та інші акти у формі *рішень*, а не закону. Тому пропонуємо внесення відповідних змін до Закону України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні».

Продовжуючи дослідження проблем реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, спочатку сконцентруємо свою увагу на положеннях пункту третього статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування щодо повноважень органів місцевого самоврядування встановлювати в межах закону *розмір* місцевих податків і зборів. Вище нами вже було вказано, що цю Хартію було ратифіковано в 1997 році, тобто вона стала частиною українського законодавства ще за 12 років до набрання чинності ПК України. І хоча, нормою пункту 3.2 статті 3 ПК України наголошено на тому: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана ВР України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.» [220], проте у ПК України послідовно використовується правова конструкція «встановлення місцевих податків і зборів» органами місцевого самоврядування замість «встановлення розмірів місцевих податків і зборів», як це має бути відповідно до норм пункту третього статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування.

При цьому, не забуваємо, що пунктом першим частини другої статті 92 та статтею 67 Конституції України, податки і збори (і місцеві і загальнодержавні) встановлюються виключно законами, а не рішеннями органів місцевого самоврядування. У ПК України, який набрав чинності 01.01.2011 року питання повноважень сільських, селищних та міських рад (а

з 2015 року, ще й рад об'єднаних територіальних громад [708]), щодо податків та зборів [709], розкрито у статті 12 Кодексу.

Важливо наголосити на тому, що встановлення податків і зборів в Україні як загальнодержавних так і місцевих є повноваженням ВР України, а не органів місцевого самоврядування. Навіть більше, жодних референдумів щодо законопроектів з питань податків, відповідно до статті 74 Конституції України, не допускається. Таким чином, податки і збори, у тому числі і місцеві, встановлюються виключно ВР України у ПК України, а органи місцевого самоврядування мають повноваження своїми рішеннями встановлювати лише розмір місцевих податків і зборів, які будуть застосовуватися в межах їх територій, але в рамках розмірів вже встановлених у ПК України.

Отже, як свідчать результати проведеного дослідження норм ПК України, однією з проблем реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації є невідповідність норм ПК України положенням Європейської хартії місцевого самоврядування. З метою вдосконалення норм ПК України в частині його узгодження з Конституцією України та Європейською хартією місцевого самоврядування, стосовно повноважень територіальних громад села, селища, міста щодо податків і зборів, пропонуємо внести зміни до статей 3; 4; 8; 10; 12; 268; пункту 5 розділу XIX; пунктів 52-6, 52-7, 58 підрозділу 10 розділу XX ПК України.

Продовжуючи дослідження основних передумов виникнення проблематики реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, дослідимо суперечності і недоліки низки нормативно-правових актів, що регламентують створення фінансової основи місцевого самоврядування у процесі децентралізації влади, зокрема у питаннях місцевих податків і зборів. Привертає на себе увагу той факт, що в преамбулі «Основних положень податкової політики в Україні» від 04.12.1996 року

№ 561/96-ВР [178], законодавець зазначає, що впровадження порядку *децентралізації податків* та інших обов'язкових платежів проводиться з урахуванням посилення ролі бюджету в реалізації радикальних реформ по стабілізації фінансово-грошової системи. Перебудова податкової системи проводиться з урахуванням вимог щодо надання більш широких і стабільних джерел для формування місцевих бюджетів. Нормативи і порядок зарахування податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів регулюються законодавством України про податки та бюджетну систему [178]. Отже, в законодавчому масиві з питань децентралізації з'являється новий термін «децентралізація податків». Проте легального визначення цьому поняттю не надається.

Слід зазначити про те, що не використовуючи термін «фінансова децентралізація», автори Концепції адміністративної реформи в Україні 1998 року [710] вже вивчали питання пошуку шляхів досягнення оптимального поєднання централізації та децентралізації управління, деконцентрації, делегування і передачі максимально можливого обсягу функцій управління на якомога нижчий рівень управління, що забезпечило б реальне наближення управління до населення. Оскільки, існуюча на той час, організація територіального устрою та системи місцевого самоврядування, за твердженням розробників цієї Концепції, мала такі недоліки, що істотно впливали на ефективність управлінської діяльності:

1) регіональний і місцевий рівень управління склався відповідно до системи адміністративно-територіального устрою України, яка була запроваджена на початку 30-х років в інтересах централізованого партійно-бюрократичного управління. У зв'язку з цим значна частина самоврядних територіальних одиниць (зокрема, сіл, селищ, міст районного значення) була позбавлена необхідних фінансових та економічних ресурсів;

2) на обласному і районному рівні управління, де функціонували одночасно органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування (тобто два центри публічної влади), через відсутність належної правової бази щодо розмежування повноважень цих органів виникла небезпека конкуренції їх компетенції;

3) не була сформована належна фінансово-економічна база органів місцевого самоврядування, яка б дала їм змогу надавати повноцінні громадські послуги [710].

Одним із головних заходів адміністративної реформи в Україні було розмежування функцій органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування з надання послуг, що передбачало віднесення до сфери компетенції органів місцевого самоврядування питань, перш за все, місцевих фінансів. Фінансово-економічний аспект реформи включав:

1) формування фінансово-економічних засад комунальних об'єднань територіальних громад на основі встановлення оптимальних параметрів цих об'єднань з метою створення їх достатньої фінансово-економічної та ресурсної бази;

2) здійснення заходів, спрямованих на формування фінансів територіальних громад, які повинні базуватися на таких місцевих фінансових інститутах, як місцеві бюджети, позабюджетні, валютні та цільові фонди, місцеві податки і збори, комунальний кредит, комунальні платежі, фінанси комунальних підприємств;

3) забезпечення реального відокремлення бюджетів об'єднань територіальних громад від Державного бюджету України, що було необхідною передумовою їх самостійності. Основою самостійності бюджетів територіальних громад та їх об'єднань мали стати власні та закріплені доходи. Власні доходи формувалися за рахунок місцевих податків і зборів, зокрема податку на землю, податку на нерухоме майно фізичних та

юридичних осіб, прибуткового податку з громадян, місцевих акцизів та інших;

4) забезпечення можливостей надання всіма територіальними громадами та їх об'єднаннями громадських послуг на рівні державних мінімальних соціальних стандартів, подолання з цією метою вертикальних та горизонтальних фіскальних дисбалансів в державі шляхом вжиття заходів фінансового вирівнювання. Планувалося, що система фінансового вирівнювання базуватиметься на об'єктивних критеріях та відповідній правовій базі. Основними складовими такої системи мали стати державні мінімальні соціальні стандарти, метою впровадження яких було поступове вирівнювання обсягу і якості надання державних та громадських послуг у межах всієї території держави, податкоспроможність територіальних громад, середня податкоспроможність територіальної громади, власні та закріплені доходи, фонди фінансового вирівнювання, трансферти;

5) розробка механізму фінансування делегованих законом повноважень виконавчої влади місцевому самоврядуванню шляхом виділення у Державному бюджеті України окремого розділу видатків «Фінансування делегованих повноважень виконавчої влади». Ці кошти планувалося надавати територіальним громадам та їх комунальним об'єднанням у формі субсидій;

6) створення механізму державної фінансової підтримки місцевого самоврядування, зокрема в сфері інвестиційної діяльності, шляхом запровадження інвестиційних субвенцій територіальним громадам та їх об'єднанням за рахунок коштів Державного бюджету України і спеціальних державних позабюджетних фондів;

7) подолання існуючої практики дублювання функцій органів, які здійснюють управління на різних територіальних рівнях, щодо фінансування бюджетних установ та організацій [710].

Практика застосування Законів України «Про місцеве самоврядування в Україні» [693] та «Про місцеві державні адміністрації» [711], як зазначено в розпорядженні КМ України від 01.03.2001 року № 69-р, свідчила про недосконалість правового регулювання у сфері управління соціально-економічними процесами на регіональному та місцевому рівнях, що призводило до поглиблення диспропорцій та диференціації територіального розвитку, низького рівня якості надання державних і громадських послуг населенню. Неузгодженість і дублювання повноважень місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування зумовлювали невизначеність їх відповідальності, послаблювали державний і громадський контроль за результатами їх практичної діяльності. Недосконалість правових норм породжувала зайву напруженість у стосунках між головами обласних і районних державних адміністрацій та головами обласних і районних рад, а також між ними і міськими головами. Необхідність внесення змін до зазначених вище Законів пов'язана була також з проведенням адміністративної реформи, змінами у міжбюджетних відносинах, формуванням нової державної регіональної політики [712].

Зважаючи на той факт, що в наведеній Концепції від 01.03.2001 року № 69-р жодного слова не присвячено фінансовій децентралізації, у Концепції державної регіональної політики, схваленої Указом Президента України від 25.05.2001 року № 341/2001, законодавець також не застосовував цього терміну, але використав інший, новий термін – «бюджетна децентралізація», елементами якої, серед інших, були:

- 1) удосконалення системи стратегічного бюджетного планування та фінансового вирівнювання, з тим щоб вони ґрунтувалися на об'єктивних критеріях, гарантованих державою соціальних стандартах, нормативах мінімальної бюджетної забезпеченості, законодавчо визначеному переліку

завдань місцевого значення, виконання яких було обов'язковим для органів місцевого самоврядування на всій території України;

2) розроблення та впровадження бюджетних трансфертів, включаючи дотації, субвенції, субсидії, та механізму їх надання для забезпечення виконання функцій, які виконувалися центральними та місцевими органами виконавчої влади і могли бути делеговані органам місцевого самоврядування;

3) посилення заінтересованості місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування у розширенні та виконанні доходної частини місцевих бюджетів шляхом закріплення за ними на довгостроковій основі часток загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) та трансфертів;

4) подальше вдосконалення системи місцевих податків і зборів, підвищення їх ролі у формуванні місцевих бюджетів;

5) зміцнення доходної бази місцевих бюджетів шляхом законодавчого закріплення внесення до них податків і зборів (обов'язкових платежів) відокремленими підрозділами господарюючих суб'єктів, що розташовані на відповідних територіях [713].

Затвердивши 07 квітня 2003 року Програму проведення досліджень з проблем державного управління та місцевого самоврядування на період до 2004 року (далі – Програма), КМ України обґрунтовуючи необхідність розроблення цієї Програми, наголосив, що Програма спрямована на забезпечення комплексного дослідження пріоритетних проблем державного управління та місцевого самоврядування. Планувалося, що виконання Програми, зокрема, дало б змогу створити модель проведення державної регіональної політики, що базувалася б на принципах деконцентрації і децентралізації, та делегування владних повноважень органам місцевого самоврядування і недержавним організаціям, забезпечила б її нормативно-

правову підтримку. [714]. Однак, серед завдань, поставлених у цьому документі, питання фінансової, бюджетної та податкової децентралізації не були передбачені.

Питання стану та перспектив законодавчого вирішення нагальних проблем місцевого та регіонального розвитку в контексті державної регіональної політики, проведення адміністративної, адміністративно-територіальної, бюджетної, податкової та муніципальної реформ були обговорені учасниками парламентських слухань, які відбулися 16 квітня 2003 року [715].

В рекомендаціях парламентських слухань (далі – Рекомендації 2003 року) було відзначено, що за роки незалежності України сталися кардинальні зміни у всій системі територіальної організації влади. Відбувся відхід від радянської централізованої піраміди влади, отримала конституційне закріплення нова модель організації влади, що базується на принципах демократії, верховенства права, розподілу влади на законодавчу, виконавчу та судову гілки, визнання та гарантованості місцевого самоврядування. Разом з тим, як було зазначено в Рекомендаціях 2003 року, практика свідчила, що реформування механізму управління розвитком регіонів, встановлення належного балансу загальнодержавних інтересів з регіональними та місцевими інтересами, підвищення ролі місцевого самоврядування як головного елемента і суб'єкта процесу децентралізації, забезпечення надійного матеріального, фінансового, кадрового, інформаційного та іншого ресурсного забезпечення завдань та функцій публічної влади на регіональному та місцевому рівнях не стало провідною силою в політико-економічних перетвореннях держави. Такий стан суперечив духу Конституції України, в якій принципи децентралізації влади тісно пов'язані з розвитком місцевої демократії, суттєвим підвищенням якості соціальних та адміністративних послуг, що надаються населенню в системі місцевого

самоврядування та на регіональному рівні. Основними причинами такого стану, як було зазначено в Рекомендаціях 2003 року, став дефіцит законодавчого регулювання щодо місцевого самоврядування, особливо в частині чіткого розмежування повноважень між місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, великої кількості так званих делегованих повноважень, що позбавляло суб'єктів місцевого самоврядування організаційно-правової самостійності, недосконалість статусу органів місцевого самоврядування регіонального рівня, які фактично були позбавлені власних виконавчих органів, недосконалості правової бази, невизначеності з питань фінансово-економічних основ розвитку місцевого самоврядування [715].

На демократизації державного управління негативно позначився також брак політичної волі щодо здійснення адміністративної реформи на місцевому та регіональному рівнях на засадах децентралізації, деконцентрації владних повноважень, субсидіарності, консолідації ресурсного забезпечення і стратегічного планування розвитку територіальних громад. Потребували значного удосконалення механізми і процедури розв'язання так званих компетенційних спорів і конфліктних ситуацій на місцевому і регіональному рівнях, передусім у судовому порядку, забезпечення впровадження в повному обсязі у національне законодавство положень Європейської Хартії місцевого самоврядування [706-707; 715].

Пріоритетними напрямками в діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо місцевого і регіонального розвитку, в Рекомендаціях 2003 року було визначено:

1) створення правових, економічних та організаційних умов для формування територіальних громад, які б володіли матеріальними,

фінансовими та іншими ресурсами в обсязі, достатньому для ефективної реалізації завдань та функцій місцевого самоврядування;

2) реформування системи місцевого самоврядування, що передбачає: вирішення питань підготовки дієвих кадрів для органів місцевого самоврядування, посилення ролі вищих навчальних закладів, які здійснюють підготовку фахівців для органів місцевого самоврядування, вирішення питань соціального захисту та підвищення заробітної плати посадових осіб органів місцевого самоврядування;

3) чіткий розподіл повноважень між органами місцевого самоврядування та органами державної влади на основі: чіткого законодавчого закріплення розмежування повноважень виконавчої влади та повноважень місцевого самоврядування; фінансового, матеріального та іншого забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих їм окремих повноважень органів виконавчої влади;

4) подальше вдосконалення бюджетної системи та міжбюджетних відносин з метою: а) забезпечення реальної самостійності місцевих бюджетів; б) запровадження прозорих механізмів надання з Державного бюджету України коштів для виконання окремих місцевих та регіональних проектів; в) фінансового забезпечення реалізації функцій місцевого самоврядування на рівні територіальних громад (району у місті, села, селища, що знаходяться у межах іншого населеного пункту) та функцій органів самоорганізації населення; г) гарантування державою фінансового забезпечення мінімального рівня соціальних та громадських послуг, надання яких населенню передбачається самоврядними повноваженнями; д) законодавчого визначення засад взаємовідносин бюджетів сіл, селищ, міст районного значення з районними бюджетами та бюджетів районів у містах з міськими бюджетами [715].

Отже, серед пріоритетних напрямів в діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо місцевого і регіонального розвитку, в Рекомендаціях парламентських слухань про законодавчі аспекти регіональної політики та місцевого самоврядування 2003 року не було визначено напрямів фінансової, бюджетної та податкової децентралізації.

Спільні заходи центральних та місцевих органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування з реалізації в регіоні державної стратегії регіонального розвитку визначав Закон України від 08.09.2005 року № 2850-IV «Про стимулювання розвитку регіонів» [716], в якому також не було приділено увагу питанням децентралізації влади у сфері фінансів і податків зокрема.

Учасники наступних парламентських слухань «Децентралізація влади в Україні. Розширення прав місцевого самоврядування», які відбулися 12 жовтня 2005 року, відзначили, що: «Система побудови влади в Україні, з точки зору втілення конституційного принципу народовладдя, переживає глибоку системну кризу. Основною її ознакою є недостатня спроможність органів влади забезпечити адекватну участь народу в управлінні суспільно-політичними та соціально-економічними процесами в державі, а відтак врахувати інтереси абсолютної більшості людей і гарантувати їм гідний рівень життя. Діяльності органів місцевого самоврядування бракує ефективності, що значною мірою обумовлено низькими обсягами бюджетного фінансування, недосконалістю механізму трансфертів фінансових ресурсів держави на рівень територіальної громади, недостатньою податковою базою та штучно обмеженою територіальною основою.» [717].

Під час парламентських слухань, які відбулися 12 жовтня 2005 року, було наголошено, що існуючі моделі державного управління та місцевого самоврядування, система їхніх відносин не завжди забезпечують інтереси

самої держави та основні життєві потреби людини. Аналіз власного та світового досвіду свідчить, що кожний історичний етап розвитку країни вимагає відповідних підходів у делегуванні владних повноважень від держави до органів місцевого самоврядування. Зокрема, організація державної влади розвинутих країн Заходу базується на її децентралізації, поєднаній із сильними інститутами місцевого самоврядування. Таким чином, децентралізована модель в умовах сталого соціально-економічного розвитку довела свою перевагу над централізованою. Діючи в Україні система організації влади на місцевому рівні потребує вдосконалення відповідно до загальноприйнятих європейських принципів, закладених у Європейській хартії місцевого самоврядування, зокрема принципу субсидіарності, який полягає у наділенні найближчих до людини ланок влади максимальними за даних умов повноваженнями. Передбачені Конституцією та законами України права територіальних громад на місцеве самоврядування, зусилля посадових осіб і працівників органів місцевого самоврядування не реалізуються повною мірою [717].

Серед основних причин, що обмежували можливості місцевого самоврядування у здійсненні своїх функцій, учасники парламентських слухань, які відбулися 12 жовтня 2005 року, вбачали у:

а) відсутності послідовної державної політики щодо розвитку системи місцевого самоврядування, неврахуванні вищими органами державної влади України пропозицій неурядових громадських організацій та асоціацій органів місцевого самоврядування з їх вдосконалення;

б) відсутності належної фінансової основи місцевого самоврядування, надмірній централізації фінансових ресурсів та відсутності належної податкової бази, зокрема місцевих податків та зборів, для самостійного формування органами місцевого самоврядування власних бюджетів;

в) відсутності правового механізму вирішення питань адміністративно-територіального устрою;

г) надмірній залежності органів місцевого самоврядування від рішень місцевих органів виконавчої влади, зокрема у питаннях формування і виконання місцевих бюджетів та реалізації інших делегованих повноважень;

д) непрозорості діяльності органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування [717].

Отже, серед основних причин, що обмежували можливості місцевого самоврядування у здійсненні своїх функцій, на які вказано у Рекомендаціях парламентських слухань 2005 року, відсутні чинники фінансової, бюджетної та податкової децентралізації.

КМ України своєю постановою від 21.07.2006 року № 1001 затвердив Державну стратегію регіонального розвитку на період до 2015 року, зазначаючи наступне: «Маючи значний економічний та інтелектуальний потенціал, Україна в цілому, як і регіони, зокрема, за інтегрованою оцінкою ефективності економіки, рівнем життя та екологічної безпеки, а також конкурентоспроможності суб'єктів господарювання поки що значно поступається країнам Західної і Центральної Європи. Нерівномірність регіонального розвитку і рівня життя населення створює передумови для соціальної напруги в суспільстві, загрожуює територіальній цілісності країни, стримує динаміку соціально-економічних показників, уповільнює ринкові перетворення та знижує їх ефективність.» [718].

Основними проблемами, що заважають повноцінному функціонуванню інституту місцевого самоврядування, як про це вказано у Стратегії [718], є: фінансово-економічна несаможиттєвість територіальних громад; недостатня правова врегульованість механізму економіко-фінансового забезпечення діяльності територіальних громад. Для реалізації Стратегії законодавцем наголошено на необхідності прийняття нормативно-правових актів, які б

передбачали: впровадження механізму підвищення заінтересованості органів місцевого самоврядування у зміцненні їх фінансової бази шляхом закріплення за місцевими бюджетами частки загальнодержавних надходжень; розширення повноважень органів місцевого самоврядування у затвердженні та виконанні бюджету; чітке визначення переліку та розміру граничних ставок місцевих податків і зборів [718]. Визначаючи ключові аспекти реалізації цієї Стратегії, законодавець застосував лише декларативну позицію без вказівки на конкретні інструменти правового забезпечення реалізації фінансової децентралізації.

23 травня 2007 року КМ України своїм розпорядженням № 308-р схвалив Концепцію спрямовану на проведення, у період до 2014 року, реформи у сфері місцевих бюджетів відповідно до стратегічного завдання регіональної політики [719]. Реформування місцевих бюджетів планувалося здійснювати двома етапами:

на першому етапі (2007-2008 роки) передбачалося забезпечити: уточнення положень Бюджетного кодексу України в частині переліку доходів, видатків місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин;

на другому етапі (2009-2014 роки) передбачалося подальше удосконалення бюджетного та податкового законодавства з метою зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування у середньостроковій перспективі, що забезпечило б цілісність, послідовність і стабільність державної фінансової політики у сфері місцевих бюджетів [719].

Розкриваючи передумови реформування місцевих бюджетів, у цьому документі наголошується про те, що місцеві бюджети є вагомим складовою бюджетної системи країни, тому зміна умов їх формування і виконання може суттєво позначитися на збалансованості бюджетної системи, фінансовій безпеці в цілому [719].

Наявність значної кількості проектів законодавчих актів, які передбачають зміну політичного, адміністративного та бюджетного устрою, посилює імовірність виникнення ризиків у бюджетній сфері. Необхідною умовою для реалізації Концепції є незмінність законодавства. «Необхідність проведення реформи у сфері місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин обумовлена такими проблемами: широкий перелік задекларованих державою соціальних зобов'язань; нерівномірність темпів соціально-економічного розвитку регіонів; недостатній обсяг дохідної частини місцевих бюджетів; високий рівень дотаційності місцевих бюджетів. Крім того, виникає потреба в удосконаленні системи прогнозування доходів та видатків місцевих бюджетів на наступний бюджетний період і розробленні прогнозу середньострокових показників місцевих бюджетів.» [719].

Концепція передбачала перетворення місцевих бюджетів у ефективний інструмент соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць шляхом виконання таких основних завдань:

1) зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування (посилення заінтересованості органів місцевого самоврядування у підвищенні рівня власних доходів; щорічне збільшення питомої ваги загального фонду місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України на декілька відсоткових пунктів; підвищення рівня самодостатності місцевих бюджетів шляхом удосконалення податкового законодавства відповідно до напрямів реформування податкової системи; оптимальний розподіл податків і зборів (обов'язкових платежів) між державним та місцевими бюджетами);

2) підвищення ефективності процесу децентралізації управління бюджетними коштами (завершити формування бази Єдиного державного автоматизованого реєстру осіб, які мають право на пільги, для отримання детальної інформації про таких осіб (у тому числі членів їх сімей, що мають

право на пільги), перелік пільг, якими вони користуються чи мають на них право, та розмір пільг);

3) удосконалення системи регулювання міжбюджетних відносин (посилення стимулювання органів місцевого самоврядування до нарощування дохідної бази, для чого необхідно здійснити обчислення додаткового фінансового ресурсу, який залишається у розпорядженні місцевих бюджетів);

4) забезпечення прозорості процесу формування та виконання місцевих бюджетів (надання прозорої інформації про порядок складення бюджетів усіх рівнів; запровадження публічного обговорення щорічних звітів про виконання місцевих бюджетів органами місцевого самоврядування) [719].

На наш погляд, початок проведення саме фінансової децентралізації, розпочався з схвалення КМ України Концепції реформування місцевих бюджетів 23 травня 2007 року. Проте, слід зазначити, що в положеннях Концепції акцент робиться на тих аспектах, які повинні бути реалізовані з метою проведення реформи місцевих бюджетів. Але, зовсім відсутній алгоритм (формула) проведення цієї реформи. Тобто, відсутні нормативно-правові аспекти конкретики виконання поставлених завдань. У цій Концепції відсутній компонент стосовно забезпечення податкової безпеки в контексті вже існуючого Закону України «Про основи національної безпеки». Крім того, автори цієї Концепції ставлячи завданням реформи місцевих бюджетів, зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування, одним із елементів якого є посилення заінтересованості органів місцевого самоврядування у підвищенні рівня власних доходів, не передбачили фінансові ризики втрат доходів місцевих бюджетів у вигляді податкових пільг.

Відповідно до частини сьомої статті 45 Бюджетного кодексу України, КМ України установив, що перелік податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету визначається відповідно до переліку кодів бюджетної

класифікації в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, яким доручив забезпечити відповідно до законодавства здійснення постійного контролю за правильністю та своєчасністю надходження до державного та місцевих бюджетів податків, зборів, платежів та інших доходів згідно з переліком, а також ведення обліку таких платежів у розрізі платників з метою забезпечення повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів [720].

В Україні процес децентралізації розпочато 2014 року з прийняттям Концепції реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [721], законів України «Про співробітництво територіальних громад» [722], «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [723] та змін до Бюджетного і Податкового кодексів – щодо фінансової децентралізації. Цей процес децентралізації дозволив: 1) формувати відповідно до положень Європейської хартії місцевого самоврядування значний дієвий і спроможний інститут місцевого самоврядування на базовому рівні – об'єднані територіальні громади (ОТГ); 2) проводити кардинальні реформи в частині державного управління, місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [724].

01 квітня 2014 року КМ України своїм розпорядженням № 333-р схвалив Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, зазначивши в ній актуальні проблеми, які потребували негайного розв'язання:

1) здійснення постійної фінансової підтримки через районні бюджети малочисельних територіальних громад з використанням системи дотацій вирівнювання були обтяжливим для державного бюджету та стримували розвиток малих міст і великих селищ;

2) зниження рівня професіоналізму посадових осіб місцевого самоврядування;

3) корпоратизація органів місцевого самоврядування, закритість і непрозорість їх діяльності, високий рівень корупції;

4) надмірна централізація повноважень органів виконавчої влади та фінансово-матеріальних ресурсів [721].

Серед завдань Концепції від 01.04.2014 року № 333-р, зокрема, були:

1) забезпечити визначення достатньої податкової бази, що дало б змогу забезпечити виконання органами місцевого самоврядування власних повноважень з урахуванням об'єктивних критеріїв фінансування державою делегованих повноважень;

2) визначити податки та збори фінансовою основою здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень;

3) надати органам місцевого самоврядування права регулювати ставки місцевих податків і зборів;

4) недопущення надання іншими органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади податкових пільг, які зменшують власні доходи місцевих бюджетів (пільги з місцевих податків і зборів могли встановлюватися лише тим органом місцевого самоврядування, до бюджету якого зараховувалися такі податки і збори) [721].

Тобто, як впливає із наведеного вище, станом на 01 квітня 2014 року, актуальними залишалися проблеми реформування місцевого самоврядування. Попередні концепції так і залишилися декларативними. І хоча, в Україні вже було закладено конституційні засади місцевого самоврядування, ратифіковано Європейську хартію місцевого самоврядування, прийнято ряд базових нормативно-правових актів, які створили правові та фінансові основи діяльності органів місцевого самоврядування, проте від часу прийняття Конституції України та базових нормативно-правових актів з питань місцевого самоврядування розвиток місцевого самоврядування фактично здійснювався лише на рівні

територіальних громад міст обласного значення, оскільки переважна більшість територіальних громад через їх надмірну подрібненість та надзвичайно слабку матеріально-фінансову базу виявилися неспроможними виконувати всі повноваження органів місцевого самоврядування. Система місцевого самоврядування не задовольняла потреб суспільства. Функціонування органів місцевого самоврядування у більшості територіальних громад не забезпечувало створення та підтримку сприятливого життєвого середовища, необхідного для всебічного розвитку людини, її самореалізації, захисту її прав, надання населенню органами місцевого самоврядування, утвореними ними установами та організаціями високоякісних і доступних адміністративних, соціальних та інших послуг на відповідних територіях [721].

З метою реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [721] розпорядженнями КМУ України від 18.06.2014 року № 591-р та від 22.09.2016 року № 688-р були затверджені плани заходів щодо її виконання [725-726]. Серед значного переліку передбачених заходів, було поставлено завдання розробити концептуальні пропозиції на засадах децентралізації, субсидіарності, повсюдності та спроможності місцевого самоврядування щодо: внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України в частині *фінансової децентралізації*, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування [725; 727] та поставлено задачу забезпечити розроблення навчальних програм для посадових осіб місцевого самоврядування, депутатів місцевих рад та державних службовців з питань *децентралізації фінансової системи*, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування [725-726].

Про відсутність чітко визначеної державної політики у сфері регіонального розвитку, застарілий механізм взаємовідносин на рівні

«держава-регіон» та регіонів між собою, недосконалість системи територіальної організації влади та зволікання з проведенням реформування місцевого самоврядування та адміністративно-територіального устрою також йшлося у нормативно-правових актах, зокрема:

Постанові Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 року № 385 «Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року» [728];

Законі України від 17.06.2014 року № 1508-VII «Про співробітництво територіальних громад» [722];

Указі Президента України від 12.01.2015 року № 5/2015 «Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020»» [230];

Законі України від 05.02.2015 року № 156-VIII «Про засади державної регіональної політики» [729].

Відносини, що виникають у процесі добровільного об'єднання територіальних громад сіл, селищ, міст, а також добровільного приєднання до об'єднаних територіальних громад, регулює Закон України від 05.02.2015 року № 157-VIII [723].

І якщо у наведеному вище розпорядженні КМ України від 18.06.2014 року № 591-р [725] йшлося про «фінансову децентралізацію», як підвалину зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування, в частині внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України, то вже у схваленій розпорядженням КМ України 08 лютого 2017 року Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [233-234], мови про фінансову децентралізацію немає, проте йдеться про «бюджетну децентралізацію» та «фіскальну децентралізацію». Зауважимо, що при цьому не наводяться визначення використаних у наведених вище нормативно-правових актах понять «фінансова децентралізація», «бюджетна децентралізація» та «фіскальна децентралізація».

Зважаючи на той факт, що побудова ефективної та конкурентоспроможної національної економіки передбачає проведення саме системної реформи управління державними фінансами [233], проблематика неузгодженості застосованої термінології («фінансова децентралізація», «бюджетна децентралізація» та «фіскальна децентралізація») становить серйозний ризик як для системи управління державними фінансами так і для фінансової безпеки України, а отже і податкової безпеки як її складової [730].

Система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу, а проявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення у державних послугах [233].

Крім того, податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Разом з тим потреба у подальших ефективних заходах для усунення системних недоліків у податковій системі є актуальною. Зокрема, багато податкових норм мають неоднозначне тлумачення під час їх застосування, що негативно впливає на діяльність вітчизняних бізнесових структур та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Неефективність заходів податкового контролю призводить до низького рівня дотримання вимог податкового законодавства та відсутності лояльності платників до сплати податків [233], що у свою чергу є загрозою податковій безпеці України.

23 січня 2019 року розпорядженням КМ України № 77-р було затверджено план заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019-2021 роки [731]. Проте, серед заходів цього плану не були передбачені шляхи реалізації нового етапу фінансової децентралізації в Україні.

Як свідчать основні результати реформування системи управління державними фінансами протягом 2017-2020 років [604], реформа бюджетної децентралізації триває. А саме, після завершення у 2020 році процесу реформування системи адміністративно-територіального устрою України, змінами до Бюджетного кодексу України запроваджено дворівневу систему взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами. У 2021 році прямі відносини з державним бюджетом мали 1463 місцевих бюджети порівняно з 998 у 2017 році. Завдяки розширенню повноважень та бази оподаткування за доходами, що зараховувалися до місцевих бюджетів, а також підвищенню мотивації органів місцевого самоврядування протягом 2017-2020 років доходи місцевих бюджетів зросли на 36 відсотків, при цьому частка трансфертів скоротилася з 54,3 відсотка до 34,5 відсотка. З метою максимального спрощення підготовки бюджетних документів в умовах обмеженої спроможності органів місцевого самоврядування Мінфіном за підтримки ЄС створено та впроваджено інформаційно-аналітичну систему «LOGICA», яка спрямована на автоматизацію процесу складення бюджетних документів, обробки даних та обміну інформацією між місцевими бюджетами та Мінфіном [732].

У рамках трансформації міжбюджетних відносин та фіскальної децентралізації заходи здійснюються за такими напрямками: чітке розмежування повноважень між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування; збільшення власних фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування; удосконалення механізму фінансового забезпечення видаткових повноважень, які передаються державою на виконання органам місцевого самоврядування та місцевим органам виконавчої влади; посилення фінансової прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування. Прогрес у досягненні запланованих результатів визначається за такими індикаторами (таблиця 4.1):

Таблиця 4.1

Індикатори досягнення запланованих результатів

Індикатор	Базове значення	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	2025 рік
Зміна фактичного показника обсягу трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам за звітний період до затвердженого планового показника, відсотків	- 0,6 (0)	не більше 1	не більше 1	не більше 1	не більше 1	не більше 1
Частка доходів місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) у зведеному бюджеті України, відсотків	22,6	24	24,5	25	25,5	26

Джерело: складено автором за: [604]

Серед стратегічних цілей та показників їх досягнення у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки наголошується про те, що для дотримання бюджетно-податкової дисципліни необхідно: 1) здійснити заходи щодо завершення реформи ДПС України та повноцінного перетворення її в сервісну службу шляхом стимулювання добровільного дотримання податкової дисципліни з урахуванням специфіки груп та категорій платників податків, у тому числі подальшого спрощення та діджиталізації податкового адміністрування; 2) спрямувати зусилля на створення в ДПС України ефективної комплексної системи управління ризиками для забезпечення ризик-орієнтованого підходу до платників податків; 3) посилити комунікацію та активізувати роботу з підвищення податкової грамотності, що матиме позитивний вплив на платників податків [604].

Окремо зауважимо, що у тексті цієї Стратегії використовуються такі поняття як «бюджетна децентралізація» і «фіскальна децентралізація» без надання визначення цим поняттям. Про «фінансову децентралізацію», «фінансову безпеку» та «податкову безпеку» взагалі мови не йдеться.

4.2. Податкові пільги в умовах фінансової децентралізації як чинник втрат дохідної частини місцевих бюджетів, що загрожують податковій безпеці

Серед основних передумов виникнення проблематики реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, не залишимо поза нашою увагою суттєвий фактор, що загрожує податковій безпеці України, адже він є одним із елементів втрат дохідної частини місцевих бюджетів, – податкові пільги.

Для початку розглянемо конкурентне та антимонопольне законодавство в контексті його правових позицій з точки зору проблематики питання надання податкових пільг. 18.02.1992 року ВР України прийняла Закон № 2132-ХІІ «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності», пунктом першим статті 6, якого, встановила, що дискримінацією підприємців органами влади і управління визнається, зокрема, надання окремим підприємцям податкових та інших пільг, які ставлять їх у привілейоване становище щодо інших підприємців, що призводить до монополізації ринку певного товару [148]. Пройшовши 12 редакцій, цей документ в останній своїй редакції 27.02.2002 року, першим пунктом статті 6 закріпив, що дискримінацією суб'єктів господарювання органами державної влади, органами місцевого самоврядування та органами адміністративно-господарського управління та контролю визнається, зокрема, надання окремим суб'єктам господарювання податкових та інших пільг, які ставлять їх у привілейоване становище щодо інших суб'єктів господарювання, що призвело або може призвести до монополізації ринку певного товару [148]. Цей Закон втратив чинність на підставі Закону України від 11.01.2001 року № 2210-ІІІ «Про захист економічної конкуренції» [149], який на сьогодні є чинним.

Підтверджуючим фактом того, що питання надання податкових пільг є проблемним з точки зору втрат доходів як Державного так і місцевих бюджетів, починаючи з перших днів незалежності України свідчить наступне:

1) у Постанові Президії ВР України від 29.10.1993 року № 3557-ХІІ зазначено, що «прийняття концепції пільгового оподаткування не сприятиме стабілізації податкової політики» [165];

2) статтею 15 Закону України від 01.02.1994 року № 3898-ХІІ «Про Державний бюджет України на 1994 рік» передбачено: «Установити, що в тих випадках, коли суб'єкти законодавчої ініціативи та інші суб'єкти права вносять до Верховної Ради України і Кабінету Міністрів України пропозиції про надання пільг щодо оподаткування підприємств, організацій або виділення додаткових асигнувань з бюджету, вони повинні одночасно подавати пропозиції, спрямовані на відповідне поповнення доходів або скорочення видатків державного бюджету» [167];

3) Постановою ВР України від 15.07.1994 року № 110/94-ВР «Про деякі питання оподаткування» доручено: «Кабінету Міністрів України у випадках, коли надання пільг щодо оподаткування тягне за собою зменшення доходної частини бюджету, передбачати джерело її поповнення або скорочення видатків бюджету відповідно до статті 15 Закону України «Про Державний бюджет України на 1994 рік». Постанови Кабінету Міністрів України щодо пільгового оподаткування, прийняті без додержання вимог, передбачених цією Постановою, можуть бути зупинені або скасовані відповідно до законодавства України.» [733].

У свою чергу, Закон України № 2210-ІІІ пунктом 1 статті 12 зазначає, що суб'єкт господарювання займає монопольне (домінуюче) становище на ринку товару, зокрема за наявності пільг. При цьому, пунктом другим статті 15 цього Закону регламентовано, що надання окремим суб'єктам

господарювання або групам суб'єктів господарювання пільг чи інших переваг, які ставлять їх у привілейоване становище стосовно конкурентів, що призводить або може призвести до недопущення, усунення, обмеження чи спотворення конкуренції визнається антиконкурентними діями органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю. Зокрема, відповідно до пункту першого статті 15 цього ж Закону, антиконкурентними діями органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю є прийняття будь-яких актів (рішень, наказів, розпоряджень, постанов тощо), надання письмових чи усних вказівок, укладення угод або будь-які інші дії чи бездіяльність органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю (колегіального органу чи посадової особи), які призвели або можуть призвести до недопущення, усунення, обмеження чи спотворення конкуренції [149].

До слова, наведені вище норми обох Законів України (з питань конкурентного та антимонопольного законодавства) конкретизують положення частини третьої статті 42 Конституції України, відповідно до якої, держава забезпечує захист конкуренції у підприємницькій діяльності. Не допускаються зловживання монопольним становищем на ринку, неправомірне обмеження конкуренції та недобросовісна конкуренція [176].

Вагомим підтвердженням факту проблематики податкових пільг, як загроз податковій безпеці держави, були норми статті 34 нової редакції Закону України від 05.12.1990 року «Про бюджетну систему України» № 512-XII [113-114], який набрав чинності 18.07.1995 року. Зокрема, вже у самій назві статті 34 цього Закону йшлося про відшкодування втрат доходів бюджету, які виникали у зв'язку з прийняттям рішень органами влади: «Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада

Автономної Республіки Крим, Уряд Автономної Республіки Крим, Ради народних депутатів та їх виконавчі органи, приймаючи рішення, які зумовлюють скорочення надходжень або виникнення чи збільшення видатків з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, повинні передбачати джерела їх покриття.».

Вже наступного 1996 року в нормах частини третьої статті 95 Конституції України закріплюється норма-принцип, згідно з якою держава прагне до збалансованості бюджету України. Принцип збалансованості бюджету є одним із головних засадничих положень бюджетної системи України, відповідно до якого, здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період (підпункт другий пункту першого статті 7 Бюджетного кодексу України) [221].

Закон України від 05.12.1990 року «Про бюджетну систему України» [113] втратив чинність на підставі Бюджетного кодексу від 21.06.2001 року № 2542-III [115]. Правові норми цього Кодексу вже не містили положень стосовно відшкодування втрат доходів бюджетів, зокрема і місцевих бюджетів, і не мали положень, які б зобов'язували органи державної влади та органи місцевого самоврядування, приймаючи рішення про надання податкових пільг, які є втратами доходів бюджетів, передбачати джерела їх покриття. Поряд із тим, в цьому Кодексі наголошувалося, що на всіх стадіях бюджетного процесу, – поданні проекту закону про Державний бюджет України та матеріалів до нього (стаття 38 Кодексу), підготовці ВР України проекту закону про Державний бюджет України до першого читання (стаття 40 Кодексу), поданні квартального звіту про виконання Державного бюджету України (стаття 60 Кодексу), обов'язково повинно було йтися про:

- а) розрахунок втрат доходів бюджету від надання податкових пільг;
- б) джерела компенсації втрат доходів Державного бюджету України або види

та обсяги видатків, що підлягають відповідному скороченню, зокрема і внаслідок надання податкових пільг; в) надання інформації про втрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг [115].

Стосовно відшкодування втрат доходів місцевих бюджетів слід зазначити, що в цьому Кодексі були відсутні правові положення стосовно процедури стадій бюджетного процесу на рівні місцевих бюджетів, оскільки тільки підпунктом першим пункту першого статті 76 Кодексу було передбачено, що разом з проектом рішення про місцевий бюджет перед його розглядом необхідно було подавати пояснювальну записку до проекту рішення, яка повинна була містити оцінку надходжень доходів з урахуванням втрат доходів у результаті наданих відповідною радою податкових пільг [115].

01.01.2011 року набрав чинності новий і досі чинний Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року № 2456-VI [221]. Проте, як показує аналіз його правових положень, на відміну від попереднього Бюджетного кодексу України від 21.06.2001 року № 2542-III (стаття 34), у новому Кодексі від 08.07.2010 року № 2456-VI відсутні положення щодо обов'язкової наявності пропозицій стосовно зменшення доходів державного бюджету України, якими мають визначатися джерела компенсації втрат доходів державного бюджету України, зокрема і через надання податкових пільг.

Так, підпунктом третім, пункту третього статті 60 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 року № 2456-VI, передбачено, що органи, які контролюють справляння надходжень бюджету, подають ВР України, Президенту України, КМ України, Рахунковій палаті та Мінфіну України квартальні звіти окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання. Відповідно до абзацу другого частини п'ятої статті 78 Бюджетного кодексу України [221], органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, забезпечують своєчасне

та в повному обсязі надходження до місцевих бюджетів податків і зборів та інших доходів місцевих бюджетів відповідно до законодавства, а також здійснюють обмін відповідною інформацією з органами місцевого самоврядування в Порядку від 16.06.2021 року № 627 «Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування» [734].

Цим Порядком від 16.06.2021 року № 627 встановлено, що суб'єктами інформаційної взаємодії є Мінфін, ДПС України, Казначейство та органи місцевого самоврядування. Мінфін є власником інформаційно-аналітичної системи «LOGICA» та забезпечує захист інформації відповідно до законодавства у сфері захисту державних інформаційних ресурсів. Органи місцевого самоврядування передають до інформаційно-аналітичної системи «LOGICA»: 1) у десятиденний строк з дня прийняття рішень, але не пізніше 25 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів, інформацію про: а) ставки земельного податку та перелік пільг для фізичних і юридичних осіб, наданих за рішенням органу місцевого самоврядування; б) ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та перелік пільг для фізичних і юридичних осіб, наданих за рішенням органу місцевого самоврядування; в) ставки туристичного збору та перелік пільг, наданих за рішенням органу місцевого самоврядування; г) ставки збору за місця для паркування транспортних засобів та перелік пільг, наданих за рішенням органу місцевого самоврядування; д) перелік пільг з транспортного податку, наданих за рішенням органу місцевого самоврядування.

ДПС України передає до 10 числа місяця, що настає за звітним періодом, до інформаційно-аналітичної системи «LOGICA» інформацію про суми: нарахованих і сплачених податків та/або зборів та наданих податкових

пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання. Інформація формується у розрізі джерел доходів бюджету та платників податків – юридичних осіб відповідно до адміністративно-територіальних одиниць (територіальних громад) [734].

ДПС України здійснює збір податкової інформації про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги відповідно до підпункту 72.1.2.4 підпункту 72.1.2 пункту 72.1 статті 72 ПК України. КМ України відповідно до вказаної статті 72 ПК України та абзацу четвертого підпункту 266.4.2 пункту 266.4 статті 266, абзаців другого та третього пункту 284.1 статті 284 ПК України затвердив: форму типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та форму типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [735].

До слова, органи місцевого самоврядування надаючи податкові пільги, керувалися інформацією про перелік податкових пільг, що є втратами доходів бюджету та інших податкових пільг, що розміщена на офіційному веб порталі ДПС України [736-757].

Про податкові пільги, як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів, вказується у працях науковців, серед яких одні вважають, що надання пільг по сплаті платежів до бюджетів є прихованими фінансовими втратами територіальних громад [684, с. 367], а інші зауважують, що у разі нестабільності податкової безпеки втрачається рівновага бюджетної, боргової, грошово-кредитної та інших видів безпеки. ... сформований рівень податкової безпеки визначає синхронність бюджетних надходжень та баланс інтересів держави, суб'єктів господарювання і суспільства в процесі їхнього економічного відтворення [758, с. 394].

Встановлення пільг саме на місцевому рівні можна трактувати як позитивний аспект, оскільки це дає можливість врахувати особливості розвитку, розташування, розміщення на території підприємницьких структур. Проте існує мало доказів ефективності таких пільг. Звичайно, в окремих випадках це може бути доволі вірним шляхом залучення інвестицій на територію, проте, як загальноприйнята практика, використання політики встановлення пільг як інструмента стимулювання економічного розвитку території органами місцевого самоврядування не є доцільним. Податки на майно варто розглядати передовсім як інструмент максимізації доходів бюджетів. Міжнародний досвід майнового оподаткування свідчить про те, що неефективні податкові пільги можуть бути причиною неефективності майнових податків, зниження надходжень до місцевих бюджетів та зростання диференціації фінансових можливостей платників податків [684, с. 356].

Практикою доведено, що помилки в недостатньому науковому обґрунтуванні та недооцінка наслідків негативних процесів, що відбувалися в економіці, спрямовували податкову політику на невдачі. В цій ситуації особливої уваги потребує прогноз динаміки економічного потенціалу країни, досягнення необхідної адекватності між реальними показниками економічної результативності та обсягами податкових надходжень. ... передбачливість податкової політики – вирішальний чинник фінансової безпеки. У податковій політиці акцент важливо перенести на збільшення податкових надходжень [758, с. 410].

Резюмуючи наведене вище, підкреслимо той факт, що проблематика податкових пільг, як фактору загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів, залишається актуальною на сьогодні. Нашу наукову позицію, щодо проблематики реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації та ролі податкових пільг у цьому питанні, підкреслимо спираючись на норму-принцип частини другої

статті 8 Конституції України, якою регламентовано, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй, адже Конституція України має найвищу юридичну силу. Звернемо нашу увагу на наступне. Конституційна норма статті 67 Основного Закону про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, співвідноситься з принципом податкового законодавства «загальність оподаткування», яким конкретизовано, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу (підпункт 4.1.1 пункту 4.1 статті 4 ПК України). До слова, відповідно до представленої на офіційному веб-порталі ВР України термінології законодавства, термін «особа» означає будь-яку фізичну чи юридичну особу [759].

Тобто, будь-яка фізична або юридична особа зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Більш того, припис пункту першого частини другої статті 92 Конституції України регламентує, що податки і збори встановлюються виключно законом, яким на сьогодні є ПК України. І хоча в ПК України відсутнє визначення поняття «встановлення податків і зборів», пунктом 7.1 статті 7 Кодексу, визначено перелік восьми обов'язкових елементів під час встановлення податку, серед яких відсутня податкова пільга, яка не є елементом податку. Проте в порядках оподаткування загальнодержавними та місцевими податками, що наведені в особливій частині ПК України, всупереч положенням Конституції України та пункту 7.1 статті 7 ПК України, присутні норми, якими законодавець звільняє платників від сплати податків, шляхом надання податкових пільг.

Отже, виконуючи свій податковий обов'язок за кожним окремим податком або збором, кожен платник податків зобов'язаний, як про це

зазначено у статті 36 ПК України, обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом. Тобто, як і приписи статей 67, 92 Конституції України, так і норми статей 7, 36, 38 ПК України, свідчать про те, що виконанням податкового обов'язку визнається сплата в *повному обсязі* платником відповідних *сум податкових зобов'язань* у встановлений податковим законодавством строк.

На наше тверде переконання, оскільки обов'язковий і виключний елементний склад при встановленні податку визначено пунктом 7.1 статті 7 ПК України, то податкове зобов'язання по кожному окремому податку платник цього податку зобов'язаний сплачувати до відповідного бюджету або на єдиний рахунок в повному обсязі, – тобто без зменшення податкового зобов'язання на суму податкової пільги.

Ми переконані, що податкова пільга, зменшуючи податкове зобов'язання платника податку, є втратою дохідної частини як державного так і місцевого бюджетів. І тим паче, в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення України податкова пільга не сприяє і не сприятиме збалансованості бюджетів та максимізації податкових надходжень.

Основний акцент, в данному випадку, зробимо на невідповідності положень пункту 30.1 статті 30 ПК України частині першій статті 67 Конституції України. Якщо норма-припис частини першої статті 67 Основного Закону України закріплює конституційний обов'язок кожної людини і громадянина *сплачувати* податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, то положення пункту 30.1 статті 30 ПК України *звільняють* платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору. При цьому, суми податку та збору, *не сплачені* суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (пункт 30.6 статті 30 ПК України), обліковуються таким суб'єктом – платником податків в порядку, визначеному КМ України [760].

Платник податків, відповідно до підпункту 16.1.6 пункту 16.1 статті 16 ПК України, зобов'язаний подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку). Дана невідповідність вказує на порушення норми-принципу частини другої статті 8 Конституції України, якою регламентовано, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.

Тобто, постає питання, чи є звільнення платника податку від сплати податку у зв'язку з отриманням податкових пільг відповідно до ПК України таким, що відповідає Конституції України і інтересам податкової безпеки держави? На нашу думку, в сучасних умовах та умовах повоєнного відновлення України, – точно не відповідає. Джерелами підтримки підприємництва, інструментами стимулювання його економічного розвитку, не повинні бути податкові пільги. Якщо порівняти суму втрат доходів місцевих бюджетів від наданих податкових пільг за 2018-2021 роки з граничним обсягом дефіциту цих бюджетів за цей же період [494-497; 701-705; 761-764; 765-768], отримуємо показник у вигляді частки податкової пільги у граничному обсязі дефіцитів місцевих бюджетів цих періодів у розмірах: 2018 рік – 100,0%; 2019 рік – 150,0%; 2020 рік – 186,0%.

У контексті Закону України від 21.04.2022 року № 2215-IX «Про дерадянізацію законодавства України» [769], що набрав чинності 07.05.2022 року, акцентуємо нашу увагу на наступному. 1) Чинний на сьогодні ПК України написаний таким чином, щоб його норми співвідносилися з «податковими законодавствами пострадянських держав» [340, с. 40-41]. 2) Таке явище як податкова пільга та нормативні положення щодо її

законодавчого закріплення, дісталися державі Україна у спадок від СРСР. Це підтверджується нормами статей 4, 6, 19 першої редакції Закону УРСР від 25.06.1991 року № 1251-XII «Про систему оподаткування» [117], нормами статей 1 і 10 нової редакції (01.04.1994 року) Закону України від 25.06.1991 року № 1251-XII «Про систему оподаткування» та нормами статей 1, 3, 10, 14 останньої редакції цього Закону, який втратив чинність на підставі набрання чинності 01.01.2011 року ПК України, норми якого також підхопили «вірус» податкової пільги. 3) Проте, Конституція України має стійкий «імунітет» до пільг, які є втратами дохідної частини бюджету, і Основний Закон, навпаки, закріплює прагнення держави до збалансованості бюджету України (стаття 95). 4) З метою недопущення майбутніх втрат дохідної частини Державного та місцевих бюджетів в частині надання податкових пільг та з метою узгодження норм ПК України з цього питання із нормами Конституції України, пропонуємо скористатися досвідом, який вже було апробовано в Україні у 2005 році. Зокрема, Законом України від 25.03.2005 року № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» [212] було внесено зміни до деяких законодавчих актів, якими встановлювались пільги зі сплати податків та зборів. Пунктами 13, 23-39 статті 103 розділу I та пунктами 6-17 розділу II «Прикінцеві положення» цього Закону, було розширено базу оподаткування шляхом скасування податкових пільг. Поряд із скасуванням законодавчих норм, якими надавалися пільги окремим суб'єктам господарської діяльності, також було запроваджено мораторій на надання нових пільг. Тобто, на повоєнний період відновлення України пропонуємо піти таким же шляхом: скасувати вже існуючі податкові пільги як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини бюджетів та запровадити заборону на надання нових податкових пільг [770].

4.3. Напрями вдосконалення правового забезпечення податкової безпеки України в сучасних умовах

Завданням цього підрозділу наукової розвідки стане: 1) окреслення основних проблем з питань правового регулювання податкової безпеки України в контексті проведеного нами дослідження та 2) визначення способів їх розв'язання шляхом надання авторських пропозицій з питань удосконалення податкового законодавства.

Перш ніж розпочати нашу роботу з підведення підсумків за результатами дослідження проблем, які потребують розв'язання та надання пропозицій з їх подолання, згадаємо про те, що наприкінці 2011 року, М.П. Кучерявенко вказував на «найбільш яскраві суперечності Податкового кодексу України», констатуючи наступне: «Отже, в початок 2011 р. Україна вступила з кодифікованим податковим законодавством. Головна його особливість обумовлена змістовною конфліктністю відносин, які повинні бути врегульовані. ... ситуація з регулюванням податкових відносин, де дуже хитка і хвороблива грань між публічними і приватними інтересами якраз і виражається в змісті податково-правових норм. Чому у мене хтось повинен забрати частину того, що я чесно заробив? Чому те, що у мене забрали в формі податків і зборів витрачено так, що освітлення на вулицях відсутнє, дороги розбиті? ... Тому спроби прийняття або вдосконалення податкових законодавчих норм і наштовхуються на бурхливі обговорення і прямі «антиподаткові» виступи і мітинги. ... Отже, спробуємо сформулювати хоча б поверхневе уявлення про те, що все-таки в прийнятому Податковому кодексі України хорошого і що поганого. Позитивних аспектів цього акту кілька. У той же час, тільки занадто зацікавлений автор може бачити в цьому акті виключно позитивні моменти. На жаль, багато протиріч і нісенітниць не тільки «перетягнули» зі старого податкового законодавства, а й «творчо внесли» у вигляді «унікальних» законодавчих приписів. Дозволимо собі

лише короткий огляд найбільш яскравих суперечностей Податкового кодексу України. Однак слід задуматися і постаратися відповісти на питання: не чим поганий Податковий кодекс (бачачи його протиріччя і помилки, їх нескладно усунути, якщо, звичайно, цього хотіти!), а як застосовувати його приписи? Це може бути і шлях дотримання правил поведінки усіма учасниками податкових відносин відповідно до норм, які закріплені в кодексі. Але це може бути і перетворення окремих положень кодексу або його в цілому в своєрідну гільйотину для платників податків. Як застосовувати норми податкового закону – ось у чому і питання, і відповідь одночасно. Саме тому поява Податкового кодексу в Україні являє собою двояку подію і породжує подвійний процес. З одного боку, це завершення певного етапу перетворення податкового законодавства в Україні. З іншого боку, це об'єктивний і необхідний початок процесу вдосконалення норм даного кодифікованого акту, подолання колізій і, вибачте, дурниць, які, на жаль, присутні в цьому акті. Причому, без активної роботи по усуненню останніх навряд чи можна прийти до висновку, що Податковий кодекс взагалі потрібен був в Україні.» [771].

Даруйте, за таку громіздку цитату, проте, як на наш погляд, в контексті наукового твору М.П. Кучерявенка [771] народилося влучне висловлювання, в якому науковець оригінально і виразно обґрунтував недосконалість проведеної систематизації податкового законодавства, знаковим етапом якої стало прийняття наприкінці 2010 року ПК України. Тому то протягом десяти років пліч-о-пліч крокують ПК України та «багато протиріч і нісенітниць; протиріч і помилок; яскравих суперечностей; колізій і, вибачте, дурниць, які, на жаль, присутні в цьому акті.» [771].

Розуміючи необхідність і практичне значення розв'язання основних проблем з питань правового регулювання податкової безпеки України в контексті проведеного нами дослідження, лейтмотивом нашої наукової

розвідки, у цьому підрозділі, стане доведення того, що до числа важливої, але не достатньо вивченої у вітчизняній науці, належить проблематика «унормованих» в податковому законодавстві *ризиків*, що загрожують податковій безпеці України та потенційних *загроз* податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування. А тепер, на підставі отриманих результатів нашого дослідження концептуальних аспектів правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки України, розпочнемо окреслення виявлених проблем.

Частина 1 статті 17 Конституції України регламентує, що забезпечення економічної безпеки України є справою всього Українського народу. Центральне місце серед складових системи національної безпеки Української держави, безперечно, посідає економічна безпека [772, с. 144].

У сучасних наукових дослідженнях проблем економічної безпеки вченими звертається увага на відсутність єдиного консолідованого погляду на зміст самого поняття «економічна безпека». Зокрема, одні вчені поняття «економічна безпека» розглядають як стан захищеності економічних інтересів, інші – як процес діяльності, здатність, систему гарантій. Саме тому нездатність адаптування до вимог пізнання, відсутність єдиного сприйняття сутності та змісту економічної безпеки як базової складової системи національної безпеки Української держави потребує теоретичного узагальнення та систематизації поглядів учених на проблему економічної безпеки. Економічна безпека виступає складовою стабільного, стійкого стану всієї системи національної безпеки, яка при впливі внутрішніх і зовнішніх загроз і викликів зберігає суттєво важливі риси, ознаки та властивості для подальшого розвитку та існування [772, с. 145-146].

Особливу увагу слід приділити саме такому важливому напрямку, яким, безперечно, є подальше вдосконалення законодавства, спрямованого на

правове забезпечення економічної складової системи національної безпеки Української держави [772, с. 151-152]. При цьому, В.О. Антонов, зазначає, що економічна складова системи національної безпеки детермінує кількісні та якісні параметри інших складових, визначає їх мету, вектор подальшого розвитку та функціонування [772, с. 170].

У тексті Основного Закону України не розкрито поняття «економічна безпека». Проте, враховуючи ту обставину, що частиною другою статті 8 Основного Закону України встановлено: «Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.», звернемося до положень Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, яка деталізуючи та проводячи подальшу конкретизацію цієї норми Конституції України, визначає, що національна безпека у фінансовій сфері (а фінансова безпека є важливою складовою економічної безпеки) включає, серед інших, і питання безпеки у податковій сфері [88].

Зауважимо, що цитована нами стаття 17 розділу I «Загальні засади» Конституції України, за своєю сутністю є нормативною першоосновою норм-принципів, які забезпечують основи правового регулювання податкової безпеки, яка, у свою чергу, є елементом економічної безпеки України. Норма-принцип «забезпечення економічної безпеки України є справою всього Українського народу», на наше тверде переконання, конкретизується приписом статті 67 розділу II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина» Основного Закону, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Отже, справою всього Українського народу у сфері забезпечення економічної безпеки України та податкової безпеки зокрема, є виконання кожним свого конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів в порядку і розмірах, встановлених законом.

Поряд з тим, акцентуємо увагу на наступній нормі-принципі статті 17 Конституції України, якою регламентовано, що однією з найважливіших функцій держави є забезпечення її економічної безпеки, а отже і податкової безпеки. Ця норма-принцип перетинається з положеннями пункту першого частини другої статті 92 Основного Закону, відповідно до якого виключно законом встановлюється система оподаткування України. Отже, для того щоб Український народ виконав свій конституційний обов'язок по сплаті податків і зборів з метою забезпечення економічної безпеки України, що є справою всього Українського народу, ВР України має виключно законом встановити систему оподаткування.

Продовжуючи дослідження конституційних положень у сфері оподаткування процитуємо статтю 8 Основного Закону, якою наголошується, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Пряма дія норм Конституції України означає, що ці норми застосовуються безпосередньо. Законами України та іншими нормативно-правовими актами можна лише розвивати конституційні норми, а не змінювати їх зміст. Закони України та інші нормативно-правові акти застосовуються лише у частині, що не суперечить Конституції України [773, с. 4].

Верховенство конституційних норм поширюється на всі сфери державної діяльності, в тому числі і на законотворчий процес. Верховна Рада України, приймаючи закони, не має права допускати невідповідностей щодо будь-яких положень, прямо закріплених в Конституції України [774, с. 3]. Вимогою верховенства права є дотримання принципу юридичної визначеності, що обумовлює однакове застосування норми права, недопущення можливостей для її довільного трактування [775, с. 5].

До слова, автори науково-практичного коментаря до Податкового кодексу України зауважують: «На відміну від редакції Закону України «Про

систему оподаткування» законодавець відмовився від використання поняття «система оподаткування» [340, с. 40-41].

На наше тверде переконання, положення статті 1 ПК України суперечать конституційній нормі пункту першого частини другої статті 92 Основного Закону, згідно з якою виключно законом в Україні повинна була бути встановлена система оподаткування. Проте, ПК України, будучи прийнятим майже через 15 років після набуття чинності Конституцією України, нівелюючи сутність одного з головних принципів конституційного ладу України – принципу верховенства права, першою своєю статтею визначає, що ПК України регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, а не у сфері оподаткування, як це вимагає Конституція України. А відтак, було порушено норму статті 8 Основного Закону, якою закріплено, що: «Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.». Аналіз положень Конституції України свідчить про те, що ані статтею 92, ані іншими її приписами не передбачено «регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів».

Отже, відповідно до норми пункту першого частини другої статті 92 Конституції України, необхідно законодавчо визначити і закріпити наскрізне використання у положеннях ПК України лише терміну «система оподаткування» замість термінів: «загальна система оподаткування»; «спрощена система оподаткування»; «інша система оподаткування». Необхідність приведення до ладу і термінологічної визначеності обумовлено тим, що вказаними вище нормами статті 92 Основного Закону, регламентовано виключно законом України встановити єдину систему оподаткування, а не системи оподаткування в різних їх проявах і модифікаціях.

До слова, Ю.І. Аністратенко дослідивши правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні, стверджує, що: «Зміст оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні, його особливості і місце в податковій системі України розкривається через можливість використання *двох систем оподаткування (загальної та спрощеної)*, які визначаються в залежності від категорії платника, його правового статусу та зайняття певним видом бізнесу. Ефективність використання кожної системи оподаткування реалізується завдяки можливості платника визначати для себе переваги кожної з них при виборі зайняття бізнесом. Тому ФОПи надають перевагу загальній системі оподаткування, самозайнятим особам та фермерам вигідніша – спрощена система оподаткування. ... Постійний процес реформування податкової системи, зокрема і в частині застосування *альтернативних систем оподаткування*, не відповідає реаліям практичної діяльності у сфері малого та середнього бізнесу в Україні. ... Право вибору суб'єктами малого та середнього бізнесу переходу із *загальної* на *спрощену систему оподаткування* є визначення пріоритетних переваг щодо розміру податкових платежів, обсяг яких не перевищуватиме, а в деяких випадках буде меншим, що дозволить розвивати малий та середній бізнес, налагодити господарські зв'язки та зменшити відповідні затрати. ... Основними критеріями оцінювання правового регулювання функціонування *різних систем оподаткування* є фіскальна та соціально-економічна ефективність з урахуванням таких показників, як кількість найманих працівників, обсяг реалізованої продукції, сума сплачених податків, кількість суб'єктів малого та середнього бізнесу, які використовують *спрощену систему оподаткування*, порівняно з аналогічними показниками діяльності суб'єктів, які працюють за *загальною системою оподаткування*.» [776, с. 383-385].

Прийняття законів, відповідно до пункту 3 статті 85 Конституції України, належить до повноважень Верховної Ради України – парламенту, –

єдиного органу законодавчої влади в Україні, згідно статті 75 Основного Закону. Чинна Конституція України № 254к/96-ВР була прийнята ВР України 28 червня 1996 року. Протягом 25-річного терміну її дії, наведені вище норми Конституції залишилися незмінними, тобто поточна редакція статті 8, статті 75, пункту третього статті 85 та пункту першого частини другої статті 92 Конституції України відповідають нормативним положенням їх першої редакції станом на 28 червня 1996 року. Отже, відповідно до наведених вище конституційних норм, положення ПК України, який набрав чинності з 1 січня 2011 року, повинні відповідати пункту першому частини другої статті 92 Конституції України в частині виключно законодавчого встановлення системи оподаткування [777]. Проте, результати порівняння нормативних положень пункту 1.1 статті 1 першої редакції (станом на 02.12.2010 року) та поточної редакції ПК України (таблиця 4.2) свідчать про те, що ПК України регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, а про встановлення системи оподаткування у ПК України взагалі не йдеться.

Таблиця 4.2

**Порівняння нормативних положень
пункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу України**

Перша редакція станом на 02.12.2010 року	Редакція станом на 01.08.2021 року
Стаття 1. Сфера дії Податкового кодексу України 1.1. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у <i>сфері справляння податків і зборів</i>, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час <u>здійснення податкового контролю</u>, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.	Стаття 1. Сфера дії Податкового кодексу України 1.1. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у <i>сфері справляння податків і зборів</i>, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час <u>адміністрування податків та зборів</u>, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Джерело: складено автором за: [220]

Простежимо частоту застосування термінів «справляння» та «оподаткування» у чинному ПК України (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3

**Кількість застосованих у Податковому кодексі України
термінів «справляння» та «оподаткування»**

Податковий кодекс України		
Найменування термінів	Перша редакція станом на 02.12.2010 року	Редакція станом на 01.08.2021 року
«справляння»	106	139
«оподаткування»	937	1551

Джерело: складено автором за: [220]

Як свідчать цифри наведені в таблиці 4.3, в першій редакції ПК України (станом на 02.12.2010 року) термін «оподаткування» був задіяний майже в 9 разів частіше ніж термін «справляння». І це при тому, що відповідно до статті 1 Кодексу, сферою його дії є регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а не правове регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, як того вимагали положення пункту першого частини другої статті 92 Конституції України. В редакції ПК України станом на 01.08.2021 року, різниця у застосуванні термінів «оподаткування» та «справляння», сягнула 11 разів не на користь терміну «справляння».

Проте, і визначення поняття «оподаткування» у ПК України відсутнє. Автори науково-практичного коментаря до ПК України стверджують, що: «Чинний Податковий кодекс України використовує категорію «податкової системи». На перший погляд, принципових змін не відбулося і в будь-якому випадку йдеться про сукупність податків та зборів. Водночас здається, що використання поняття податкової системи є більш доцільним. По-перше, саме таке визначення для сукупності всіх податків та зборів

використовується податковими законодавствами пострадянських держав. По-друге, поняття оподаткування значно ширше, ніж той зміст, який з ним пов'язувався в минулому. ... Саме тому перехід до використання категорії «податкова система» вважається доречним.» [340, с. 40-41].

Стосовно відмови законодавця від використання поняття «системи оподаткування» та використання в ПК України категорії «податкова система», як про це аргументовано в Науково-практичному коментарі до Кодексу [340, с. 40-41], що «саме таке визначення для сукупності всіх податків та зборів використовується податковими законодавствами пострадянських держав», насамперед, згадаємо положення Закону України від 18 березня 2004 року № 1629-IV, яким затверджено Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, у розділі другому якого, передбачено, що адаптація законодавства – це процес приведення законів України та інших нормативно-правових актів у відповідність з *acquis communautaire* [399].

У світлі реалізації поставлених завдань на першому етапі виконання програми [399], було передбачено, на підставі вивчення та узагальнення відповідного досвіду держав Центральної та Східної Європи, створити ефективний загальнодержавний механізм адаптації законодавства, в тому числі щодо перевірки проектів законів України та інших нормативно-правових актів на предмет їх відповідності *acquis* Європейського Союзу.

Як відомо, з першого січня 2011 року набрав чинності ПК України. Чи була проведена перевірка його проекту на предмет відповідності *acquis* ЄС? Напевно ні, оскільки не викликає жодних сумнівів, що основними джерелами-стандартами для запровадження ПК України, відповідно Довідки про ратифікацію документів та виконання внутрішньодержавних процедур щодо документів, прийнятих Радою глав держав, Радою глав урядів та Економічною радою Співдружності Незалежних Держав в частині питань

оподаткування (пункт 28 додатку 2, пункти 2, 28, 55, 94, 105, 128 додатку 3,) [778], були: Угода про створення Співдружності Незалежних Держав [552-553]; Угода між урядами держав-учасниць СНД про узгоджені принципи податкової політики [779]; Угода про звільнення від сплати мита, податків та видачі спеціальних дозволів за провезення нормативних документів, еталонів, засобів вимірювання і стандартних зразків, що провозяться з метою перевірки та метрологічної атестації [780-781]; Угода про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД [554-555]; Угода про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав [782-783]; Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД [551; 784-789].

Разом з тим, звертає на себе увагу твердження авторів Науково-практичного коментаря до ПК України, що поняття оподаткування включає не лише вичерпний перелік податків та зборів, а й процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та справляння [340, с. 40-41].

Цікавою, в даному випадку, є думка, що наведена в Словнику фінансово-правових термінів за загальною редакцією Л.К. Воронової: «Оскільки чинне законодавство не містить визначення поняття «податкова система», аналіз наукових джерел дає змогу зробити висновок: 1. Термін «податкова система» є поняттям ширшим ніж «система оподаткування». 2. Податкова система містить у собі ряд складних процесуальних відносин, які пов'язані з встановленням, введенням, зміною, скасуванням, податків, зборів та інших обов'язкових платежів. 3. Невід'ємною складовою податкової системи держави є організація забезпечення сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.» [527, с. 365-366].

Поряд з наведеним вище, звернемося до положень пункту 3.2 статті 3 ПК України, в якому вказується: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.». Законом України від 16.09.2014 року № 1678-VII [376] було ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 21.03.2014 року. До слова, в цій Угоді використовується поняття «система оподаткування» (стаття 141). У цьому документі також присутнє поняття «оподаткування» (статті 33, 101 та глава 4 розділу V; Додаток XXVIII до Глави 4) в різних його поєднаннях і варіаціях: сфера оподаткування (статті 22, 349, 350), ухилення від оподаткування (стаття 141), об'єкт оподаткування (стаття 141), подвійне оподаткування (стаття 142), структура оподаткування (стаття 353), питання оподаткування та цілі оподаткування (стаття 127) [790]. Проте, поняття «справляння», стосовно податків, в цій Угоді не використано.

Правова невизначеність у питанні «діючої» або «недіючої» системи оподаткування в нашій країні, саме з дати набрання чинності ПК України, надає можливості фахівцям і науковцям у сфері оподаткування обговорювати питання реформування *системи оподаткування* в Україні у 2012 та 2016 роках [791-792].

А.І. Бутенко та Н.Л. Шлафман у 2016 році зауважували, що попри всі проведені за останні роки реформи, в Україні досі не створена *система оподаткування*, яка б характеризувалася пільговим і доброзичливим до продуктивної діяльності оподаткуванням прибутків і доходів інвесторів і підприємців, розумно побудованою прогресивною системою оподаткування доходів громадян і зваженим (за ставками) і збалансованим (за корисністю – медичною і соціальною) оподаткуванням споживання [793].

О.В. Артюх у 2020 році за результатами ретроспективного аналізу тенденцій розвитку вітчизняної *системи оподаткування*, з виділенням основних проблемних питань та ключових аспектів її інституціонального становлення, констатує, що нова історія становлення *системи оподаткування* в Україні розпочалася з проголошення її незалежності. Із введенням в дію Податкового кодексу України, за твердженням дослідниці, почався новий етап перетворення *системи оподаткування* у напрямі її гармонізації та адаптації до вимог європейського законодавства. Проте, зауважує вчена, не можна не зазначити, що функціонування *системи оподаткування* протягом усього періоду її становлення пов'язано з безліччю проблемних аспектів теоретико-методологічного, організаційного та прикладного характеру. Досить довгий шлях економічного розвитку пройшла країна до того часу, як податки стали дзеркалом формування державного бюджету і регулятором підприємницької діяльності. Загальновідомо, що економічний розвиток держави прямо залежить від стану її *системи оподаткування*. Огляд вітчизняної системи оподаткування за всі часи її існування дає підстави визначити її недосконалість та неефективність. Це зумовлює подальші наукові дослідження тенденцій розвитку вітчизняної системи оподаткування – її теорії, методології, організації [794].

С.Г. Овчар досліджуючи у 2021 році формування механізмів державної податкової політики в Україні, запевняє, що її відправним пунктом має бути не тільки підтримання *правового порядку справляння податкових платежів з платників податків*, а й проведення комплексного аналізу господарсько-економічних відносин, що формуються під безпосереднім впливом *діючої системи оподаткування*, зауважуючи при цьому, що: «Значення оподаткування в системі управління економікою країни визначають, використовуючи концепцію формування та реалізації соціально орієнтованої податкової політики, виходячи з конкретної економічної ситуації і

орієнтованості на досягнення локальної мети державних фінансів – забезпечення достатніх і необхідних для вирішення завдань поточного (планового) періоду фінансових ресурсів в частині податкових надходжень, пошуку їх резервів.» [529, с. 11-12].

Тема «діночої» системи оподаткування набула свого продовження в Законі України від 28.01.2021 року № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки України», пунктом 3 статті 15 якого щодо порядку призначення та звільнення Директора Бюро економічної безпеки України, зазначається: «До складу конкурсної комісії входять: дві особи, визначені Верховною Радою України за поданням комітету Верховної Ради України, до предмета відання якого належать питання *системи оподаткування*» [795].

До слова, ВР України для здійснення законопроектної роботи, підготовки і попереднього розгляду питань, віднесених до її повноважень, виконання контрольних функцій відповідно до Конституції України створює з числа народних депутатів України комітети ВР України (стаття 89 Конституції України). Організація, правовий статус і порядок діяльності комітетів ВР України встановлено Законом від 04.04.1995 року № 116/95-ВР «Про комітети Верховної Ради України» [176; 796].

Результати дослідження нормативно-правових актів ВР України (2003-2019 років) про предмети відання її комітетів свідчать, що одним із предметів відання була і досі залишається саме система оподаткування [797-802]. Але, варто акцентувати увагу, що відповідно до Постанови ВР України від 04.12.2007 року № 4-VI «Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України шостого скликання» система оподаткування також була предметом відання Комітету ВР України з питань фінансів і банківської діяльності (станом на 2007 рік чинним був Закон України «Про систему оподаткування») [799]. В період каденції цього

Комітету, а саме наприкінці 2010 року, ВР України було прийнято ПК України, який набрав чинності з 01.01.2011 року.

Як нами було зазначено вище, норма-принцип статті 92 Основного Закону України, щодо встановлення виключно Законом системи оподаткування, не була виконана. Отже, починаючи з 01.01.2011 року в Україні, відповідно до норм статті 1 ПК України, цей Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а не у сфері оподаткування. А це, в свою чергу, не відповідає нормам статті 8 Конституції України, якою задекларовано, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.

Якщо саме система оподаткування і досі залишається одним із предметів відання комітету з питань фінансів, податкової та митної політики ВР України дев'ятого скликання [802], то предметом відання якого комітету ВР України є «відносини справляння податків і зборів», як це закріплено нормами ПК України?

На наше тверде переконання наявним є дисонанс у правовій визначеності використовуваних у законодавстві понять:

1) «система оподаткування», оскільки нормативно-правова основа діяльності комітетів (організація, повноваження та порядок діяльності) визначається, перш за все, Конституцією України, в якій використовується конституційна норма – «система оподаткування» [176], та

2) «регулювання відносин справляння податків і зборів», відповідно до ПК України [220].

Як зазначено у пункті 41 Доповіді Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська Комісія) від 4 квітня 2011 року № 512/2009, яка була схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні

(Венеція, 25-26 березня 2011 року), одним із обов'язкових елементів поняття «верховенства права» є юридична визначеність. Пунктом 44 цієї Доповіді наголошується, що держава зобов'язана дотримуватись законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю [593].

Отже, окресливши одну із проблем з питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає у невідповідності норм ПК України конституційним нормам Основного Закону в частині обов'язковості встановлення системи оподаткування в Україні, нами було доведено, що «відмова» законодавця від застосування в ПК України системи оподаткування є унормованим ризиком, який загрожує податковій безпеці України та ускладнює реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування. Тобто, якщо дотримуватись логічної послідовності у застосуванні положень статті 92 Конституції України стосовно встановлення «системи оподаткування», то в нормах ПК України, законодавець зобов'язаний був дотримуватися вимог Основного Закону і встановити в Україні систему оподаткування. Тому, з метою однозначного застосування норм ПК України слід виконати вимоги пункту першого частини другої статті 92 Конституції України встановивши систему оподаткування в Україні.

Зважаючи на:

1) принципи діяльності комітетів ВР України (верховенства права; законності; гласності; їх рівноправності; доцільності; функціональності; плановості; наукової обґрунтованості; колегіальності; вільного обговорення і вирішення питань), які передбачені положеннями статті 3 Закону України від 04.04.1995 року № 116/95-ВР [796];

2) функції комітетів Верховної Ради України (законопроектну; організаційну; контрольну), що регламентовані розділом II цього Закону та

3) права і обов'язки комітетів Верховної Ради України, що регламентовані розділом III цього Закону, з метою розв'язання окресленої нами проблеми з питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає у невідповідності норм ПК України конституційним нормам Основного Закону в частині обов'язковості встановлення системи оподаткування в Україні, пропонуємо комітету ВР України, предметом відання якого є система оподаткування, в межах законопроектної функції комітету, розробити новий проєкт ПК України, в якому, відповідно до статті 92 Конституції України, встановити систему оподаткування, невід'ємним елементом якої є податкова безпека.

Отже, окреслимо наступну проблему з питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає у невиконанні законодавцем конституційної норми прямої дії щодо правового забезпечення економічної безпеки, оскільки відповідно до статті 17 Основного Закону, забезпечення економічної безпеки України є однією із найважливіших функцій держави.

Загальновідомо, що податкова безпека є основним елементом економічної безпеки, яка, у свою чергу, є складовою національної безпеки України. Варто зазначити, що в нормах Основного Закону прослідковується взаємозв'язок між статтями 17 (забезпечення економічної безпеки – найважливіша функція держави) та пунктом 17 частини першої статті 92 Конституції України (основи національної безпеки визначаються виключно законом). Таким чином, ВР України, виконуючи одну з найважливіших функцій держави щодо правового забезпечення економічної безпеки мала б виконати пряму дію норм статті 17 та пункту 17 частини першої статті 92 Конституції України через розвиток цих норм шляхом їх інтегрування в закон про основи національної безпеки, в положення Закону України «Про систему оподаткування» а, в подальшому, і в норми ПК України.

Цікавим, у даному випадку, виявляється підхід законодавця, який вже у наступному, 1997 році, тобто всупереч прийнятим у попередньому 1996 році, конституційним нормам прямої дії, не законом визначає основи національної безпеки, а Постановою ВР України від 16.01.1997 року № 3/97-ВР схвалює Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України [50].

Можливо саме через це у майбутньому питання економічної, а як результат і податкової безпеки, будуть ігноруватися новим законодавством? Нагадаємо, що Концепція (основи державної політики) національної безпеки України, мала забезпечити: єдність принципів формування і проведення державної політики національної безпеки; поєднання підходів до формування відповідної законодавчої бази, підготовки доктрин, стратегій, концепцій, державних і відомчих програм у різних сферах національної безпеки [50].

Як зазначено у розділі I «Загальні положення і принципи» Концепції (основ державної політики) національної безпеки України, національна безпека України досягається шляхом проведення виваженої державної політики відповідно до прийнятих доктрин, стратегій, концепцій і програм у таких сферах, як політична, економічна, соціальна, воєнна, екологічна, науково-технологічна, інформаційна тощо. Конкретні засоби і шляхи забезпечення національної безпеки України обумовлюються пріоритетністю національних інтересів, необхідністю своєчасного вжиття заходів, адекватних характеру і масштабам загроз цим інтересам, і ґрунтуються на засадах правової демократичної держави. Проте, у першій редакції цієї Концепції (станом на 16.01.1997 року), жодного слова податковій безпеці не присвячено, оскільки, як на нашу думку, податкова безпека, як складова економічної безпеки, законодавцем не була віднесена до пріоритетних національних інтересів, а тому мови про досягнення виваженої державної податкової політики у сфері національної безпеки України бути не могло [50].

Для формування збалансованої державної політики та ефективного проведення комплексу узгоджених заходів щодо захисту національних інтересів, зокрема і в економічній сфері, передбачалося створення системи забезпечення національної безпеки України. Системою забезпечення національної безпеки, як про те було зазначено у Концепції, є організована державою сукупність суб'єктів: державних органів, громадських організацій, посадових осіб та окремих громадян, об'єднаних цілями та завданнями щодо захисту національних інтересів, що здійснюють узгоджену діяльність у межах законодавства України. Серед основних функцій системи забезпечення національної безпеки в усіх сферах діяльності (авт. – зокрема і податкової) було передбачено створення правових засад для побудови, розвитку та функціонування системи. Основними суб'єктами системи забезпечення національної безпеки були визначені: Український народ, Верховна Рада України, Президент України, Рада національної безпеки і оборони України, Кабінет Міністрів України, Конституційний Суд України, Прокуратура України, Національний банк України, а також міністерства та інші центральні органи виконавчої влади (авт. – зокрема і податковий) в межах своїх повноважень (Розділ V Концепції) [50].

Проте, центральним органом виконавчої влади, що реалізував (і продовжує реалізовувати) державну податкову політику, не зважаючи на зміни його найменувань, не здійснювалася і не здійснюється досі державна політика стосовно правового забезпечення податкової безпеки, адже в жодному із нормативних актів що регулювали в різні періоди його діяльність, відповідних повноважень не було передбачено [510-512; 516-517; 520-523; 803]. Фактом, на сьогодні, залишається і відсутність правового регулювання податкової безпеки в нормах ПК України.

У 2003 році втрачає чинність Концепція (основи державної політики) національної безпеки України у зв'язку з набранням чинності Законом

України від 19.06.2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України» [52], у якому подолання «тінізації» економіки через реформування податкової системи, як одного з основних напрямів державної політики з питань національної безпеки України в економічній сфері, є єдиною згадкою, що фрагментарно стосується податкової безпеки.

21 червня 2018 року ВР України було прийнято Закон України № 2469-VIII «Про національну безпеку України». Результати дослідження цього Закону України № 2469-VIII свідчать про те, що у його нормах при визначенні пріоритетів, завдань і заходів із забезпечення національної безпеки України йдеться лише про Стратегії: національної безпеки України, воєнної безпеки України, кібербезпеки України, громадської безпеки та цивільного захисту України, розвитку оборонно-промислового комплексу України і жодного слова ані економічній, ані податковій безпеці не присвячено [53].

Поза увагою лишилися питання податкової та економічної безпеки і в Національній економічній стратегії на період до 2030 року, яку з метою забезпечення проведення державної економічної політики КМ України затвердив своєю постановою від 03.03.2021 року № 179 [804]. Ця Стратегія визначає довгострокову економічну візію, принципи і цінності, «червоні лінії» (неприпустимі напрями руху), ключові напрями (вектори) економічного розвитку та за кожним з 20 напрямів (1. Макроекономічна політика. 2. Верховенство права. 3. Регуляторне середовище. 4. Управління державною та комунальною власністю. 5. Міжнародна економічна політика і торгівля. 6. Репутація (розвиток репутації). 7. Інвестиційна привабливість. 8. Інформаційно-комунікаційні технології. 9. Агропромисловий сектор та харчова промисловість. 10. Промисловість. 11. Енергетика. 12. Видобувна промисловість. 13. Транспорт та інфраструктура. 14. Креативні індустрії та індустрія гостинності. 15. Сфера послуг. 16. Регіональний розвиток.

17. Підприємництво (розвиток підприємництва). 18. Цифрова економіка. 19. Культурно-ціннісна трансформація України. 20. Якість життя.) – стратегічні цілі, шляхи їх досягнення з урахуванням наявних і потенційних викликів і бар’єрів, а також основні завдання державної економічної політики та цільові індикатори на період до 2030 року. Національна безпека визначена Стратегією, як одна із головних серед орієнтирів, принципів і цінностей в економічній політиці [804].

Проте, в Стратегії, як видно з наведеного вище переліку 20 ключових напрямів (векторів) економічного розвитку, питанням економічної і податкової безпеки, як основних елементів національної безпеки, уваги не приділено.

Економічна візія Стратегії від 03.03.2021 року № 179 передбачає поетапне досягнення мети щодо підвищення рівня добробуту населення. Першочерговим етапом є формування конкурентоспроможних умов для бізнесу та інвестицій, а також відновлення довіри до державних інститутів. Це дасть змогу перемогти у конкуренції за капітал на світовому ринку та як результат залучити інвестиції для модернізації секторів економіки. Трансформовані та високопродуктивні сектори економіки зможуть ефективно конкурувати на міжнародному ринку товарів і послуг з іноземними державами, що сприятиме зростанню податкових надходжень до бюджету та доходів населення. Великий внутрішній споживчий ринок та зростання податкових надходжень сприятимуть розвитку сфери послуг та підвищенню якості життя громадян у розрізі освіти, охорони здоров’я, стану навколишнього природного середовища, національної безпеки, культури та соціального забезпечення. Це сприятиме розвитку людського потенціалу – головного і найважливішого потенціалу у XXI столітті, який Україна повинна системно розвивати [804].

Отже, зростання податкових надходжень є однією із складових економічної візії Стратегії від 03.03.2021 року № 179. Проте, питанню податкової безпеки, як елементу економічної безпеки, в цьому документі не приділено жодного слова.

Поряд із тим, у Розділі II «Стратегічний курс економічної політики до 2030 року» за напрямом 1 «Макроекономічна політика» автори цієї Стратегії, визначаючи: «Візія напряму: Україна – держава з ефективними публічними фінансами та розвинутим фінансовим сектором, що сприяють економічному зростанню в країні. Стратегічні цілі за напрямом: забезпечення стійкості публічних фінансів та покращення суверенних рейтингів; збереження макроекономічної стабільності; створення ефективного фінансового сектору.», за результатами аналізу макроекономічної політики роблять висновок: «Висновок 1. *Податкова система України* є надто дискреційною і зумовлює тінізацію та офшоризацію економіки. Стосовно розмірів ставок податків в Україні в цілому вони перебувають в одному діапазоні з європейськими країнами. Разом з тим важливою проблемою залишається адміністрування податків. У контексті корпоративного податку в Україні діє податок на прибуток, що становить 18 відсотків та *стягується* з прибутку підприємства (авт.– а, хіба, не сам платник податку оподатковує отриманий ним прибуток підприємства та самостійно сплачує податок на цей прибуток?). Попри те, що ставка податку в цілому відповідає світовим практикам, сам податок має доволі дискреційний характер, що, по-перше, створює передумови для тиску податкових органів на бізнес під час визначення бази оподаткування і, по-друге, створює можливості для виведення коштів в юрисдикції з меншим оподаткуванням, спричиняючи недоотримання коштів у державний бюджет. З точки зору податку на працю, незважаючи на те, що ставку податку на доходи фізичних осіб в Україні також можна порівняти із ставками податку в інших країнах, на

навантаження на оплату праці також суттєво впливає єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування (22 відсотки) та військовий збір (1,5 відсотка). У результаті загальне податкове навантаження становить більше ніж 40 відсотків, що призводить до тінізації економіки, зловживання спрощеною системою оподаткування та підвищення рівня безробіття.». Серед викликів і бар'єрів на шляху досягнення стратегічної цілі «Забезпечення стійкості публічних фінансів та покращення суверенних рейтингів» зазначено і недосконалу податкову систему (дискреційність податків, високе податкове навантаження на оплату праці, можливості для оптимізації оподаткування) та передбачено завдання щодо забезпечення прозорості фінансового сектору через впровадження Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS), приєднання до міжнародного стандарту з автоматичного обміну інформацією [804].

Результати дослідження законодавчих ініціатив та вже прийнятих на сьогодні нормативних актів правового регулювання суспільних відносин у сфері національної безпеки, зокрема сфери оподаткування, свідчать про наявні загрози податковій безпеці та нагальну необхідність їх нейтралізації, мінімізації та усунення. Варто відзначити, що податкові злочини входять до найбільш загальної групи протиправних діянь – економічних злочинів. До податкових злочинів слід віднести діяння проти державної системи, зокрема *податкової системи*, та спричинення шкоди у вигляді ненадходження податків, зборів та інших платежів до державних та місцевих бюджетів [805].

Цей нескінчений потік невизначеності державної податкової політики з питань правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування (чи у податковій системі?) треба, нарешті, зупинити. Тим більш, що в умовах європейської інтеграції та нових фінансово-економічних викликів, недосконалість податкового законодавства (зокрема невизначеність

термінології) є ризиком, що загрожує не тільки безпосередньо податковій безпеці України, а й її національній безпеці. Сучасна проблематика правового регулювання податкової безпеки, як суб'єктів господарювання, так і держави Україна, особливо в контексті взаємодії держави та бізнесу на їх шляху до європейської інтеграції, залишається нагально актуальною [806].

Результати ґрунтовного дослідження проблематики правового регулювання податкової безпеки України свідчать про те, що у центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, ані у функціях його діяльності, ані в положеннях щодо його прав та обов'язків, ані в його повноваженнях зокрема, немає правових норм щодо розробки та виконання ним комплексу заходів стосовно податкової безпеки держави.

На наше тверде переконання, пріоритетним завданням центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, необхідно законодавчо встановити правове регулювання податкової безпеки України, правове забезпечення захищеності національних інтересів держави у сфері оподаткування від загроз, які проявляються у наявності такого явища як ухилення від сплати податків, на стан якого значною мірою впливає тінізація та офшоризація економіки, фіктивні підприємства тощо. Обов'язковою складовою функцій і повноважень центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, має бути законодавчо закріплена його відповідальність за стан справ у сфері оподаткування, особливо у царині виявлення, запобігання та нейтралізації загроз податковій безпеці, серед яких:

1) ризики податкового законодавства, що загрожують податковій безпеці України (проблематика податкової термінології; сучасні принципи податкового законодавства; загальні засади встановлення податків і зборів);

2) загрози податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування (невизначеність

податкової політики; дискреційні повноваження органів влади, як чинники корупції; ухилення від сплати податків; відсутність якісного податково-правового виховання громадян) [807-808].

Наступна проблема з питання правового регулювання податкової безпеки України витікає із попередньо здійснених нами висновків стосовно нехтування законодавцем норм статті 8 Конституції України у частині щодо обов'язкової відповідності норм ПК України конституційному принципу верховенства права, зокрема стосовно встановлення в Україні системи оподаткування (стаття 92 Основного Закону) та правового забезпечення податкової безпеки як складової економічної безпеки (стаття 17 Основного Закону) [809].

Відповідно до частини першої статті 8 Основного Закону в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони [810]. Принцип верховенства права, має такі складові, як ефективність мети і засобів правового регулювання, розумність та логічність закону [811]. Складовими принципу верховенства права є, зокрема, правова передбачуваність та правова визначеність, які необхідні для того, щоб учасники відповідних правовідносин мали можливість завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх законних очікуваннях, що набуто ними на підставі чинного законодавства право, його зміст та обсяг буде ними реалізовано [812, с. 4].

На думку Конституційного Суду України, особи розраховують на стабільність та усталеність юридичного регулювання, тому часті та непередбачувані зміни законодавства перешкоджають ефективній реалізації ними прав і свобод, а також підривають довіру до органів державної влади, їх посадових і службових осіб [813, с. 18].

Обов'язковими елементами поняття «верховенство права», згідно Доповіді Венеційської Комісії, є: законність, включаючи прозорий, підзвітний та демократичний процес введення в дію приписів права; юридична визначеність; заборона свавілля; доступ до правосуддя, представленого незалежними та безсторонніми судами, включно з тими, що здійснюють судовий нагляд за адміністративною діяльністю; дотримання прав людини; заборона дискримінації та рівність перед законом [593].

Тобто, ґрунтуючись на нормах Основного Закону, в контексті виконання його статті 8, пропонуємо доповнити статтю 4 Податкового кодексу України такими принципами:

1) верховенства права (законність, юридична визначеність, заборона свавілля, доступ до правосуддя, дотримання прав людини; заборона дискримінації та рівність перед законом);

2) конституційності (відповідності Конституції України, зокрема, врахування особливостей, передбачених статтями 17, 67, 92 Конституції України);

3) податкової безпеки (захищеність національних інтересів України у сфері оподаткування; правове забезпечення податкової безпеки України; захист її національних інтересів у сфері оподаткування від впливу загроз, є пріоритетним завданням державної податкової політики у сфері національної безпеки);

4) кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів.

ПІСЛЯМОВА

В юридичній науці досі залишається гостра потреба в осмисленні проблематики правового регулювання податкової безпеки України. Комплексного дослідження правових засад формування податкової безпеки України, як соціально-правового явища у фінансовому праві України, не проводилося.

Факторами, що обумовлюють сучасну проблематику методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України, є відсутність:

- а) еволюції правового регулювання податкової безпеки;
- б) законодавчого закріплення статусу податкової безпеки, як надпріоритетної у сфері національних інтересів для усього суспільства і держави в цілому;
- в) мотивації для наукових пошуків у сфері правового регулювання податкової безпеки;
- г) системи строго вивірених і таких, що пройшли апробацію інструментальних основ методології правового дослідження науковця з даного напрямку наукового пізнання.

Найважливішою характеристикою і запорукою національної безпеки держави Україна та її податкової безпеки, зокрема, є якість написання тексту Податкового кодексу України.

Характерними рисами впливу податкової безпеки на динаміку нормотворчості у сфері оподаткування України є необхідність:

- 1) впорядкування сучасної податкової термінології,
- 2) приведення принципів податкового законодавства в контекст податкової безпеки,

3) відповідності загальних засад встановлення податків і зборів сучасним вимогам податкової безпеки України.

Сучасні відносини справляння податків і зборів, які регулює Податковий кодекс України, є високо ризикованими, що обумовлено наявністю таких податкових ризиків як невизначеність податкової політики у сфері податкової безпеки, дискреційні повноваження органів влади, корупція, офшор, пільги, недоїмка, тіньова економіка, недосконала податкова термінологія, а відтак і неякісне податкове законодавство, фіктивні підприємства та ухилення платниками податків від виконання свого конституційного обов'язку по сплаті податків.

Перелічені ризики загрожують податковій безпеці та ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, адже вони є чинниками ненаповнення як державного так і місцевих бюджетів. Найпершою і найважливішою ціллю державної політики у сфері оподаткування має бути формування, забезпечення та реалізація податкової політики з метою забезпечення податкової безпеки, як головної складової національної безпеки України.

За тотальної, всеукраїнської сучасної проблеми ухилення від сплати податків, передаючи повноваження контролю за справлянням податків і зборів «на місця», в умовах фінансової децентралізації, а тим більше в умовах воєнних реалій і наступного повоєнного відновлення, державні органи влади не виконали всього комплексу заходів по правовому забезпеченню податкової безпеки, як складової економічної безпеки. Тобто не забезпечили виконання однієї з найголовніших функцій держави стосовно забезпечення економічної безпеки держави Україна.

Необхідність забезпечення правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки, особливо в контексті фінансової

децентралізації та наступного повоєнного відновлення України, продовжує недооцінюватися.

Нами також було обгрунтовано, що податкова пільга, зменшуючи податкове зобов'язання платника податку, є втратою дохідної частини як державного так і місцевих бюджетів. В умовах воєнного стану та повоєнного відновлення України податкова пільга не сприяє і не сприятиме збалансованості бюджетів та максимізації податкових надходжень. Звільнення платника податку від сплати податку у зв'язку з отриманням податкових пільг відповідно до Податкового кодексу України є таким, що не відповідає Конституції України і інтересам податкової безпеки держави. На повоєнний період відновлення України нами запропоновано скасувати вже існуючі податкові пільги як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини бюджетів та запровадити заборону на надання нових податкових пільг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Етимологічний словник української мови: у 7 т. / АН УРСР, Ін-т мовознавства ім. О.О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1985. Т. 2. 572 с.
2. Етимологічний словник української мови: у 7 т. / АН УРСР, Ін-т мовознавства ім. О.О. Потебні. Київ: Наук. думка, 2003. Т. 4. 656 с.
3. Етимологічний словник української мови: у 7 т. / АН УРСР, Ін-т мовознавства ім. О.О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1982. Т. 1. 632 с.
4. Рижко В.А. Концепція. Енциклопедія сучасної України (ЕСУ). Інститут енциклопедичних досліджень НАН України. URL: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=3256. (дата звернення: 30.11.2019).
5. Етимологічний словник української мови: у 7 т. / АН УРСР, Ін-т мовознавства ім. О.О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1989. Т. 3. 552 с.
6. Костицький М.В. Деякі питання методології юридичної науки. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 1. С. 3-11.
7. Балинська О.М. Методологія семіотики права. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2013. № 1-2. С. 11-22.
8. Бостан С.К. Методологія правового дослідження: поняття, структура, філософсько-світоглядні засади. *Вісник Університету імені Альфреда Нобеля. Серія: Право*. 2021. № 1. С. 16-28.
9. Бостан С.К. Методологія правового дослідження: інструментальні засади. *Вісник Університету імені Альфреда Нобеля. Серія: Право*. 2021. № 2. С. 115-130.
10. Конверський А.Є. *Основи методології та організації наукових досліджень*: Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
11. Михальченко М.І. *Україна як нова історична реальність: запасний гравець Європи*. 258 с. URL: <https://ipiend.gov.ua/struktura/viddily/viddil-teorii-ta-istorii-politychnoi->

nauky/mykhalchenko-m-i-ukraina-iak-nova-istorychna-realnist-zapasnyj-hravets-ievgoru/. (дата звернення: 07.08.2020).

12. Мірошніченко В.І. Особливості сучасної методології правових наукових досліджень. *Парадигма пізнання: гуманітарні питання*, 2016. № 2 (13). URL: <https://naukajournal.org/index.php/Paradigm/article/view/739/896>. (дата звернення: 07.08.2020).

13. Оборотов Ю.М. Аспекти розгортання методології юриспруденції. *Право України*. Київ. 2014. № 1. С. 33-39.

14. Панов М.І. Проблеми методології формування категоріально-понятійного апарату юридичної науки. *Право України*. Київ. 2014. № 1. С. 50-60.

15. Рабінович П.М. Методологія вітчизняного загальнотеоретичного праводержавознавства: деякі сучасні тенденції. *Право України*. Київ. 2014. № 1. С. 11-21.

16. Ющик О.І. До проблеми розвитку методології права. *Право України*. Київ. 2014. № 1. С. 40-49.

17. Козюбра М.І. Методологія правознавства і методологія права: співвідношення понять та їх особливості. *Право України*. Київ. 2014. № 1. С. 22-32.

18. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 446 с.

19. Бандура О.О. Головне питання філософії та філософії права. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2014. № 2. С. 36-46.

20. Перелік установ, в яких функціонують спеціалізовані вчені ради: станом на 15 квітня 2021 року. URL: <https://mon.gov.ua/ua/nauka/nauka/atestaciya-kadriv-vishoyi-kvalifikaciyi/merezha-specializovanih-vchenih-rad>. (дата звернення: 24.04.2021).

21. Павлишин О.В. Семіотика права як методологічна парадигма новітнього філософсько-правового дискурсу: дис ... д-ра юрид. наук. Київ. 2018. 411 с.
22. Бернюков А.М. Юридична реальність як онтогносеологічна форма існування права (філософсько-методологічний аналіз): дис. ... д-ра юрид. наук. Львів, 2017. 432 с.
23. Ібрагімов М.М. Комунікативно-дискурсивна методологія в сучасному юридичному нормотворенні. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2017. № 1. С. 50-62.
24. Кельман М.С. Методологія сучасного правознавства: становлення та основні напрями розвитку. *Психологія і суспільство*. 2015. № 4. С. 33-46.
25. Кельман М.С. Методологія юридичного письма. 2014. URL: http://elar.naiu.kiev.ua/bitstream/123456789/11540/1/ukr_mova1_p100-102.pdf. (дата звернення: 23.01.2021).
26. Кельман М.С. Гносеологія юридичної методології. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2014. № 801. С. 70-75.
27. Кельман М.С. Наука і методологія: розмаїття наукового пізнання. *Форум права*. 2015. № 4. С. 106-109.
28. Кельман М.С. Методологічні проблеми у сучасному правознавстві, перспективи та тенденції розвитку його методології. *Науковий вісник Львівської комерційної академії. Серія: Юридична*. 2015. Вип. 2. С. 23-32.
29. Кельман М.С. Переосмислення методології сучасного правознавства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 837. С. 258-264.

30. Кельман М.С. Методологія дослідження як наукове пізнання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2016. № 855. С. 199-204.
31. Кельман М.С. Методологія як форма мислення. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Юридичні науки.* 2017. Вип. 5. С. 38-44.
32. Кельман М.С. Методологія правознавства як світ організованих форм мислення та діяльності дослідника. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки: збірник наукових праць.* 2017. № 876. С. 61-67.
33. Кельман М.С. Осмислення методологічних підходів у сучасному правознавстві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2018. Вип. 18. С. 24-30.
34. Кельман М.С. Осмислення методології пізнання наукових теорій у правознавстві. *Філософські та методологічні проблеми права.* 2019. № 1. С. 32-42.
35. Кельман М.С. Методологічні засади юридичної науки. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2020. Т. 7, № 1. С. 37-42.
36. Кушакова-Костицька Н.В. Методологічні проблеми сучасних правових досліджень: об'єктивна необхідність чи суб'єктивна формальність? *Філософські та методологічні проблеми права.* 2013. № 1-2. С. 23-31.
37. Хірсін А.В. Методологія інтеграції основних моделей обґрунтування правової нормативності як філософсько-правова проблема. *Філософські та методологічні проблеми права.* 2017. № 2. С. 37-50.
38. Костицький М.В. Методологія пізнання української історико-правової дійсності. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького.* 2015. № 12. С. 12-17.

39. Костицький М.В. Логіка як методологія наукового пізнання (зокрема в правознавстві). *Філософські та методологічні проблеми права*. 2014. № 1. С. 3-13.
40. Костицький М.В. Позитивізм як методологія юриспруденції. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2014. № 2. С. 16-35.
41. Костицький М.В. Нормативізм як методологія юриспруденції. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2016. № 1. С. 18-30.
42. Цофнас А.Ю. *Теория систем и теория познания*. Одесса: Астропринт, 1999. 308 с.
43. Крисоватий А.І. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування. *Економічна теорія*. 2014. № 4. С. 36-47.
44. Десятнюк О.М. Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Тернопіль. 2010. 34 с.
45. Латковська Т.А. Розвиток науки фінансового права – запорука розвитку Української держави. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2012. Т. 12. С. 9-18.
46. Філософський енциклопедичний словник. / В.І. Шинкарук (гол. редкол.) та ін. Інститут філософії ім. Григорія Сковороди НАН України. Київ: Абрис, 2002. 742 с.
47. Коломієць П.В. Історико-правовий аспект становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки в Україні. *European political and law discourse*. Praha. 2019. Volume 6 Issue 6. P. 59-65.
48. Коломієць П.В. Проблематика методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України: концептуальні особливості. *Підприємництво, господарство і право*. № 8. 2020. С.191-195.
49. Коломієць П.В. Фактори, які обумовлюють сучасну проблематику відсутності методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України. *International scientific and practical conference*

«Legal science, legislation and law enforcement practice: regularities and development trends»: conference proceedings, (October 30-31, 2020. Lublin). Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2020. 392, [242-246] p.

50. Про Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України: Постанова Верховної Ради України від 16.01.1997 р. № 3/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 10. Ст. 85.

51. Кучерявенко М.П. Методологічні питання податкової доктрини України. *Правова доктрина – основа формування правової системи держави*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю НАПрН України та обговоренню п'ятитом. моногр. «Правова доктрина України», (м. Харків, 20-21 листоп. 2013 р.). Харків: Нац. акад. прав. наук України, 2013. С.198-201.

52. Про основи національної безпеки України: Закон України від 19.06.2003 № 964-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 39. Ст.351.

53. Про національну безпеку України: Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 31. Ст. 241.

54. Solomon, L.J., & Rothblum, E.D. (1984). Academic procrastination: Frequency and cognitive-behavioral correlates. *Journal of Counseling Psychology*, 31, 503-509. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B4KcjFGHDeLRV0hJaXRFY3NsOWs/view>. (access date: 05.08.2020).

55. Перепелиця М.О. Національна безпека держави у фінансовій сфері: поняття й загрози існуванню. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2016. Вип. 2, т. 2. С. 86-89.

56. Перепелиця М.А. Налоговая безопасность как важное условие реализации финансовой деятельности государства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2016. Вип. 6, т. 2. С. 141-145.

57. *Правове забезпечення фінансової безпеки України*: монографія. Білоус В.Т., Бригінець О.О., Драган О.В., Касьяненко Л.М. та ін. Ірпінь.: Університет ДФС України. 2021. 428 с.

58. Про затвердження Переліку наукових спеціальностей: Наказ МОНмолодьспорту України від 14.09.2011 № 1057. *Офіційний вісник України*. 2011. № 78. Ст. 2893.

59. Про затвердження Переліку спеціальностей, за якими проводяться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук і доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань: Наказ ВАК України від 23.06.2005 № 377. *Офіційний вісник України*. 2005. № 27. Ст. 1593.

60. Про затвердження Переліку спеціальностей, за якими проводиться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук і доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань: Наказ ВАК України від 10.06.1999 № 288. *Офіційний вісник України*. 1999. № 27. Ст. 1357.

61. Про затвердження Переліку спеціальностей наукових працівників: Наказ ВАК України від 13.03.1997 № 86. *Офіційний вісник України*. 1997. № 16.

62. Про затвердження змін і доповнень до Переліку спеціальностей наукових працівників: Наказ ВАК України від 04.02.1998 № 62. *Офіційний вісник України*. 1998. № 11. Ст. 422.

63. Паспорт спеціальності 21.04.01: Постанова президії ВАК України від 15.12.2004 р. протокол № 11-10/11т. *Бюлетень ВАК України*. 2005. № 4.

64. Паспорт спеціальності 21.04.02: Постанова президії ВАК України від 02.07.2008 № 66-08/6. *Бюлетень ВАК України*. 2008. № 12.

65. Повідомлення щодо захистів дисертацій докторів та кандидатів наук (січень 2018 – вересень 2022). Міністерство освіти і науки України.

URL: <https://mon.gov.ua/ua/nauka/nauka/atestaciya-kadriv-vishoyi-kvalifikaciyi/ogoloshennya-shodo-zahistiv-disertacij>. (дата звернення: 06.09.2022).

66. Повідомлення про захист дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії (серпень 2019 – серпень 2022). Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/ua/nauka/nauka/atestaciya-kadriv-vishoyi-kvalifikaciyi/ogoloshennya-shodo-zahistiv-disertacij-na-zdobuttya-stupenya-doktora-filosofiyi>. (дата звернення: 05.09.2022).

67. Атестація кадрів вищої кваліфікації (2018-2022): Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/ua/tag/atestatsiya-kadriv-vishchoi-kvalifikatsii>. (дата звернення: 07.04.2022).

68. Атестація кадрів вищої кваліфікації (2018-2022): Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/ua/tag/atestatsiya-kadriv-vishchoi-kvalifikatsii>. (дата звернення: 05.09.2022).

69. Денисов О.Є. Економічна безпека галузей промисловості в системі економічної безпеки держави: дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2019. 496 с.

70. Гудзовата О.О. Механізми реалізації грошово-кредитної політики в системі зміцнення фінансової безпеки України: дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2019. 421 с.

71. Івченко Є.А. Теоретико-методологічні засади трансформацій системи економічної безпеки підприємства: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Харків, 2018. 39 с.

72. Паспорт спеціальності 08.00.03 – економіка та управління національним господарством: Постанова президії ВАК України від 14.12.2006 № 31-06/11. URL: <https://lpnu.ua/pasport-specialnosti-080003>. (дата звернення: 16.08.2020).

73. Паспорт спеціальності 08.00.04 – економіка та управління підприємствами, (за видами економічної діяльності): Постанова президії

ВАК України від 18.01.2007 № 42-06/1. URL: <https://lpnu.ua/pasport-specialnosti-080004>. (дата звернення: 16.08.2020).

74. Білик В.В. Інноваційно-інвестиційна складова в системі економічної безпеки підприємницької діяльності: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Київ. 2018. 36 с.

75. Бойко А.О. Система протидії легалізації кримінальних доходів у забезпеченні економічної безпеки національної економіки: дис. ... д-ра екон. наук. Суми. 2019. 488 с.

76. Про проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 167. *Офіційний вісник України*. 2019. № 22. Ст. 767.

77. Паспорти спеціальностей (юридичні науки). Постанова Президії ВАК України від 08.10.2008 № 45-06-7. *Бюлетень Вищої атестаційної комісії України*. 2009. № 2.

78. Коломієць П.В. Наукова проблема відсутності мотивації досліджень правового регулювання податкової безпеки України. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: зб. тез VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса, (м. Ірпінь, 27 листопада 2020 р.), м. Ірпінь: Мін-во фінансів України, Університет ДФС України, 2020. 418, [176-181] с.

79. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 37-38. Ст. 2004.

80. Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2015 р. № 266. *Офіційний вісник України*. 2015. № 38. Ст. 1147.

81. МОН пропонує для громадського обговорення проект паспорту спеціальності 081. URL: <https://mon.gov.ua/ua/news/mon-proponuye-dlya-gromadskogo-obgovorennya-proekt-pasportu-specialnosti-081>. (дата звернення: 16.01.2021).

82. Паспорт спеціальності 081 – «Право»: пропозиції Національної академії внутрішніх справ, щодо основних змін до Проекту паспорту спеціальності 081 – «Право». URL: https://www.naia.kiev.ua/files/naukova-diyalnist/special-rada/pasport_pravo_14062018.pdf. (дата звернення: 17.01.2021).

83. Перелік спеціальностей та спеціалізацій, за якими проводиться захист дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата наук (доктора філософії/доктора мистецтва) та доктора наук, присудження наукових ступенів і присвоєння вчених звань з юридичних наук. Національна академія внутрішніх справ. 2018. URL: https://www.naia.kiev.ua/files/naukova-diyalnist/special-rada/perelik_spetsialn_14062018.pdf. (дата звернення: 16.01.2021).

84. Перелік наукових спеціальностей за галузями науки, відповідно до яких присуджуються наукові ступені кандидата наук і доктора наук. Проект наказу Міністерства освіти і науки України. URL: https://mon.gov.ua/storage/app/media/gromadske-obgovorennya/2021/05/13/Perelik.nauk.spets_13.05.docx. (дата звернення: 07.07.2021).

85. МОН пропонує для громадського обговорення проект переліку наукових спеціальностей за галузями науки. Міністерство освіти і науки України. 13.05.2021. URL: <https://mon.gov.ua/ua/news/mon-proponuye-dlya-gromadskogo-obgovorennya-proyekt-pereliku-naukovih-specialnostej-zagaluziyami-nauki>. (дата звернення: 07.07.2021).

86. Деревянко Б.В. Соотношение отношений по обеспечению экономической безопасности с административно- и хозяйственно-правовыми

отношениями. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. 2014. № 4 (51). С. 168-176.

87. Білоусов Є.М. Господарсько-правові засоби забезпечення економічної безпеки України: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Харків, 2019. 42 с.

88. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 № 569-р. *Офіційний вісник України*. 2012. № 62. Ст. 2533.

89. Резнік О.М. Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Суми. 2019. 509 с.

90. Коломієць П.В. Сучасний стан методології дослідження правового регулювання податкової безпеки України. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса, (м. Ірпінь, 30 листопада 2021 р.), м. Ірпінь: Університет ДФС України (Державний податковий університет), 2021. 459, [195-198] с.

91. Бригінець О.О. Правове забезпечення фінансової безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2017. 464 с.

92. Білоус В.Т., Бригінець О.О. Правові питання розв'язання проблем фінансової безпеки України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Юридичні науки. 2018. № 902 (19). С. 74-81.

93. Білоус В.Т. Державна фіскальна служба України як суб'єкт забезпечення податкової безпеки держави. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. 2018. Вип. 20. С. 62-68.

94. Дубов Г.О. Дослідження юридичної методології у період виникнення та становлення юридичної науки незалежної України. *Альманах права*. 2019. Вип. 10. С. 128-132.
95. Дубов Г.О. Методологія юридичних досліджень в умовах зміни світоглядних установок. *Право і громадянське суспільство*. 2017. № 3-4. С. 28-35.
96. Орлик В.М. *Податкова політика Російської імперії в Україні в дореформений період*: монографія. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2007. 631 с.
97. Енциклопедія історії України: у 10 т. / НАН України, Ін-т історії України. Київ: Наук. думка, 2011. Т. 8. 520 с.
98. Грушевський М.С. Звичайна схема «руської» історії й справа раціонального укладу історії східного слов'янства. *Український історичний журнал*. 2014. № 5. С. 199-208.
99. Юридична енциклопедія: у 6 т. / НАН України, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. Київ: Укр. енцикл. URL <https://leksika.com.ua/14020305/legal/period>. (дата звернення: 23.12.2019).
100. Янжул И.И. *Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах*. СПб.: тип. М. Стасюлевича, 1890. 532 с. URL: <http://books.e-heritage.ru/book/10082456>. (дата звернення: 04.01.2020).
101. Кучерявенко М.П. *Податкове право України*. Академічний курс: підручник. Київ.: Прав. єдність, 2008. 699 с.
102. Гетманцев Д.О. Етапи розвитку непрямого оподаткування. *Право і суспільство*. 2015. № 5-2. С. 129-142.
103. Гетманцев Д.О. Щодо періодизації історії оподаткування. *Форум права*. 2015. № 5. С. 45-55.
104. Декларація про державний суверенітет України: Декларація Верховної Ради УРСР від 16.07.1990 № 55-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 31, Ст. 429.

105. Конституція (Основний Закон) Української Радянської Соціалістичної Республіки: Закон Української РСР від 20.04.1978 № 888-IX. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1978. № 18. Ст 268.

106. Про зміни і доповнення Конституції (Основного Закону) Української РСР: Закон Української РСР від 27.10.1989 № 8303-XI. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1989. № 45. ст. 624.

107. Про економічну самостійність Української РСР: Закон Української РСР від 03.08.1990 № 142-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 34. Ст.499.

108. Про реалізацію Закону «Про економічну самостійність Української РСР»: Постанова Верховної Ради Української РСР від 03.08.1990 № 143-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 34. Ст.500.

109. Концепція переходу Української РСР до ринкової економіки: Концепція Верховної Ради УРСР від 01.11.1990 *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 48. Ст. 632.

110. Про державну податкову службу в Українській РСР: Закон Української РСР від 04.12.1990 № 509-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 6. Ст. 37.

111. Про внесення змін до Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР»: Закон Української РСР від 07.07.1992 № 2555-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 39. Ст.575.

112. Крисоватий А.І. Концептуалізація теоретичних підвалин оподаткування. *Світ фінансів*. 2005. Вип. 1. С. 50-64.

113. Про бюджетну систему Української РСР: Закон Української РСР від 05.12.1990 № 512-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст.1.

114. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР»: Закон України від 29.06.1995 № 253/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 26. Ст.195.

115. Бюджетний кодекс України: Закон України від 21.06.2001 № 2542-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 37-38. Ст.189.
116. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон Української РСР від 16.04.1991 № 959-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 29. Ст. 377.
117. Про систему оподаткування: Закон УРСР від 25.06.1991 № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. ст. 510.
118. Про порядок введення в дію Закону Української РСР «Про систему оподаткування»: Постанова Верховної Ради Української РСР від 25.06.1991 № 1252-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 511.
119. Про внесення змін і доповнень до Конституції (Основного Закону) України: Закон України від 14.02.1992 № 2113-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 20. Ст. 271.
120. Юридична енциклопедія: у 6 т. / НАН України, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. Київ: Укр. енцикл. URL: <https://leksika.com.ua/18350108/legal/paternalizm>. (дата звернення: 11.01.2020).
121. Гаврилюк Р.О. Патерналізм як функціональна константа етатистської доктрини податкового права. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. 2014. Вип. 60. С. 192-201.
122. Онацький Є. *Українська мала енциклопедія*: 16 кн.: у 8 т. Буенос-Айрес, 1958. Т. 2.: Д-Є, кн. 3. С. 420-421.
123. Бернюков А.М. Методологічні основи дослідження правової реальності. *Наше право*. 2014. № 2. С. 176-182.
124. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування»: Закон України від 02.02.1994 № 3904-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 21. Ст.130.
125. Про Програму надзвичайних заходів щодо стабілізації економіки України та виходу її з кризового стану: Постанова Верховної Ради

Української РСР від 03.07.1991 р. № 1291-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 36. Ст. 473.

126. Про проголошення незалежності України: Постанова Верховної Ради Української РСР від 24.08.1991 № 1427-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 38, Ст. 502.

127. Про захист іноземних інвестицій на Україні: Закон України від 10.09.1991 № 1540а-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 46. Ст. 616.

128. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 № 1560-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 47. Ст. 646.

129. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 49. Ст. 682.

130. Про порядок введення в дію Закону України «Про господарські товариства»: Постанова Верховної Ради України від 19.09.1991 № 1577-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 49. Ст. 683.

131. Про правонаступництво України: Закон України від 12.09.1991 № 1543-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 46. Ст. 617.

132. Основні напрями економічної політики України в умовах незалежності: Постанова Верховної Ради України від 25.10.1991 № 1698а-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698a-12/ed19911025>. (дата звернення: 30.10.2019).

133. Загальна декларація прав людини: Міжнародний документ Генеральної Асамблеї ООН від 10.12.1948. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. Ст. 3103.

134. Українська радянська енциклопедія: у 12 т. / за ред.: М.П. Бажана. Київ: Голов. ред. УРЕ, 1977-1985. Т. 3. 551 с. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0001199>. (дата звернення: 30.10.2019).

135. Митний кодекс України: Закон України від 12.12.1991 № 1970-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 16. Ст. 203.

136. Митний кодекс України: Закон України від 11.07.2002 № 92-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 38-39. Ст. 288.
137. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44-48. Ст. 552.
138. Про селянське (фермерське) господарство: Закон України від 20.12.1991 № 2009-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 14. Ст. 186.
139. Про звільнення від оподаткування новостворених селянських (фермерських) господарств: Лист Вищого арбітражного суду від 25.01.1994 № 05-3/24. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v3_24800-94. (дата звернення: 13.02.2020).
140. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 № 973-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 45. Ст. 363.
141. Про порядок введення в дію Закону України «Про податок на добавлену вартість»: Постанова Верховної Ради України від 20.12.1991 р. № 2008-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 14. Ст. 185.
142. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20.12.1991 № 2007-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 14. Ст. 184.
143. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. ст. 78.
144. Про акцизний збір: Закон України від 18.12.1991 № 1996-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 12. Ст. 172.
145. Про затвердження Положення про акцизний збір: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.1991 № 396. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/396-91-п>. (дата звернення: 04.11.2019).
146. Про створення депутатської робочої групи для проробки питань, пов'язаних з удосконаленням системи національної безпеки України:

Розпорядження Голови Верховної Ради України від 23.12.1991 № 2023-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 15. Ст. 194.

147. Про затвердження складу Консультативно-експертної групи по підготовці концепції національної безпеки України: Розпорядження Президента України від 17.02.1992 № 31/92-рп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/31/92-рп>. (дата звернення: 13.11.2019).

148. Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності: Закон України від 18.02.1992 № 2132-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 21. Ст. 296.

149. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001 № 2210-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 12. Ст. 64.

150. Про порядок введення в дію Закону України «Про іноземні інвестиції»: Постанова Верховної Ради України від 13.03.1992 № 2198а-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 26. Ст.358.

151. Про іноземні інвестиції: Закон України від 13.03.1992 № 2198-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 26. Ст. 357.

152. Про банкрутство: Закон України від 14.05.1992 № 2343-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 31. Ст.440.

153. Про внесення змін до Закону України «Про банкрутство»: Закон України від 30 червня 1999 № 784-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 42-43. Ст.378.

154. Кодекс України з процедур банкрутства. Закон України від 18.10.2018 № 2597-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 19. Ст. 74.

155. Про добування і переробку урану в науково-виробничому об'єднанні «Східний гірничо-збагачувальний комбінат» (м. Жовті Води Дніпропетровської області): Постанова Верховної Ради України від 05.06.1992 № 2413-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 33. Ст. 484.

156. Про надання додаткових пільг по акцизному зборі запорізькому виробничому об'єднанню «АвтоЗАЗ»: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.07.1992 № 403. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/403-92-п>. (дата звернення: 08.02.2020).

157. Про надання додаткових пільг щодо акцизного збору дніпропетровському орендному підприємству «Дніпрошина» та білоцерківському виробничому об'єднанню «Білоцерківщина»: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.10.1992 № 570. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-92-п>. (дата звернення: 08.02.2020).

158. Про надання пільги щодо оподаткування прибутку Макіївського металургійного комбінату: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.04.1993 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/237-93-п>. (дата звернення: 09.02.2020).

159. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів: Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 № 8-93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 114.

160. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 10. Ст. 44.

161. Інструкція про особливості застосування Декрету Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 року № 8-93 «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів»: Мінфін України. Інструкція від 02.11.1993 № 84. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0169-93/ed20010528>. (дата звернення: 07.11.2019).

162. Про режим іноземного інвестування: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 55-93. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 28. Ст. 302.

163. Про Основні напрями зовнішньої політики України: Постанова Верховної Ради України від 22.07.1993 № 3360-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 37. Ст.379.

164. Про проект Концепції (основ політики) національної безпеки України: Постанова Верховної Ради України від 21.10.1993 № 3542-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3542-12>. (дата звернення: 13.11.2019).

165. Про проект концепції пільгового оподаткування: Постанова Президії Верховної Ради України від 29.10.1993 № 3557-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3557-12>. (дата звернення: 09.02.2020).

166. Про Державну програму заохочення іноземних інвестицій в Україні: Закон України від 17.12.1993 № 3744-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 6. Ст. 28.

167. Про Державний бюджет України на 1994 рік: Закон України від 01.02.1994 № 3898-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 20. Ст. 120.

168. Про стан науки та її роль в економічному розвитку України: Постанова Верховної Ради України від 01.07.1994 № 73/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 29. Ст. 282.

169. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.

170. Про Комісію з розробки Податкового кодексу України: Розпорядження Президента України від 28.04.1995 № 78/95-рп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/78/95-рп>. (дата звернення: 09.11.2019).

171. Про проект Концепції (основ політики) національної безпеки України: Постанова Верховної Ради України від 24.05.1995 № 177/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/177/95-вр>. (дата звернення: 13.11.2019).

172. Про пільги щодо оподаткування: Указ Президента України від 31.05.1995 № 405/95. *Урядовий кур'єр*. 1995. № 82.

173. Про затвердження Правил застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Постанова Верховної Ради України від 27.06.1995 № 247/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 26. Ст. 197.

174. Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні: Постанова Верховної Ради України від 13.12.1995 № 466/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466/95-вр> (дата звернення: 09.11.2019).

175. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 № 320/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 2. Ст. 10.

176. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

177. Про заходи щодо реформування податкової політики: Указ Президента України від 31.07.1996 № 621/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96> (дата звернення: 09.11.2019).

178. Про Основні положення податкової політики в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 № 561/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 5. Ст. 40.

179. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 21. Ст. 156.

180. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків за станом на 31 березня 1997 року: Закон України від 05.06.1997 № 314/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 34. Ст. 209.

181. Про затвердження Порядку проведення державними податковими органами інвентаризації податкової заборгованості платників податків за станом на 31.03.97 та її списання і реструктуризації: Наказ ДПА України від 22.07.1997 № 242. *Офіційний вісник України*. 1997 р. № 31.

182. Про списання заборгованості відкритого акціонерного товариства «АвтоЗАЗ»: Закон України від 18.07.1997 № 482/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 40. Ст. 264.

183. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості вугледобувних, вуглепереробних та шахтовуглебудівних підприємств Міністерства вугільної промисловості України та гірничодобувних підприємств з підземного видобутку сировини Міністерства промислової політики України: Закон України від 20.11.1998 № 268-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 52. Ст. 323.

184. Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби списання і реструктуризації податкової заборгованості платників податків – вугледобувних, вуглепереробних та шахтовуглебудівних підприємств Міністерства вугільної промисловості України та гірничодобувних підприємств з підземного видобутку сировини Міністерства промислової політики України за станом на 01.10.98: Наказ ДПА України від 04.03.1999 № 108. *Офіційний вісник України*. 1999. № 12. Ст. 493.

185. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року: Указ Президента України від 18.06.1998 № 651/98. *Офіційний вісник України*. 1998. № 25. Ст. 906.

186. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств за станом на 1 січня 1999 року: Закон України від 05.02.1999 № 428-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 15. Ст. 84.

187. Про заходи щодо зменшення податкової заборгованості та фінансового оздоровлення суб'єктів підприємницької діяльності: Указ

Президента України від 21.12.1998 № 1367/98. *Офіційний вісник України*. 1998. № 51. Ст. 1875.

188. Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби списання пені згідно з умовами, визначеними Указом Президента України від 21.12.98 року № 1367/98 «Про заходи щодо зменшення податкової заборгованості та фінансового оздоровлення суб'єктів підприємницької діяльності»: Наказ ДПА України від 29.01.1999 № 57. *Офіційний вісник України*. 1999. № 9. Ст. 354.

189. Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств: Закон України від 16.03.2000 № 1565-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2000. № 21. Ст. 164.

190. Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби списання заборгованості за станом на 1 травня 2000 року зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств: Наказ ДПАУ від 28.04.2000 № 225. *Офіційний вісник України*. 2000. № 21. Ст. 876.

191. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: Наказ ДПА України від 14.03.2001 № 103. *Офіційний вісник України*. 2002. № 3. Ст. 103.

192. Про склад робочої групи з розроблення проектів Стратегії забезпечення економічної безпеки України та Національної програми забезпечення економічної безпеки України на період до 2005 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.05.1998. № 345-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/345-98-p>. (дата звернення: 13.11.2019).

193. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 2 червня 1998 року «Про хід виконання Указу Президента України від 21 січня 1998 року № 41 «Про запровадження режиму жорсткого обмеження

бюджетних видатків та інших державних витрат, заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі»: Указ Президента України від 09.06.1998 № 606/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/606/98>. (дата звернення: 13.11.2019).

194. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98. *Офіційний вісник України*. 1998 р. № 27. Ст. 975.

195. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України від 04.11.2011 № 4014-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 24. Ст. 248.

196. Пояснювальна записка до проекту Закону України від 16.05.2011 року № 8521 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва): Супровідний документ від 16.05.2011. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=40402. (дата звернення: 10.11.2019).

197. Щодо реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Аналітична записка Національного інституту стратегічних досліджень від 13.06.2010. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/schodo-reformuvannya-sproschenoj-sistemi-opodatкування-obliku-ta-zvitnosti>. (дата звернення: 06.05.2021).

198. Про порядок встановлення ставок податків і зборів (обов'язкових платежів), інших елементів податкових баз, а також пільг щодо оподаткування: Закон України від 14.10.1998 № 171-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 52. Ст. 317.

199. Про комплекс заходів, спрямованих на збільшення дохідної частини бюджетів та недопущення ухилень від оподаткування: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.1998 № 2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2003-98-п>. (дата звернення: 10.11.2019).

200. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 25 січня 2001 року «Про заходи щодо детінізації економіки»: Указ Президента України від 20.03.2001 № 183/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 12. Ст. 486.

201. Питання Міжвідомчої комісії з питань фінансової безпеки при Раді національної безпеки і оборони України: Указ Президента України від 07.05.2001 № 294/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 20. Ст. 833.

202. Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом: Указ Президента України від 19.07.2001 № 532/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 29. Ст. 1306.

203. Про внесення змін до деяких законів України з метою усунення випадків ухилення окремих підприємств, створених за участю іноземних інвесторів, від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): Закон України від 20.12.2001 № 2899-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 15. Ст. 100.

204. Щодо надання пільг з оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями: Лист Вищого Господарського Суду України від 04.06.2002 № 05-2/612. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_612600-02. (дата звернення: 20.02.2020).

205. Про Інститут проблем національної безпеки: Указ Президента України від 03.12.2003 № 1396/2003. *Офіційний вісник України*. 2003. № 49. Ст. 2556.

206. Пояснювальна записка від 13.08.2002 року до проекту Закону України від 13.08.2002 № 2062 «Про внесення змін до Концепції (основ державної політики) національної безпеки України». URL:

http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=12880. (дата звернення: 24.10.2019).

207. Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість: Указ Президента України від 23.06.2004 № 671/2004. *Урядовий кур'єр*. 2004. № 119.

208. Про державну статистику: Закон України від 17.09.1992 № 2614-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992 р. № 43. Ст. 608.

209. Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України: Наказ Державна податкова адміністрація України, Державний комітет статистики України від 23.07.2004 № 419/453. *Офіційний вісник України*. 2004. № 31. Ст. 2105.

210. Про визнання такими, що втратили чинність, наказів Державної податкової адміністрації України, Державного комітету статистики України від 23.07.2004 № 419/453 та від 01.12.2005 № 539/397. Наказ Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 09.03.2011 № 129/55. *Офіційний вісник України*. 2011. № 24. Ст. 1013.

211. Про організацію роботи з проведення перевірок законності одержання пільг з податку на додану вартість: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.08.2004 № 607-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/607-2004-p>. (дата звернення: 20.02.2020).

212. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 25.03.2005 № 2505-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 17-19. Ст. 267.

213. Про Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» (щодо скасування пільг із сплати

податків та зборів (обов'язкових платежів) окремими суб'єктами господарювання): Лист Вищого господарського суду від 12.05.2005 № 01-8/783. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0783600-05>. (дата звернення: 20.02.2020).

214. Про затвердження Національного плану дій з поліпшення адміністрування податків: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.10.2009 № 1217-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1217-2009-r>. (дата звернення: 12.11.2019).

215. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1612-р. *Офіційний вісник України*. 2009. № 101. Ст. 3543.

216. Пояснювальна записка до проекту Податкового кодексу України від 15.06.2010 року № 6509. Супровідний документ від 15.06.2010. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=6509&skl=7. (дата звернення: 08.05.2021).

217. Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України: Постанова Верховної Ради України від 17.06.2010 № 2353-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2353-17>. (дата звернення: 12.11.2019).

218. Про всенародне обговорення проекту Податкового кодексу України: Постанова Верховної Ради України від 08.07.2010 № 2454-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 39. Ст. 521.

219. Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України: Постанова Верховної Ради України від 07.10.2010 № 2593-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2593-17>. (дата звернення: 12.11.2019).

220. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

221. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50-51. Ст. 572.

222. Про затвердження Порядку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України: Наказ ДПС України від 29.03.2011 № 167. *Офіційний вісник України*. 2011. № 32. Ст. 1362.

223. Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167: Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2019 № 488. *Офіційний вісник України*. 2019. № 100. Ст. 3401.

224. Про Стратегію національної безпеки України: Указ Президента України від 12.02.2007 № 105/2007. *Офіційний вісник України*. 2007. № 11. Ст. 389.

225. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 8 червня 2012 року «Про нову редакцію Стратегії національної безпеки України»: Указ Президента України від 08.06.2012 № 389/2012. *Офіційний вісник України*. 2012. № 45. Ст. 1749.

226. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року «Про Стратегію національної безпеки України»: Указ Президента України від 26.05.2015 № 287/2015. *Офіційний вісник України*. 2015. № 43. Ст. 1353.

227. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 14 вересня 2020 року «Про Стратегію національної безпеки України»: Указ Президента України від 14.09.2020 № 392/2020. *Офіційний вісник України*. 2020. № 75. Ст. 2377.

228. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 № 1166-VII. *Відомості Верховної Ради*. 2014. № 20-21. Ст. 745.

229. Пояснювальна записка до проекту Закону України від 27.03.2014 року № 4576 «Проект Закону про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні»: Супровідний документ від 27.03.2014. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50437. (дата звернення: 13.11.2019).

230. Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. *Офіційний вісник України*. 2015. № 4. Ст. 67.

231. Про План законодавчого забезпечення реформ в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.06.2015 № 509-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 31. Ст. 297.

232. Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України: Постанова Верховної Ради України від 14.04.2016 № 1099-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 18. Ст. 208.

233. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. *Офіційний вісник України*. 2017. № 23. Ст. 659.

234. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р. *Урядовий кур'єр*. 2017. № 115.

235. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. *Урядовий кур'єр*. 2017. № 85.

236. Про затвердження Методики оцінювання фінансових ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.01.2018 № 7. *Офіційний вісник України*. 2018. № 8. Ст. 309.

237. Висновок на проект Закону України від 28.02.2018 року № 8068 «Про національну безпеку України»: Головне науково-експертне управління Апарату Верховної Ради України: Висновок від 14.03.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=8068&skl=9. (дата звернення: 22.05.2021).

238. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р. *Офіційний вісник України*. 2019. № 14. Ст. 510.

239. Деякі питання реформування державного управління України: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 474-р. *Офіційний вісник України*. 2016. № 55. Ст. 1919.

240. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 19.06.2019 № 537. *Офіційний вісник України*. 2019. № 52. Ст. 1789.

241. Пояснювальна записка до проекту Закону України від 29.08.2019 року № 1073 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків в сфері торгівлі і послуг»: Супровідний документ від 29.08.2019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1073&skl=10. (дата звернення: 22.05.2021).

242. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі і послуг: Закон України від 20.09.2019 № 129-IX. *Офіційний вісник України*. 2019. № 84. Ст. 2831.

243. Про Стратегію національної безпеки України: Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 14.09.2020 року. *Офіційний вісник України*. 2020. № 75. Ст. 2377.

244. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 11 серпня 2021 року «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року»: Указ Президента України від 11.08.2021 № 347/2021. *Офіційний вісник України*. 2021. № 65. Ст. 4104.

245. Коломієць П.В. Теоретико-правові засади правового регулювання податкової безпеки в Україні: *Systematization of Ukrainian and European legislation in the realities of the modern world: Conference proceedings of International scientific and practical conference, (December 27-28, 2019. Arad). Izdevnieciba «Baltija Publishing», 184, [26-29] p.*

246. Abraham H. Maslow. Motivation and Personality. 1970. URL: <https://holybooks-lichtenbergpress.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/Motivation-and-Personality-Maslow.pdf>. (access date: 05.08.2021).

247. Бержель Ж.-Л. *Общая теория права*: Под. общ. ред. В.И. Даниленко. Пер. с фр. М.: Издательский дом NOTA BENE. 2000. 576 с.

248. Міщенко С.Г. Моделювання процесів управління економічною безпекою регіону: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Донецьк. 2000. 19 с.

249. Шопіна І.М. Щодо концептуальних підходів до визначення поняття правового регулювання. *Форум права*. 2011. № 2. С. 1055-1061.

250. Шопіна І.М. Підходи до розуміння мети правового регулювання. *Право і суспільство*. 2011. № 6. С. 45-48.

251. Кміть В.М. Вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запорука фінансової безпеки України. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*. 2008. № 2. С. 113-123.

252. Субіна Т. Забезпечення інформаційної безпеки електронної звітності в органах державної податкової служби України. *Правова інформатика*. 2009. № 1. С. 91-97.

253. Храпкіна В.В. Податкове планування в системі забезпечення фінансової безпеки. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2010. Вип. 4. С. 208-211.

254. Іванов Ю.Б., Бережна Ю.В. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення. *Економіка розвитку*. 2010. № 2(54). С. 9-11.

255. Дмитренко Е.С. Проблеми правового регулювання повноважень органів Державної податкової служби України у сфері забезпечення фінансової безпеки держави. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 12-15.

256. Захарін С.В. Податкове адміністрування як елемент підтримки фінансової безпеки держави. *Економіка і управління*. 2012. № 2. С. 79-84.

257. Іщенко В.В. Актуальні проблеми забезпечення фінансової безпеки України: аналіз загроз та ризиків податкової безпеки. *Наукові праці НДФІ*. 2012. Вип. 1. С. 143-149.

258. Петренко Л.М. Податкова безпека як складова фінансової безпеки держави. *Моделювання та інформаційні системи в економіці*. 2012. Вип. 86. С. 89-98.

259. Подік І.І., Гончаров Ю.В. Роль податків у забезпеченні економічної безпеки України: історичний аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12. С. 30-44.

260. Виклюк М. Економічний зміст податкової безпеки та її складові. *Світ фінансів*. 2013. Вип. 3. С. 126-134.

261. Лекарь С.І. Діяльність Державної податкової служби України – запорука національної безпеки держави в економічній сфері. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 9-12.

262. Мірошниченко О. Стан та перспективи реформування податкової системи у забезпеченні економічної безпеки України. *Вісник економічної науки України*. 2013. № 2. С. 100-105.

263. Потернак Ю.П. Ризики в оподаткуванні та їх вплив на податкову безпеку держави. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2013. № 7. С. 338-344.

264. Цимбалюк І.О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави. *Стратегічне управління національним економічним розвитком: кол. моногр.: в 2 т.* Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ». 2013. Т.2. 392 с., с. 13-23.

265. Лукановська І.Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 6. С. 40-45.

266. Мартинюк В.П. Стратегія нейтралізації податково-боргових ризиків фінансової безпеки держави. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Економіка і менеджмент*. 2014. Вип. 4. С. 143-148.

267. Гапонюк О.І. Податкова безпека як складова фінансової безпеки. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2015. № 1(1). С. 56-61.

268. Голіков С.С. Сутність податкової безпеки. *Економіка та держава*. 2015. № 9. С. 129-132.

269. Баранник Л.Б. Податкова реформа як запорука бюджетної безпеки та фінансової стабільності. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2016. № 1. С. 51-61.

270. Дулеба Н.В. Податки – фактор фінансової і економічної безпеки держави. *Економіка та управління на транспорті*. 2016. Вип. 2. С. 51-55.

271. Лебедзевич Я.В. Ризики і загрози податкової безпеки держави та методи їх нейтралізації. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3. С. 195-213.

272. Брито́ва Г.В., Скрильник Є.В. Роль бюджетно-податкової сфери у підвищенні фіскальної безпеки держави. *Аспекти публічного управління*. 2017. Т.5, № 5-6. С. 44-51.

273. Полтора́к А.С. Оцінка індикаторів стану податкової безпеки України в системі її фінансової безпеки. *Modern economics*. 2017. № 1. С. 38-44.

274. Синча́к В.П. Податкова культура суспільства як чинник економічної компоненти національної безпеки. *Університетські наукові записки*. 2017. № 2. С. 218-230.

275. Чубе́нко А.Г. Національна податкова безпека та перспективи використання досвіду Податкової служби (IRS) Сполучених Штатів Америки для боротьби з тіньовою економікою в Україні. *Публічне право*. 2017. № 1. С. 18-25.

276. Бригі́нець О.О. Місце державної фіскальної служби України в процесі реалізації фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2016. № 22. С. 60-63.

277. Воро́нкова О.М. Управління податковими ризиками у сучасній системі фінансової безпеки України. *Вісник Черкаського університету. Серія: Економічні науки*. 2018. Вип. 3. С. 10-17.

278. Глу́хова В.І., Скри́пник Л.І. Стан податкової безпеки України та напрями її зміцнення. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 10(3). С. 15-17.

279. Тока́рєва К.О. Податкова безпека як важлива складова фінансової безпеки держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 10(4). С. 37-40.

280. Ле́пюхін О.В., Іва́щенко О.В. Вплив моделі соціально-економічного розвитку країни на забезпечення податкової безпеки держави.

Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2019. Вип. 34. С. 125-128.

281. Чугунов І. Податкова безпека держави. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету.* 2019. № 4. С. 31-41.

282. Борецько Н.М. Фіскальний інтерес держави як об'єкт податкової безпеки. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування.* 2020. Вип. 5. С. 33-41.

283. Кармаліта М.В. Правове забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2020. 471 с.

284. Бригінець О.О. Актуальні питання правового забезпечення податкової безпеки України. *Економіка. Фінанси. Право.* 2021. № 2. С. 13-15.

285. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Харків, 2014. 32 с.

286. Кобильнік Д.А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект): дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 443 с.

287. Кельман М.С., Мурашин О.Г. *Загальна теорія держави і права:* К.: Кондор. 2006. 477 с.

288. Крисоватий А.І. Антропологізм дивергенції теорії преференційного оподаткування. *Світ фінансів.* 2012. Вип. 4. С. 11-22.

289. Василевська Г.В. Особливості функціонування преференційного оподаткування в Україні. *Світ фінансів.* 2012. Вип. 4. С. 49-59.

290. Крисоватий А.І. Податкова філософія преференцій. *Вісник економічної науки України.* 2013. № 1. С. 73-77.

291. Цвік М.В., Петришин О.В. *Загальна теорія держави і права:* підруч. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. Х.: Право, 2009. 584 с.

292. Козюбра М.І. *Загальна теорія права:* Підручн. К.: Ваїте, 2015. 392 с.

293. Про доповідь Президента України «Про основні засади економічної та соціальної політики»: Постанова Верховної Ради України від 19.10.1994 № 216/94-ВР. *Голос України* від 25.10.1994.

294. Коломієць П.В. Теоретико-правові та концептуальні засади дослідження правового регулювання податкової безпеки в Україні. *Visegrad Journal on Human Rights: Slovak Republic*. Bratislava. 2019. № 6 (vol. 3). Р. 130-135.

295. Коломієць П.В. Порівняльний аналіз визначення понять «національна безпека», «національні інтереси», «загрози національній безпеці». *Інноваційний потенціал та правове забезпечення соціально-економічного розвитку України: виклик глобального світу*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 25-26 березня 2020 року). Полтава: ПШП, 2020. 990, [297-301] с.

296. Анісімова Г.В. *Теоретичні засади розвитку екологічного законодавства в контексті природно-правової доктрини*: моногр. Харків: Право, 2019. 672 с.

297. Луценко І.С. Методичний підхід до оцінювання рівня податкової безпеки держави. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2015. Вип. 12(2). С. 159-163.

298. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 30 грудня 2021 року «Про Стратегію забезпечення державної безпеки»: Указ Президента України від 16.02.2022 № 56/2022. *Офіційний вісник України*. 2022. № 17. Ст. 911.

299. Вовчак О.Д. Податкові ризики в системі управління економічною безпекою підприємницьких структур України. *Фінанси України*. 2008. № 11. С. 41-46.

300. Мірошніченко О.В. Податкова система України та її роль у забезпеченні національної економічної безпеки. *Наукові записки*

Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка. 2010. Вип. 13. С. 31-38.

301. Лекарь С.І. Економічна безпека України: поняття та сутність термінології. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія економічна*. 2012. Вип. 1. С. 3-16.

302. Полторак А.С., Яценко К.С. Податкова безпека України: економічна сутність та особливості гарантування. *Трансформація фінансової системи України: тенденції та перспективи розвитку*: матеріали IV всеукр. наук.-практ. конфер. (25-26 листопада 2020р.). Миколаїв. 2020. С. 40-42.

303. Давид Р., Жоффре-Спинози К. *Основные правовые системы современности*: Пер. с фр. В.А. Туманова. М.: Междунар. отнош., 1999. 400 с.

304. Бондаренко І.М. Кодифікація фінансового законодавства в умовах гармонізації законодавства України: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 422 с.

305. Барановський О.І. Податкова безпека: сутнісний вимір. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. № 1. 2017. С. 7-24.

306. Борисюк О.В., Стащук О.В. Використання інструментів адміністрування податків Грузії у системі податкової безпеки: досвід для України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2017. № 875. С. 262-269.

307. Голіков С.С. Проблеми забезпечення податкової безпеки України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 15. С. 62-64.

308. Лісовий Г.О. Податкова безпека України: загрози та ризики. *Форум права*. 2016. № 1. С. 162-168.

309. Подік І.І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. *Економіка та держава*. 2017. № 4. С. 46-51.

310. Сушкова О.Є. Податкова безпека регіону як компроміс економічних інтересів. *Молодий вчений*. 2015. № 2(6). С. 1411-1414.

311. Ареф'єв С.О. Податкове адміністрування підприємства як спосіб податкової безпеки. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2014. № 1. С. 10-12.

312. Меліхова Т.О., Троян О.В. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень податкової безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 20. С. 33-37.

313. Ваганова Л.В. Методичні основи оцінки податкового навантаження в контексті економічної безпеки суб'єкта господарської діяльності. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2013. № 3. С. 22-29.

314. Грачов О.В. Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 29. С. 86-88.

315. Морунов В. Вплив податкового контролю як складової системи внутрішнього контролю на економічну безпеку організації. *Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє*. 2014. Вип. 19(2). С. 146-154.

316. Павліченко В.М. Податкова безпека як складова економічної безпеки українських підприємств в умовах кризи. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2015. Вип. 49. С. 131-135.

317. Потернак Ю.П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія економічна*. 2013. Вип. 1. С. 105-112.

318. Романенко В.В. Негативні фактори економічної безпеки держави у контексті податкового ризик-менеджменту. *Вісник Академії митної служби України. Серія : Економіка*. 2014. № 2. С. 112-119.

319. Чиж В.І. Податкове адміністрування як спосіб забезпечення економічної безпеки регіону. *Економіка та право. Серія: Економіка*. 2016. № 2. С. 46-52.

320. Веселовська О.Є. Ефективне адміністрування податків як умова підтримки належної фінансової безпеки держави. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2013. № 4. С. 171-176.

321. Іщенко В.В. Податкова складова фінансової безпеки держави. *Наукові праці НДФІ*. 2011. Вип. 4. С. 149-156.

322. Кушнірчук Ю.М. Реалізація фіскального потенціалу податків на економічні ресурси з метою зміцнення бюджетної безпеки. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.1. С. 273-281.

323. Баранецька О.В. Фіскальна безпека держави: концептуальні засади та шляхи забезпечення: автореф. дис ... канд. екон. наук. Київ, 2014. 20 с.

324. Тимошенко А.О. Фіскальна політика України в умовах євроінтеграції: автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Київ, 2019. 41 с.

325. Коломієць П.В. Систематизація наукових підходів вітчизняних дослідників до рівнів забезпечення податкової безпеки. «*European potential for the development of legal science, legislation and law enforcement practice*»: international scientific and practical conference, (February 26-27, 2021. Wloclawek). Republic of Poland: «Baltija Publishing», 2021. 256, [150-154] p.

326. Диха М.В. Податки в системі забезпечення економічної безпеки та розвитку національної економіки. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 4. С. 49-53.

327. Виклюк М.І., Гресик В.В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 242-246.

328. Скороход І.В. Податкова безпека України. *Юридичний бюлетень*. 2018. Вип. 7 (7). Ч. 1. С. 126-131.

329. Білоус В.Т., Бригінець О.О. Сучасний стан податкової безпеки України. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки*: збірник тез Податкового конгресу (м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р.). Ірпінь: Ун-т ДФС України, 2019. 713, [316-320] с.

330. Касьяненко Л.М., Коломієць П.В. Аналітичний огляд поглядів вітчизняних науковців стосовно сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2021. № 1 С. 84-87.

331. Богуцький П.П. Теоретичні основи становлення і розвитку права національної безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2020. 391 с.

332. Гетманенко О.О. Фінансова безпека як складова економічної безпеки національної економіки та її інтеграції в світогосподарські відносини: дис. ... д-ра філософії. Ужгород, 2021. 283 с.

333. Луцишин З.О., Фролова Т.О., Южаніна Н.П. Сучасна офшоризація бізнесу у конструкті національної фіскальної безпеки. *Міжнародна економічна політика*. 2019. № 1 (30). С. 70-112.

334. Коломієць П.В. Терміни податкового кодексу України: спадщина минулого та реалії сучасності. *European political and law discourse*. Praha. 2019. Volume 6 Issue 5. P. 84-88.

335. Рабінович П.М., Дудаш Т.І. Правнича мова: основні складники (загальнотеоретична характеристика). *Вісник Національної академії правових наук України*. 2017. № 1 (88). С. 17-29.

336. Дмитренко Е.С. Понятійно-категоріальний апарат фінансового права: проблеми визначення. *Право та державне управління*. 2015. № 2 (19). С. 19-22.

337. Вирган І.О., Пилинська М.М. Російсько-український словник сталих виразів. Харків: Прапор, 2000. 864 с.

338. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 22 с.

339. Коломієць П.В., Кучер О.О. Термінологічні проблеми податкової системи України. *Наукове забезпечення розвитку національної економіки: досягнення теорії та проблеми практики*: збірник тез VII всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених (м. Полтава, 29 жовтня 2020 р.). Полтава: ПДАА, 2020. 178, [90-91] с.

340. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3 т. Київ. Мінфін України, Нац. університет ДПС України, 2010. Т. 1. 662 с.

341. Про затвердження Порядку застосування уніфікованої митної квитанції МД-1: Наказ Державної митної служби України від 04.01.2005 № 1. *Офіційний вісник України*. 2005. № 4. Ст. 239.

342. Білодід І.К. Словник української мови. АН Української РСР. Ін-т мовознав. ім. О.О. Потебні. Київ: Наук. думка, 1978. Т.9. *electronic library «Ukrainica»* URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0001610> (дата звернення: 31.08.2019).

343. Академічний тлумачний словник української мови. *electronic library «Ukrainica»*. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0007554> (дата звернення: 31.08.2019).

344. Бусел В.Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Київ: Ірпінь: Перун, 2005. *electronic library «Ukrainica»*. URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0000989> (дата звернення: 31.08.2019).

345. Єфименко Т.І. *Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія*. Київ: Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. Т.3.

346. Уорд М. Хасси, Дональд С. Любик. *Основи мирового налогового кодекса с комментариями*. Перевод М. Алексеева. 1996. URL:

[http://www.taxhistory.org/www/bwtc.nsf/PDFs/98rus96a.pdf/\\$file/98rus96a.pdf](http://www.taxhistory.org/www/bwtc.nsf/PDFs/98rus96a.pdf/$file/98rus96a.pdf).

(дата звернення: 22.12.2019).

347. Гаврилюк Р.О. Конституціоналізація права людини на податки. *Юридична Україна*. 2014. № 11. С. 16-24.

348. Коломієць П.В. Генеза термінологічного визначення податку. *Інноваційний потенціал та правове забезпечення соціально-економічного розвитку України: виклик глобального світу: матеріали міжн. наук.-прак. конф. (м. Київ, 22-23 травня 2019 р.)*. Т.1. Київ: Університет «Україна», 2019. 401, [198-202] с.

349. Берендтс Э.Н. *Краткий очерк бюджетного права Финляндии*: СПб., Гос. тип., 1909. URL: <http://books.e-heritage.ru/book/10080010> (дата звернення: 18.08.2019).

350. Берендтс Э.Н. *Русское финансовое право: лекции*. СПб., 1914. 453 с. URL: <http://books.e-heritage.ru/book/10080011> (дата звернення: 18.08.2019).

351. Митна енциклопедія: в 2 т. / Редкол.: І.Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. Т.2. 536 с.

352. Денисенко В. Словник митних термінів: Запоріжжя, ЗНТУ, 2017. URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/2671/1/Denysenko_Dictionary_of_customs.pdf (дата звернення: 18.08.2019).

353. Словник основних термінів. URL: <http://sfs.gov.ua/korisni-posilannya/slovník> (дата звернення: 18.08.2019).

354. Статистичний словник: /за ред. д-ра держ. упр., проф., член-кор. НАН України О.Г. Осауленка, НТК статистичних досліджень. К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2012. URL: http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/2156/1/Slovar_2012-pravkaA4kadr.pdf (дата звернення: 18.08.2019).

355. Кучерявенко М.П. Колізійні проблеми Податкового кодексу України. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 7-10.
356. Кучерявенко М.П. Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2002. Випуск 4. С. 58-65.
357. Кучерявенко М.П. Правова природа податку. *Вісник Академії правових наук України*. 1998. №1 (12). С. 88-94.
358. Кучерявенко М.П. Правові системи закріплення податку та його елементів у законодавстві України. *Вісник Академії правових наук України*. 1997. № 1 (8). С. 106-115.
359. Кучерявенко Н.П. Согласование родовых и видовых конструкций при регулировании бюджетных доходов. *Ежегодник украинского права*. 2013. №5. 2013. С. 170-187.
360. Голубка С.М. Сутність базових понять теорії оподаткування в українській фінансово-економічній науці. *Економічний вісник*. 2016. №4. С.72-80.
361. Думчиков М.О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків та зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Суми, 2018. с. 221.
362. Tax. Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/ru/словарь/английский/tax>. (access date: 29.10.2021).
363. Коломієць П.В. Відповідність юридичних конструкцій статті 6 Податкового кодексу України нормам статті 67 Конституції України. *Правові, економічні та соціокультурні засади регулювання суспільних відносин: сучасні реалії та виклики часу*: матеріали всеукр. наук.-практ. конф., (м. Полтава, 10.12.2019 року). Полтава: ПШП, 2019. 341, [159-161] с.
364. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики: Утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11.07.2000 № 905-IQ.

URL:<http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=3>. (дата звернення: 18.08.2019).

365. Налоговый кодекс Республики Молдова: Закон от 24.04.1997 № 1163-XIII. URL:http://www.fisc.md/CodFiscal/CodulfiscalInterm_ru.aspx. (дата звернення: 18.08.2019).

366. Налоговый кодекс Республики Таджикистан: от 01.01.2018. URL:http://andoz.tj/ru/uploads/tax_code_RT_01.01.2018.pdf. (дата звернення: 18.08.2019).

367. Коломієць П.В. Відповідність визначення понять «податок» та «збір» вимогам Конституції України. *Visegrad Journal on Human Rights: Slovak Republic*. Bratislava. 2019. № 4 (volume 2). P. 73-78.

368. Чорна О.В. Українська термінологія податкової сфери: структура, функціонування, формування: автореф. дис. ... канд. філол. наук. К., 2009. 18 с.

369. Шпильківська О.В. Українська термінологія фінансового права: автореф. дис. ... канд. філол. наук. К., 2010. 24 с.

370. Коломієць П.В. Сучасна проблематика податкової термінології в Україні. *Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства*: міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 16-17 травня 2014 р.). Київ: Центр правових наукових досліджень, 2014. Частина II. 140, [9-11] с.

371. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. *Відом. Верховної Ради України*. 2003. № 18.

372. Харт Г.Л.А. Понятие права / Пер. с англ.; под общ. ред. Е.В.Афонасина и С.В.Моисеева. СПб.: Изд-во С.-Петербур. ун-та, 2007. 302 с.

373. Хворостянкіна А.В. Визначеність законодавчих дефініцій як умова ефективного дотримання духу та букви закону. *Наукові записки. Том 77. Юридичні науки*. 2008. с. 12.

374. Коломієць П.В. Щодо раціонального використання термінології фінансового права. *Право і суспільство*. 2014. № 5.2. С. 258-262.

375. Коломієць П.В. Щодо вдосконалення правових засад оподаткування в Україні. *Państwo i Prawo. Teoretyczne i praktyczne aspekty rozwoju współczesnej nauki.*»: Zbior artykułów naukowych. Konferencji Międzynarodowej Naukowo-Praktycznej (Częstochowa (PL) 29.06.2016-30.06.2016). Warszawa: Wydawca: Sp. z o.o. «Diamond trading tour», 2016. 64, [31-32] p.

376. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Закон України від 16.09.2014 № 1678-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 40.

377. Коломієць П.В. Адаптація податкового законодавства України до стандартів ЄС: податкова термінологія. *Молодь: освіта, наука, духовність: тези доповідей XIV всеукраїнської наукової конференції* (м. Київ, 04-06 квітня 2017 р.). Ч. II. Київ: Університет «Україна», 2017. 572, [255-256] с.

378. Коломієць П.В. Проблематика правового регулювання оподаткування підприємницької діяльності в Україні. *Polityka. Państwo i Prawo. Współczesne problemy i perspektywy rozwoju*: Zbior artykułów naukowych. Konferencji Międzynarodowej Naukowo-Praktycznej. (Krakow (PL) 29.04.2016-30.04.2016). Warszawa: Wydawca: Sp. Z o.o. «Diamond trading tour», 2016. 88, [50-51] p.

379. Волкович О.Ю. Адаптація міжнародних стандартів щодо української податкової системи у сфері суб'єктів господарювання. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 325-331.

380. Гедзюк О.В. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу у сфері оподаткування акцизним податком. *Європейські перспективи*. 2013. № 3. С. 197-202.

381. Губерська Н.Л., Музика О.А. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу. *Університетські наукові записки*. 2007. № 2. С. 286-290.

382. Лось А.Ф. Адаптація оподаткування суб'єктів господарювання України до податкових систем в розвинутих країнах світу. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2013. № 4(1). С. 116-124.

383. Малишкін О.І. Адаптація українського податкового законодавства з податку на прибуток до світових моделей. *Водний транспорт*. 2015. Вип. 1. С. 100-103.

384. Шлафман Н.Л., Волохова М.П. Реформування податкової системи України в контексті адаптації досвіду розвинених країн. *Економічні інновації*. 2013. Вип. 52. С. 211-216.

385. Іванов Ю.Б., Найдено О.Є. Проблеми та суперечності Податкового кодексу України в контексті моніторингу його імплементації. *Проблеми економіки*. 2011. № 1. С. 22-31.

386. Вдовиченко А.М., Зубрицький А.І. Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 8. С. 17-21.

387. Недодаєва Н.Л., Лежєп'юкова В.Г. Світовий досвід податку на нерухомість та його імплементація у законодавство України. *Бізнес Інформ*. 2013. № 2. С. 236-239.

388. Педченко Н.С., Стрілець В.Ю. Імплементація зарубіжного досвіду реалізації податкової політики в Україні. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки*. 2015. № 1(1). С. 179-187.

389. Березовська І. Правові засади гармонізації податкового права в Європейському Союзі. *Європейське право*. 2012. № 2-4. С. 91-97.

390. Вікторчук М.В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства Європейського Союзу. *Часопис Академії адвокатури України*. 2015. Т. 8, № 3. С. 10-17.

391. Девко С.Т. Гармонізація податкової політики країн Європейського Союзу в умовах інтеграції. *Економічний вісник університету*. 2013. Вип. 20(1). С. 138-142.

392. Коліжук О.О. Напрями гармонізації податкової політики України до норм Європейського Союзу. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління*. 2009. № 1. С. 75-80.

393. Нонко А.В. Податкова гармонізація в Європейському Союзі: основні концепції та підходи. *Актуальні проблеми держави і права*. 2005. Вип. 24. С. 144-152.

394. Сущенко О.М. Гармонізація податкового законодавства в ЄС: сучасний стан та напрямки подальшого розвитку. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Вип. 2. С. 138-153.

395. Шинкаренко І.В. Податкова гармонізація як процес формування спільної податкової політики держав, що інтегруються. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2011. Вип. 95(2). С. 24-26.

396. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: Закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 46. Ст. 415.

397. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 11.06.1998 № 615/98. *Офіційний вісник України*. 1998. № 24. Ст. 870.

398. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 21.11.2002 № 228-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 3. Ст. 12.

399. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 № 1629-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 29. Ст. 367.

400. Коломієць П.В. Щодо сучасного стану податкової сфери України. *Права людини в Україні: сучасний стан та механізми реалізації*: матеріали регіональної науково-практичної конференції (м. Полтава, 07 грудня 2016 р.). Полтава: ПШП, 2016. 1015, [188-195] с.

401. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 № 847-р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 77. Ст. 2197.

402. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері оподаткування, митних питань та сприяння торгівлі: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.04.2015 № 391-р. *Офіційний вісник України*. 2015. № 34. Ст. 1018.

403. Мурашин О. Проблема ідентичності національних правових систем в умовах глобалізації: теоретико-методологічний аспект. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 2. С. 44-51.

404. Гиляка О.С. Юридичний документ: поняття, особливості, види. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017. 227 с.

405. Коломієць П.В. Проблематика вдосконалення понятійного апарату в частині адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС. *Публічне право*. 2016. № 3(23). С. 140-147.

406. Kolomiets, Pavlo V. 2017. The Current State of Tax Administration in Ukraine: An Analytical Review of Terminology, *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Volume VIII, Winter, 8(30): 2448-2453.
407. Коломієць П.В. Проблематика адаптації вітчизняного фінансового законодавства до стандартів ЄС. *Право і суспільство*. 2016. № 2(3). С. 143-148.
408. *Податкове право України*. Підручник. За редакцією М.П. Кучерявенка, Н.А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с.
409. Гетманцев Д.О. Стабільність та визначеність податкового права. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 84-89.
410. Smith Adam. *The Theory of Moral Sentiments*. First edition 1759. Jonathan Bennett, 2017. 185 p. URL: <https://www.earlymoderntexts.com/assets/pdfs/smith1759.pdf>. (access date: 27.09.2020).
411. Liubov M. Kasianenko, Pavlo V. Kolomiets, Oleh V. Popovych. 2021. The rule of law as a fundamental principle of the concept of legal regulation of tax security of Ukraine. *Estudios de Economía Aplicada*. Vol. 39 No. 6 (2021): Special Issue: Innovative Development and Economic Growth in the CIS Countries. URL: <http://ojs.ual.es/ojs/index.php/eea/article/view/5152>.
412. Коломієц Павел. Принципы налогов Адама Смита в контексте современных экономических реалий. «*Legea si Viata*»: Publicație științifico-practică Republica Moldova. Chișinău: 2019. № 10. С. 49-52.
413. Smith Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Hazleton: The Pennsylvania State University, 2005. 785 p.
414. Сміт Адам. *Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй*. Пер. з англ. О. Васильєва. Київ: Port-Royal, 2001. 594 с.
415. Юридична енциклопедія: у 6. т. / НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. Київ: Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана.

1998. Т.1. 669 с. URL: <https://leksika.com.ua/16250212/legal/oleksiienko>. (дата звернення: 27.09.2020).

416. Алексеенко М.М. *Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д.-С. Милля*: Харьков; Унив. тип., 1870. XXXVI, 171 с. URL: <http://books.e-heritage.ru/book/10083018>. (дата звернення: 27.09.2020).

417. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов*. М.: Соцэкгиз, 1962. 684 с.

418. Тургенев Н. *Опытъ теоріи налоговъ*: СПб.; тип. Н. Греча, 1818. 368 с.

419. Хохуляк В.В. Становлення вітчизняної науки фінансового права у першій половині XIX ст. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Вип. 67. С. 381-389.

420. Аникеева А.А. Содержание финансов в научной и практической деятельности Н.И. Тургенева. № 41 (377). 2009. *Финансы и кредит*. С. 71-76.

421. Тофтул М.Г. *Сучасний словник з етики*. Житомир: Вид-во ЖДУ ім. І. Франка. 2014. 415 с.

422. Аникин А.В. Жизнь замечательных людей. Серия биографий. Адам Смит. М.; Молодая гвардия, 1968, 255 с.

423. Блауг М. *Экономическая мысль в ретроспективе* / 4-е изд., пер. с англ. М.: Дело Лтд, 1994. 720 с. URL: http://gallery.economicus.ru/cgi-bin/frame_rightn_newlife.pl?type=in&links=./in/smith/lectures/smith_l4.txt&img=lectures_small.gif&name=smith (дата обращения: 06.09.2019).

424. Ward M. Hussey, Donald C. Lubick. *Basic World Tax Code and commentary*. 1996. URL: [http://www.taxhistory.org/www/bwtc.nsf/PDFs/basic.pdf/\\$file/basic.pdf](http://www.taxhistory.org/www/bwtc.nsf/PDFs/basic.pdf/$file/basic.pdf). (access date: 22.12.2019).

425. Gordon Richard K. Model Codes and Tax Technical Assistance: Note on the Revised Edition of the Basic World Tax Code and Commentary. *Faculty*

Publications. 1996. P. 927-935. URL: http://scholarlycommons.law.case.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1523&context=faculty_publications. (access date: 22.12.2019).

426. Petty William. *Tracts; chiefly relating to Ireland. Containing: I. A treatise of taxes and contributions. II. Essays in political arithmetic. III. The political anatomy of Ireland.* Dublin: Printed by Boulter Grierson, 1769. 562 p. URL: <https://ia802703.us.archive.org/8/items/tractschieflyrel00pett/tractschieflyrel00pett.pdf>. (access date: 22.12.2019).

427. Kolomiets Pavlo V. Tax principles in the works of foreign scientists. *Journal of Eastern European Law*. 2016. № 34. P. 28-31.

428. Атаманчук Н.І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні: дис. ... д-ра. юрид. наук. Ірпінь. 2020. 480 с.

429. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 197 с.

430. Браславський Р.Г. Принципи податкового права України: дис. ... д-ра. юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 453 с.

431. Вінцова Д.С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Харків. 2015. 205 с.

432. Водянніков О.Ю. Принцип податкової недискримінації в праві СОТ та ЄС: порівняльний аналіз: дис. ... канд. юрид. наук. Київ. 2016. 251 с.

433. Мірошніченко М.В. Презумпція правомірності рішень платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя. 2016. 19 с.

434. Нікіфорова М.О. Засада пріоритетності застосування положень податкового законодавства в правовому механізмі оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2020. 239 с.

435. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2021. 302 с.

436. Хомутиннік В.Ю. Загальні засади встановлення податків та зборів: дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя. 2015. 193 с.

437. Чорний О.А. Принцип фіскальної достатності у фінансово-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2018. 238 с.

438. Вакарюк Л.В., Худик А.М. Принцип встановлення податків і зборів виключно законом та конституційні засади місцевого оподаткування в Україні. *Часопис Київського університету права*. № 2. 2018. С. 113-118.

439. Титова Е.В. Принцип равенства налогоплательщиков перед законом: вопросы совершенствования налогового законодательства. *Правничий часопис Донецького університету*. № 1/2. 2014. С. 80-85.

440. Барабаш О.О. Принцип фіскальної достатності у податковому законодавстві України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. 2014. № 801. С.46-50.

441. Котенко А.М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2. С.22-24.

442. Котенко А. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4. С. 43-56.

443. Бабін І.І., Дьомін О.В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство*. Випуск 604. 2011. С.74-80.

444. Артюх О. Принципи податкового аудиту: питання класифікації. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 4. С.15-30.

445. Артюх О.В. Принципи контролю: проблематика визначення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. Вип. 6(1). 2016. С. 20-25.

446. Белова А.В. Питання співвідношення принципів податкового права та принципів оподаткування. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право*. 2015. Вип. 20. С. 223-226.

447. Баранник Л.Б. Соціалізація податків як принцип ефективного податкового регулювання в ринковій економіці. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 9. С. 15-20.

448. Гетьман К.О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. *Проблеми законності*. 2015. Вип. 129. С. 188-198.

449. Онищук Н.Ю. Принципи податкової відповідальності. *Форум права*. 2012. № 3. С. 505-510.

450. Товкун Л.В. Принципи податкового права і податкова політика. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2013. Вип. 25. С. 150-158.

451. Хмеленко І.В. Принцип справедливості та соціальної спрямованості у сфері податкової політики України. *Часопис економічних реформ*. 2013. № 3. С. 56-61.

452. Олексій Любченко. Справедливість, прозорість, зручність: як удосконалити податкове регулювання в Україні. Колонка Голови Державної податкової служби України Олексія Любченка у виданні «Дзеркало тижня», 29 березня 2021 р. Державна податкова служба України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/kolonka-golovi-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-ukrayini-oleksiya-lyubchenka-u-vidanni-dzerkalo-tizhnya-29-berezhnya-2021-r>. (дата звернення: 01.09.2021).

453. Kolomiets Pavlo V. Principles of Tax Law in Researches of Ukrainian Scientists: an Analytical Review. *Journal of Eastern European Law*. 2017. № 35. p. 22-27.

454. Конституция Азербайджанской Республики: Закон Азербайджанской Республики от 12 ноября 1995 года URL:

http://www.taxes.gov.az/modul.php?name=qanun&cat=1&lang=_rus. (дата звернення: 01.09.2021).

455. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс): Закон от 25 декабря 2017 года № 120-VI. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk>. (дата звернення: 01.09.2021).

456. Конституция Республики Казахстан. URL: http://www.akorda.kz/ru/official_documents/constitution. (дата звернення: 01.09.2021).

457. Налоговый кодекс Кыргызской Республики: Закон от 17 октября 2008 года № 230. URL: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/law/kodeks0518.pdf?sfvrsn=2>. (дата звернення: 01.09.2021).

458. Конституция Кыргызской Республики. URL: http://www.gov.kg/?page_id=263&lang=ru. (дата звернення: 01.09.2021).

459. Kolomiets Pavlo. Comparative legal analysis of the principles of taxation under the laws of Ukraine and foreign countries. *Visegrad Journal on Human Rights*: Slovak Republic. Bratislava. 2018. № 3 (volume 1). p. 88-92.

460. Коломієць П.В. Сучасна проблема правового регулювання збору податків і зборів в Україні. *Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та перспективи удосконалення*: матеріали регіональної наук.-практ. конференції (м. Полтава, 06 грудня 2018 р.). Полтава, 2018. 423, [41-44] с.

461. Баїк О.І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. ... д-ра юрид. наук. Львів, 2019. с. 522.

462. Долженков О.В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку: дис. ... д-ра філософії. Одеса, 2020. 249 с.

463. Кучерявенко М.П. Правовий механізм податку. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. №4 (31). С. 112-115.

464. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. 433 с.
465. Криницький І.Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 16-19.
466. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. 221 с.
467. Єфименко Т.І. Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. 54 с.
468. Меліхова Т.О. Проблеми визначення сутності та елементів податку. *Ефективна економіка*. 2009. № 4.
469. Липко О.Ю. Правова регламентація порядку визначення елементів податку. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 66-71.
470. Липко О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2013. 20 с.
471. Ліпко О.Ю. Елементи механізму податку: правова природа та співвідношення. *Фінансове право*. 2013. № 1. С. 20-23.
472. Головашевич О.О. Тенденції розвитку правового регулювання процедур визначення окремих елементів податку. *Фінансове право*. 2014. № 1. С. 14-16.
473. Малишкін О.І. Елементи податку на додану вартість в контексті міжнародного досвіду: обліковий аспект. *Світ фінансів*. 2015. Вип. 1. С. 34-47.
474. Головін Д.В. Податкова ставка як основний обов'язковий елемент правового механізму податку. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. Вип. 6(1). С. 61-64.
475. Лук'янцев С.О. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2017. 209 с.

476. Сидорович О.Ю. Роль податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку. *Схід*. 2017. № 4. С. 17-25.

477. Алексеенко М.М. *Действующее законодательство о прямых налогах*: Исслед. М.М. Алексеенко. СПб.: тип. М. Стасюлевича, 1879. 242 с. URL:<http://books.e-heritage.ru/book/10079346>. (дата звернення: 09.11.2018).

478. Соболев М.Н. *Очерки финансовой науки: (Общедоступные беседы)*: Харьков: Пролетарий. 1925. 186 с.

479. Алексеенко М.М. *Конспект «Финансового права»: Теория*. Харьков: С.Д. Ильин, 1894. 296 с. URL:<http://books.e-heritage.ru/book/10084508>. (дата звернення: 11.01.2019).

480. Таргулов Я. *Финансовая наука (краткий курс): лекции*. Петроград; Четвертая Государственная типография. 1918. 185 с.

481. *The spirit of laws*. Translated from the French M. de Secondat, Baron de Montesquieu. London : Printed for J. Nourse and P. Vaillant, in the Strand. Vol. 1. 1750. 452 p.

482. Коломієць П.В. Елементи податку в контексті забезпечення податкової безпеки України. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 7. С. 238-242.

483. Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні: Закон України від 17.12.2020 № 1116-IX. *Офіційний вісник України*. 2021. № 14. Ст. 571.

484. Пояснювальна записка до Проекту Закону про державну підтримку інвестиційних проектів зі значними інвестиціями: Супровідний документ від 01.07.2020 до законопроекту від 01.07.2020 року № 3760. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=3760&skl=10.

485. Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь. НДІ фін. права. 2013. 60 с.

486. Коломієць П.В. Сучасна проблематика правового регулювання податкової безпеки на шляху європейської інтеграції в контексті взаємодії держави та бізнесу в Україні. *Формування та перспективи розвитку підприємницьких структур в рамках інтеграції до європейського простору*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. (м. Полтава, 24 березня 2021 р.). Полтава: ПДАУ. 426, [141-145] с.

487. Іванов Ю.Б. *Регулятивний потенціал податкової системи України*. Харків: ХНЕУ. 2009. 400 с.

488. Енциклопедія народного господарства Української РСР: у 4 т. / Академія наук УРСР. Київ: Головна редакція Української радянської енциклопедії, 1970. Т. 3. 611 с.

489. Душенко К.В. *Мастера афоризма*. М.: Эксмо. 2006. 896 с.

490. Щодо звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». Висновок комітету з питань бюджету Верховної Ради України від 02.06.2021. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=5612&skl=10. (дата звернення: 09.08.2021).

491. Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»: Постанова Верховної Ради України від 18.06.2021 № 1567-IX. *Офіційний вісник України*. 2021. № 52. Ст. 3187.

492. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2016 році та прогнозом втрат на 2017 рік: оцінка на базі звітних даних ДФС (форма № 2.1-В) щодо обсягів пільгового оподаткування. Додаток (додатки по ст. 38 БКУ, п.3 Перелік пільг з податків і зборів 2016) 15.09.2016 р. до пояснювальної записки до проекту Закону про Державний бюджет України на 2017 рік від 15.09.2016 № 5000. URL:

http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60032. (дата звернення: 17.05.2020).

493. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2017 році та прогнозом втрат на 2018 рік: оцінка на базі звітних даних ДФС (форма № 2.1-В) щодо обсягів пільгового оподаткування. Додаток (матеріали по статті 38 БКУ, п.3 Перелік пільг з податків і зборів 2017) 15.09.2017 р. до пояснювальної записки до проекту Закону про Державний бюджет України на 2018 рік від 15.09.2017 № 7000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551. (дата звернення: 17.05.2020).

494. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2018 році та прогнозом втрат на 2019 рік: оцінка на базі звітних даних ДФС (форма № 2.1-В) щодо обсягів пільгового оподаткування. Додаток (матеріали по ст. 38 БКУ, п.3 Перелік пільг з податків і зборів 2018) 14.09.2018 р. до пояснювальної записки до проекту Закону про Державний бюджет України на 2019 рік від 15.09.2018 № 9000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598. (дата звернення: 17.05.2020).

495. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2019 році та прогнозом втрат на 2020 рік: оцінка на базі звітних даних ДФС (форма № 2.1-В) щодо обсягів пільгового оподаткування. Додаток (додатки) 15.09.2019 р. до пояснювальної записки до проекту Закону про Державний бюджет України на 2020 рік від 15.09.2019 № 2000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66853. (дата звернення: 16.05.2020).

496. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання у 2020 році: та прогнозом втрат на 2021 рік: оцінка на базі звітних даних ДПС (форма № 2.1-В) щодо обсягів пільгового оподаткування за даними поданої податкової звітності платників. Додаток (матеріали до статті 38 БКУ, п.3 Перелік пільг з податків і зборів 2021) до пояснювальної записки від 14.09.2020 р. до проекту Закону про Державний бюджет України на 2021 рік від 14.09.2020 № 4000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4000&skl=10. (дата звернення: 09.08.2021).

497. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання у 2021 році та прогнозом втрат на 2022 рік: оцінка на базі звітних даних ДПС щодо обсягів пільгового оподаткування за даними поданої податкової звітності платників. Додаток (матеріали до статті 38 БКУ, п.3 Перелік пільг з податків і зборів 2022) до пояснювальної записки від 15.09.2021 до проекту Закону про Державний бюджет України на 2022 рік від 15.09.2021 № 6000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=6000&skl=10. (дата звернення: 20.09.2021).

498. Коломієць П.В. Податкові пільги, як втрати доходів бюджету: ризики, що загрожують податковій безпеці України. *Право і суспільство*. № 3. 2020 С. 184-189.

499. Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2016 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.05.2016 № 418-р. *Офіційний вісник України*. 2016. № 47, Ст. 1709.

500. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. *Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція)*: [монографія]. К.: Алерта, 2013. 384 с.

501. Білецька Г.М., Кармаліта М.В., Куц М.О. *Гармонізація податкового законодавства: українські реалії*: [монографія]. К.: Алерта, 2012. 222 с.

502. Бідюк О.О. Адміністрування податків: міжнародний досвід та українські реалії. *Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду*: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (5 жовтня 2012 року). К.: Алерта, 2012. 161 с., с. 25-29.

503. Жернаков М.В. Економіко-правовий аналіз адміністрування податків: європейський досвід. *Фінансове право*. 2012. №. 1(19). С. 15-17.

504. Чайка В.В. Правові аспекти функціонування податкової системи України на сучасному етапі. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2015. №. 14. С. 58-60.

505. Жернаков М.В. Реформування податкової системи: вихідні орієнтири. *Форум права*. 2015. № 1. С. 104-109.

506. *Экономика налоговых реформ*: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013. 432 с.

507. Коломієць П.В. Про Податковий кодекс України в контексті «Основ Світового Податкового Кодексу». *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 30. С. 29-34.

508. Коломієць П.В. Проблеми та суперечності податкової системи України. *Інноваційний потенціал та правове забезпечення соціально-економічного розвитку України: виклик глобального світу*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 19-20 квітня 2017 р.). Т.1. Київ: Університет «Україна», 2017. 647, [269-273] с.

509. Коломієць Павел. Сравнительно-правовой анализ института установления налогов по законодательству Украины и зарубежных стран. «*Legea si Viata*»: Publicație științifico-practică Republica Moldova. Chișinău. 2018. № 7-2. С. 51-55.

510. Kolomiets Pavlo. Comparative legal analysis of tax systems under the legislation of Ukraine and foreign countries. *European political and law discourse*. Praha. 2018. Volume 5 Issue 4. p. 100-104.

511. Коломієць П.В. Податкова політика як найважливіший важіль економічної політики України. *Молодь: освіта, наука, духовність: тези доповідей XVI всеукр. наук. конф.*, (м. Київ, 16-18 квітня 2019 р.). ч. II. Київ: Університет «Україна», 2019. 400, [274-276] с.

512. Коломієць П.В. Сучасна податкова політика держави у сфері спеціальних режимів господарювання. *Молодь: освіта, наука, духовність: тези доповідей XV всеукраїнської наукової конференції*, (м. Київ, 17-19 квітня 2018 р.). ч. III. Київ: Університет «Україна», 2018. 460, [333-335] с.

513. Гетманцев Д.О. До питання про основні напрями розвитку податкового законодавства України. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2013. Вип. 60. С. 306-313.

514. Гетманцев Д.О. До питання про природу і витоки податкового права. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2015. № 13. том 1. С. 4-14.

515. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 32. Ст.227.

516. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. *Офіційний вісник України*. 2019. № 26. Ст. 900.

517. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236. *Офіційний вісник України*. 2014. № 55. Ст. 1507.

518. Блиох И.С. *Финансы России XIX столетия. История – статистика*: у 4 т. СПб.; тип. М. Стасюлевича, 1882. Т.1. 344 с. URL:<https://runivers.ru/lib/book4543/54633/>. (дата звернення: 23.08.2019).

519. *Памятники русского права: законодательные акты Петра I*. Вып. 8. Госиздат юрид. литерат. М.: 1961. 668 с.

520. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18.03.2013 № 141/2013. *Офіційний вісник України*. 2013. № 22. Ст. 739.

521. Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12.05.2011 № 584/2011. *Офіційний вісник України*. 2011. № 37. Ст. 1515.

522. Про затвердження Положення про Державну податкову інспекцію України. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.05.2007 № 778. *Офіційний вісник України*. 2007. № 39. Ст. 1564.

523. Питання державної податкової служби в Україні. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.10.1992 № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/559-92-п/ed19921005#Text>. (дата звернення: 12.08.2021).

524. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 № 5083-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 33. Ст. 435.

525. Кучер О.О. Державна податкова політика: щодо усунення термінологічних неузгодженостей. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін*: зб. матер. всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю) (м. Полтава, 22 жовтня 2020р.). Полтава: ПДАА, 2020. 785, [565-569] с.

526. Литвин Н.А. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної діяльності органів Державної фіскальної служби України: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2018. 517 с.
527. Словник фінансово-правових термінів. За заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової. К.: Алерта, 2011. 558 с.
528. Тидір Н.І. Податкова політика України в умовах формування соціальної економіки: автореф. дис... канд. екон. наук. 2020. 24 с.
529. Овчар С.Г. Формування механізмів державної податкової політики в Україні: дис. ... канд. наук держ. упр. Житомир, 2021., 252 с.
530. Алейнікова О.В. Еволюція теоретичних підходів щодо формування ефективної фіскальної політики держави. *Економіка та держава*. 2013. № 4. С. 25-28.
531. Білоцерківець В.В. Роль податкової та фіскальної політики в забезпеченні розвитку національної економіки: таксономічний ракурс. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. № 1.
532. Карлін М.І. Соціальна і фіскальна політика держави: проблеми регіональної координації в умовах нового етапу глобалізації. *Демографія та соціальна економіка*. 2014. № 2. С. 34-44.
533. Карлін М.І. Особливості фіскальної політики держави з нестійкою фінансовою системою в глобалізованому світі. *Економічний форум*. 2014. № 4. С. 207-214.
534. Карлін М.І. Особливості фіскальної політики країни в кризовий період: досвід країн-членів ЄС для України. *Економічний форум*. 2015. № 3. С. 384-390.
535. Карлін М.І. Фіскальна оптимізація: суть, структура, проблеми в Україні та шляхи їх вирішення. *Економічний форум*. 2016. № 4. С. 219-227.

536. Карлін М.І. Фіскальна оптимізація як умова зменшення державного боргу України. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка*. 2016. Вип. 2. С. 55-61.

537. Кудряшов В.П. Рекомендації МВФ з питань фіскальної політики та їх урахування в Україні. *Економіка України*. 2016. № 10. С. 3-19.

538. Лекарь С.І. Доктринальний аналіз фіскальної ілюзії. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2016. № 4. С. 110-115.

539. Мельник В.М. Фіскальна політика держави в умовах фінансової кризи. *Фінанси України*. 2008. № 11. С. 11-17.

540. Мулявка Д.Г. Повноваження фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу. *Альманах міжнародного права*. 2015. Вип. 8. С. 81-88.

541. Ракул О.В. Фіскальна політика держави: проблеми розуміння. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1. С. 44-50.

542. Ракул О.В. Адміністративно-правове регулювання фіскальної політики в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2018. 397 с.

543. Соколовська А.М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки. *Фінанси України*. 2014. № 11. С. 17-32.

544. Циганов С. Фіскальна і монетарна політика — складові забезпечення макрофінансової стабільності національної економіки. *Вісник Національного банку України*. 2014. № 5. С. 34-38.

545. Коломієць П.В. Податкова та фіскальна політика: аналітичний огляд вітчизняної наукової думки. *Публічне право*. 2017. № 2 (26). С. 98-105.

546. Kolomiets Pavlo V. Tax Policy: Monitoring of Scientists Views on Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation. *Journal of Eastern European Law*. 2017. № 36. p.33-38.

547. Бугай Т.В. Концепція реформування податкової системи України: наукові та практичні аспекти. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. № 2. С. 32-46.

548. Лебедзевич Я.В., Скуратівська А.А. Податкова реформа України: механізм реалізації та наслідки. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2015. № 2. С. 243-250.

549. Лиско Н.А. Проект податкової реформи в Україні: сучасні реалії, думки експертів та позиція Міністерства фінансів України. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 10. С. 9-10.

550. Синчак В.П. Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави. *Облік і фінанси*. 2012. № 3. С. 113-120.

551. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Глава 3. Спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва: Міжнародний документ СНД від 16.06.2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_a33. (дата звернення: 08.08.2022).

552. Про ратифікацію Угоди про створення Співдружності Незалежних Держав: Верховна Рада України: Постанова від 10.12.1991 № 1958-XII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1958-12>. (дата звернення: 22.11.2021).

553. Угода про створення Співдружності Незалежних Держав: Міжнародний документ СНД від 08.12.1991. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_077. (дата звернення: 08.08.2022).

554. Угода про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД: Міжнародний документ СНД від 17.01.1997. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_046#top. (дата звернення: 25.07.2022).

555. Про ратифікацію Угоди про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД: Закон України від 08.04.1999 № 582-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 19. Ст. 180.

556. Про вихід з Угоди про підтримку і розвиток малого підприємництва в державах-учасниках СНД: Закон України від 19.06.2022 № 2304-IX. *Голос України*. 2022. № 134.

557. Щодо припинення дії міжнародного договору України: Лист МЗС України від 03.08.2022 № 72/11-612-57595. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v7595321-22>. (дата звернення: 11.08.2022).

558. Про деякі заходи щодо виконання зобов'язань України у сфері європейської інтеграції: Постанова Верховної Ради України від 29.07.2022 № 2483-IX. *Голос України*. 2022. № 158.

559. Леонова О.О. Механізми державного регулювання у сфері детінізації економічних відносин в Україні: дис. ... канд. наук держ. упр. Харків, 2019. 253 с.

560. Коломієць П.В. Щодо вдосконалення правових засад оподаткування в Україні. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 29. С. 34-39.

561. Cogan D. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*/ Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever (eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. 368 p.

562. Мельничук О.С. Словник іншомовних слів. Київ: Головна редакція української радянської енциклопедії, 1985. 968 с.

563. Барабаш Ю.Г. Дискреційні повноваження вищих органів влади: правова природа та умови ефективного застосування. *Університетські наукові записки*. 2007. № 4. С. 49-54.

564. Грінь А.А. Дискреційні повноваження органів виконавчої влади України та їх реалізація. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 246 с.

565. Ханова Н.О. Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Дніпро, 2019. 195 с.

566. Желтобрюх І.Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2016. 199 с.

567. Науковий висновок щодо меж дискреційного повноваження суб'єкта владних повноважень та судового контролю за його реалізацією. URL:

https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/naukovi_visnovki/nauk_visnovok_01_03_2018. (дата звернення: 27.05.2020).

568. Гайдулін О.О. Компаративна інтерпретація понять законодавчого регулювання та правової дискреції: досвід Казахстану та перспективи для України. *Часопис Київського університету права*. 2018. № 3. С. 26-29.

569. Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи: Наказ Міністерства юстиції України від 24.04.2017 № 1395/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1395323-17>. (дата звернення: 24.05.2020).

570. Білик О.А. Дискреційний характер податкової системи в українському селі першої половини 1920-х рр. *Український селянин*. 2012. Вип. 13. С. 174-177.

571. Белкін Л.М. Дискреційні повноваження органів влади як чинник корупції. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2011. Вип. 24. С. 91-100.

572. Золотарьова М.К. Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України. *Форум права*. 2015. № 1. С. 123-128.

573. Кобильнік Д.А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2.

574. Костяна О.В. Роль інструментів дискреційного та недискреційного податкового регулювання у стабілізації циклічних коливань економічного розвитку. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 15(2). С. 57-63.

575. Костяна О.В. Аналіз впливу заходів дискреційної податкової політики на бази оподаткування прямих податків. *Бізнес Інформ*. 2012. № 7. С. 141-145.

576. Кучерявенко М.П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *ScienceRise. Juridical Science*. 2017. № 1. С. 37-41.

577. Пуделька Й. Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України): дис. ... д-ра філософії. Харків, 2020. 206 с.

578. Геселев О.В. Праворозуміння та розсуд у правозастосовній діяльності: теоретико-правове дослідження: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2021. 298 с.

579. Корупційні ризики в діяльності державних службовців: Роз'яснення Міністерства юстиції України від 12.04.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0026323-11>. (дата звернення: 24.05.2020).

580. Резанов С.А. Дискреційні повноваження як корупційні ризики в діяльності органів державного управління. *Право і Безпека*. 2014. № 3. С. 88-91.

581. Антикорупційна експертиза як засіб запобігання корупції: Роз'яснення Міністерства юстиції України від 21.05.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0018323-12>. (дата звернення: 24.05.2020).

582. Методичні рекомендації «Запобігання і протидія корупції в державних органах та органах місцевого самоврядування»: Рекомендації Міністерства юстиції України від 16.10.2013. *Урядовий кур'єр*. 2013. № 208.

583. Деякі питання проведення антикорупційної експертизи: Наказ Міністерства юстиції України від 18.03.2015 № 383/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0303-15#n7>. (дата звернення: 24.05.2020).

584. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 49. Ст. 2056.

585. Дем'янчук Ю.В. Адміністративно-правові засади запобігання і протидії корупції у системі державної служби України: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2020. 401 с.

586. Боднарчук О.Г., Мірошніченко С.С. Кримінальне право як складова забезпечення фінансової безпеки України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2017. Вип. 30(2). С. 48-51.

587. Суббот А.І. Засоби протидії та запобігання корупції в умовах реформування законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 6. С. 113-117.

588. Про схвалення Стратегії реформування системи державного нагляду (контролю): Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.12.2017 № 1020-р. *Офіційний вісник України*. 2018. № 16. Ст. 558.

589. Про Національну антикорупційну стратегію на 2011-2015 роки: Указ Президента України від 21.10.2011 № 1001/2011. *Офіційний вісник України*. 2011. № 83. Ст. 3020.

590. Рішення Конституційного Суду України (Велика палата) у справі за конституційним поданням 59 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) статті 368-2 Кримінального кодексу України від 26 лютого 2019 року № 1-р/2019. 18 с. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/1_p_2019.pdf. (дата звернення: 28.10.2021).

591. Рішення Конституційного Суду України (Велика палата) у справі за конституційними поданнями Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини та 65 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 5 частини першої статті 3, абзацу третього частини третьої статті 45 Закону України «Про запобігання корупції», пункту 2 розділу II «Прикінцеві положення» Закону

України «Про внесення змін до деяких законів України щодо особливостей фінансового контролю окремих категорій посадових осіб» від 6 червня 2019 року № 3-р/2019. 18 с. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_p_2019.pdf. (дата звернення: 28.10.2021).

592. Рішення Великої палати Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень абзацу першого пункту 40 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України від 11 жовтня 2018 року № 7-р/2018. 13 с. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/7-p_2018.pdf. (дата звернення: 21.11.2021).

593. Верховенство права: Доповідь Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська Комісія) від 4 квітня 2011 року № 512/2009. Страсбург. Схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25-26 березня 2011 року). *Право України*. 2011. № 10. С. 168-184.

594. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками) від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005. 12 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/ndf/5-gr/2005.doc>. (дата звернення: 21.11.2021).

595. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Багінського Артема Олександровича щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 14-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа

про адміністративну відповідальність у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху) від 22 грудня 2010 року № 23-рп/2010. 5 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/ndf/23-rp/2010.doc>. (дата звернення: 21.11.2021).

596. Про засади державної антикорупційної політики на 2021-2025 роки: Закон України від 20.06.2022 № 2322-IX. *Голос України*. 2022. № 141.

597. Термінологічний словник з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму, фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та корупції. К.: Ваїте, 2018. 826 с.

598. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти): Міністерство фінансів України. 2017. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf). (дата звернення: 26.08.2021).

599. План дій BEPS: ключові аспекти для України: Міністерство фінансів України. 2020. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf. (дата звернення: 26.08.2021).

600. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 № 1539-IX. *Офіційний вісник України*. 2021. № 58. Ст. 3559.

601. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення

податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету: Закон України від 15.06.2021 № 1542-IX. *Офіційний вісник України*. 2021. № 58. Ст. 3560.

602. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету»: Супровідний документ від 25.02.2021 року до законопроекту від 25.02.2021 № 5153. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=5153&skl=10. (дата звернення: 25.08.2021).

603. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 № 1277. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13>. (дата звернення: 21.01.2020).

604. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. *Урядовий кур'єр*. 2022. № 13.

605. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у 2020 році: Аналітична записка Міністерства економіки України, травень 2021. URL: <https://me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>. (дата звернення: 22.08.2021).

606. Дослідження тіньової економіки в Україні: майже чверть ВВП – або 846 млрд гривень – перебуває в тіні. Офіційне Інтернет-представництво Національного банку України. 2020. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini-->

mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuvaye-v-tini. (дата звернення: 20.08.2021).

607. Тіньова економіка в Україні: стан, тенденції, шляхи подолання: аналіт. огляд. Київ, 2017. 152 с.

608. Маркіна І.А., Сьомич М.І. Державні механізми протидії тінізації економіки України як елемент економічної безпеки. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2018. №3. С. 64-74.

609. Тильчик О.В. Адміністративно-правове забезпечення протидії тінізації економіки: теорія і практика: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2018. 477 с.

610. Августин Р.Р. Пріоритети та механізми системної детінізації економіки України: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2018. 460 с.

611. Баранов С.О. Державне регулювання детінізації національної економіки: організаційно-правовий аспект: дис. ... канд. наук держ. упр. Київ, 2018. 242 с.

612. Бірюков І.В. Регуляторна політика запобігання прихованого підприємництва в національній економіці: дис. ... канд. екон. наук. Одеса, 2021. 262 с.

613. Заверуха М.М. Організаційно-економічний механізм управління процесами детінізації національної економіки в сучасних умовах: дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2018. 230 с.

614. Золковер А.О. Детінізація економіки України в контексті забезпечення макроекономічної стабільності: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук. Суми, 2021. 35 с.

615. Кубатко В.В. Державна політика детінізації економіки України з урахуванням економіко-екологічних факторів: дис. ... канд. екон. наук. Суми, 2019. 221 с.

616. Левшук А.А. Удосконалення оподаткування малого бізнесу в системі засобів детінізації економіки: дис. ... канд. екон. наук. Ірпінь, 2020. 268 с.

617. Пилипченко О.О. Протидія тінізації економіки України: дис. ... д-ра філософії. Київ, 2021. 216 с.

618. Пірникоза П.В. Фіскальні імперативи детінізації економіки України: дис. ... канд. екон. наук. Тернопіль, 2018. 216 с.

619. Рейкін В.С. Детінізація національної економіки в умовах невизначеності: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2019. 449 с.

620. Тютюнник І.В. Детінізація національної економіки на основі управління податковими розривами: дис. ... д-ра екон. наук. Суми, 2020. 471 с.

621. Тарасенко О.В. Взаємодія між правоохоронними та контролюючими органами України у протидії фіктивному підприємництву: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2018. 20 с.

622. Криницький І.Є. Актуальні питання протидії реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання. *Фінансове право*. 2012. № 2. С. 19-22.

623. Оніщик А.В. Фіктивна діяльність суб'єктів господарювання як загроза економічній безпеці України: дис. ... д-ра філософії. Миколаїв, 2021. 251 с.

624. Заросило В.О. Загрози фінансовій безпеці та їх класифікація. *Наукові праці МАУП. Серія : Юридичні науки*. 2017. Вип. 1. С. 17-22.

625. Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес: Закон України від 18.09.2019 № 101-ІХ. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 40. Ст. 219.

626. Про утворення Міжвідомчої робочої групи: Наказ Служби безпеки України від 23.07.2021 № 257. *Офіційний вісник України*. 2021. № 57. Ст. 3554.

627. Про затвердження Основних напрямів розвитку системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення в Україні на період до 2023 року

та плану заходів щодо їх реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 12.05.2021 № 435-р. *Офіційний вісник України*. 2021. № 42. Ст. 2558.

628. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 07.09.2020 № 548. *Офіційний вісник України*. 2020. № 89. Ст. 2895.

629. Про Бюджетну декларацію на 2022-2024 роки: Постанова Верховної Ради України від 15.07.2021 № 1652-ІХ. *Голос України*. 2021. № 134.

630. Про віднесення держав до переліку офшорних зон: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 143-р. *Офіційний вісник України*. 2011. № 14. Ст. 592.

631. Про затвердження плану заходів щодо недопущення ухилення від сплати податків і зборів суб'єктами господарювання та запобігання відмиванню коштів в офшорних зонах: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 162-р. *Офіційний вісник України*. 2021. № 21. Ст. 951.

632. Про схвалення Стратегії боротьби з організованою злочинністю: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2020 № 1126-р. *Урядовий кур'єр*. 2020. № 183.

633. Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»: Постанова Верховної Ради України від 18.06.2020 № 722-ІХ. *Голос України*. 2020. № 105.

634. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 № 361-ІХ. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 25. Ст. 171.

635. Туролєв Г.О. Офшорні операції у глобальних бізнес-моделях: дис. ... д-ра. філософії з міжнарод. екон. відн. Київ. 2021. 270 с.

636. Васильєва М.О. Офшори як метод оптимізації оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2015. Вип. 35(1.2). С. 105-107.

637. Василечко Н.В., Васильців Т.Г. Інструментарій державної політики зміцнення фінансової безпеки держави: аспект протидії ухиленню від сплати податків із застосуванням офшорних зон. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2019. № 4(1). С. 71-77.

638. Васильківський Д.М. Офшорний банківський бізнес: проблема «витоку капіталу» з України. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 1. С. 118-121.

639. Васильців Т.Г., Василечко Н.В. Сутнісні характеристики, ризики та загрози фінансової безпеки держави внаслідок ухилення від сплати податків з використанням офшорних зон. *Ефективна економіка*. 2019. № 11.

640. Васильців Т.Г., Левицька О.О., Василечко Н.В. Удосконалення інституціонального забезпечення державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій в Україні. *Економіка та держава*. 2020. № 3. С. 17-22.

641. Васильців Т.Г., Мульська О.П., Василечко Н.В. Стратегічні пріоритети державної політики протидії ухиленню від сплати податків з використанням офшорних юрисдикцій. *Регіональна економіка*. 2020. № 1. С. 113-122.

642. Герасимова В.О. Особливості функціонування офшорних фінансових центрів. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 41. С. 16-20.

643. Головін Д.В. Податково-правова характеристика офшорних зон. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2015. № 3. С. 152-160.

644. Гуменюк Б. Республіка Кіпр: офшор чи повноправний бізнес-партнер України? *Україна дипломатична*. 2006. Вип. 7. С. 565-573.

645. Карлін М.І. Причини, проблеми та шляхи регулювання діяльності офшорів у світовій фінансовій системі. *Історія народного господарства та економічної думки України*. 2017. Вип. 50. С. 316-337.

646. Колдов Є.О. Регулювання офшорних зон в податковому праві України і зарубіжних державах. *Молодий вчений*. 2019. № 4(2). С. 375-380.

647. Кухарик В. Сучасний стан розвитку офшорного бізнесу в світі. *Міжнародні відносини, суспільні комунікації та регіональні студії*. 2020. № 1. С. 21-40.

648. Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2015. 201 с.

649. Макаренко М.І. Вплив системи оподаткування офшорних зон на міжнародний рух капіталу. *Ефективна економіка*. 2016. № 8.

650. Максименко А.В. Офшорні механізми в європейському оподаткуванні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 14(2). С. 24-27.

651. Мудрак Н.О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25(2). С. 5-11.

652. Паєнтко Т.В., Гуменний А.А. Офшорні юрисдикції та загрози їх використання у схемах агресивного податкового планування. *Незалежний аудитор*. 2017. № 20. С. 15-21.

653. Петленко Ю.В. Офшоризація як основна проблема оподаткування інтегрованих корпоративних структур. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2016. Вип. 1. С. 25-29.

654. Поліщук В.Г. Перспективи детінізації економіки України в контексті боротьби з офшорним відтоком капіталу. *Молодий вчений*. 2015. № 2(6). С. 1317-1320.

655. Синютка Н.Г., Синютка О.М. Історичний ракурс формування офшорних юрисдикцій як глобальної системи ухилення від оподаткування. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 249-253.

656. Столяров В.Ф., Островецький В.І. Становлення та розвиток офшорної діяльності резидентів України (в контексті аналізу світового досвіду антиофшорного регулювання). *Економічний вісник Донбасу*. 2016. № 1. С. 68-82.

657. Столярчук Я.М., Поручник А.М., Туролєв Г.О., Богатирьов О.І. Імперативи трансформації глобального бізнес-офшорингу. *Міжнародна економічна політика*. 2021. № 1. С. 23-54.

658. Ступницький О. Можливість і доцільність створення офшорних зон в Україні. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2012. Вип. 105 (2). С. 136-147.

659. Франчук В.І., Пришла А.С. Основні наукові підходи до визначення поняття «офшорні зони». *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія економічна*. 2015. Вип. 1. С. 229-237.

660. Харчук О.О. Негативні наслідки діяльності офшорних зон та шляхи їх подолання в Україні. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 6 (3). С. 157-160.

661. Чеберяко О.В. Сутність офшорної фінансової діяльності та її вплив на економіку України. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2014. Вип. 118(2). С. 46-59.

662. Шумська С.С. Фінансове багатство України в офшорах світу та офшоризація капіталу банківської системи. *Економіка і прогнозування*. 2016. № 4. С. 25-47.

663. Юрій С.М., Простебі Л.І. Вплив офшорів на світову та національну економіку. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2018. Вип. 1-2. С. 187-192.

664. Головін Д.В. Правове регулювання територіальних податкових преференцій: автореф. ... дис. канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2016. 20 с.

665. Олексій Любченко: Вирішальним є не ставки податків, а їх адміністрування. Державна податкова служба України, опубліковано 12 травня 2021 року. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/oleksij-lyubchenko-virishalnim-ye-ne-stavki-podatktiv-yih-administruvannya>. (дата звернення; 01.09.2021).

666. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні»: Закон України від 24.02.2022 № 2102-ІХ. *Голос України* від 24.02.2022. № 37.

667. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 28. Ст. 250.

668. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 № 64/2022. *Голос України* від 24.02.2022. № 37.

669. Бобровська О.Ю., Крушельницька Т.А. Розробка методики оцінювання впливу децентралізації влади на формування інвестиційного профілю територій. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 5-6. С. 47-57.

670. Бортнікова А.В. Місцеве самоврядування на Волині: суспільно-політичні традиції і сучасний процес децентралізації: дис. ... д-ра політ. наук. Луцьк, 2018. 495 с.

671. Графська О.І. Потенціал розвитку туристично-рекреаційної сфери в економіці територіальних громад: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2020. 453 с.

672. Гринчишин І.М. Бюджетні механізми забезпечення добробуту територіальних громад в умовах поглиблення соціально-економічної диференціації: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2021. 488 с.

673. Данілов С.О. Органи публічної влади як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... д-ра філософії. Ірпінь, 2021. 234 с.

674. Дем'янчук О.І. Фінансовий потенціал збалансованого розвитку адміністративно-територіальних одиниць України.: дис. ... д-ра екон. наук. Ірпінь, 2020. 476 с.

675. Дідич Т.О. Теоретико-методологічні засади правоутворення: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2018. 588 с.

676. Іванцова З.А. Місцеве самоврядування (комунальне управління) в землях ФРН: порівняльно-правове дослідження: дис. ... д-ра філософії. Київ, 2021. 209 с.

677. Кифяк О.В. Формування туристичних дестинацій у прикордонних західноукраїнських областях в контексті євроінтеграції: дис. ... д-ра екон. наук. Тернопіль, 2021. 509 с.

678. Козаченко Ю.П. Державна політика децентралізації: теоретико-методологічні та прикладні аспекти: дис. ... д-ра наук держ. упр. Запоріжжя, 2021. 461 с.

679. Кузькін Є.Ю. Теоретико-методологічне забезпечення розширення фіскального простору місцевого самоврядування в умовах фінансової децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Харків, 2019. 647 с.

680. Мартиненко В.В. Модернізація фіскальної політики України в умовах фінансової децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Ірпінь, 2020. 501 с.

681. Нестор В.Р. Міське самоврядування в Україні та в Сполученому Королівстві Великобританії і Північної Ірландії: компаративне дослідження: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2021. 434 с.

682. Ольшанський О.В. Теоретико-методологічні засади ресурсного забезпечення розвитку місцевого самоврядування: дис. ... д-ра наук держ. упр. Запоріжжя, 2021. 455 с.

683. Онищенко С.В. Бюджетна безпека України в умовах фінансової глобалізації: дис. ...д-ра екон. наук. Київ, 2017. 475 с.

684. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в контексті фінансової децентралізації в Україні: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2019. 443 с.

685. Сірик З.О. Фінансово-інвестиційне забезпечення розвитку територіальних громад в умовах адміністративно-територіальної реформи: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2021. 436 с.

686. Тимечко І.Р. Організаційно-економічні засади розвитку територіальних громад у транскордонному просторі: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2021. 513 с.

687. Умрихіна І.О. Правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. ... д-ра філософії. Ірпінь, 2021. 209 с.

688. Хомюк Н.Л. Організаційно-економічні засади диверсифікації розвитку сільських територій в умовах децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2020. 493 с.

689. Цимбалюк І.О. Фіскальний простір інклюзивного розвитку регіону в умовах фінансової децентралізації: дис. ... д-ра екон. наук. Луцьк, 2021. 579 с.

690. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон УРСР від 07.12.1990 № 533-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 2. Ст. 5.

691. Про порядок введення в дію Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР»: Постанова Верховної Ради Української РСР від 05.12.1990 № 513-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст. 2.

692. Про порядок введення в дію Закону Української РСР «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування»: Постанова Верховної Ради Української РСР від 08.12.1990 № 534-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 2. Ст. 6.

693. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.

694. Бюджет України 2015. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2016. 307 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/46c80cf4ed3eb9f795a6aeb9432c8ed1.pdf>. (дата звернення: 29.04.2022).

695. Бюджет України 2016. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2017. 315 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/a6d88e3b4e411ca655003eba01eff826.pdf>. (дата звернення: 29.04.2022).

696. Бюджет України 2017. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2018. 307 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202017%20\(publish\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202017%20(publish).pdf). (дата звернення: 29.04.2022).

697. Бюджет України 2018. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2018. 309 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20\(for%20website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf). (дата звернення: 29.04.2022).

698. Бюджет України 2019. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2020. 297 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2019_\(for_website\)%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2019_(for_website)%20(1).pdf). (дата звернення: 29.04.2022).

699. Бюджет України 2020. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2021. 298 с. URL:

[https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_\(for_website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_(for_website).pdf).

(дата звернення: 29.04.2022).

700. Бюджет України 2021. Статистичний збірник. Міністерство фінансів України. Київ, 2022. 278 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2021.pdf (дата звернення: 14.08.2022).

701. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>. (дата звернення: 20.02.2022).

702. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2018&budgetType=LOCAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

703. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2019&budgetType=LOCAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

704. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2020&budgetType=LOCAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

705. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2021&budgetType=LOCAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

706. Європейська хартія місцевого самоврядування: Міжнародний документ Ради Європи від 15.10.1985. *Офіційний вісник України*. 2015. № 24. Ст. 718.

707. Про ратифікацію Європейської хартії місцевого самоврядування: Закон України від 15.07.1997 № 452/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 38. Ст.249.

708. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних

надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 5. Ст. 47.

709. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 7-8. Ст.55.

710. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22.07.1998 № 810/98. *Офіційний вісник України*. 1999. № 21. Ст. 943.

711. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999 № 586-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 20. Ст. 190.

712. Про схвалення Концепції щодо внесення змін до Законів України «Про місцеве самоврядування в Україні» та «Про місцеві державні адміністрації»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.03.2001 № 69-р. *Офіційний вісник України*. 2001. № 10. Ст. 411.

713. Про Концепцію державної регіональної політики: Указ Президента України від 25.05.2001 № 341/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 22. Ст. 983.

714. Про затвердження Програми проведення досліджень з проблем державного управління та місцевого самоврядування на період до 2004 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.04.2003 № 492. *Офіційний вісник України*. 2003. № 15. Ст. 663.

715. Про рекомендації парламентських слухань про законодавчі аспекти регіональної політики та місцевого самоврядування: Постанова Верховної Ради України від 05.06.2003 № 939-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 46. Ст. 369.

716. Про стимулювання розвитку регіонів: Закон України від 08.09.2005 № 2850-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 51. Ст. 548.

717. Про Рекомендації парламентських слухань «Децентралізація влади в Україні. Розширення прав місцевого самоврядування»: Постанова Верховної Ради України від 15.12.2005 № 3227-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 16. Ст. 144.

718. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2015 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.07.2006 № 1001. *Офіційний вісник України*. 2006. № 30. Ст. 2132.

719. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р. *Офіційний вісник України*. 2007. № 38. Ст. 1526.

720. Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 № 106. *Офіційний вісник України*. 2011. № 12. Ст. 508.

721. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 № 333-р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 30. Ст. 831.

722. Про співробітництво територіальних громад: Закон України від 17.06.2014 № 1508-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 34. Ст. 1167.

723. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05.02.2015 № 157-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 13. Ст. 91.

724. Реформа децентралізації. Кабінет Міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya/reforma-decentralizaciyi>. (дата звернення: 15.04.2022).

725. Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади

в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.06.2014 № 591-р. *Урядовий кур'єр*. 2014. № 131.

726. Деякі питання реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.09.2016 № 688-р. *Офіційний вісник України*. 2016. № 78. Ст. 2607.

727. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо особливостей формування та виконання бюджетів об'єднаних територіальних громад: Закон України від 26.11.2015 № 837-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 1. Ст. 11.

728. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 385. *Офіційний вісник України*. 2014. № 70. Ст. 1966.

729. Про засади державної регіональної політики: Закон України від 05.02.2015 № 156-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 13. Ст. 90.

730. Коломієць П.В. Податкова безпека України в умовах реформи фінансової децентралізації та воєнних реалій. *The Russian-Ukrainian war (2014–2022): historical, political, cultural-educational, religious, economic, and legal aspects : Scientific monograph*. Riga, Latvia : «Baltija Publishing», 2022. 1436 p., p. 143-150.

731. Про затвердження плану заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019-2021 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.01.2019 № 77-р. *Урядовий кур'єр*. 2019. № 34.

732. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її

реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 № 1467-р. *Офіційний вісник України*. 2021. № 92. Ст. 5987.

733. Про деякі питання оподаткування: Постанова Верховної Ради України від 15.07.1994 № 110/94-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1994. № 33. Ст. 313.

734. Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.06.2021 № 627. *Офіційний вісник України*. 2021. № 50. Ст. 3089.

735. Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 483. *Офіційний вісник України*. 2017. № 58. Ст. 1747.

736. Довідники пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Державна податкова служба України. Опубліковано 01.04.2022. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

737. Довідник № 56 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.11 року: затверджено Головою ДПА України 26.01.2011. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

738. Довідник № 60 податкових пільг станом на 01.01.12 року: затверджено Головою ДПС України 10.01.2012. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

739. Довідник № 64 податкових пільг станом на 01.01.13 року: затверджено заступником Голови ДПС України 29.12.2012. URL:

<https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

740. Довідник № 69/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.14 року: затверджено заступником Міністра Міністерства доходів і зборів України 31.12.2013. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

741. Довідник № 69/2 інших податкових пільг станом на 01.01.14 року: затверджено заступником Міністра Міністерства доходів і зборів України 31.12.2013. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

742. Довідник № 73/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.15 року: затверджено Головою ДФС України 01.01.2015. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

743. Довідник № 73/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2015: затверджено Головою ДФС України 01.01.2015. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

744. Довідник № 77/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2016: затверджено Головою ДФС України 28.12.2015. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

745. Довідник № 77/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2016: затверджено Головою ДФС України 28.12.2015. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

746. Довідник № 81/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 31.12.2016: затверджено Головою ДФС України 30.12.2016. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

747. Довідник № 81/2 інших податкових пільг станом на 31.12.2016: затверджено Головою ДФС України 30.12.2016. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

748. Довідник № 86/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2018: затверджено в.о. Голови ДФС України 12.03.2018. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

749. Довідник № 86/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2018: затверджено в.о. Голови ДФС України 12.03.2018. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

750. Довідник № 91/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2019: затверджено в.о. Голови ДФС України 28.12.2018. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

751. Довідник № 91/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2019: затверджено в.о. Голови ДФС України 28.12.2018. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

752. Довідник № 96/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2020: затверджено Головою ДПС України 12.02.2020. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

753. Довідник № 96/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2020: затверджено Головою ДПС України 12.02.2020. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

754. Довідник № 101/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2021: затверджено заступником Голови ДПС України 28.12.2020. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

755. Довідник № 101/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2021: затверджено заступником Голови ДПС України 28.12.2020.. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

756. Довідник № 106/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.01.2022: затверджено в.о. першого заступника Голови ДПС України 24.12.2021. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

757. Довідник № 106/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2022: затверджено в.о. першого заступника Голови ДПС України 24.12.2021. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення 09.05.2022).

758. Замасло О.Т. Податкова система України в умовах євроінтеграції: дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2018. 554 с.

759. Термін «Особа». Термінологія законодавства. Офіційний веб-портал парламенту України. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/19320> (дата звернення: 28.05.2022).

760. Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням

податкових пільг: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233: *Офіційний вісник України*. 2011. № 1. Ст. 18.

761. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2018&budgetType=CONSOLIDATED>. (дата звернення: 20.02.2022).

762. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2019&budgetType=CONSOLIDATED>. (дата звернення: 20.02.2022).

763. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2020&budgetType=CONSOLIDATED>. (дата звернення: 20.02.2022).

764. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2021&budgetType=CONSOLIDATED>. (дата звернення: 20.02.2022).

765. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2018&budgetType=NATIONAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

766. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2019&budgetType=NATIONAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

767. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2020&budgetType=NATIONAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

768. Open budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2021&budgetType=NATIONAL>. (дата звернення: 20.02.2022).

769. Про дерадянізацію законодавства України: Закон України від 21.04.2022 № 2215-IX. *Голос України*. 2022. № 98.

770. П. Коломієць. Податкові пільги як фактор загрози податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини місцевих бюджетів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2022. Т. 2, № 72. С. 65-70.

771. Кучерявенко Н.П. Налоговый кодекс Украины – знаковый этап систематизации налогового законодательства. *Налоговая конкуренция и Казахстан: особенности, преимущества и перспективы*: материалы Шестого Казахст. налог. форума, г. Алматы, 18-19 окт. 2011 г. Алматы, 2012. С. 108-114.

772. Антонов В.О. Конституційно-правові засади національної безпеки України: монографія. Київ. ТАЛКОМ, 2017. 576 с. URL: http://idpnan.org.ua/files/antonov-v.o.-konstitutsiyno-pravovi-zasadi-natsionalnoyi-bezpeki-ukrayini-_d_.pdf.

773. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини п'ятої статті 21 Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації» (справа про завчасне сповіщення про проведення публічних богослужінь, релігійних обрядів, церемоній та процесій) від 8 вересня 2016 року № 6-рп/2016. 13 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/6-pn-2016.pdf>. (дата звернення: 30.10.2021).

774. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату) від 23 грудня 1997 року № 7-зп/1997. 14 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/ndf/7-zp.rtf>. (дата звернення: 21.11.2021).

775. Рішення Конституційного Суду України (Перший сенат) у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Укркава» щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини першої статті 88 Закону України «Про нотаріат» від 01 липня 2020 року № 7-р(І)/2020. 8 с. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/7_p1_2020.pdf. (дата звернення: 22.11.2021).

776. Аністратенко Ю.І. Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2017. 460 с.

777. Коломієць П.В. Щодо відповідності Податкового кодексу України конституційним нормам в частині встановлення системи оподаткування. *Право і суспільство*. 2021. № 6. С. 209-214.

778. Довідка про ратифікацію документів та виконання внутрішньодержавних процедур щодо документів, прийнятих Радою глав держав, Радою глав урядів та Економічною радою Співдружності Незалежних Держав СНД: Міжнародний документ від 01.09.2004. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/997_747. (дата звернення: 22.11.2021).

779. Угода між урядами держав-учасниць СНД про узгоджені принципи податкової політики: Міжнародний документ СНД від 13.03.1992. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/997_634. (дата звернення: 22.11.2021).

780. Угода про звільнення від сплати мита, податків та видачі спеціальних дозволів за провезення нормативних документів, еталонів, засобів вимірювання і стандартних зразків, що провозяться з метою перевірки та метрологічної атестації: Міжнародний документ СНД від 10.02.1995. *Офіційний вісник України*. 2007. № 96. Ст. 3515.

781. Про ратифікацію Угоди між урядами держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав про звільнення від сплати мита, податків

і видачі спеціальних дозволів за провезення нормативних документів, еталонів, засобів вимірювань і стандартних зразків, що провозяться з метою повірки та метрологічної атестації: Закон України від 09.02.1996 № 42/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 9. Ст. 38.

782. Угода про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав: Міжнародний документ СНД від 25.11.1998. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_178. (дата звернення: 12.08.2022).

783. Про ратифікацію Угоди про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами-учасниками Співдружності Незалежних Держав: Закон України від 20.04.2000 № 1690-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2000. № 31. Ст. 245.

784. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Глава 2. Акцизи (акцизний податок): Міжнародний документ СНД від 07.12.2002. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_a32. (дата звернення: 27.07.2022).

785. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Розділ 6. Податок на майно: Міжнародний документ СНД від 31.05.2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_g29. (дата звернення: 27.07.2022).

786. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Розділ 7. Земельний податок: Міжнародний документ СНД від 31.05.2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_g26. (дата звернення: 27.07.2022).

787. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Розділ 8. Державне мито: Міжнародний документ СНД

від 31.05.2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_g30. (дата звернення: 27.07.2022).

788. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Розділ 9. Внески до державних соціальних позабюджетних фондів або соціальний податок: Міжнародний документ СНД від 25.11.2008. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_k86. (дата звернення: 27.07.2022).

789. Модельний податковий кодекс для держав-учасниць СНД. Спеціальна частина. Розділ 10. Податок на використання природних ресурсів та природного середовища: Міжнародний документ СНД від 25.11.2008. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_k87. (дата звернення: 27.07.2022).

790. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Міжнародний документ від 21.03.2014. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Ст. 2125.

791. Серебрянский Дмитро. Реформування системи оподаткування України: pro & contra. *Дзеркало тижня*. Випуск № 26 від 03-10.08.2012. URL: https://zn.ua/ukr/finances/reformuvannya_sistemi_opodatкування_ukrayini__pro__contra.html. (дата звернення: 10.11.2021).

792. Серебрянский Дмитро, Вдовиченко Артем. ЄСВ і детінізація: фальстарт чи початок структурних змін? *Дзеркало тижня*. Випуск № 20 від 04-11.06.2016. URL: <https://zn.ua/ukr/finances/yesv-i-detinizaciya-falstart-chi-pochatok-strukturnih-zmin-.html>. (дата звернення: 10.11.2021).

793. Бутенко А.І., Шлафман Н.Л. Подолання асиметрії в податковій системі України. *Економічний вісник Донбасу*. 2016. № 3. С. 121-129.

794. Артюх О.В. Система оподаткування в Україні: ретроспективний аналіз розвитку. *Підприємництво та інновації*. 2020. Вип. 14. С. 86-90.

795. Про Бюро економічної безпеки України: Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2021. № 23. Ст. 197.

796. Про комітети Верховної Ради України: Закон України від 04.04.1995 № 116/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 19. Ст. 134.

797. Про предмети відання комітетів Верховної Ради України: Розпорядження Голови Верховної Ради України від 08.09.2003 № 867. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/867/03-pr>. (дата звернення: 05.11.2021).

798. Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України п'ятого скликання: Постанова Верховної Ради України від 11.07.2006 № 8-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 35. Ст. 304.

799. Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України шостого скликання: Постанова Верховної Ради України від 04.12.2007 № 4-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 51. Ст. 533.

800. Про комітети Верховної Ради України сьомого скликання: Постанова Верховної Ради України від 25.12.2012 № 11-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 38. Ст. 506.

801. Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України восьмого скликання: Постанова Верховної Ради України від 04.12.2014 № 22-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 1. Ст. 10.

802. Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України дев'ятого скликання: Постанова Верховної Ради України від 29.08.2019 № 19-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 35. Ст. 147.

803. Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію України: Указ Президента України від 13.07.2000 № 886/2000. *Офіційний вісник України*. 2000. № 29. Ст. 1200.

804. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179. *Офіційний вісник України*. 2021. № 22. Ст. 1015.

805. Відмивання доходів від податкових злочинів. Типологічне дослідження: Наказ Державної служби фінансового моніторингу України від 21.12.2020 № 122. С. 2-5. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/411/Типолог%20ДСФМУ/Typology%202020.pdf>. (дата звернення: 29.03.2021).

806. Касьяненко Л.М., Коломієць П.В. Сучасна проблематика правового регулювання податкової безпеки України. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей IV міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 07 квітня 2021 р.). Ірпінь: УДФСУ, 2021. 379, [213-216] с.

807. Коломієць П.В. Податкова безпека України в умовах нових фінансово-економічних викликів. *Modern achievements of EU countries and Ukraine in the area of law: Collective monograph*. Riga: Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2020. Р. 1. 632 р., р. 254-269.

808. Касьяненко Л.М., Коломієць П.В. Офшоризація економіки: спосіб ухилення від сплати податків, що загрожує податковій безпеці України. *Право і суспільство*. 2021. № 5. С. 253-258.

809. Коломієць П.В. Податковий кодекс України: в контексті сучасної проблематики оподаткування. *Актуальні питання сучасної економічної науки*: зб. матеріалів III всеукр. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 8 грудня 2020 р.). Полтава. ПДАУ, 2020. 407, [312-315] с.

810. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004. 8 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/ndf/15-rp/2004.doc>. (дата звернення: 28.10.2021)

811. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням товариства з обмеженою відповідальністю «Пріма-Сервіс» ЛТД щодо офіційного тлумачення положення пункту 7 частини третьої статті 129 Конституції України та за конституційним поданням 54 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень частини шостої статті 12, частини першої статті 41 Кодексу адміністративного судочинства України, частини другої статті 197 Цивільного процесуального кодексу України, а також частини восьмої статті 81-1 Господарського процесуального кодексу України (справа про фіксування судового процесу технічними засобами) від 8 грудня 2011 року № 16-рп/2011. 6 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/ndf/16-rp/2011.doc>. (дата звернення: 21.11.2021).

812. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Мартинова Володимира Володимировича щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 469 Митного кодексу України від 31 березня 2015 року № 1-рп/2015. 8 с. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/ndf/1-rp/2015.pdf>. (дата звернення: 21.11.2021).

813. Рішення Великої палати Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 49 народних депутатів України щодо

відповідності Конституції України (конституційності) пункту 12 розділу I Закону України «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» від 28 грудня 2014 року № 76-VIII від 22 травня 2018 року № 5-р/2018. 21 с. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/5_p_2018.pdf. (дата звернення: 22.11.2021).

Наукове видання

Коломієць Павло

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ
ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ**

Монографія

За редакцією П.В. Коломійця

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 7 від 26 січня 2023 року)*

Підписано до друку 26.01.2023 р.
Формат 60х84/16. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Друк різнографічний. Умовн. друк. арк. 27,2.
Наклад 300 прим. Замовлення 2023-133

Видавництво ПП «Астроя»
36014, м. Полтава, вул. Шведська, 20, кв. 4
Тел.: +38 (0532) 509-167, 611-694
E-mail: astraya.pl.ua@gmail.com, веб-сайт: astraya.pl.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 5599 від 19.09.2017 р.

Друк ПП «Астроя»
36014, м. Полтава, вул. Шведська, 20, кв. 4
Тел.: +38 (0532) 509-167, 611-694
Дата держаної реєстрації та номер запису в ЄДР
14.12.1999 р. № 1 588 120 0000 010089



КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ *Коломієць Павло* ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ