

Міністерство освіти і науки України
Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЖАБСЬКИЙ Владислав Ігорович

УДК 351:336.221.4

ДИСЕРТАЦІЯ

**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ
ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ**

281 «Публічне управління та адміністрування»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ В.І. Жабський

Науковий керівник:

Клименко Оксана Миколаївна,

кандидат наук з державного управління,

доцент

КИЇВ – 2026

АНОТАЦІЯ

Жабський В.І. Удосконалення механізмів публічного управління податковою системою України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування». – Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського, Київ, 2026.

У процесі визначення сутності понятійно-категорійного апарату дослідження уточнено поняття, а саме: податкова система, як сукупність різних режимів оподаткування, а в їх рамках податків і зборів, побудованих на підставі чітко сформульованих принципів, правил та процедур їх встановлення, введення в дію, контролю за своєчасністю та повнотою сплати та відповідальністю за їх несплату; податковий режим, як організаційно-фінансова категорія є побудованою системою податків (зборів) та оподаткування для різних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, з метою реалізації принципів загальності та справедливості та досягнення на цій основі найбільшого фіскального та регулюючого ефекту; податковий механізм як сукупність закріплених нормами податкового права елементів, форм і методів управління податковим процесом, що реалізується в рамках прийнятої концепції податкової політики в податковій системі, що діє.

Удосконалено класифікацію принципів функціонування механізмів публічного управління податковою системою, а саме: податкова справедливість (справедливість «по вертикалі»; справедливість «по горизонталі»; спрямованість оподаткування на економічний потенціал); економічна ефективність (грамотне поєднання загального та спеціальних режимів оподаткування; встановлення податків з погляду економічної доцільності; створення умов для накопичення

капіталу та інвестування його у виробництво; гнучкість податкової системи); правова визначеність (законність оподаткування; юридична наочність; стабільність; одноразовість оподаткування; усунення оподаткування податком податку; єдиний податковий простір); адміністративні засади (адміністративна ефективність; міжнародна сумісність).

Розроблено класифікацію механізмів публічного управління податковою системою залежно від рівнів реалізації (на мікроекономічному рівні, тобто на рівні суб'єктів господарювання; на макроекономічному рівні (державна цілеспрямовано фінансує з бюджету пріоритетні галузі, окремі регіони з метою збалансованого розвитку всього суспільства) та способів впливу (на дві сфери: податкове стимулювання та податкове стримування (дестимулювання).

Удосконалено адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення шляхом: чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків, що тягне за собою податкову та кримінальну відповідальність за незаконний обхід податків; визначення причин, які визначають можливість, а в ряді випадків і своєрідну необхідність, ухилення від сплати податків (психологічні, політичні, правові, економічні); поділу податкових правопорушень на три основні види (правопорушення, покарання за які встановлені в Податковому кодексі України; податкові адміністративні правопорушення; податкові кримінальні правопорушення).

З метою скорочення кількості спорів між платниками податків та податковою службою варто запровадити процедуру консультацій між податковою службою та платником податків перед прийняттям кінцевого рішення. Такі зміни

також сприятимуть самостійному усуненню платником податків недоліків у своїй діяльності, а також підвищенню рівня довіри населення до податкових органів.

Доцільно провести методично-роз'яснювальну роботу серед посадових осіб податкового органу в контексті того, що недопуск з боку платника податків посадових осіб податкової органу до процесу інвентаризації не є належною та законною підставою для накладення адміністративного арешту. Запровадження цієї ініціативи надасть можливість зменшити кількість справ, що надходять до судів у зв'язку з оскарженням правомірності накладення адміністративного арешту.

З метою підвищення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій, бездіяльності Державної податкової служби та її територіальних органів доцільно передбачити можливість залучати до розгляду скарг третіх осіб, а саме: свідків, експертів, спеціалістів, перекладачів. Такі зміни сприятимуть узгодженню положень профільного законодавства та Закону України «Про адміністративну процедуру».

Запровадити публічний перелік рішень Верховного Суду на веб-сайті Податкового органу в мережі Інтернет з відомостями щодо правових позицій судів до конкретних питань податкового права, з яким має бути ознайомлено працівників Податкового органу. Це дозволить зменшити навантаження на судову систему, оскільки Податковий орган буде враховувати судову практику під час розгляду скарг, та цим підвищить рівень довіри суб'єктів господарювання та населення. Подальші дослідження з цієї тематики можливі в аспекті розроблення механізмів покращення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності Податкового органу щодо податкових правовідносин.

З метою забезпечення системності та об'єктивності в процесі прийняття рішень під час процедури адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності Податкового органу варто запровадити ведення публічного реєстру

рішень Податкового органу. У свою чергу це надасть можливість кожному суб'єкту господарювання, який має намір розпочинати процедуру адміністративного оскарження, проаналізувати практику вирішення подібних питань. Втілення в життя такого реєстру забезпечить реалізацію принципів відкритості та прозорості під час здійснення публічного управління та виконання посадовими особами органів податкової служби своїх функціональних обов'язків.

Визначено детермінанти розвитку механізмів публічного управління податковою системою у контексті підвищення ефективності за допомогою цифрових технологій, а саме: зростання цифровізації та розробка нових аналітичних інструментів значно підвищили ефективність та результативність податкового адміністрування, скоротилося операційне навантаження на платників податків, формуються додаткові можливості, які дозволяють нівелювати деякі структурні обмеження існуючої системи податкового адміністрування за допомогою застосування сукупності ключових елементів цифрової трансформації податкового адміністрування, таких як: цифрова ідентифікація, зростання точок взаємодії з платниками податків, розширення підходів в управлінні даними, а також активне використання цифрових технологій, що у результаті дозволить створити комфортні та ефективні умови для дотримання податкового законодавства та стимулювати зростання податкових доходів до бюджету країни.

Розвинуто екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою як невід'ємний процес цифрової трансформації економіки, основними принципами формування якого є: одноразове надання даних, несуперечність, сумісність, гармонізація, надійність та безперервність, економічна ефективність, стимулювання автоматизації, гнучкість, пропорційність, а також залучення бізнесу.

Запропоновано до реалізації підхід до впровадження ESG-принципів у податкову систему, що передбачає: повну доступність даних для органів публічного управління, полегшення процесу аналізу та контролю комерційної діяльності суб'єктів господарювання з позиції дотримання податкового законодавства, реформування операційного процесу податкового контролю та адміністрування, появу нових об'єктів оподаткування, обробку фінансових даних у частині податкової інформації із зовнішніх джерел, доопрацювання податкового законодавства відповідно до вимог ESG-принципів, появу спеціальних податкових режимів та пільг для бізнесу, збільшення бази оподаткування за рахунок зростання мотивації співробітників і персоналу.

Розроблено підходи до взаємодії податкових органів з платниками податків у процесі цифрової трансформації економіки та суспільства в цілому, що полягають у трансформації податкового контролю у податковий моніторинг із запровадженням єдиної форми податкової звітності, яка застосовується при обміні податковими даними платниками податків з податковими органами через систему електронного документообігу, що відповідає принципу непомітності податкового адміністрування.

Ключові слова: механізми публічного управління, податкова система, податкові зобов'язання, податкове адміністрування, суб'єкти господарювання.

ANNOTATION

Zhabsky V.I. Improving the mechanisms of public administration of the tax system of Ukraine. – Qualification of scientific work on the rights of a manuscript.

The dissertation for a PhD degree in Public Administration, specialty 281 "Public administration". – V.I. Vernadsky Taurida National University, Kyiv, 2026.

In the process of determining the essence of the conceptual and categorical apparatus of the study, the following concepts were clarified: tax system, as a set of various taxation regimes, and within them taxes and fees, built on the basis of clearly formulated principles, rules and procedures for their establishment, implementation, control over the timeliness and completeness of payment and responsibility for their non-payment; tax regime, as an organizational and financial category, is a constructed system of taxes (fees) and taxation for various categories of taxpayers, types of activities and industries, in order to implement the principles of generality and fairness and achieve the greatest fiscal and regulatory effect on this basis; tax mechanism as a set of elements, forms and methods of managing the tax process, fixed by the norms of tax law, which is implemented within the framework of the adopted concept of tax policy in the current tax system.

The classification of the principles of functioning of public administration mechanisms of the tax system has been improved, namely: tax fairness (vertical fairness; horizontal fairness; targeting of taxation at economic potential); economic efficiency (proper combination of general and special taxation regimes; setting taxes from the point of view of economic feasibility; creating conditions for capital accumulation and investing it in production; flexibility of the tax system); legal certainty (legality of taxation; legal clarity; stability; one-time taxation; elimination of taxation by tax of tax; single tax space); administrative principles (administrative efficiency; international compatibility).

A classification of mechanisms for public administration of the tax system has been developed depending on the levels of implementation (at the microeconomic level, i.e. at the level of business entities; at the macroeconomic level (the state purposefully finances priority industries and individual regions from the budget for the purpose of balanced development of the entire society) and methods of influence (in two areas: tax incentives and tax deterrence (disincentives). The administrative and legal mechanism for organizing tax control, applying tax offenses and liability for their commission has been improved by: clearly separating the concepts of tax optimization by payers (corporate tax planning) and tax evasion, which entails tax and criminal liability for illegal tax evasion; determining the reasons that determine the possibility, and in some cases a kind of necessity, of tax evasion (psychological, political, legal, economic); division of tax offenses into three main types (offenses for which penalties are established in the Tax Code of Ukraine; tax administrative offenses; tax criminal offenses).

In order to reduce the number of disputes between taxpayers and the tax service, it is worth introducing a consultation procedure between the tax service and the taxpayer before making a final decision. Such changes will also contribute to the taxpayer independently eliminating shortcomings in their activities, as well as increasing the level of public trust in tax authorities.

It is advisable to conduct methodological and explanatory work among tax authority officials in the context of the fact that the taxpayer's refusal to allow tax authority officials to participate in the inventory process is not an appropriate and legal basis for imposing an administrative arrest. The introduction of this initiative will make it possible to reduce the number of cases submitted to courts in connection with the appeal of the legality of the imposition of an administrative arrest.

In order to increase the efficiency of administrative appeals of decisions, actions, inaction of the State Tax Service and its territorial bodies, it is advisable to provide for

the possibility of involving third parties in the consideration of complaints, namely: witnesses, experts, specialists, translators. Such changes will contribute to the harmonization of the provisions of the relevant legislation and the Law of Ukraine "On Administrative Procedure".

Introduce a public list of the decisions of the Supreme Court on the Tax Authority's website on the Internet with information on the legal positions of courts on specific issues of tax law, which should be familiarized with the employees of the Tax Authority. This will reduce the burden on the judicial system, since the Tax Authority will take into account judicial practice when considering complaints, and will increase the level of public trust of the population and business entities. Further research on this topic is possible in terms of developing mechanisms to improve the efficiency of administrative appeals of decisions, actions or inaction of the Tax Authority regarding tax legal relations.

In order to ensure consistency and objectivity in the decision-making process during the procedure for administrative appeals of decisions, actions or inaction of the Tax authority, it is worth introducing the maintenance of a public register of such decisions of the Tax authority. In turn, this will allow each business entity that intends to initiate an administrative appeal procedure to analyze the practice of resolving such issues. The implementation of such a register will ensure the implementation of the principles of openness and transparency in the implementation of public administration and the performance of their functional duties by officials of tax service bodies.

The determinants of the development of mechanisms for public administration of the tax system in the context of increasing efficiency through digital technologies have been identified, namely: the growth of digitalization and the development of new analytical tools have significantly increased the efficiency and effectiveness of tax administration, the operational burden on taxpayers has been reduced, additional opportunities are being formed that allow eliminating some structural limitations of the

existing tax administration system through the application of a set of key elements of the digital transformation of tax administration, such as: digital identification, the growth of interaction points with taxpayers, the expansion of approaches to data management, as well as the active use of digital technologies, which will ultimately create comfortable and effective conditions for compliance with tax legislation and stimulate the growth of tax revenues to the country's budget.

An ecosystem approach to reforming the mechanisms of public administration of the tax system has been developed as an integral process of the digital transformation of the economy, the main principles of which are: one-time provision of data, consistency, compatibility, harmonization, reliability and continuity, economic efficiency, stimulation of automation, flexibility, proportionality, as well as business involvement.

An approach to implementing ESG principles in the tax system has been proposed for implementation, which provides for: full availability of data for public administration bodies, facilitation of the process of analysis and control of commercial activities of business entities from the standpoint of compliance with tax legislation, reform of the operational process of tax control and administration, the emergence of new objects of taxation, processing of financial data in terms of tax information from external sources, finalization of tax legislation in accordance with the requirements of ESG principles, the emergence of special tax regimes and benefits for business, and an increase in the tax base due to increased motivation of employees and personnel.

Approaches have been developed for the interaction of tax authorities with taxpayers in the process of digital transformation of the economy and society as a whole, which consist in the transformation of tax control into tax monitoring with the introduction of a single form of tax reporting, which is used when exchanging tax data between taxpayers and tax authorities through an electronic document flow system, which corresponds to the principle of invisibility of tax administration.

Keywords: public administration mechanisms, tax system, tax obligations, tax administration, business entities.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Жабський В.І. Публічно-правові механізми оскарження рішень податкового органу. Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Публічне управління та адміністрування. № 2, 2024. С. 48-54.
2. Жабський В.І. Механізми публічного управління в сфері адміністрування податку на додану вартість. Державне управління: удосконалення та розвиток. № 2, 2024. С. 1-19. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/dy/article/view/3013/3049>
3. Жабський В.І. Механізми публічного управління під час проведення податкових перевірок. Актуальні питання у сучасній науці. 2024. № 11 (29). С. 330-342.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

Тези конференцій

4. Жабський В.І. Реформування механізмів публічно-правового регулювання корпоративного управління в державних підприємствах. VII Міжнародна науково-практична конференція «Теоретичні аспекти та практичні проблеми управління, економіки та природокористування в Україні» 2-3.11.2023. – С. 29-31/
5. Жабський В.І. Механізми публічного адміністрування податком на прибуток підприємств у контексті господарських відносин з контрагентами. Теоретико-практичні засади управління, економіки та природокористування:

аспекти реінтеграції Криму в господарський комплекс України : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 14 листопада 2024 року) / упоряд. О. М. Клименко. – Одеса : Олді+, 2024. С. 83-86.

6. Жабський В.І. Концепція соціальної податкової системи у цифровій економіці. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції : матеріали IV Міжнар. наук.–практ. Інтернет-конф. (20 листопада 2024 р., м. Херсон – м. Хмельницький). Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2024. С. 119-121.

7. Жабський В.І. Податкове регулювання господарської діяльності. Національна безпека в умовах війни, післявоєнної відбудови та глобальних викликів ХХІ століття: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 12-13 грудня 2024 року. – Житомир: Житомирська політехніка, 2024. С. 72-75.

8. Жабський В.І. Публічно-правовий механізм організації податкового контролю при здійсненні перевірок щодо дотримання валютного законодавства. Теоретико-практичні засади управління, економіки та природокористування: аспекти реінтеграції Криму в господарський комплекс України : матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 11 листопада 2025 року) / упоряд. Д. В. Починок. – Київ, 2025. С. 64-67.

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ	26
1.1. Поняття та зміст податкової системи, її елементів та податкового механізму	26
1.2. Принципи функціонування механізмів публічного управління податковою системою	46
1.3. Основи та пріоритетні напрямки реалізації механізмів публічного управління податковою системою	54
Висновки до розділу 1	65
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ	67
2.1. Адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення	67
2.2. Аналіз механізмів публічного управління під час проведення податкових перевірок	84
2.3. Публічно-правові механізми оскарження рішень податкового органу	98
Висновки до розділу 2	115
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ	118

3.1. Основні напрямки вдосконалення механізмів публічного управління податковою системою в умовах цифровізації	118
3.2. Екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою у цифровій економіці	132
3.3. Трансформація підходів до взаємодії податкових органів із платниками податків	153
Висновки до розділу 3	163
ВИСНОВКИ	166
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	171

ВСТУП

Актуальність теми. В даний час пріоритетом Уряду України в галузі податкової політики є створення ефективної та стабільної податкової системи, що забезпечує бюджетну стійкість у середньостроковій та довгостроковій перспективі. Основними цілями податкової політики залишаються підтримка інноваційної діяльності, у тому числі шляхом надання нових пільг, спрямованих на її стимулювання, податкова підтримка інвестицій у реальний сектор економіки, галузі освіти та охорони здоров'я.

В умовах активної цифрової трансформації національної економіки перешкоджаючим фактором зростання збирання податків і зборів до бюджетної системи країни є комплекс підходів в адмініструванні, що не сприяють ліквідації наявних проблем: необхідність удосконалення нормативно-правового регулювання податкової системи, відсутність довіри суб'єктів оподаткування до інститутів виконавчої влади в цій галузі, низький рівень професіоналізму податкових службовців, специфіка вітчизняного менталітету громадян, відсутність податкової культури, що стимулює добровільне дотримання податкового законодавства, недоробки в організації міжвідомчої взаємодії, що зумовлює необхідність побудови взаємодії платників податків з податковими органами, спрямованої на сприяння добровільному виконанню податкових зобов'язань.

Проблеми побудови податкової системи та пов'язані з ними теоретичні та практичні питання оподаткування є об'єктом підвищеної уваги у вітчизняній та зарубіжній науці. Загальні теоретичні та практичні питання податкового адміністрування та державного управління податковою системою розглядали:

Н.А. Артем'єва, Л.Л. Баланюк, Ю. М. Васюк, В.О. Галушка, Ю.В. Гаруст, Л.В. Дейнеко, І.І. Житний, В.А. Ільяшенко, М.І. Карлін, С.П. Лазур, Н.М. Малініна, Н.М. Ногінова, Ю.В. Оніщик, Б.В. Приходько, А.С. Свищук, А.О. Тимошенко, В.В. Федоров та ін.

Незважаючи на численні роботи з сутності та структури податкової системи, податкового регулювання, нині відсутні дослідження, в яких комплексно розглядаються та обґрунтовуються конкретні механізми публічного управління податковою системою за допомогою інструментів податкового регулювання та адміністрування. Потрібне подальше дослідження проблем сутності та функцій всіх видів податкових платежів, структурної організації податкової системи та податкових режимів, принципових підходів до побудови оподаткування та податкової системи, податкового стимулювання пріоритетних галузей та видів діяльності, формування ефективного податкового адміністрування.

Актуальність, теоретична та практична значущість удосконалення механізмів публічного управління податковою системою зумовили вибір теми дисертаційного дослідження, визначили його мету, завдання та структуру.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження проведено в межах науково-дослідної роботи, яка виконувалась Таврійським національним університетом імені В.І. Вернадського за темами: «Розвиток публічного управління в Україні на сучасному етапі державотворення» (2018-2020 рр.) (ДР № 0118U100303), «Розвиток механізмів належного урядування в Україні» (2021-2023 рр.) (ДР № 0121U100169), у процесі виконання яких запропоновано інструментарій та напрями удосконалення механізмів публічного управління податковою системою.

Мета й завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування теоретико-методичних засад та розроблення практичних пропозицій щодо удосконалення механізмів публічного управління податковою системою.

Відповідно до мети поставлені такі **завдання**:

- визначити сутність понятійно-категорійного апарату дослідження;
- удосконалити класифікацію принципів функціонування механізмів публічного управління податковою системою;
- розробити класифікацію механізмів публічного управління податковою системою залежно від рівнів реалізації;
- удосконалити адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення;
- розробити пропозиції щодо скорочення кількості спорів між платниками податків та податковою службою;
- визначити заходи підвищення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій, бездіяльності Державної податкової служби та її територіальних органів;
- визначити детермінанти розвитку механізмів публічного управління податковою системою у контексті підвищення ефективності за допомогою цифрових технологій;
- розвинути екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою;
- розробити підходи до взаємодії податкових органів з платниками податків у процесі цифрової трансформації економіки та суспільства в цілому.

Об'єкт дослідження – публічне управління податковою системою.

Предмет дослідження – удосконалення механізмів публічного управління податковою системою.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною базою дослідження послужили концепції та положення, представлені в роботах українських та зарубіжних вчених теоретичного та практичного характеру в галузі фінансів, оподаткування, податкового адміністрування, контролю та прогнозування, інноваційних цифрових технологій, нормативно-правові та законодавчі акти України, що регулюють податкову та бюджетну сфери економіки, прогнози та стратегії розвитку оподаткування в Україні.

Методологічною основою дослідження виступило узагальнення теоретичних та практичних аспектів податкового адміністрування із застосуванням цифрових технологій, обґрунтування обов'язковості вдосконалення його методичного забезпечення на базі інноваційних технологічних рішень, що дозволило детермінувати значні характеристики досліджуваних явищ та механізмів публічного управління податковою системою.

Під час проведення роботи були використані такі наукові методи, як: аналіз, синтез та угруповання, абстрактно-логічний метод, методи моделювання, прийоми формальної логіки та графічної інтерпретації, що застосовуються для аналізу сучасного стану механізмів публічного управління податковою системою.

Інформаційно-емпіричну базу дослідження склали: законодавчі та нормативні акти України, що регулюють податкову систему та регламентують діяльність Державної податкової служби України, а також розвиток та застосування на практиці цифрових технологій, програмні документи, офіційні статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної податкової служби

України, національні та аналітичні звіти, експертні оцінки, матеріали науково-представницьких заходів на тему дослідження, статті періодичних видань та інформаційних агентств, монографії, що забезпечують обґрунтованість та достовірність результатів власних науково-теоретичних та емпіричних досліджень автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів публічного управління податковою системою з метою відповідності сучасним потребам суб'єктів господарювання для реалізації податкових зобов'язань.

Найбільш вагомими науковими результатами дисертаційного дослідження є такі:

удосконалено:

- класифікацію принципів функціонування механізмів публічного управління податковою системою, а саме: податкова справедливість (справедливість «по вертикалі»; справедливість «по горизонталі»; спрямованість оподаткування на економічний потенціал); економічна ефективність (грамотне поєднання загального та спеціальних режимів оподаткування; встановлення податків з погляду економічної доцільності; створення умов для накопичення капіталу та інвестування його у виробництво; гнучкість податкової системи); правова визначеність (законність оподаткування; юридична наочність; стабільність; одноразовість оподаткування; усунення оподаткування податком податку; єдиний податковий простір); адміністративні засади (адміністративна ефективність; міжнародна сумісність);

- класифікацію механізмів публічного управління податковою системою залежно від рівнів реалізації (на мікроекономічному рівні, тобто на рівні суб'єктів

господарювання; на макроекономічному рівні (держава цілеспрямовано фінансує з бюджету пріоритетні галузі, окремі регіони з метою збалансованого розвитку всього суспільства) та способів впливу (на дві сфери: податкове стимулювання та податкове стримування (дестимулювання));

- адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення шляхом: чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків, що тягне за собою податкову та кримінальну відповідальність за незаконний обхід податків; визначення причин, які визначають можливість, а в ряді випадків і своєрідну необхідність, ухилення від сплати податків (психологічні, політичні, правові, економічні); поділу податкових правопорушень на три основні види (правопорушення, покарання за які встановлені в Податковому кодексі України; податкові адміністративні правопорушення; податкові кримінальні правопорушення);

- підхід до впровадження ESG-принципів у податкову систему, що передбачає: повну доступність даних для органів публічного управління, полегшення процесу аналізу та контролю комерційної діяльності суб'єктів господарювання з позиції дотримання податкового законодавства, реформування операційного процесу податкового контролю та адміністрування, появу нових об'єктів оподаткування, обробку фінансових даних у частині податкової інформації із зовнішніх джерел, доопрацювання податкового законодавства відповідно до вимог ESG-принципів, появу спеціальних податкових режимів та пільг для бізнесу, збільшення бази оподаткування за рахунок зростання мотивації співробітників і персоналу;

дістали подальшого розвитку:

- визначення сутності понятійно-категорійного апарату дослідження

шляхом уточнення понять, а саме: податкова система, як сукупність різних режимів оподаткування, а в їх рамках податків і зборів, побудованих на підставі чітко сформульованих принципів, правил та процедур їх встановлення, введення в дію, контролю за своєчасністю та повнотою сплати та відповідальністю за їх несплату; податковий режим, як організаційно-фінансова категорія є побудованою системою податків (зборів) та оподаткування для різних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, з метою реалізації принципів загальності та справедливості та досягнення на цій основі найбільшого фіскального та регулюючого ефекту; податковий механізм як сукупність закріплених нормами податкового права елементів, форм і методів управління податковим процесом, що реалізується в рамках прийнятої концепції податкової політики в податковій системі, що діє;

- результати дослідження детермінант розвитку механізмів публічного управління податковою системою у контексті підвищення ефективності за допомогою цифрових технологій, а саме: зростання цифровізації та розробка нових аналітичних інструментів значно підвищили ефективність та результативність податкового адміністрування, скоротилося операційне навантаження на платників податків, формуються додаткові можливості, які дозволяють нівелювати деякі структурні обмеження існуючої системи податкового адміністрування за допомогою застосування сукупності ключових елементів цифрової трансформації податкового адміністрування, таких як: цифрова ідентифікація, зростання точок взаємодії з платниками податків, розширення підходів в управлінні даними, а також активне використання цифрових технологій, що у результаті дозволить створити комфортні та ефективні умови для дотримання податкового законодавства та стимулювати зростання податкових доходів до бюджету країни;

- екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою як невід'ємний процес цифрової трансформації економіки, основними принципами формування якого є: одноразове надання даних, несуперечність, сумісність, гармонізація, надійність та безперервність, економічна ефективність, стимулювання автоматизації, гнучкість, пропорційність, а також залучення бізнесу;

- підходи до взаємодії податкових органів з платниками податків у процесі цифрової трансформації економіки та суспільства в цілому, що полягають у трансформації податкового контролю у податковий моніторинг із запровадженням єдиної форми податкової звітності, яка застосовується при обміні податковими даними платниками податків з податковими органами через систему електронного документообігу, що відповідає принципу непомітності податкового адміністрування.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування розроблених рекомендацій автора щодо удосконалення механізмів публічного управління податковою системою податковими органами при розробці податкової політики, спрямованої на підвищення збирання податків та зборів у вигляді переведення більшості процесів у автоматизований формат, зростання якості наданих податковими органами послуг та формування податкової культури, де добровільне дотримання податкового законодавства, повне та своєчасне виконання податкових зобов'язань стане нормою, а не винятком.

Міністерством фінансів України прийнято до впровадження екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою як невід'ємний процес цифрової трансформації економіки (довідка про впровадження № 26100-05-10/36962 від 04.09.2025 р.). Державною податковою

службою України прийнято до впровадження підходи до впровадження ESG-принципів у податкову систему (довідка про впровадження № 162/2188-00-24-03-02 від 24.02.2025 р.). ТОВ «IZOVAT» прийнято до впровадження підходи до формування адміністративно-правового механізму організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення шляхом: чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків (довідка про впровадження № 984/06 від 09.10.2025 р.).

Матеріали дисертації використані Таврійським національним університетом імені В.І. Вернадського при підготовці програм навчальних курсів: «Стратегічне публічне управління», «Економіка та врядування» (довідка № 18 від 13.01.2026 р.).

Особистий внесок здобувача. Теоретичні обґрунтування, практичні рекомендації, висновки та пропозиції, які отримані в ході проведення досліджень, розроблено здобувачем самостійно.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертаційного дослідження були представлені та пройшли апробацію на науково-практичних конференціях, а саме: «Теоретичні аспекти та практичні проблеми управління, економіки та природокористування в Україні» (м. Київ, 2023), «Теоретико-практичні засади управління, економіки та природокористування: аспекти реінтеграції Криму в господарський комплекс України» (м. Київ, 2024), «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції» (м. Херсон, 2024), «Національна безпека в умовах війни, післявоєнної відбудови та глобальних викликів XXI століття», (м. Житомир, 2024) та круглому столі в Таврійському національному університеті

імені В.І. Вернадського «Трансформація механізмів публічного управління в умовах деокупації та реінтеграції Автономної Республіки Крим: глобалізаційний вимір» (м. Київ, 2024).

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи опубліковано в 7 наукових працях загальним обсягом 3,35 обл.-вид. арк., у тому числі 3 статтях у вітчизняних наукових фахових виданнях з державного управління, 4 тезах конференцій.

Обсяг та структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг роботи – 200 сторінок комп'ютерного набору. Дисертація містить 5 таблиць, 4 рисунки. Список використаних джерел містить 217 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ

1.1. Поняття та зміст податкової системи, її елементів та податкового механізму

Дослідження податкової системи як такої зазвичай починається з визначення змісту визначення податкової системи. Так, поняття «податкова система» слід віднести до дискусійних питань та актуального предмета дослідження у сфері податків для фахівців у сфері публічного управління. З одного боку, термін «податкова система» є дуже поширеним і постійно використовується в нормативних актах, судових рішеннях, наукових дослідженнях та ЗМІ. І водночас автори мало де розкривають, що вони розуміють під податковою системою. Шляхом аналізу змісту та висновків можна зробити висновок про те, що різні автори різного змісту вкладають у термін «податкова система» або застосовують цей термін для визначення різних суспільних відносин. Це може свідчити відсутність єдності в дефініціях, запропонованих різними дослідниками.

Відсутністю єдиного науково обґрунтованого розуміння, що є податкова система, можна пояснити те, що законодавець відмовився від закріплення у законі цього поняття. Без вироблення єдиної теоретичної погляду поняття «податкова система» немає сенсу його легітимізувати, закріплюючи це у законодавчому акті. Про це свідчить вітчизняна законодавча практика. Так, закріплення у ст. 6.3 Податкового кодексу України поняття «податкова система» як сукупність

загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку, становить податкову систему України [144].

Водночас з'ясування змісту поняття та вироблення відповідної дефініції податкової системи як наукової категорії були б дуже корисними для побудови механізмів публічного управління податковою системою. Це дозволило б виділити елементи податкової системи, визначити місце та роль кожного елемента та взаємозв'язку елементів усередині податкової системи та відмежувати елементи податкової системи від зовнішніх факторів, що впливають на податкову систему. А це, своєю чергою, створило б наукову базу для ефективного нормативного закріплення правового регулювання податків.

Звісно ж, що розробка поняття «податкова система» особливо важлива в рамках публічного управління, оскільки це поняття можна визначити як системний пристрій, питання, які підлягають регулюванню, і межі регулювання. Це поняття може бути підставою для формування системи загальної частини податкового права. У сучасній правовій демократичній державі без належної правової регламентації жодний обов'язковий платіж не може розглядатись як податок.

Автором першої наукової моделі податкової системи є А. Сміт [217]. Викладені ним чотири правила "щодо податків взагалі" у поєднанні з пропозиціями по системі податків можна з повним правом розглядати як першу наукову модель податкової системи.

З того часу практика оподаткування та наукова думка у сфері податків пішли далеко вперед. Однак досягти визначеності та дійти єдиного поняття податкової системи дотепер вчені не змогли. У сучасній українській науці у сфері публічного управління податковою системою дослідники у своїх роботах вивчають поняття «податкова система».

Серед провідних фахівців публічного управління можна назвати такі наукові трактування категорії «податкова система».

І.В. Ясько визначає податкову систему як засновану на певних принципах систему врегульованих нормами права суспільних відносин, що складаються у зв'язку із встановленням та стягненням податків та зборів, та виділяє у структурі податкової системи «певні відокремлені підсистеми (склади)»:

- склад суб'єктів оподаткування (оподатковий склад);
- систему податків та зборів;
- склад платників податків (оподатковуваний склад);
- систему органів податкового адміністрування;
- систему органів, що забезпечують податкову безпеку [216].

І.В. Драган відзначає, що податкова система - це сукупність встановлених державі істотних умов оподаткування [55]. До суттєвих умов І.В. Драган відносить:

- принципи оподаткування;
- порядок встановлення та запровадження податків;
- систему податків;
- порядок розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів;
- права та обов'язки учасників податкових відносин;
- форми та методи податкового контролю;
- відповідальність учасників податкових відносин;
- способи захисту прав та інтересів учасників податкових відносин.

Поняття "податкова система" характеризує податковий правопорядок загалом. М.В. Кармінська-Белоброва дає визначення податкової системи як взаємопов'язаної сукупності всіх існуючих у державі суспільних відносин, що складаються у сфері оподаткування та мають економічний, політичний,

організаційний та правовий характер [80]. На її думку, основними елементами податкової системи будь-якої держави є:

- економічні характеристики податкової системи; - поточні та перспективні напрямки податкової політики;
- система та принципи податкового законодавства;
- система податкових та інших фіскальних органів;
- умови взаємодії бюджетних та податкових систем;
- порядок розподілу податків по бюджетах;
- форми та методи податкового контролю;
- порядок та умови податкового адміністрування;
- відповідальність суб'єктів податкових правовідносин;
- способи захисту прав та інтересів платників податків тощо.

В.Ф. Коваль дає таке визначення: «...податкова система заснована на певних принципах сукупність взаємозалежних частин (елементів) у сфері оподаткування, до яких відносяться податкова платоспроможність громадян країни, система встановлених законом податків і зборів, податкова адміністрація, методи податкового адміністрування» [85]. У той самий час він виключає з поняття «податкова система» принципи оподаткування і, розкриваючи поняття податкової системи, пише: «...елементи податкової системи мають предметний характер, конкретні й у певною мірою матеріальні. Принципи оподаткування - це основоположні та керівні ідеї, які осмислюються та обґрунтовуються вченими-фінансистами та юристами у процесі історичного формування податкової системи. Вони відносяться до політико-правового середовища, «що живить» податкову систему, що сприяє одночасно як його стійкості, так і її еволюційного розвитку» [85].

М.І. Карлін, досліджуючи поняття «фінансова система», пише, що податкова система є складовою громадського сектора фінансової системи та

включає всі податки та збори, а також органи, що здійснюють організацію їх сплати та податковий контроль [77]. В.А. Ільяшенко розглядає податкову систему як складне правове, соціально-економічне та політичне явище суспільного життя, в якій можна виділити такі елементи, що її утворюють:

- юридичну конструкцію податку як першооснову формування податкової системи (виділена із системи оподаткування, щоб підкреслити особливу роль правової категорії як системотворчого елемента);
- систему оподаткування держави, що формується на основі об'єднання юридичних конструкцій усіх встановлених та запроваджених податків; нормотворчу діяльність представницьких органів влади у сфері оподаткування;
- систему податкових органів;
- податковий контроль; податкову політику держави;
- податкову культуру населення держави [73].

В науковій літературі можна зустріти досить велику кількість визначень податкової системи. Так, на думку П.П. Дубинецької, податкова система являє собою закріплену в податковому законодавстві комбінацію податкових форм та видів податкових платежів, елементів, принципів та методів оподаткування, а також прав, обов'язків та відповідальності суб'єктів податкових відносин (платників податків, податкових агентів, органів, які здійснюють податковий контроль та управління податковим процесом) [56]. Л.В. Дейнеко визначає податкову систему як складну освіту, що включає органічно взаємопов'язані підсистеми: підсистему оподаткування і підсистему податкового адміністрування [48]. Підсистема оподаткування представлена сукупністю законодавчо встановлених податків та зборів, що сплачуються організаціями та фізичними особами до бюджетної системи держави. Підсистема податкового адміністрування охоплює сукупність органів, уповноважених державою здійснювати контроль за дотриманням організаціями та фізичними особами

обов'язків як платники податків. Податкова система демократичної правової держави складалася під впливом історичних, політичних, економічних, соціальних умов та факторів, що виявлялися по-різному в той чи інший період міжнародного та внутрішнього життя [48].

В.О. Галушка податкову систему визначає як сукупність податків і зборів, що стягуються в державі, а також форм та методів її побудови [33]. О.А. Івашко під податковою системою розуміє сукупність податків, мит і зборів, що стягуються державою відповідно до Податкового кодексу України, і навіть сукупність і правил, визначальних правомочності і систему відповідальності сторін, що є у податкових правовідносинах [70]. І.М. Кучерова дає таке визначення: податкова система - це заснована на певних засадах цілісна єдність основних її елементів, що знаходяться один з одним у тісному взаємозв'язку та взаємозалежності [103]. Такими елементами є: нормативна правова база сфери оподаткування, сукупність податків та зборів, платники податків та зборів, механізм податкового адміністрування. Податкова система є відкритою і динамічною системою. Натомість, на думку О.Д. Сафонової, податкова система являє собою сукупність державних та місцевих податків, що стягуються виконавчою владою, принципів та методів їх побудови, зміни та скасування, сплати та застосування заходів щодо забезпечення їх оплати, здійснення податкового контролю, а також притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства [162]. На думку В.І. Скоробогача, податкова система України є заснована на певних принципах система врегульованих нормами права суспільних відносин, що складаються у сфері оподаткування [175]. Також розуміння податкової системи як системи податків і зборів можна зустріти у літературі до нашого часу.

З вищевикладеного випливає, що у соціально-політичних, економічних дослідженнях та у правовій сфері науковий термін «податкова система» доцільно

застосовувати як поняття, що характеризує податковий правопорядок загалом. Також можна відзначити, що більшістю вчених визнається наявність політичної, економічної та правової складових у податковій системі, але ніхто з авторів не поділяє елементи податкової системи щодо їх належності до відповідних підсистем.

Податкова система включає одночасно три основні взаємопов'язані і взаємопроникні і одночасно незалежні (тобто не жорстко пов'язані) підсистеми - економічну, правову і політичну.

Роль економічної складової податкової системи може бути охарактеризована словами одного з класиків вітчизняної науки податкового права доходів, оскільки ці умови визначають, скільки громадянин може і має віддавати державі [176]. Таким чином, як наукове поняття податкова система є соціальною категорією, що розглядається як відкрита система, що об'єднує положення політичного, економічного і правового характеру, що встановлюються з метою забезпечення реалізації податку (або податкового механізму) як засобу фінансового забезпечення діяльності.

Крім усього іншого, можна виділити ряд суттєвих характеристик податкової системи тієї чи іншої країни:

- сукупність податків, встановлених законодавством;
- сукупність принципів, форм та методів їх встановлення та введення в дію;
- система податкових органів, форм та методів податкового контролю;
- права та відповідальність учасників податкових відносин, порядок та умови податкового виробництва.

Спираючись на класичне розуміння будь-якої системи як сукупності елементів, що перебувають у взаємозв'язку один з одним і утворюють певну цілісність та єдність, логічно припустити, що елементи податкової системи взаємопов'язані між собою, підпорядковані єдиним цілям та функціонують на

основі єдиних принципів. Щодо основ побудови податкової системи, то її функціонування має будуватися на наступних принципах:

- 1) принцип відповідальності;
- 2) принцип доцільності;
- 3) принцип гнучкості.

Принцип відповідальності заснований на відповідальності держави та всіх членів суспільства як за себе, так і за розвиток суспільства загалом. . Відповідальність держави виражається ще й у тому, що зобов'язується забезпечувати еквівалентність зібраних податків обсягу колективних, що надаються суспільству, благ.

Принцип доцільності полягає, по-перше, в обґрунтованості введення нових, скасування чинних податків або їх елементів (ставок, пільг тощо); по-друге, витрати на стягнення податків не повинні перевищувати надходжень від нього (тобто витрати на їх стягнення повинні бути мінімальними); по-третє, податки повинні стягуватися в строки та за умов, найбільш зручних для платника податків. Цей принцип заснований:

- на об'єктивних можливостях органів, які здійснюють функціонування податкової системи, та платників податків;
- на розмежуванні компетенції законодавчої, виконавчої влади у процесі прийняття податкових рішень, у тому числі щодо пояснень обґрунтованості запровадження податку чи внесення змін до нього.

Принцип гнучкості полягає у тому, що суб'єкт управління (уряд) має своєчасно реагувати зміни, які у суспільстві, приймаючи обґрунтовані рішення. Гнучкість податкової системи та відповідальність держави є обслуговуючими характеристиками достатності (повноти). Податкова система включає крім системи податків ще й органи, здійснюють функціонування цієї системи, тому

гнучкість податкової системи ґрунтується на вмілому використанні методів і принципів управління.

До поняття податкової системи близькі за своєю суттю такі поняття, як система оподаткування та система податків. У науковій літературі між цими поняттями часто не встановлюють різниці. Однак це є невірним ні з теоретичної, ні з організаційної точок зору. Так, термін «оподаткування» досить активно використовується у різних статтях першої частини Податкового кодексу України, проте, в українському законодавстві відсутнє визначення такого найважливішого економіко-правового поняття як «оподаткування». Оскільки обсяг цього поняття законодавчо не визначено, він може лише побічно окреслено з юридичного аналізу змісту тих правових відносин, які становлять предметну область українського податкового права, так само як економічного аналізу особливостей функціонування податкової системи України. В даний час вірним є широкий підхід, який використовується податковим законодавством багатьох зарубіжних держав, відповідно до якого під оподаткуванням слід розуміти в сукупності весь законодавчо встановлений процес організації порядку стягнення податків та зборів: обчислення, сплати та здійснення податкового контролю, а також захисту прав та законних інтересів учасників цього процесу. Через оподаткування реалізується діяльність суб'єктів податкових відносин щодо організації функціонування практично різноманітних податкових форм і видів податків на засадах й у порядку, закріплених у законах і нормах податкового права. Причому під захистом прав та законних інтересів учасників відносин у сфері оподаткування тут розуміється, з одного боку, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб (як форма захисту прав та інтересів платників податків та (або) платників зборів), а з іншої сторони, захист прав і законних інтересів держави, що здійснюється шляхом залучення винних у порушенні осіб до відповідальності.

У свою чергу, наукове розуміння оподаткування зводиться до того, що, з одного боку, оподаткування є прямим вилученням органами державної податкової служби певної частини валового національного продукту на користь держави для формування централізованих та регіональних фінансових ресурсів (бюджетів), а, з іншого боку, оподаткування як комплексна економіко-філософська категорія включає весь комплекс заходів, що проводяться органами державної податкової служби для зазначеного вилучення частини валового національного продукту з метою його подальшого перерозподілу на користь всього суспільства: суспільних відносин, умонастроїв та соціальної обстановки у суспільстві.

Крім того, оподаткування передбачається розглядати у широкому та у вузькому сенсі. У широкому значенні - це економічне (фінансове) поняття, що включає все різноманіття податкових відносин від теоретичного обґрунтування концепції розвитку податків до законодавчого затвердження податкового механізму та його реалізації практично. У вузькому значенні, оподаткування є суто практичним механізмом управління різними видами податків, платежів і зборів, і навіть взаємовідносинами, правами та обов'язками суб'єктів оподаткування. Конкретні елементи податку, і навіть умови, норми і правила взаємовідносин платників податків і податкових органів, закріплених у межах закону в кожному виді податку, становлять техніку оподаткування.

У якості організаційно-фінансового поняття, оподаткування та його система мають будуватися на певних економічно обґрунтованих принципах, які мають відбивати, як загальні змістовні боки аналізованої категорії, і найважливіші організаційні аспекти функціонування системи оподаткування за умов сучасної реальності.

«Система» означає складене з частин, з'єднання. З філософської точки зору система - це сукупність елементів, що перебувають у відносинах та зв'язках між собою та утворюють певну цілісність, єдність. Таким чином, система податків і

зборів України є встановлена податковим законодавством країни сукупність стягуваних податкових платежів у певній їх комбінації за класифікаційними групами та ознаками. В даному випадку термін «система» означає, що податки та збори України є цілісним утворенням, що складається з безлічі елементів, що мають визначений зв'язок (координацію, функціональну залежність тощо).

Множинність податкових форм та методів оподаткування викликає необхідність здійснення загального угруповання та видової класифікації податкових платежів за низкою відповідних класифікаційних ознак. У свою чергу, це дозволяє глибше зрозуміти внутрішній зміст та структуру системи податків. Необхідність податкової класифікації багато в чому пов'язані з ускладненням податкових систем, потребою вдосконалення процесу управління оподаткуванням. Податкова класифікація дозволяє виявити роль кожного податку та кожної податкової групи у формуванні доходів бюджету, що особливо важливо з погляду ефективності та перспективності відповідних податків та їх груп. Вона дозволяє також визначити цільову спрямованість податкової системи: переважання непрямих податків зазвичай свідчить про її націленість на вирішення переважно фіскальних завдань, а також рівень «цивілізованості» податкової системи, її відповідність світовим стандартам на основі порівняльного аналізу основних пропорцій податкової системи.

Також при численності та різноманітності податків класифікація дозволяє встановлювати їх схожості та відмінності. Особливості окремих груп податків вимагають особливих умов оподаткування та стягування, специфічних адміністративно-фінансових заходів. Цим пояснюється як теоретична, так і практична цінність класифікації, тобто поділ їх на групи та підгрупи відповідно до тих чи інших ознак (підстав). Раціональне співвідношення між собою різних груп та видів податків за рівнями та способами оподаткування є важливою умовою ефективного функціонування податкової системи.

Структура системи податків і податкової системи різна у різних країнах, оскільки відбиває національні економічні, соціальні та інші особливості. Проте деякі структурні податкові пропорції є загальноприйнятими, притаманними більшості розвинених країн. Згідно з дослідженнями фахівців в останні два десятиліття загальна картина прямого та непрямого оподаткування в розвинених країнах має такий вигляд:

- прямі податки переважають у Голландії, Данії, Люксембурзі, Канаді, Новій Зеландії, Швейцарії, Австрії, США, Японії; підвищилася їх роль у Великій Британії, Німеччині, Фінляндії, Канаді;
- непрямі податки переважають у Франції, Австралії, Ірландії, Греції, Іспанії; їх роль зросла у Швеції;
- врівноваженою структурою прямих та непрямих податків характеризуються Норвегія, Італія, Фінляндія та Швеція.

Загальні тенденції в оподаткуванні реалізуються у такому напрямі: із підвищенням рівня податкових надходжень частка непрямих податків знижується, оскільки основний чинник, який визначає співвідношення між прямими і непрямими податками, - це рівень життя більшості населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби прямих податків із доходів юридичних та фізичних осіб. Водночас існує й інший чинник – національні особливості окремих країн, які зумовлюють наявність різних стереотипів щодо тих чи інших податків. Так, у групі розвинених країн чітко виділяються такі, де частка непрямих податків у загальних податкових надходженнях знаходиться в межах 28-35% (Японія, США, Канада), і ті, де ці величини сягають 45-55% (Італія, Франція). Українська система податків у своєму складі містить усі елементи, властиві системам податків ринково розвинених країн, проте структурно перша істотно відрізняється від останніх. Так, структура податкових надходжень державного бюджету України на 1.11.2024 р. представлена у таблиці 1.1.

Отже, найбільшу питому вагу у структурі податкових надходжень займають опосередковані податки. На наш погляд, близьким до оптимального є таке визначення: «Податкова система — сукупність податків, побудованих на підставі чітко сформульованих принципів, правил та процедур їх встановлення, введення в дію, контролю за своєчасністю та повнотою сплати та відповідальністю за їх несплату». Водночас це визначення необхідно скоригувати з точки зору чинної практики застосування податкової системи в Україні податкові підсистеми, під якими ми маємо на увазі загальний режим оподаткування (або традиційна система оподаткування) та різні спеціальні податкові режими.

Таким чином, ми вважаємо, що податкова система - це сукупність різних режимів оподаткування, а в їх рамках податків і зборів, побудованих на підставі чітко сформульованих принципів, правил та процедур їх встановлення, введення в дію, контролю за своєчасністю та повнотою сплати та відповідальністю за їх несплату. У свою чергу виділені нами підсистеми можна поділити на блоки:

1 підсистема. Загальний режим оподаткування.

Блок А. Система оподаткування юридичних.

Блок Б. Система оподаткування індивідуальних підприємців.

Блок В. Оподаткування громадян.

2 підсистема. Спеціальні режими оподаткування.

Блок А. Система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Блок Б. Спрощена система оподаткування.

Блок В. Система оподаткування як єдиного податку окремих видів діяльності.

Таблиця 1.1

Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2024 р.

(млн. грн.)

на 1.11.2024	Доходи	
Усього	2348492,4	100.00%
Податкові надходження	1328671,0	56.58%
Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості	465922,1	19.84%
Податок на доходи фізичних осіб	258892,3	11.02%
Податок на прибуток підприємств	207029,7	8.82%
Рентная плата та плата за використання інших природних ресурсів	42701,4	1.82%
Внутрішні податки на товари та послуги	776481,6	33.06%
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	82922,7	3.53%
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	87264,8	3.72%
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)	222061,3	9.46%
Податок на додану вартість з імпортних товарів	384232,8	16.36%
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	40212,7	1.71%
Інші податки та збори	3349,5	0.14%

Джерело: [52]

Блок Г. Система оподаткування у сфері грального бізнесу.

У Податковому кодексі України відсутнє визначення такого поняття, як податковий режим. Податковий режим створюється в рамках системи оподаткування, що включає певну кількість податків і зборів. Ми вважаємо, що податковий режим слід розглядати з двох методологічних позицій: як організаційно-фінансову категорію управління об'єктивними податковими відносинами суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм і як особливу форму (механізм) податкового регулювання різних видів діяльності.

Як організаційно-фінансова категорія, податковий режим також має дві субстанції: з одного боку, її зміст складає рух вартості (об'єктивні фінансові відносини) у податковій формі; з іншого боку, - це категорія особливої організації оподаткування, що будується на особливих принципах, та управління податковим процесом у строго певних сферах діяльності (суб'єктивна сутність). Саме ця рівноцінно двояка, об'єктивна та суб'єктивна, сутність податкового режиму дає підстави для того, щоб визначати це поняття як організаційно-фінансову категорію.

Отже, в основі категорії податкового режиму лежать грошові відносини, що виникають між державою та певними категоріями платників податків щодо розподілу (перерозподілу) їх доходів до державної скарбниці через систему податкових платежів. Залежно від цього, яку мету поставити на першому плані, можливі різні підходи до функціональній побудові податкового режиму. Якщо перевагу віддати фіскальній функції, кількість податків грає другорядну роль; якщо ж на першому плані поставити регулюючу функцію, кількість податків має не другорядне значення, оскільки господарський механізм є складною системою й у стимулюванні його ефективного впливу потрібна адекватна податкова система. У той самий час, у кожному податковому режимі названі функції реалізуються по-різному, залежно від необхідності посилення тієї чи іншої функціонального прояву сутності податків. Розглянемо причини, що спричинили у окремих

випадках необхідність спеціалізації загального режиму оподаткування посилення фінансової і регулюючої ролі податків.

Таким чином, податковий режим, як організаційно-фінансова категорія є побудованою системою податків (зборів) та оподаткування для різних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, з метою реалізації принципів загальності та справедливості та досягнення на цій основі найбільшого фінансового та регулюючого ефекту.

Публічно-правова (надбудовна) форма організації об'єктивних податкових відносин проявляється в динамізмі податкової системи, що виражається в періодичних змінах та пристосуваннях останньої до змінних умов господарювання в країні. Величезну роль цьому грає податковий механізм.

Податковий механізм як організаційно-фінансова категорія управління податковим процесом поєднує поняття податкового права, оподаткування податкової системи та податкової політики держави через елементи податкового механізму. Податковий механізм приводить у дію законодавчо оформлену систему оподаткування та податкову систему відповідно до прийнятої урядом концепції, стратегії та тактики податкової політики.

Податковий механізм можна визначити як сукупність закріплених нормами податкового права елементів, форм і методів управління податковим процесом, що реалізується в рамках прийнятої концепції податкової політики в податковій системі, що діє. Зміст податкового механізму є подвійним: з одного боку, ця категорія опосередковує сукупність організаційно-фінансових відносин, що складаються в процесі оподаткування у широкому розумінні; з іншого боку - це конкретна податкова техніка у процесі податкового планування, організації виконання податкових бюджетів, податкового регулювання та податкового контролю. Названі два початки у податковому механізмі складають органічне

ціле. В іншому випадку податковий механізм може стати простим маніпулятором у руках органів влади та управління при формуванні державних доходів.

Як категорія публічного управління податковий механізм включає такі елементи, що наповнюють його конкретним практичним змістом:

- податкове планування (прогнозування);
- організація виконання податкових бюджетів;
- податкове регулювання;
- податковий контроль [104].

Через ці елементи податкового механізму безпосередньо приводиться в дію податкова система та реалізується податкова політика держави за всіма її напрямками. З іншого погляду, податковий механізм є сукупністю форм і методів податкових відносин держави і платників податків [38]. При цьому податковий механізм можна розглядати і на макро- та мікрорівні. У свою чергу, на макрорівні податковий механізм включає прогнозування, регулювання та контроль.

Податкове прогнозування є основою розробки соціально-економічного розвитку держави, регіонів і територіальних громад на певний період. Саме податковий прогноз дає змогу обґрунтувати з урахуванням об'єктивних економічних умов обсяги податкових доходів на різних рівнях. Без надійного інструментарію прогнозування неможливо виробити ефективну податкову та бюджетну політику країни. У ході податкового прогнозування можливе чіткіше обґрунтування пропозицій щодо використання конкретних податків, їх ставок, пільг тощо. У процесі податкового прогнозування вирішуються питання регулювання податкових взаємовідносин між державою та регіонами.

У разі жорсткої планово-адміністративної системи управління діяв принцип максимальної концентрації всіх доходів у централізований котел із наступним перерозподілом. У ринковій економіці такий принцип міжбюджетних відносин малоефективний. У період становлення податкової системи помітно

зросла частка податкових доходів, які залишаються у розпорядженні регіонів. В умовах відходу від жорстких адміністративних методів управління держава несе вагомий вантаж витрат на оборону, підтримку окремих галузей, освіти та науки, екології, соціальної та інших сфер. Водночас слід гнучко використати можливості податків та з урахуванням конкретної ситуації змінювати співвідношення доходів окремих бюджетів. Податковий механізм покликаний забезпечити оптимальний перелік державних та місцевих податків, рівень ставок, коефіцієнтів їхнього розподілу.

Особливе місце у податковому механізмі належить контролю. Податковий контроль має забезпечити повноту надходжень податкових доходів до бюджету. Вже на ранніх стадіях появи податків держава створювала систему контролю над збором податків. Податковий контроль має бути всеосяжним, пронизувати всі етапи відтворення. Важливою метою податкового контролю є створення умов, що перешкоджають уникненню платника податків від сплати податку. Для підвищення ефективності податкового контролю велике значення мають не лише дії податкових та інших органів, зайнятих податковим контролем, а й формування відповідного нормативно-правового середовища. Мається на увазі створення земельного кадастру, кадастру нерухомості, повного реєстру платників податків тощо. Важлива роль належить організації податкового контролю. Податковий кодекс України визначив його основні форми. Основою податкового контролю є постановка платника податків на облік у податкових органах, надання йому ідентифікаційного номера. Однією з головних ланок податкового контролю є податкова перевірка. Немаловажна роль належить створенню ефективного механізму стягнення недоплачених податків, штрафів, пені за невиконання податкового законодавства.

Усі елементи податкового механізму тісно взаємопов'язані. При недостатньому налагодженні однієї ланки інші ланки також виявляються

малопродуктивними. Так, помилки у податковому прогнозуванні сприяють появі диспропорцій у співвідношеннях доходів бюджетів різних рівнів.

На мікрорівні важливим компонентом податкового механізму є податкове планування, яке покликане забезпечити оптимізацію податкових платежів підприємства без порушення чинного законодавства. В умовах високого податкового навантаження оптимізація податкових платежів дозволяє підприємству виявити фінансові резерви з метою більш ефективного їх використання. Податкове планування тісно взаємопов'язане з елементами податкового механізму на макрорівні, оскільки управління податками організації-платники податків здійснюють у макроекономічному середовищі. З урахуванням конкретної економічної ситуації держава може вносити часткові зміни до податкової системи, або кардинально змінювати її, тобто здійснювати податкову реформу. Головними засадами її здійснення є зниження податкового навантаження, особливо для малого бізнесу, спрощення податкової системи, підвищення якості адміністрування, вирівнювання умов оподаткування для всіх платників податків. Здійснення податкової реформи покликане сприяти економічному зростанню, розвитку підприємництва.

Ще одне трактування визначає податковий механізм як сукупність усіх засобів та методів організаційно-правового характеру, спрямованих на виконання податкового законодавства [5]. За допомогою податкового механізму реалізується податкова політика держави, формуються основні кількісні та якісні характеристики податкової системи, її цільова спрямованість на вирішення конкретних соціально-економічних завдань. Найважливішу роль у податковому механізмі має податкове законодавство.

Підсумовуючи, можна дійти висновку про те, що податкова система є ширшим поняттям, ніж система оподаткування і система податків, оскільки

останні є лише її складовими частинами. Що стосується структури податкової системи України, то її елементами називають не лише податки та збори, а й:

- суб'єкти оподаткування, тобто суб'єкти, які «обтяжують підданих» - держава, регіони;
- діючі від імені держави податкові органи, їх правна та обов'язки;
- платників податків та податкових агентів, їх права та обов'язки.

Крім того, до елементів податкової системи відносять принципи її організації та функціонування, форми та методи податкового контролю та відповідальності за порушення, норми податкового права. Податкова система України включає такі основні елементи:

- 1) система податків та зборів України;
- 2) система податкових відносин;
- 3) система учасників податкових відносин;
- 4) нормативно-правова база сфери оподаткування;
- 5) система інформаційного забезпечення оподаткування.

Отже, податкова система є найважливішим активним елементом ринкової економіки. Науково обґрунтована, що відображає дійсність, що змінюється, вона може позитивно впливати на економічні процеси, гасити негативні явища, стверджувати цивілізовані правові відносини в суспільстві. Для цього мають бути правильно обрані цілі, визначені наявні кошти та ресурси та забезпечене ефективне їх використання.

1.2. Принципи функціонування механізмів публічного управління податковою системою

Існування податків у податковій системі будь-якої держави підпорядковане певним принципам, під якими слід розуміти перелік основних вимог, відповідно до яких має будуватися та функціонувати податкова система тієї чи іншої держави. Їхньому вивченню науковці завжди приділяли велику увагу.

Фундаментальні принципи оподаткування було сформульовано А. Смітом, А. Вагнером та іншими науковцями. Відомо, що ще Адам Сміт у праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» сформулював чотири основні, які стали класичними, принципи оподаткування, бажаних у будь-якій системі економіки:

- принцип справедливості: піддані держави повинні брати участь в утриманні уряду відповідно до доходу, яким вони користуються під заступництвом та захистом держави, дотримання цього становища або зневага їм призводить до так званої рівності чи нерівності оподаткування. Зміст принципу справедливості обмежується зазначеними характеристиками. Він має і зворотний бік, а саме полягає в тому, що уряди, у свою чергу, мають надавати більший захист тим, хто платить більше податків. Такий підхід реалізується у державах із розвиненою економікою, де величина річного податку – це предмет гордості. У країнах із соціально орієнтованою економікою, до яких можна віднести і Україну, цей принцип не діє;

- принцип визначеності: податок, який зобов'язується сплачувати кожному окрему особу, має бути точно визначений (термін сплати, спосіб платежу, сума платежу);

- принцип зручності: кожен податок повинен стягуватися тим способом або в той час, коли платнику найзручніше сплатити його;

- принцип дешевизни: кожен податок має бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував з кишені населення якнайменше понад те,

що він приносить скарбниці держави (податок може брати і утримувати з кишені населення набагато більше, ніж він приносить скарбниці, якщо, наприклад, його збір вимагає такої армії чиновників, платня яких поглинати значну частину суми, яку приносить податок). Щодо принципу дешевизни можна сформулювати логічну закономірність: сума податку не може бути нижчою за витрати держави щодо її стягнення.

Згодом перелік зазначених принципів був доповнений принципами забезпечення достатності та рухливості податків (податок може бути збільшений або скорочений відповідно до об'єктивних потреб та можливостей держави), вибору належного джерела та об'єкта оподаткування, одноразовості оподаткування. Німецький економіст А. Вагнер наприкінці XIX ст. концептуально доповнив принципи А. Сміта. Сміт вважав податки джерелом покриття непродуктивних витрат держави і тому захищав права платників податків. Вагнер керувався теорією колективних потреб і, отже, першочергового значення надавав фінансовим принципам достатності та еластичності оподаткування. Принципи оподаткування стали являти собою систему, яка враховувала інтереси і платників податків, і держави із пріоритетом останнього. Таким чином, фінансова наука порушила питання про збалансованість фінансових інтересів держави та платників податків.

А. Вагнер пропонував дев'ять основних правил, об'єднаних у чотири групи:

I. Фінансові засади організації оподаткування:

- 1) достатність оподаткування;
- 2) еластичність (рухливість) оподаткування.

II. Народно-господарські принципи:

- 3) належний вибір джерела оподаткування, тобто, зокрема, вирішення питання, чи має податок падати на дохід чи капітал окремої особи чи населення загалом;

4) правильна комбінація різних податків у таку систему, яка зважала б на наслідки та умови їх перекладання.

III. Етичні принципи, принципи справедливості:

- 5) загальність оподаткування;
- 6) рівномірність оподаткування.

IV. Адміністративно-технічні правила, чи принципи податкового управління:

- 7) визначеність оподаткування;
- 8) зручність сплати податку;
- 9) максимальне зменшення витрат стягування.

Сутність оподаткування полягає у законному обмеженні права власності. Держава, безсумнівно, має право вилучати частину власності у платника податків для формування централізованих фондів і коштів для реалізації громадських завдань та функцій. Проте постає питання про масштаби податкового навантаження. Яку частину власності держава має право вилучити у платника податків, щоб це було законно та справедливо?

Очевидно, тут має досягатися ефективний баланс публічних та приватних інтересів. Стягнення податків передбачає використання основних засад оподаткування, які створюють однакові правила сплати обов'язкових платежів до бюджету. Тут особливу увагу слід звернути на принципи, які сформульовані у Податковому кодексі України:

1. Кожна особа має сплачувати законно встановлені податки та збори. Законодавство про податки та збори ґрунтується на визнанні загальності та рівності оподаткування. При встановленні податків враховується фактична спроможність платника податків до сплати податку. Цей принцип аналогічний принципу справедливості А. Сміта крім останньої пропозиції. На жаль, можна констатувати факт, що в нашій державі не враховується фактична спроможність

платника податків до сплати податку через встановлення високого податкового навантаження насамперед на організації. Крім того, сама постановка цієї проблеми спірна і не зовсім зрозуміло, що саме мається на увазі під фактичною здатністю до сплати (наявність джерела сплати, вільних коштів або щось інше).

2. Податки та збори не можуть мати дискримінаційний характер і по-різному застосовуватися виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв. Не допускається встановлювати диференційовані ставки податків та зборів, податкові пільги залежно від форми власності, громадянства фізичних осіб чи місця походження капіталу. На нашу думку, дещо некоректне формулювання принципу. Виходячи з цього можна дійти висновку, що це вимога встановлено лише стосовно фізичних осіб. Виходить, що встановлювати диференційовані ставки податків та зборів, чи податкові пільги залежно від форми власності чи місця походження капіталу юридичних осіб можна.

3. Податки та збори повинні мати економічну підставу та не можуть бути довільними. Неприпустимі податки та збори, що перешкоджають реалізації громадянами своїх конституційних прав.

4. Не допускається встановлювати податки та збори, що порушують єдиний економічний простір України і, зокрема, прямо чи опосередковано обмежують вільне переміщення у межах території України товарів (робіт, послуг) чи фінансових коштів, або інакше обмежувати чи створювати перешкоди не забороненої законом економічної діяльності фізичних осіб та організацій. Хочеться констатувати дещо дивну постановку питання. Певне автори мали на увазі тут принцип єдиного податкового простору України. Як можуть податки та збори порушувати єдиний економічний простір України? Є й інший бік медалі – провадження економічної діяльності в мережі інтернет. Але в даному випадку вже слід говорити про глобальний економічний простір, в якому господарюють і

українські юридичні та фізичні особи, зобов'язані сплачувати податки відповідно до законодавства України.

5. Ні на кого не може бути покладено обов'язок сплачувати податки та збори, а також інші внески та платежі, які мають встановлені Податковим кодексом ознаки податків і зборів, не передбачені Податковим кодексом або встановлені в іншому порядку, ніж визначено Податковим кодексом. Цей принцип не витримує жодної критики. З 2005 року з переліку державних та місцевих податків були виключені такі платежі, як мита та збори, плата за забруднення довкілля, лісовий дохід тощо. З іншого боку, у складі єдиного соціального податку встановлено внески на обов'язкове пенсійне страхування. Всі ці платежі, поза всяким сумнівом, мають ознаки податку чи збору.

6. Під час встановлення податків та зборів мають бути визначені всі елементи оподаткування. Акти законодавства про податки та збори мають бути сформульовані таким чином, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли та в якому порядку він має сплачувати. У першій частині Податкового кодексу України сказано, що податок вважається встановленим, якщо щодо нього визначено сім обов'язкових елементів: платники податків, об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, порядок та строки сплати податку. У необхідних випадках можуть передбачатись податкові пільги, які встановлені не за всіма податків. Але є й інші елементи податку, про які в Податковому кодексі навіть не йдеться.

7. Усі сумніви, протиріччя та неясності актів законодавства про податки та збори тлумачаться на користь платника податків (платника зборів).

Таблиця 1.2

Групи принципів функціонування механізмів публічного управління
податковою системою

Групи принципів	Найменування принципів
-----------------	------------------------

1. податкова справедливість	• справедливість «по вертикалі» • справедливість «по горизонталі» • спрямованість оподаткування на економічний потенціал
2. економічна ефективність	• грамотне поєднання загального та спеціальних режимів оподаткування • встановлення податків з погляду економічної доцільності • створення умов для накопичення капіталу та інвестування його у виробництво • гнучкість податкової системи
3. правова визначеність	• законність оподаткування • юридична наочність • стабільність • одноразовість оподаткування • усунення оподаткування податком податку • єдиний податковий простір
4. адміністративні	• адміністративна ефективність • міжнародна сумісність

Отже, аналізуючи принципи оподаткування, можна дійти висновку у тому, що вони є орієнтиром, насамперед, держави і законодавця, які формують національний режим оподаткування і податкову політику. Разом з тим слід зазначити, що, визначаючи основні засади функціонування механізмів публічного управління податковою системою, слід керуватися як класичними принципами оподаткування, сформульованими А. Смітом, так і фінансовими принципами достатності та еластичності оподаткування, сформульованими німецьким економістом А. Вагнером, представником соціально-політичного напрямку в науці. В основу сучасних податкових систем покладено сукупність принципів А.А. Сміта та А. Вагнера, що забезпечують гармонізацію державних та приватних інтересів. Податки відіграють важливу роль не тільки у формуванні доходної частини бюджету, але й у вирішенні завдань економічного зростання держави, її стабільності та економічної безпеки. Однією з найважливіших проблем теорії

податків є визначення основних принципів функціонування механізмів публічного управління податковою системою. Результати досліджень вітчизняних та зарубіжних учених, критичний підхід до принципів оподаткування в Україні дозволили зробити висновок, що принципи функціонування механізмів публічного управління податковою системою формуються на основі наступних груп принципів:

1. податкова справедливість;
2. економічна ефективність;
3. правова визначеність;
4. адміністративні засади.

До першої групи можна віднести такі принципи:

а) справедливість «по вертикалі» - означає, що кожен рівень влади повинен мати свої законодавчо закріплені податкові доходні джерела;

б) справедливість «по горизонталі» - повинні встановлюватись рівні податки на рівновеликий об'єкт оподаткування. Цей принцип порушується у низці випадків, зокрема під час встановлення податку гральний бізнес і єдиного податку на дохід окремих видів діяльності, коли розмір податку залежить від результатів фінансово-господарської діяльності;

в) спрямованість оподаткування на економічний потенціал – характеризує ступінь податкового впливу на будь-який суб'єкт, а саме регіон, громаду чи окрему юридичну чи фізичну особу.

Група принципів економічної ефективності включає такі позиції:

а) грамотне поєднання загального та спеціальних режимів оподаткування. Ця вимога характерна насамперед для України та низки держав, які застосовують спеціальні податкові режими. Суть його в тому, щоб це поєднання було спрямоване на максимальну реалізацію фіскального, регулюючого та контрольного ефекту застосування податкової системи загалом;

б) встановлення податків з погляду економічної доцільності - запровадження того чи іншого податку має бути обґрунтовано не тільки з фіскального погляду, а його розмір може бути довільним і негативно проводити діяльність суб'єктів господарювання;

в) створення умов для накопичення капіталу та інвестування його у виробництво – мають бути запроваджені інструменти податкового стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності як основного чинника, що впливає на економічний розвиток держави. Особливо актуальна реалізація цього принципу в Україні, де фізичне і моральне зношування устаткування у низці галузей сягає 80-90%;

г) гнучкість податкової системи - природна вимога ринкового механізму економіки, коли будь-який її елемент повинен пристосовуватися і видозмінюватися в залежності від ситуації, що склалася.

До групи принципів правової визначеності відносимо:

а) законність оподаткування – податкова система має бути конституційно встановленою;

б) юридична наочність - означає, що податкова система загалом, окремі податки та її елементи зокрема мають бути чітко прописані у законодавчих актах і не мати подвійного тлумачення;

в) стабільність - у першу чергу ця вимога відноситься до таких елементів, як податкові ставки та податкові пільги;

г) одноразовість оподаткування - один об'єкт оподаткування може бути обкладений податком одного виду не більше одного разу за один податковий період;

д) усунення оподаткування - абсолютно неприпустимо включення суми одного податку до об'єкту оподаткування (бази) іншого;

е) єдиний податковий простір - податки, що стягуються на території однієї держави повинні бути єдиними, визначеними і встановленими залежно від адміністративно-територіального устрою держави.

Адміністративні засади:

а) адміністративна ефективність - сутнісно ідентична принципу дешевизни А.Сміта;

б) міжнародна сумісність - держава, що визначає податкову систему, в рамках економічного співробітництва з іншими державами має підписати міжнародні податкові угоди, у тому числі з метою усунення неоподаткування або подвійного оподаткування юридичних та фізичних осіб.

Дані основні принципи оподаткування є узагальнюючими, кожен із яких має свій внутрішній зміст, що дозволяє визначити його значення для реалізації фінансової та інших функцій податків. Неухильне дотримання названих організаційних принципів є настільки важливим, що відхилення чи відступ від них позбавляє податкову систему своєї доцільності

1.3. Основи та пріоритетні напрямки реалізації механізмів публічного управління податковою системою

В даний час держава широко використовує механізми публічного управління податковою системою як певний регулятор впливу на негативні та кризові явища ринку. Податки у разі виступають одним із інструментів управління та забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів з інтересами суб'єктів господарювання. Механізми публічного управління податковою системою - це заходи непрямого впливу на економіку у вигляді різних

інструментів: зміни виду податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зниження чи підвищення рівня оподаткування, відрахувань до бюджету.

Зниження податків (до певного розміру) здатне стимулювати виробництво, а підвищення податків – стримувати (дестимулювати) чи навіть придушувати деякі види діяльності. Механізми публічного управління податковою системою здатні впливати на структуру суспільного відтворення шляхом створення необхідних умов для прискореного накопичення капіталу у найбільш перспективних галузях, що визначають науково-технічний прогрес, а також у життєво необхідних сферах виробництва та послуг.

Вперше про необхідність державного регулювання економіки висловився Кейнс у тридцяті роки XX століття, основні теоретичні розробки з цієї проблеми також з'явилися приблизно у цей час. У цілому нині дослідження, проведені з проблеми ролі держави у економіці, утворюють три основні моделі економічного розвитку:

- 1) ліберальну;
- 2) планово-адміністративну;
- 3) модель стратегії прискореного розвитку (модернізації економіки).

У кожній з них чітко визначено місце системи державного регулювання економіки та роль механізмів публічного управління податковою системою у цьому процесі. Ліберальна модель економічного розвитку застосовується урядами США та Великобританії. За цією моделлю розвиток економіки відбувається переважно в рамках законів ринкової економіки, а держава впливає на економіку лише з метою підтримки соціального та економічного порядку. Обсяг податкових вилучень встановлюється на тому мінімальному рівні, який може забезпечити держава фінансовими ресурсами, достатніми для виконання відведених їй суспільством функцій.

Модель планово-адміністративної економіки ґрунтується на виключно державній власності на всі засоби виробництва, яка передбачає державне управління як усією економікою, так і окремими суб'єктами господарювання. Оскільки питання розподілу прибутку суб'єктів господарювання як власників засобів виробництва не ставилося, роль механізмів публічного управління податковою системою в даній моделі зведена до мінімуму. До бюджету вилучався весь прибуток організації за винятком тієї частини, яка встановлювалася державою для фінансування розвитку суб'єкта господарювання згідно із затвердженим державним планом. Ця модель економічного розвитку застосовувалася у країнах колишнього соціалістичного табору.

Роль механізмів публічного управління податковою системою у державному регулюванні економіки у країнах, де застосовувалася модель прискореного економічного розвитку, досить висока. Модель стратегії прискореного розвитку вперше застосовувалася після Другої світової війни у Японії, потім у вісімдесяті роки XX століття у державах південно-східної Азії. За цією моделлю держава широко використовує методи регулювання діяльності галузей, що мають найвищий потенціал економічного зростання. Для механізмів публічного управління податковою системою країн, які використовують стратегію прискореного розвитку, характерні:

- 1) велика кількість цільових податкових пільг;
- 2) порівняно високий ступінь податкового навантаження на фізичних осіб.

По суті, цим двом глобальним напрямом реалізації механізмів публічного управління податковою системою ми приділяємо особливу увагу для формування податкової політики України. Основна мета – побудова ефективної податкової системи, здатної, з одного боку, забезпечити бюджети всіх рівнів податковими доходами, з іншого – здатної активно впливати на поступальний розвиток вітчизняної економіки. Податкова політика, у межах якої реалізуються механізми

публічного управління податковою системою, одна із найгостріших проблем сучасної держави, та її розробка вимагає вирішення дедалі складніших завдань. Одна з основних причин цього – інтеграція національних економік та всесвітня конкуренція за інвестиції.

У таких умовах за інших рівних чинників деяке збільшення податкового навантаження у порівнянні з державами-конкурентами породжує втечу інвестицій, відповідне зменшення бази оподаткування та кінцеве зниження обсягу коштів, що мобілізуються до бюджетів різних рівнів. Отже, одним із чинників конкурентної боротьби за перерозподіл інвестиційних потоків є державне регулювання економіки та продумана податкова політика як його складовий елемент. Ця проблема також стосується національних виробників, оскільки податки (як непрямі, так і прямі) є ціноутворюючим чинником. Це означає, що за інших рівних умов національна економіка країни, в якій податковий тягар нижчий, ніж у держав, що конкурують, набуває конкурентних переваг.

Звідси можна зробити важливий для формування національної податкової політики висновок: податкова політика будь-якої держави має будуватися у взаємозв'язку та під певним впливом податкових реформ, проведених країнами – великими економічними партнерами цієї держави.

Хочеться відзначити, що реалізація податкової політики відбувається за допомогою сформованої на її основі податкової системи. Податкова система стає у такому разі інструментом регулювання податкових відносин, що виникають між державою і підприємствами. У ході розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту (ВВП) реалізуються фіскальна (розподільча) та регулююча функції податків. Держава формує свої доходи та цілеспрямовано впливає на динаміку, структуру та обсяг виробництва. Механізми публічного управління податковою системою також є ефективним інструментом здійснення

протекціоністської політики держави або проведення обмежувальної політики стосовно окремих підприємств-монополістів.

Залежно від різних чинників механізми публічного управління податковою системою реалізуються на двох рівнях:

- на мікроекономічному рівні, тобто на рівні суб'єктів господарювання;
- на макроекономічному рівні (державна цілеспрямовано фінансує з бюджету пріоритетні галузі, окремі регіони з метою збалансованого розвитку всього суспільства).

Механізми публічного управління податковою системою реалізуються на мікрорівні шляхом законодавчого встановлення різних податків, зборів, мит тощо, які вносяться до бюджету держави підприємствами та організаціями в обов'язковому порядку. Це означає, що державний вплив на економіку підприємств має законодавчо-примусовий (правовий) характер. Податкові зобов'язання поширюються на всі підприємства та організації незалежно від форми власності та організаційно-правового характеру діяльності, за винятком фінансованих з бюджету та тих, що звільнені від сплати законодавчо.

Основні підходи до регулювання податкових правовідносин в Україні закріплені за податковим законодавством, яке включає Податковий Кодекс України, законодавчі та нормативні акти України. В основу механізмів публічного управління податковою системою закладені методи та способи податкового регулювання. В даний час у світовій практиці використовуються такі інструменти механізмів публічного управління податковою системою на мікрорівні:

- застосування спеціальних податкових режимів;
- диференціація податкових ставок;
- повне (часткове) звільнення окремих податків;
- податкові канікули;
- податкова амністія;

- застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування;
- надання інвестиційного податкового кредиту підприємствам, які здійснюють інвестування коштів у оновлення основних фондів.

Найбільш перспективним методом публічного управління податковою системою є інвестиційний податковий кредит, який є зміною терміну сплати податку за наявності відповідних підстав. До них належать проведення організацією науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, здійснення інноваційної діяльності, виконання організацією важливого замовлення із соціально-економічного розвитку регіону. Якщо у другому та третьому випадках сума кредиту визначається за згодою між уповноваженим органом та зацікавленою організацією, то при проведенні науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт сума кредиту не може бути більшою за певний розмір. Механізм податкового регулювання на мікроекономічному рівні включає у собі заходи як фіскального і регулюючого характеру, а й заходи, які стимулюють підприємницьку активність організацій і заохочують їх у вирішенні соціальних та екологічних проблем у цьому регіоні.

На макrorівні механізми публічного управління податковою системою реалізуються шляхом прямого впливу, а опосередковано, через перерозподіл ВВП, за принципом зворотного зв'язку. Поряд з іншими економічними важелями (амортизаційною, грошово-кредитною, банківською політикою тощо), податкове регулювання сильно впливає на громадське виробництво. Воно пов'язане з можливістю забезпечення структурних зрушень в економіці, за допомогою пріоритетних напрямів економічного розвитку, з розширенням та вдосконаленням об'єктів соціальної та виробничої інфраструктури тощо.

Механізми публічного управління податковою системою на макrorівні є найважливішим засобом антициклічного розвитку, що особливо актуально в

українських умовах. З метою вирівнювання темпів економічного зростання багато країн використовують податковий механізм для регулювання попиту на інвестиції (його стимулювання в період депресії та обмеження в період граничного економічного підйому). Оскільки податкові надходження йдуть за обсягами і темпами виробництва з деяким запізненням, так автоматичне зростання податків може призвести до депресії у виробництві, і навіть до його спаду. У цій ситуації необхідно знижувати податки з метою підвищення стимулів до інвестування. Ми вважаємо такі кроки необхідними щодо низки пріоритетних галузей та видів діяльності, серед яких насамперед виділяємо реальний сектор економіки та сільське господарство.

Але при цьому не слід забувати, що важливою умовою оптимальності публічного управління податковою системою є скорочення кількості індивідуальних пільг. Економічним обґрунтуванням податкової пільги, що надається, є географічні, політичні, природно-кліматичні фактори, які заздалегідь визначають порядок та умови входження товаровиробника в ринок. Податкова політика держави має бути спрямована на вирівнювання таких умов не лише за допомогою надання податкових пільг, а й шляхом надання товаровиробникам можливості самостійно використати існуючий економічний потенціал.

На жаль, сформований сьогодні в Україні дефіцит державного бюджету перевищує розумні межі та призводить до фінансової розбалансованості національної економіки. Тому дуже актуальним є питання підвищення ефективності державних витрат, надання їм регулюючої ролі у забезпеченні стабільності соціально-економічного розвитку, формуванні нової якості економічного зростання. Слід наголосити, що будь-яка держава, незалежно від її політичного устрою, проводить ту чи іншу фіскальну політику, оскільки для свого існування та функціонування вона потребує фінансових ресурсів, які отримує за рахунок податків. Але головне завдання фіскальної політики - не так забезпечити

збалансованість бюджету, як збалансувати макроекономічну систему. Ще Кларк зазначав, що з нестачі приватних витрат підтримки сукупного попиту необхідно збільшення державних витрат. Споживчі витрати населення, витрати підприємств з інвестицій виробляються окремими суб'єктами і який завжди взаємопоєднуються між собою. Фіскальна політика дозволяє скоригувати динаміку ВВП у бажаному напрямку.

Політика державних витрат та податків є однією із найважливіших інструментів державного регулювання економіки, вкладених у стабілізацію економічного розвитку. Державні витрати та податки надають прямий вплив на рівень сукупних витрат, отже, і на обсяги національного виробництва та зайнятість населення. У зв'язку з цим відомий західний економіст Гелбрейт зазначав, що податкова система стала перетворюватися на інструмент підвищення державних доходів на інструмент регулювання попиту, який, на його думку, є органічною потребою індустріальної системи. Отже, механізми публічного управління податковою системою мають реалізовуватися з урахуванням реальної ситуації в соціальній та економічній сферах суспільства.

Одним із соціально значущих методів публічного управління податковою системою є податкові відрахування, які можуть застосовуватися не тільки підприємствами та організаціями, а й громадянами. Розділ IV Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI присвячений податку на доходи фізичних осіб. Податкові відрахування з цього податку поділяються на стандартні, соціальні, майнові та професійні. Слід зазначити, що не зовсім правильно називати податкові знижки, що надаються законодавством, що зменшують податкову базу, податковими відрахуваннями.

Вибір та встановлення ставки податку, зокрема ПДФО, є окремим методом податкового регулювання, що потребує особливої уваги. Саме ставка податку визначає суму податку, який має бути сплачено до бюджету. Хочеться відзначити

всупереч одному з напрямів державної податкової політики про необхідність дозрілої необхідності заміни плоскої шкали ставок ПДФО на прогресивну. Методи податкового регулювання є можливістю проведення податкового регулювання, практично ж податкове регулювання може здійснюватися у вигляді таких способів, які умовно поділяються на дві взаємозалежні сфери: податкові пільги і податкові санкції. Оптимальне поєднання застосування цих заходів дозволяє зрештою розраховувати на результативність податкової політики.

Система податкових пільг тісно взаємопов'язана із системою податкових санкцій. Складниками цієї системи є фінансові санкції - штрафи, пені, донарахування несплачених сум податків та адміністративні санкції. Склад та розмір податкових санкцій залежать від виду податкового правопорушення. Якщо фінансові санкції застосовуються по відношенню до суб'єктів господарювання, тобто підприємствам і організаціям, то адміністративні - по відношенню до посадових осіб цих підприємств. Необхідність поточних податкових коригувань через систему пільг та санкцій викликана постійними змінами економіко-соціальних та суспільно-політичних відносин. І саме сукупність заходів податкового регулювання покликана враховувати та контролювати ці зміни.

У сфері публічного управління податковою системою особливе значення має оптимізація складу та структури системи податків, рівня та структури податкового навантаження та податкових ставок. Суть цього процесу полягає у досягненні податкової рівноваги між ціновою, фіскальною та регулюючою функціями. Побудова раціональної податкової системи залежить від економічно обґрунтованої її внутрішньої структури та, насамперед, від параметрів податкових баз та податкових ставок.

Залежно від способів впливу механізми публічного управління податковою системою поділяються на дві сфери: податкове стимулювання та податкове стримування (дестимулювання). Податкове стимулювання ґрунтується на

політиці низьких податків, оптимізації складу та структури системи податків, рівня податкового навантаження та ставок окремих податків, а також на використанні системи податкового пільгування (податкових пільг та преференцій). Податкове стимулювання покликане цілеспрямовано впливати на економіку загалом, окремі її сфери, галузі та соціальні процеси, а також на економічну поведінку платників податків. Основною формою податкового стимулювання є податкове льготування. Як уже зазначалося, ми пропонуємо певні заходи податкового пільгування щодо суб'єктів господарювання реального сектору економіки та сільського господарства.

Важливо не допускати превалювання поточних фіскальних інтересів держави над стратегією модернізації економіки. Податкові пільги, що застосовуються в Україні, слід не скасовувати, а глибоко реформувати, систематизувати, упорядковувати, розраховувати їх економічний ефект, контролювати виборчий характер і цільове використання пільгових коштів. Світова практика показує, що держава зазвичай застосовує пільги у тих галузях, у прискореному розвитку яких вона потребує відповідного етапу свого розвитку, залежно від політики, що проводиться у сфері економіки, науки, соціальної сфери тощо.

Аналіз податкового законодавства показує, що з усієї маси податкових пільг на стимулювання інвестицій спрямовані лише близько десяти, що навряд чи відповідає орієнтації державної політики на економічне зростання. Податкове стимулювання інвестиційних процесів, зовнішньоекономічної діяльності здатне позитивно вплинути на всю структуру господарського комплексу країни. Поточне податкове регулювання за всієї своєї мобільності може бути успішним лише за дотримання принципів установок системи оподаткування загалом, визначених у законі на тривалу перспективу.

Податкове дестимулювання є менш поширеною сферою публічного управління податковою системою, оскільки покликане стримувати розвиток окремих галузей економіки та інвестиційну активність, переважно з метою недопущення кризи надвиробництва, що рідко трапляється в сучасній економіці. Податкове стримування ґрунтується на політиці високих податків з використанням загалом та вибірково високих податкових ставок, зі збільшенням переліку податкових платежів, зі скасуванням податкових пільг тощо. У цьому глобальному напрямку ми пропонуємо реформувати оподаткування доходів фізичних осіб.

Таким чином, механізми публічного управління податковою системою є складною дією податкової політики держави, оскільки її мета – не лише дотримання інтересів держави у бюджетно-податковій сфері діяльності, тобто забезпечення покриття державних видатків доходами бюджету, а й інтересів платника податків, а також забезпечення необхідних умов зростання добробуту всієї країни загалом.

Висновки до розділу 1

1. У процесі визначення сутності понятійно-категорійного апарату дослідження уточнено поняття, а саме: податкова система, як сукупність різних режимів оподаткування, а в їх рамках податків і зборів, побудованих на підставі чітко сформульованих принципів, правил та процедур їх встановлення, введення в дію, контролю за своєчасністю та повнотою сплати та відповідальністю за їх несплату; податковий режим, як організаційно-фінансова категорія є побудованою системою податків (зборів) та оподаткування для різних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, з метою реалізації принципів загальності та справедливості та досягнення на цій основі найбільшого

фіскального та регулюючого ефекту; податковий механізм як сукупність закріплених нормами податкового права елементів, форм і методів управління податковим процесом, що реалізується в рамках прийнятої концепції податкової політики в податковій системі, що діє.

2. Удосконалено класифікацію принципів функціонування механізмів публічного управління податковою системою, а саме: податкова справедливість (справедливість «по вертикалі»; справедливість «по горизонталі»; спрямованість оподаткування на економічний потенціал); економічна ефективність (грамотне поєднання загального та спеціальних режимів оподаткування; встановлення податків з погляду економічної доцільності; створення умов для накопичення капіталу та інвестування його у виробництво; гнучкість податкової системи); правова визначеність (законність оподаткування; юридична наочність; стабільність; одноразовість оподаткування; усунення оподаткування податком податку; єдиний податковий простір); адміністративні засади (адміністративна ефективність; міжнародна сумісність).

3. Розроблено класифікацію механізмів публічного управління податковою системою залежно від рівнів реалізації (на мікроекономічному рівні, тобто на рівні суб'єктів господарювання; на макроекономічному рівні (державна цілеспрямовано фінансує з бюджету пріоритетні галузі, окремі регіони з метою збалансованого розвитку всього суспільства) та способів впливу (на дві сфери: податкове стимулювання та податкове стримування (дестимулювання)).

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ

2.1. Адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення

Досі ні в науковій літературі, ні в податковому законодавстві не дано чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків, що тягне за собою податкову та кримінальну відповідальність за незаконний обхід податків. Вирішення цього питання необхідно для побудови ефективної, а не репресивної системи податкового контролю.

Ухилення від податків зазвичай пов'язані з незаконними діями (бездіяльністю) платників: несвоєчасною сплатою податків, приховуванням доходів, незаконним використанням податкових пільг, неподанням до податкового органу документів, які необхідні для обчислення та сплати податків тощо. Тобто під ухиленням від податків розуміється зменшення податкових зобов'язань, зазвичай, незаконними способами.

Обхід податків - це дії (бездіяльність) юридичних та фізичних осіб щодо зменшення податкових зобов'язань, за яких вони виводять себе з категорії платників того чи іншого податку з таких причин: така діяльність згідно із законом не підлягає оподаткуванню; отримані доходи та інші об'єкти згідно із законом не оподатковуються; небажання реєструватися в податкових органах тощо. Тобто способи обходу податків можна поділити на дві групи: законні та

незаконні. Законний обхід може бути пов'язаний з використанням встановлених податкових пільг і режимів, з неточним, двозначним і неконкретним викладом окремих положень законів та інших нормативно-правових актах, їх неузгодженістю між собою, з іншими неподатковими законами та нормативно-правовими актами.

Незаконний обхід податків передбачає використання заборонених способів зменшення податкових платежів або їх несплату зовсім, наприклад, ухилення від реєстрації в податковому органі, сплата прибуткових податків з юридичних та фізичних осіб за рахунок коштів суб'єктів, які не є їх платниками, ухилення від подання податкової декларації та ведення обліку тощо. Ухилення від податків разом із незаконним обходом податків становлять основну частину податкових правопорушень, за допущення яких на платників податків (потенційних чи фактичних) накладаються найбільші штрафні санкції.

На відміну від названих незаконних дій (бездіяльності), податкове планування юридичних та фізичних осіб спрямоване на законні дії платників податків, тобто на законний обхід податків та використання всіх встановлених податкових пільг або застосування спеціальних прийомів зменшення податкових зобов'язань платниками законними способами без підстав для накладення штрафних санкцій.

Метою податкового планування є законна мінімізація податкового навантаження платником. На жаль, незважаючи на принциповість проблеми, у Податковому кодексі України [144] відсутнє чітке визначення поняття ухилення від податку і взагалі не зафіксовано поняття «обхід податку» та «податкове планування», як найважливіше право платника податків, а також межі, в рамках яких податкове планування перетворюється на податкові правопорушення. Обхід податків складніше і суперечливе поняття проти ухиленням від них. Тому для того, щоб чітко уявляти собі економічні межі між податковими

правопорушеннями та податковим плануванням підприємств, зупинимося на факторах, що визначають можливість обходу податків:

- об'єкт оподаткування (звільнення від податків окремих його видів);
- суб'єкт податку (повне чи часткове звільнення від деяких податків окремих категорій платників податків);
- метод оподаткування, спосіб обчислення та сплати податку (наприклад, прогресивне оподаткування доходів до досягнення їх певного рівня при складній прогресії вигідніше за пропорційний);
- методи обліку об'єкта оподаткування (наприклад, облік матеріально-виробничих запасів методом ФІФО дозволяє показати у фінансовій звітності меншу суму прибутку для оподаткування, ніж за методами ЛІФО та за середньозваженою собівартістю);
- джерела отримання доходів за видами діяльності (наприклад, доходи від цінних паперів, від пайової участі та інших підприємствах тощо оподатковуються за нижчими ставками в порівнянні з іншими видами доходів);
- місця вкладення доходів та капіталів («податкові притулки, гавані», офшорні зони тощо, де діють режими пільгового оподаткування чи сприяння);
- режим оподаткування одного й того ж об'єкта в різних країнах та їх регіонах (різні ставки податку, різні податкові пільги тощо), а також наявність або відсутність міжнародних договорів між країнами щодо уникнення подвійного оподаткування.

Будь-які інші способи, шляхи та методи зменшення податків платниками, що виходять за рамки законного використання перерахованих особливостей оподаткування (податкового планування), є, як правило, податковими правопорушеннями, за допущення яких на платника накладаються відповідні штрафні санкції.

На нашу думку, зменшення податків слід розглядати як подвійне явище. Тяжкість податкового тягара, наявність досить широкого спектра способів і форм податкового контролю з боку держави, призводить до того, що платник податків будь-якими способами, в тому числі і незаконними, прагне заощадити на податках, а діяльність органів публічного управління, своєю чергою, спрямована, передусім, на виявлення таких випадків «податкової економії». Таким чином, зменшення податків з одного боку - це прагнення платника податків уникнути податку, а з іншого - прагнення держави не допустити скорочення надходження податкових сум до державної скарбниці. Зменшення податків - це процес, обов'язковими учасниками якого є платник податків та держава з властивими їм специфічними цілями, які зумовлені інтересами, потребами та завданнями кожної сторони.

Прагнення платників податків не сплачувати податки або сплачувати їх у меншому розмірі обумовлено основною функцією податків — фіскальною, а також економіко-правовим змістом податку — легальне (на підставі закону), примусове та обов'язкове вилучення частини власності громадян та їх об'єднань для державних (публічних) потреб. Поки є держава, поки є приватна власність, державі буде потрібне фінансування за рахунок цієї власності у вигляді податків (інших достатніх джерел для цього практично не існує), а власники цих джерел, тобто платники податків, цьому протистоятимуть за допомогою спроб зменшити свій податковий тягар. Будь-які спроби платників податків так чи інакше знизити податковий тягар стикаються з досить активною протидією державних фіскальних і правоохоронних органів. Водночас державі необхідно визнати об'єктивність та неминучість ухилення від сплати податків як соціально-економічного явища та від дій з огульної боротьби з платником податків.

Податковий кодекс України [144] значною мірою впорядковує процес здійснення податкового контролю та розширює коло правових засобів захисту

прав та інтересів платників податків. Разом з тим, Податковий кодекс України [144] також закріплює способи та методи податкового контролю, тим самим легалізувавши багато способів боротьби з податковими правопорушеннями. Знаходження балансу між репресивним характером податкового контролю та необхідністю превентивних заходів щодо запобігання податковим правопорушенням та злочинам має стати одним з основних завдань податкової політики.

Одним із напрямів попередження податкових правопорушень є детальна, чіткіша регламентація податкових відносин на рівні законодавства. З цією метою необхідно визначитися з причинами, які визначають можливість, а в ряді випадків і своєрідну необхідність, ухилення від сплати податків. До них можна віднести: психологічні, політичні, правові, економічні.

Психологічні причини криються як у суті та характері податкових законів, так і у податкової системі загалом. У разі непосильного податкового тягара, коли платник податків фактично віддає державі значну (велику) частину своїх доходів, у нього народжується почуття придушення його державою. Як реакція у відповідь на таке придушення виступає ухилення від сплати податків.

Деякими вченими психологічні причини ставляться на перше місце серед інших причин, зокрема економічних чи політичних. Так, за словами В.А. Ільяшенко, основною причиною податкової злочинності є морально-психологічний стан платників податків, що характеризується негативним ставленням до податкової системи, низьким рівнем правової культури, а також корисливого мотиву [73, с. 18].

Політичні причини підштовхують платника податків до ухилення від сплати податків тоді, коли податки починають використовуватися державою не тільки для покриття своїх витрат, тобто забезпечення свого функціонування, а ще як інструмент соціальної чи економічної політики.

Економічні причини можна розділити на два види: причини, які залежать від фінансового стану платника податків та причини, породжені загальною економічною кон'юнктурою.

Фінансове становище платника податків часто є визначальним чинником ухиляння від сплати податків. Якщо ухилення з матеріальної точки зору себе виправдовує, то платник податків найчастіше сплачувати податки не стане. Причому, чим вища податкова ставка, тим сильніше бажання платника податків ухилитися від сплати податків, оскільки одержувана від ухилення вигода суттєво збільшується. Однак, з розвитком ринку все частіше за мотивації подібних рішень береться до уваги свій авторитет та репутація свого бізнесу.

Економічні причини, породжені загальною економічною кон'юнктурою, виявляються у періоди економічних криз у державі, або, навпаки, у періоди розквіту економіки та розширення міжнародного співробітництва. В умовах суворої регламентації ринку та ринкових відносин ухилення від сплати податків посилюється, у зв'язку з тим, що поряд з державним легальним ринком з'являється паралельний некерований «чорний» або «тіньовий» ринок. Угоди, які здійснюються на такому ринку, оподаткуванню не підлягають, тому що не можуть бути проконтрольовані державою, тому спокуса у підприємців працювати на «чорному» ринку і, отже, ухилитися від сплати податків досить велика.

При цьому наявність певних законних шляхів зниження сум сплачуваних податків заздалегідь орієнтує платника на пошук шляхів їх використання. До таких можливостей можна віднести: наявність у законодавстві податкових пільг; різних ставок оподаткування; різних джерел віднесення затрат за витрати, враховані з метою оподаткування прибутку, на фінансові результати, з прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства.

В Україні кожен повинен сплачувати законно встановлені податки та збори. Цей обов'язок кожного зі сплати податків передбачає і відповідальність за

несплату податків. Саме визначення даного обов'язку в рамках законодавчо встановлених норм і є визначальним фактором у системі податкового контролю.

У сучасному податковому законодавстві, де основним нормативним актом є Податковий кодекс України [144], відсутнє нормативне визначення податкової відповідальності. Проте аналіз норм Податкового кодексу України [144] дозволяє визначити цей вид відповідальності наступним чином.

Податкова відповідальність - це застосування до особи, винної у вчиненні податкового правопорушення, передбачених Податковим кодексом України [144] податкових санкцій у якості грошових стягнень (штрафів). Єдиним нормативним правовим актом, що встановлює підстави, порядок і заходи податкової відповідальності, є Податковий кодекс України [144]. Усі інші нормативні акти - не можуть містити правових норм про відповідальність за податкові правопорушення. Будь-які зміни умов залучення осіб до податкової відповідальності повинні здійснюватися шляхом внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України [144].

Підставою притягнення до податкової відповідальності є податкове правопорушення. З юридичної точки зору правопорушенням є винна протиправна (порушує правила, прописані в законі), що завдає шкоди суспільству дія праводієздатної особи або осіб, що тягне за собою юридичну відповідальність. У свою чергу, податковим правопорушенням визнається винна вчинена протиправна (в порушення законодавства про податки та збори) дія (або бездіяльність) платника податків, податкового агента та інших осіб, за яке Податковим кодексом України [144] встановлена відповідальність.

Тобто, іншими словами, правопорушення — це такі дії, які здійснюються, наприклад, організацією з порушенням правил щодо сплати податків і всього того, що з цим пов'язане. Оскільки податкове правопорушення існує у межах

єдиного правового простору держави, то щодо його сутності та об'єкта можливо спиратися на визначення цих моментів щодо правопорушення взагалі.

До ознак правопорушення можна віднести такі: протиправність, винність порушника, громадська шкідливість, діяння (дія чи бездіяльність) і дієздатність порушника. Перші чотири з названих нами є визначальними при кваліфікації порушення податкового законодавства як податкового правопорушення. Визначальною ознакою, що відрізняє правопорушення від правомірної поведінки є наявність шкоди, заподіяної державі, громадянам або організації іншим особам або організації. Результатом винно вчиненої протиправної дії обов'язково має бути заподіяна шкода, а якщо шкоди немає, то й неправомірною дією не може вважатися податковим правопорушенням. Але в окремих випадках шкода може не мати явного характеру прямої шкоди. Наприклад, грубе порушення правил обліку доходів, витрат та об'єктів оподаткування. Протиправність дій (бездіяльності) має бути встановлена та описана в законі, тільки тоді такі дії можна буде назвати складом злочину. Тому заборони у формі опису протиправних дій мають бути чітко сформульовані у законодавстві та не повинні мати можливості тлумачитись розповсюджено або застосовуватись за аналогією.

При цьому слід пам'ятати, що якщо дії з формальної позиції завдають шкоди тим чи іншим інтересам, що охороняються, але законом вони прямо не заборонені, то такі дії не будуть правопорушенням, оскільки здійснюються в межах правового простору і в кінцевому підсумку фінансових наслідків це за собою не спричинило. Відповідно, такі дії не підпадають під податкову відповідальність.

Статтею 50 Податкового кодексу України [144] передбачена податкова відповідальність за заниження податкової бази, іншого неправильного обчислення податку або інших неправомірних дій (бездіяльності), якщо вони призвели до несплати або неповної сплати суми податку. Наприклад, якщо

організація (податковий агент) не відобразила той чи інший дохід, внаслідок чого не було перераховано та сплачено податок, то такі дії будуть вважатися податковим правопорушенням. Наявність провини матиме місце у тому випадку, коли особа усвідомлює, що здійснює протиправне (неправильне відповідно до закону) дію, або в силу закону мало усвідомлювати свою винність і розуміти, що ним скоєно дію (бездіяльність) проти правил, встановлених у законі.

Необхідно у Податковому кодексі України [144] передбачити дві форми вини: навмисну (коли ви розумієте, що чините протиправні дії чи бездіяльність, і все одно це робите), необережну (коли ви не розумієте, що чините протиправну дію (бездіяльність), але повинні були в силу закону розуміти і знати, як зробити правильно). Віднесення вини при порушенні податкового законодавства до тієї чи іншої групи може спричинити розмір відповідальності лише за наявності обставин, зазначені у Податковому кодексі України як пом'якшувальні (ст. 112¹ ПК України) особи у скоєнні податкового правопорушення [144]. Але це має бути встановлена судом мотиваційна база для ухвалення такого рішення. Як свідчить практика, зазвичай, такі випадки дуже обмежені. Таким чином, у більшості випадків абсолютно все одно, якою буде ваша вина: навмисною або з необережності. Наявність причинного зв'язку між протиправним діянням і заподіяною шкодою важливо довести наявність причинного зв'язку в комплексі: між самими діями, якщо їх кілька, і діями та заподіяною через них шкодою. Протиправні дії, результатом яких стала шкода, між якими не можна буде простежити та довести причинний зв'язок, не створюють податкового правопорушення.

Довести пряму, а не непряму (опосередковану) вину за наявності причинно-наслідкового зв'язку між правопорушенням та його наслідками досить складно з правової точки зору, незважаючи на те, що іноді це видається цілком очевидним. Насправді найчастіше виникають ситуації, коли нараховані, але не сплачені суми

податку визнаються податковим правопорушенням. Застосування ознаки причинного зв'язку дозволяє визнавати податковим правопорушенням тільки випадки, коли з тих чи інших причин була занижена база оподаткування і податок не був нарахований.

Дієздатність може мати значення щодо фізичних осіб, які здійснюють протиправні дії. Так, до податкової відповідальності громадяни притягуються лише з шістнадцятирічного віку. Відповідно до цього п'ятнадцятирічний громадянин, той, хто має у власності квартиру, але не сплатив податок на майно, не може бути сам підданий штрафу за несплату податку. Якщо ж дії платника податків мають усі наведені нами ознаки правопорушення, отже, податкове правопорушення скоєно і має бути караним.

Таким чином, можна припустити, що в сумі недоїмки з податків і зборів значна частина припадає і на частку подібних ситуацій.

На основі систематизації ознак правопорушень було визначено елементи, що визначають склад правопорушення. До них відносяться об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

У спеціальних галузях права, що регулюють ті чи інші правовідносини, нормативно закріплені склади податкових правопорушень. Наприклад, у митному праві, яке регулює все, що пов'язано з переміщенням товарів через митний кордон України, відбито і сплачено митні платежі. Тобто, наприклад, такі дії чи бездіяльність, які прописані (описані) у спеціальних статтях до Митного кодексу України [123], у Кодексі України про адміністративні правопорушення [87], в Кримінальному кодексі України [98] та ін, за вчинення яких передбачена відповідальність у вигляді санкцій, а також порядок та процедура притягнення до відповідальності за невиконання обов'язку зі сплати податків і зборів, інших платежів, що входять до системи податків і зборів.

Таким чином, у різних галузях права може бути передбачена відповідальність за скоєння правопорушень, пов'язаних зі стягненням та сплатою податків. Однак основні склади податкових правопорушень описані у законодавстві про податки та збори.

Склад податкових правопорушень, які стосуються стягування та сплати податків і зборів, закріплений у законодавстві України про податки і збори. Основу податкового законодавства становить Податковий кодекс (ПК) України [144]. Об'єктом правопорушення визнаються ті суспільні інтереси та цінності, яким завдається шкоди внаслідок протиправного посягання. Податкові правопорушення також мають свій об'єкт, визначений тим, що податки є необхідною умовою існування держави.

У конституційному обов'язку платників податків сплачувати податки втілено громадський інтерес всіх членів суспільства. Всі податкові правопорушення, таким чином, посягають на правовідносини, що регулюються законодавством про податки та збори, завдають шкоди правомірним фінансовим інтересам держави та суспільства. Отже, загальним для всієї сукупності податкових правопорушень об'єктом є група суспільних відносин, що регулюються і захищаються законодавством про податки та збори. При цьому кожне з податкових правопорушень має безпосередній об'єкт, тобто посягає на конкретне суспільне ставлення, яке охороняється нормою податкового права.

Залежно від об'єкта податкові правопорушення можна умовно поділити на дві групи:

- правопорушення у сфері здійснення податкового контролю;
- правопорушення проти порядку обчислення та сплати податків.

Податкові правопорушення можуть здійснюватися як шляхом активних протиправних дій, наприклад, дача свідком, що викликається у справі про податкове правопорушення, свідомо хибних свідчень, так і шляхом бездіяльності

— невиконання обов'язків, що передбачаються законом, — наприклад, неперерахування до бюджету сум податку податковим агентом. Для кваліфікації деяких податкових правопорушень немає значення, як і формі вони скоєно — дій чи бездіяльності. Так, грубим порушенням правил обліку доходів, витрат та (або) об'єктів оподаткування визнається і несвоєчасне відображення (бездіяльність), і неправильне відображення (дії) на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності господарських операцій. Суб'єктом податкового правопорушення, тобто особою, яка вчинила його та підлягає податковій відповідальності, може бути як фізична особа, і організація.

Фізична особа може виступати як суб'єкт податкового правопорушення, якщо вона досягла шістнадцятирічного віку і є осудною. До відповідальності за податкове правопорушення можуть залучатися громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства. У якості суб'єкта окремих податкових правопорушень можуть виступати лише ті фізичні особи, які мають податковий статус індивідуального підприємця. Вина суб'єкта є обов'язковим елементом складу будь-якого правопорушення, у тому числі й податкового.

Податковий кодекс України [144] виділяє дві форми вини правопорушника - умисел та необережність. Податкове правопорушення визнається вчиненим навмисне, якщо особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер свого діяння і хотіла або свідомо допускала настання шкідливих наслідків такого діяння. Податкове правопорушення визнається скоєним з необережності, якщо особа, яка його вчинила, не усвідомлювала протиправного характеру свого діяння або шкідливий характер наслідків, що настали, хоча мало і могло це усвідомлювати. Як бачимо, закон встановлює обов'язок особи усвідомлювати протиправний характер свого діяння та можливих наслідків, хоча в ряді випадків правопорушник не вважає свої дії чи бездіяльність порушенням норм податкового

законодавства. Навпаки, він помилково вважає їх правомірними, які не суперечать закону.

Однак більшість складів податкових правопорушень сформульовані без вказівки на будь-яку конкретну форму вини. Тому, як правило, для кваліфікації податкового правопорушення не має значення, чи відбувалося воно навмисне чи необережно, хоча у податковому законодавстві передбачені різні ступені відповідальності залежно від форми провини. Так, платник податків може не подавати заяву про постановку на облік у податковому органі з різних причин: знає про цей обов'язок і не бажає потрапляти в поле зору податкових органів, щоб у майбутньому не сплачувати податки; знає про цей обов'язок, але ігнорує його, вважає несуттєвим, що не має значення, доки він не веде підприємницької діяльності; взагалі не знає про існування в нього цього обов'язку. Незважаючи на різне ставлення платника податків до своєї бездіяльності, у цій ситуації воно у будь-якому випадку підпадає під ознаки складу правопорушення. Проте, у Податковому кодексі України [144] форма покарання за те чи інше правопорушення залежить від його виду.

У такому випадку правопорушення поділяються на адміністративні правопорушення і злочини. Одні від інших відрізняються лише ступенем їхньої шкоди та небезпекою наслідків і відповідно заходами відповідальності, які застосовуються до осіб, які їх вчинили. До адміністративного правопорушення застосовуються менш жорсткі заходи відповідальності, ніж до злочинів. Види дій, що утворюють склади адміністративних правопорушень, прописані в Кодексі України про адміністративні правопорушення [87] і галузевому законодавстві. Склади злочинів можуть бути прописані лише у Кримінальному кодексі (КК) України [98].

Податкове правопорушення в залежності від ступеня його шкідливості та небезпеки для суспільства вважатиметься або адміністративним

правопорушенням, або злочином. Термін «податкові правопорушення», використовуваний у податковому законодавстві, в інших, суміжних правових актах трактується дещо ширше, включаючи і злочини як вид правопорушень.

На наш погляд, слід привести у відповідність вживану термінологію, оскільки за цим стоїть і визначення заходів відповідальності за скоєні діяння чи бездіяльність. Відповідно до вимог податкового законодавства в даний час всі податкові правопорушення можна розділити на три основні види.

1. Правопорушення, санкції за які встановлені в ПК України. Прийняття ПК України взагалі і внесення до нього надалі деяких норм, зокрема, свідчить, що законодавець виділяє податкову відповідальність як окремий вид юридичної відповідальності у вигляді закріплення її інститутів у ПК України.

2. Податкові адміністративні правопорушення. Адміністративним правопорушенням згідно зі ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення [87] визнається зазіхання на державний або громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління протиправне, винне діяння, за яке законодавством передбачена адміністративна відповідальність як фізичних, так і юридичних осіб. До складу таких податкових правопорушень входять правопорушення, відповідальність щодо яких передбачена в законодавстві про податки та збори, у митному законодавстві та в Кодексі України про адміністративні правопорушення [87].

3. Податкові кримінальні правопорушення. Відповідно до ст. 12 КК України [98] кримінальним правопорушенням визнається суспільно небезпечне діяння, передбачене КК України за вчинення якого передбачене покарання.

Суспільна небезпека. Це найважливіша ознака злочину. У цьому випадку мається на увазі, що кримінальними протиправними діями можна вважати ті, які підпадають під склади кримінальних злочинів, тобто протиправні відповідно до КК України. Наприклад, ухилення фізичної особи від сплати податку або

страхового внеску. у державні позабюджетні фонди, вчинене у великому або особливо великому розмірі, має ознаки кримінальної протиправності, і якщо неотримана сума податку чи внеску невелика, це не є кримінальним злочином (не підпадає під ознаку кримінальної відповідальності).

Винність. У КК України встановлено принцип провини, за яким особа підлягає кримінальній відповідальності лише за ті суспільно небезпечні дії (бездіяльність) і суспільно небезпечні наслідки, щодо яких встановлена його провина, тобто без встановлення провини особи, яка вчинила певні дії, їх не можна назвати кримінальним злочином. Наприклад: у тому ж випадку слід довести, що особа в момент ухилення від сплати податків дійсно усвідомлювала, що вона ухиляється від сплати податків або мала б це усвідомлювати, так у КК України вина так само, як і в ПК України, розділена на дві форми (навмисна, з необережності).

Карність діяння. Щоб діяння підпало під кримінальний злочин, йому разом із встановленим КК України складом злочину має бути передбачено і покарання. Ця ознака кримінального злочину відсилає до особливої частини КК України, де прописані склади злочинів і покарання за них, він перетинається з ознакою кримінальної протиправності. Наприклад: на велику партію продукції організації податковим органом був накладений повний арешт. У зв'язку з загрозою затоплення складу організація була вимушена терміново евакуювати арештоване майно. Такі дії за інших, не форс-мажорних обставин, спричинили б порушення проти керівника організації кримінальної справи, оскільки відведення великої партії майна у такому разі означало б ухилення від сплати податку у великому розмірі. Але, враховуючи форс-мажорні обставини, необхідно взяти до уваги, що керівник організації діяв у стані крайньої необхідності, що не є заподіянням шкоди.

Податковим злочином може бути лише злочин, склад якого описаний і встановлений в Кримінальному кодексі України [98], а покарання за вчинення кримінального злочину в податковій сфері може нести лише фізична особа.

У результаті аналізу ознак податкового злочину, слід зазначити, що при визначенні суспільної небезпеки та кримінальної протиправності велике значення має суб'єктивний фактор, а саме - порогова сума, визнана критерієм для віднесення діяння до невеликих, великих або скоєних в особливо великому розмірі. На наш погляд, слід забезпечити більш об'єктивний підхід до встановлення порогового значення для класифікації податкових злочинів і, відповідно, визначення заходів відповідальності за них, що, в даному випадку, є визначальним мотивувальним фактором.

Таким чином, оскільки причини скоєння податкових правопорушень роблять їх частково процесом історично об'єктивним, а форми податкових правопорушень передбачають їх достатню різноманітність та можливості ухилення від сплати податків і зборів, особливої уваги набувають питання вдосконалення організації податкового контролю на всіх рівнях.

Удосконалення механізму податкового контролю передбачає вибір конкретних його форм та залежить від рівня розвитку податкової системи та організації контрольної роботи.

В Україні у даний час переважає наступний контроль. Широке застосування цієї форми контролю спричинено недостатнім рівнем інформатизації податкових органів, правовим нігілізмом платників податків та недостатньою роботою з ними. У міру реформування системи податкового контролю в Україні, застосування комп'ютерних мереж і баз даних визначальну роль відіграватимуть попередній і поточний контроль, пов'язані з роз'ясненнями законодавства, збором, обробкою та аналізом інформації про платників податків, на підставі якої можуть здійснюватися вибіркові перевірки своєї діяльності.

Підвищення ефективності податкового контролю пов'язане з новими підходами до повноважень суб'єктів податкового контролю та посилення їхньої комунікації. В умовах реформи податкових та інших контролюючих органів особливе значення приділяється поточному податковому контролю, основною формою якого виступають податкові перевірки. Етапи процесу планування та підготовки документальних перевірок дотримання податкового законодавства можуть виглядати наступним чином:

- 1) формування інформаційного масиву даних про платників податків, отриманого як формальними, так і неформальними методами;
- 2) камеральна перевірка бухгалтерської звітності за розрахунками та податками, що включає: встановлення логічного зв'язку між окремими звітними та розрахунковими показниками, необхідними для обчислення оподатковуваної бази; зіставлення показників звітності з аналогічними показниками попереднього звітного періоду; взаємне ув'язування показників бухгалтерської звітності та податкових декларацій; оцінку бухгалтерської звітності та податкових декларацій з точки зору їх відповідності наявним у податковому органі даним про фінансово-господарську діяльність платника податків, отриманим з інших джерел та ін.;
- 3) збір даних та визначення підприємств-аналогів у контрольованих сферах діяльності;
- 4) порівняльний аналіз динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства в регіональному та галузевому розрізах;
- 5) виявлення невідповідностей, які свідчать про ймовірність порушень податкової дисципліни.

Подальша перевірка здійснюється відповідно до затвердженої програми з передбаченого кола питань. Об'єктами оперативного документування можуть бути:

- правильність складання, юридичного оформлення господарських договорів та гарантійних листів;
- наявність документів, що підтверджують виконання зобов'язань за господарськими договорами (товарно-супровідних документів, актів про виконання робіт і послуг, платіжних документів та ін.);
- правильність і законність відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку (відображення фактів господарської діяльності у бухгалтерському обліку має виходити з їх правової форми, але з економічного змісту та умов господарювання);
- відповідність даних реєстрів бухгалтерського обліку та податкових декларацій даним форм бухгалтерської звітності (балансу, формі 2 “Звіт про фінансові результати” та ін.);
- коректність податкових розрахунків.

За необхідності уточнення основних показників (обсягів реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, оплати за реалізацію та ін.), а також у разі відсутності окремих первинних документів слід проводити зустрічні перевірки.

2.2. Аналіз механізмів публічного управління під час проведення податкових перевірок

На відміну від загальнокримінальних злочинів, зокрема й економічної спрямованості, податкова злочинність носить прихований характер. В силу цього досить складно точно визначити її масштаби: кількість злочинів, їх структуру та фінансове вираження. Оцінки «тіньового» сектора економіки, які робляться експертами при розгляді бази оподаткування, обсягу мобілізованих податків тощо, мають умовно-непрямий характер і можуть розцінюватися як приблизні.

Як наслідок, виникають об'єктивні труднощі при побудові кількісної моделі доведених процесів. У той же час за всієї своєї латентності податкова злочинність підпорядкована об'єктивно діючим економічним законам.

При скоєнні податкового злочину суб'єкти підприємницької діяльності оперують фінансовими засобами, товарно-матеріальними цінностями, вступають у контакти з діловими партнерами. Відомості про це відображаються в багатьох офіційно і неофіційно обліках, що ведуться, і можуть бути проаналізовані з метою розкриття фактів і ознак ухилення від сплати податків. У цьому плані податкова злочинність є доступною для вивчення. Результати подібних досліджень можуть бути використані як для оптимізації бази оподаткування, вдосконалення методів державного регулювання процесів в економіці, так і для підвищення ефективності діяльності державних органів, особливо тих, які забезпечують мобілізацію податків і зборів.

В даний час велике значення набувають питання державного регулювання, засновані на знанні економічної сутності цих негативних процесів. У зв'язку з цим необхідно максимально чітко визначати економічні фактори, що сприяють прийняттю платниками податків рішення про вчинення податкових правопорушень. Як не парадоксально, вихідною причиною виступає основна мета ведення комерційної діяльності будь-яким суб'єктом господарювання або фізичною особою - прагнення отримати максимально можливий прибуток при мінімумі витрат. Слід зазначити, що, безумовно, порушення законодавства не є, як правило, метою діяльності платників податків, а виступає як побічне явище господарської діяльності. Для реалізації будь-яких процесів необхідні умови, що забезпечують цей процес. Умови для реалізації потенційної можливості незаконного отримання фінансових коштів створюються законодавчою базою. Це і недоопрацювання існуючих нормативно-правових актів, які уможливлують

здійснення схем уникнення оподаткування, і відсутність законів прямої дії, і, як наслідок, відсутність санкцій за недобросовісну поведінку.

Слід пам'ятати, що санкції, встановлювані за заборонені чи небажані дії, надають як стримуючий вплив: вони збільшують ризики покарання, отже, витрати суб'єктів господарювання на проведення незаконних операцій, несплату податків тощо. Крім цих причин, необхідно пам'ятати і про те, що держава створює правовий та економічний простір для ведення бізнесу і бере за це плату у формі податків. При значному перевищенні податкового розміру навантаження над фінансово-економічною вигодою від результатів державної регламентації фінансово-економічних процесів, і, як наслідок, над результатами комерційної діяльності, платники об'єктивно шукатимуть можливості мінімізації своїх податкових платежів, у тому числі й протизаконними методами. Якщо ж допустити зворотну ситуацію, коли податкові відрахування будуть значно нижчими від вартості послуг держави, що надаються платникам у тій чи іншій формі, то держава не зможе покрити понесених витрат, а за певних умов це може спровокувати кризу та анархію. Однак не варто так прямолінійно і однозначно говорити про негативні фінансові наслідки для держави в другій умовній ситуації, що змодельована нами. В окремих випадках це може бути економічно виправданим, якщо йдеться про необхідність податкового стимулювання окремих напрямків та сфер діяльності.

Сам по собі розмір законодавчо встановлених податкових платежів і зборів визначає вигідність легального, без порушень податкового законодавства ведення комерційного процесу суб'єктами господарювання. Фінансова вигода (доцільність) залежить від величини платежів, реально перерахованих до бюджету, та від ефективності роботи системи примусу до законного перерахування цих податків та зборів. Важливу роль відіграє ймовірність настання негативних фінансових наслідків та його величина, передбачена

законодавством як фінансових санкцій, проти величини податкових платежів. Через те, що настання негативних наслідків носить імовірнісний характер, багато залежить від ступеня ймовірності їх настання, а отже, від роботи контролюючих органів.

Отже, принципи ведення комерційної діяльності можуть бути як двигуном прогресу, так і причиною порушення податкового законодавства. Виходячи з цього можна говорити про те, що на ступінь поширеності податкової злочинності найважливіший вплив надає баланс вигод від скоєння таких злочинів і збитків, які несе суб'єкт господарювання у разі їх виявлення.

Таким чином, економічна вигідність податкових злочинів і правопорушень може бути зведена до вивчення балансу надходження та відтоку фінансових коштів у результаті їх скоєння. Таким чином, слід зробити висновок про економічні причини та підстави податкової злочинності. З одного боку, законодавчо встановлені правила здійснення підприємницької діяльності та організація контрольної та правоохоронної діяльності впливають на рівень податкової злочинності, масштаби «тіньового» сектору економіки. З іншого боку, рівень податкової злочинності, прагнення бізнесу піти в «тіньовий» сектор економіки повинні сприйматися як тест на правильність податкової політики, обраних методів державного регулювання, інших параметрів правової системи та загальноекономічного життя в країні.

Особливо важливо враховувати дані особливості в період трансформаційних перетворень економіки, коли суб'єкти господарювання несуть додаткові витрати і їм може стати економічно вигідним вчинення податкових правопорушень, які вони не стали б здійснювати в період стабільного розвитку.

Врахування економічної вигідності податкових правопорушень може бути корисним також і при виборі методів та інструментів організації податкового контролю. В одних випадках вигідніше використовувати нормативно-правове

регулювання. І тут основна роль приділяється податковим органам. В інших випадках ефективнішим може бути вплив на економічні процеси через силові відомства. Особливої актуальності це питання набуло останнім часом, коли відбулися суттєві зміни, що мають велике значення для оподаткування. Вчинені протиправні дії відрізняються все більшою свідомістю, їх все важче кваліфікувати як протизаконні.

Від ухилення від оподаткування суб'єкти господарювання все частіше переходять до обходу оподаткування, коли в результаті проведення ділових операцій не виникає об'єктів оподаткування, або обов'язки по сплаті податків не є очевидними, або протиправне діяння полягає у проведенні серії майже законних операцій, або уникнення оподаткування знаходиться на стику компетенції державних органів і складно визначити відомство, відповідальне за протидію цьому явищу. Цим обумовлена важливість використання як регулятора процесів в економіці державних органів, які беруть участь у мобілізації податків та зборів. Основними чинниками при цьому є центральне становище, яке займає оподаткування у матеріальному виробництві та кредитно-фінансовій системі, а також адресність та швидкість впливу державних органів. Ухилення від сплати податків, особливо в особливо великих розмірах, призводять до невиконання законів про бюджети, скорочення затверджених законом видатків, що ускладнює соціально-економічну ситуацію в країні. В умовах особливої значущості набувають питання вдосконалення організації контролю на всіх рівнях.

Первинними контролерами для підприємства виступають працівники бухгалтерських служб. Їх контроль зводиться до забезпечення достовірності обліку обсягів виробленої та реалізованої продукції, собівартості, прибутку, вартості майна та інших оподатковуваних об'єктів та сплачених до бюджету податків та інших обов'язкових платежів. Останнім часом став поширеним

аудиторський контроль. Незалежно від результатів аудиторської перевірки, наступний контроль здійснює держава в особі податкових органів.

Податковий контроль з боку податкових органів може здійснюватися у двох формах, які за певних умов можуть виступати і етапами. Психологічний вплив на свідомість громадян щодо формування дисципліни, пов'язаної з обов'язковою та своєчасною сплатою податків, необхідно визнати на державному рівні однією з головних цілей реформи освіти. У зв'язку з цим необхідно розробити на державному рівні низку конкретних заходів, спрямованих на досягнення високого рівня податкової дисципліни. При їх реалізації податковий контроль отримає орієнтацію на проведення профілактичних заходів щодо попередження та припинення податкових правопорушень та злочинів.

У рамках чинного законодавства ухилення від сплати податків належить до злочинів у сфері економічної діяльності. Можливо, більш раціонально було б мотивувати притягнення платника податків до кримінальної відповідальності з ухилення та несплати податків і зборів наявністю навмисне заподіяної шкоди інтересам суспільства і держави, що охороняються законом, а не розміром шкоди, лише міри відповідальності ставити в залежність від заподіяної шкоди. Враховуючи, що одним із найпоширеніших способів ухилення від сплати податків є знищення платниками податків документації, запропоновано передбачити кримінальну відповідальність за відсутність, умисне знищення бухгалтерських документів та приховування їх від контролюючих органів.

Удосконалення механізму податкового контролю передбачає вибір конкретних його форм та залежить від рівня розвитку податкової системи та організації контрольної роботи.

У даний час переважає наступний контроль. Широке застосування цієї форми контролю спричинено недостатнім рівнем інформатизації податкових органів, правовим нігілізмом платників податків та недостатньою роботою з

ними. У міру реформування системи податкового контролю в Україні, застосування комп'ютерних мереж і баз даних визначальну роль будуть відігравати попередній і поточний контроль, пов'язані з роз'ясненнями законодавства, збором, обробкою та аналізом інформації про платників податків, на підставі якої можуть здійснюватися вибіркові перевірки своєї діяльності. Підвищення ефективності податкового контролю пов'язане з новими підходами до повноважень суб'єктів податкового контролю та посилення їхньої комунікації.

Узгодження макроекономічного стимулювання з примусом, здійснюваним у вигляді діяльності правоохоронних і контролюючих органів, має відбуватися у кількісному, й у якісному аспекті. Наприклад, проведення державою політики “дорогої” чи “дешевої” гривні змінює імпортно-експортну політику, стимулює чи дестимулює розвиток сировинних чи торгово-посередницьких організацій. Обсяг грошової маси, що змінюється при цьому, в економіці впливає на структуру і масштаби податкових правопорушень, форми і методи їх здійснення. Відповідно до цього мають бути переглянуті напрями роботи правоохоронних та контролюючих органів.

У процесі виявлення та припинення порушень податкового законодавства найважливішу роль грає документальне оформлення фактів порушення. Акт повинен містити відомості про загальні суми виявлених несплачених податків, про інші правопорушення; вказувати обставини, що пом'якшують провину та полегшують відповідальність суб'єктів злочинів та правопорушень; умови, що сприяли ухиленню від сплати податків та страхових внесків.

Акт перевірки дотримання податкового законодавства - це систематизований професійний виклад виявлених фактів порушення податкового законодавства, а також фактів невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів. Зміст головного доказу, що розкриває об'єктивну сторону податкового злочину, — акта податкової перевірки — має бути орієнтований на

документально обґрунтований висновок про виявлений механізм податкового правопорушення.

Залежно від конкретної ситуації можуть використовуватися специфічні форми податкового контролю, які можуть бути використані при здійсненні контролю всіма органами (отримання показань свідка, витребування документів, залучення спеціаліста, огляд територій та документів, участь понятих та ін.), встановлений їхній взаємозв'язок. Ефективність податкового контролю важко оцінити лише за допомогою будь-яких кількісних значень. Проте, на перший погляд, їх можна оцінювати за такими показниками:

- сума донарахованих податків та внесків;
- кількість проведених документальних перевірок;
- розмір стягнених обов'язкових платежів;
- донарахування податків та внесків на одну документальну перевірку;
- кількість порушених кримінальних справ за результатами перевірки та сума відшкодованого збитку за такими перевітками;
- сума нарахованих адміністративних штрафів та кількість платників податків, притягнутих до адміністративної відповідальності.

Основним нормативно-правовим актом, який встановлює види податкових перевірок та регулює порядок їх проведення, є Податковий кодекс України (надалі також – ПК України) [144]. З огляду на положення ст. 75 ПК України можна контролюючі органи мають повноваження проводити види податкових перевірок, відображені на рис. 2.1.

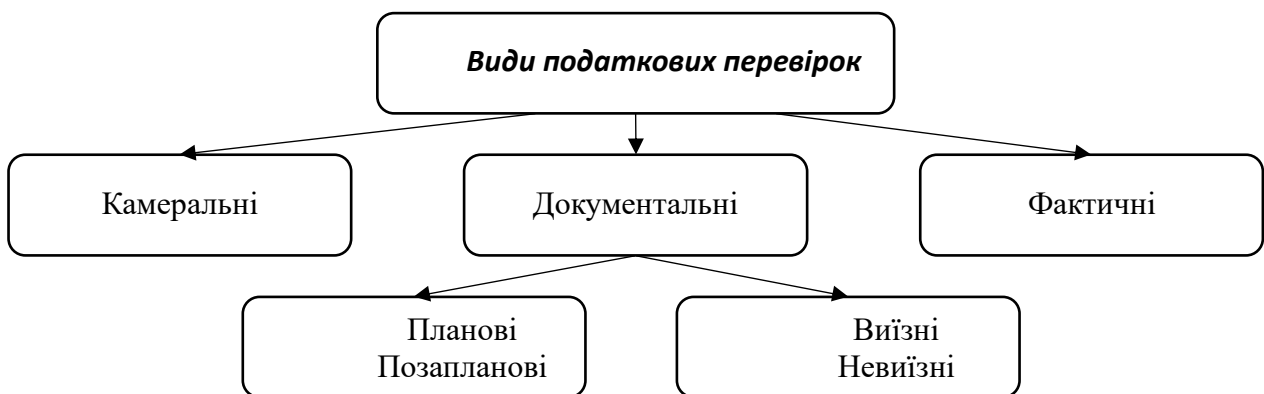


Рис. 2.1. Види податкових перевірок

Беручи до уваги положення Глави 8 ПК України, доцільно коротко охарактеризувати кожен вид податкової перевірки [144]:

Камеральна перевірка – перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних СОД РРО. При цьому, згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова, у межах вказаного виду перевірки аналізується вся податкова звітність суцільним порядком;

Документальна перевірка – перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПК України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку тощо.

Також слід зазначити, що головною відмінністю планової документальної перевірки від позапланової є наявність плану-графіка, до якого вносять відомості про платників податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів,

невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Натомість підставою для проведення позапланової документальної перевірки є наявність хоча б однієї з обставин, перелік яких визначений у п. 78.1 ст. 78 ПК України. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків врегульовано наказом Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 р. [153].

Окрім цього, виїзна документальна перевірка відрізняється від невиїзної місцем її проведення: виїзна проводиться за місцезнаходженням платника податків або за місцем розташування об'єкта права власності, якщо щодо нього проводиться така перевірка, невиїзна – у приміщенні контролюючого органу;

Фактична перевірка – перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та проводиться без попередження платника податків (особи).

За результатами проведення податкової перевірки уповноважені особи податкової служби можуть скласти такі документи:

акт – документ, який свідчить про виявлення під час проведення податкової перевірки певних порушень, допущених платником податків;

довідка – документ, що свідчить про відсутність порушень законодавства з боку платника податків, діяльність якого була об'єктом податкової перевірки.

Тобто обидва документи слугують доказами проведення податкової перевірки. Якщо ж під час проведення податкової перевірки незалежно від її різновиду працівники податкової служби виявлять порушення з боку платника податків, буде складено акт, а у випадку відсутності таких порушень – довідка.

Як вказує статистика, опублікована на сайті Державної податкової служби України, за січень-грудень 2023 року було проведено 13 733 перевірок, результати яких узгоджено, серед них – 445 планових та 13 288 позапланових; сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, становить 10 403 086 тис. грн, серед них – 3 936 819 тис. грн за результатами проведення планових перевірок та 6 466 267 тис. грн. за результатами проведення позапланових перевірок [138].

Водночас за період січень-березень 2024 року, податковий орган провів 3 291 податкову перевірку (562 планових та 2 729 позапланових); сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, складає 5 328 438 тис. грн (2 947 704 тис. грн – по плановим та 2 380 734 тис. грн – по позаплановим) [139].

Проте досить частими є випадки порушення прав платників податків з боку податкової служби під час проведення податкових перевірок.

Зокрема, Рада бізнес-омбудсмена зауважує, що скарги представників бізнесу щодо податкових питань входять до п'ятірки найпопулярніших предметів скарг за 2024 рік: за 1 квартал скарги стосувалися податкових питань у 47% випадків, за 2 квартал – 30% [181].

Також підтвердженням вказаної тези слугує наведена на рис. 2.2 статистична інформація, розміщена на платформі Дія.бізнес, відповідно до якої станом на січень 2024 р. до ключових проблем бізнесу у взаємовідносинах із владою належать перевірки податкових органів (7,6%), вимагання переплати податків із боку податківців («виконання плану зборів»; 7%) [53, с. 68].

З якими проблемами у взаємовідносинах з органами влади ваш бізнес стикався за останні 2 місяці?

Респонденти мали можливість обрати декілька варіантів



Рис. 2.2. Проблеми у взаємодії з органами влади

Джерело: Портал Дія.Бізнес. Режим доступу:

<https://business.diia.gov.ua/cases/novini/doslizenna-stanu-ta-potreb-biznesu-v-umovah-vijni-rezultati-opituvanna-v-grudni-2023-sicni-2024-roku>

Наведена вище статистика демонструє, що працівники податкової служби під час проведення податкових перевірок допускають порушення прав платників податків. Як наслідок, особи, чиї права було порушено, оскаржують такі дії в адміністративному або судовому порядку. Окрім цього, частота вказаних порушень призводить до підвищення рівня недовіри населення як до податкової служби, так і до державних органів загалом. У зв'язку з цим, є підстави вважати, що доцільно доопрацювати порядок проведення податкових перевірок.

По-перше, майже в усіх випадках податкова перевірка завершується складанням акту, тобто під час проведення перевірки працівники податкової служби знаходять порушення законодавства, допущені платником податків. Як

результат, відбувається донарахування суми податку, яка вчасно не була сплачена до бюджету, та нарахування штрафних санкцій. Проте Рада бізнес-омбудсмена відзначає, що, на думку підприємців, податкові перевірки переслідують не мету дисциплінування, а є намаганням віднайти порушення для здійснення донарахування будь-якою ціною, щоби «виправдати» обґрунтованість ініційованої перевірки, тому довідки після проведення таких перевірок складаються вкрай рідко, що підтверджується офіційними статистичними даними [67, с. 12-13].

Є підстави вважати, що в цій ситуації доцільно запровадити процедуру консультацій між податковою службою та платником податків. Запропонована процедура буде включати такі аспекти:

попередня комунікація сторін перед прийняттям фінального рішення: працівники податкової служби скеровуватимуть платників податків щодо виправлення неточностей у документах, можливості платника податків самостійного відкоригувати певну інформацію у встановленому законодавством порядку, тобто платник податків буде мати шанс самостійно виправити допущені ним помилки;

розмір штрафних санкцій та вчинені платником податків правопорушення мають бути співмірними, що відповідає принципу пропорційності;

вироблення правил застосування штрафних санкцій: метою є уникнення зловживання податковими органами дискреційними повноваженнями та зменшення корупційних ризиків.

Цей крок сприятиме покращенню якості обслуговування платників податків, зменшенню кількості спорів з податковою службою та підвищення рівня довіри населення до контролюючих органів.

По-друге, в процесі проведення податкової перевірки податковий орган має право вимагати проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів.

На практиці платники податків можуть відмовлятися проводити інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей за участю посадових осіб податкового органу. Наслідком таких дій може бути ініціювання податковим органом накладення адміністративного арешту на майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків [144].

Проте п. 1 р. II Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань вказує, що у разі проведення інвентаризації за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації, посадові особи відповідного органу (за їх згодою) можуть бути присутні при проведенні інвентаризації [151]. Тобто працівники податкової служби не зобов'язані бути присутніми під час проведення інвентаризації платником податків. Це підтверджує й Рада бізнес-омбудсмена: «Відтак, виходячи із буквального тлумачення відповідної норми, платник зобов'язаний провести інвентаризацію на вимогу податкового органу, надати ревізорам можливість ознайомитися із інвентаризаційними описами ТМЦ та основних засобів, але прямо не зобов'язаний робити це у присутності представників податкової» [172, с. 130-131]. Відповідно недопуск вказаних осіб до процесу інвентаризації не є належною підставою для накладення адміністративного арешту на майно такого платника податків.

Таку ж позицію підтвердив Верховний Суд у постанові від 13.02.2019 р. по справі № 820/817/17: «...належною підставою для застосування арешту майна відповідно до підпункту 94.2.8 пункту 94.2 статті 94 ПК України є відмова

платника податків взагалі від проведення інвентаризації, а не відмова від її проведення у присутності посадових осіб контролюючого органу» [146].

Тому вважаємо, що доцільно ознайомити працівників територіальних підрозділів податкової служби з позицією, напрацьованою судовою практикою, щодо відсутності підстав для накладення адміністративного арешту на майно платника податків, у випадку недопуску посадових осіб податкової служби до процесу інвентаризації. Реалізація цієї пропозиції дозволить зменшити навантаження на суди у спорах, пов'язаних із правомірністю накладення адміністративного арешту.

2.3. Публічно-правові механізми оскарження рішень податкового органу

Відповідно до ч. 1 ст. 8 Конституції України, в Україні визнається і діє принцип верховенства права [92]. Однією зі складових вказаного принципу є повага до прав та свобод людини. Тобто Основний Закон держави гарантує непорушність прав та свобод людини.

Проте у практичній діяльності нерідко трапляються вказані порушення, зокрема, з боку органів державної влади, до яких належить й Державна податкова служба України та її територіальні підрозділи (надалі – «Податковий орган»). Тому з метою захисту та відновлення порушених прав та законних інтересів застосовується інститут оскарження рішень, дій та бездіяльності органів державної влади.

Зокрема, Цельєв О. В. вказує, що право на оскарження має три складові:

- 1) право на захист своїх прав від незаконного втручання чи обмеження;
- 2) право вимагати від держави, органів публічної влади дотримуватися, охороняти і захищати права;

3) право звернутися до примусової сили держави для захисту своїх прав від неправомірних дій (бездіяльності) органів публічної влади, їхніх посадових осіб [204, с. 72].

Слід зазначити, що наразі доступні два публічно-правові способи такого оскарження, а саме:

1. адміністративний або досудовий;
2. судовий.

У межах цієї статті вважаємо за доцільне звернути увагу саме на адміністративний порядок оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкового органу.

Відмінність між вказаними вище варіантами оскарження полягає в суб'єкті розгляду скарги, економічних та часових затратах. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору, проте вона не є обов'язковою. Однак доцільно враховувати, що звернення до суду унеможливило оскарження рішень, дій чи бездіяльності територіальних підрозділів Державної податкової служби України в адміністративному порядку.

Попри значну важливість судового захисту прав особи, не можна применшувати значення адміністративного оскарження. В. П. Тимошук вказує, що до переваг адміністративного оскарження над судовим доцільно віднести такі риси як: економічність, оперативність, меншу формалізованість [1, с. 71].

Також слід зважати, що ефективність відновлення порушених прав та свобод особи залежить від своєчасності виконання обраного способу захисту. Процедура адміністративного оскарження надає можливість скаргнику здійснити перегляд рішення щодо його доцільності. Водночас навіть за наявності позитивного рішення суду особа буде вимушена чекати, поки адміністративний орган отримає це судове рішення та виконає його. Тому, з огляду на це, адміністративне

оскарження виступає додатковою гарантією захисту прав та законних інтересів особи [50, с. 206-207].

Окрім цього, О. Л. Соколенко зазначає, що становлення системи адміністративного оскарження як повноцінного правозахисного механізму доповнюватиме інші форми захисту прав громадян надасть можливість розвантажити судочинство та сприятиме налагодженню діалогу між суспільством та органами державної влади [177, с. 84].

Наразі для публічно-правових механізмів адміністративного оскарження фундаментальне значення відіграє Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 р. № 2073-IX; його дія поширюється на відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів, про це прямо вказано в преамбулі [149]. Тобто його вимоги охоплюють і процедуру адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності Податкового органу.

Цей закон вперше встановив основні принципи адміністративного провадження та визначив чіткі процедури для взаємодії між громадянами, бізнесом і владою, адже до його прийняття ці аспекти були розпорошені по різних нормативно-правових актах. Також належне законодавче регулювання цієї сфери наближає України до стандартів Європейського Союзу.

Процедуру адміністративного оскарження саме для податкових правовідносин врегульовано у ст. 56 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI [144]. Адміністративний порядок оскарження включає подання платником податків скарги на рішення контролюючого органу, що суперечить

законодавству або виходить за межі повноважень такого органу, до контролюючого органу вищого рівня.

Вимоги щодо відомостей, які має містити скарга, встановлені Порядком оформлення і розгляду скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916:

прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу;

найменування контролюючого органу;

реквізити оскаржуваного рішення;

підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі;

обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства;

вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу;

відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;

відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду;

адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;

перелік документів, які додаються до скарги [145].

Платник податків може подати таку скаргу до вищого контролюючого органу у письмовій або електронній формі за допомогою засобів електронного зв'язку протягом 10 робочих днів після отримання рішення, яке він бажає оскаржити.

У випадку пропуску вказаного 10-денного строку, за наявності поважних причин він може бути додатково поновлений ще протягом шести місяців. Однак

у такому випадку потрібно подати клопотання про поновлення пропущеного строку на подання скарги, де обґрунтувати поважність причин пропуску строку, та надати документи, що підтверджують викладені в клопотанні обставини. Наслідком неподання такого клопотання виступає повернення поданої особою скарги та, відповідно, відсутність її розгляду.

Відповідно до п. 102.6. ст. 106 ПК України, до таких поважних причин належать випадки, коли платник податків:

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Проте доцільно вказати, що положення п. 102.6. ст. 106 ПК України поширюються лише на:

- платників податків - фізичних осіб;
- посадових осіб юридичної особи у разі, якщо протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших посадових осіб, уповноважених відповідно до законодавства України нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову звітність.

Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, повинен прийняти вмотивоване рішення, та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків засобами

поштового зв'язку чи електронного зв'язку або надати йому під розписку. Проте керівник контролюючого органу має право продовжити строк розгляду скарги, що не може перевищувати 60 календарних днів, проте про таке рішення має бути повідомлено платника податків.

Платник податків має право подати скаргу до суду, якщо йому відмовлено у задоволенні його скарги після її перегляду в адміністративному порядку.

Зокрема, К. В. Мінаєва вказує, що серед характерних ознак адміністративного оскарження контролюючих органів в контексті вирішення податкових спорів варто виокремити такі:

- процедура є досить простою в порівнянні з судовою: платнику податків достатньо лише подати скаргу в Податковий орган і чекати на її вирішення;
- вільним є спосіб викладення скарги, що полегшує та прискорює її подання та не потребує спеціальних знань та витрат на звернення за правовою допомогою, а підстави для повернення скарги мінімальні;
- цей спосіб також є швидким, рішення набирає чинності негайно та підлягає безумовному виконанню податковим органом нижчого рівня [125, с. 484].

Як демонструє статистична інформація, опублікована на офіційному сайті Державної податкової служби України, за період з 01.01.2023 р. по 01.12.2023 р. до Державної податкової служби України надійшло 92 262 скарги на 96 779 рішень контролюючих органів, серед них 51 159 рішень залишено без змін, 41 105 рішень скасовано повністю, 1 162 рішення скасовано частково [74].

Також статистика, наведена на офіційному сайті Ради бізнес-омбудсмена, вказує, що скарги щодо податкових питань займають перше місце серед п'ятірки найпоширеніших за 2023 рік: за перший квартал 2023 року кількість скарг, які

стосуються податкових питань, складала 70 % від загальної кількості всіх скарг, за другий – 65 %, за третій – 54 %, за четвертий – 40 % (рис. 2.3) [181].

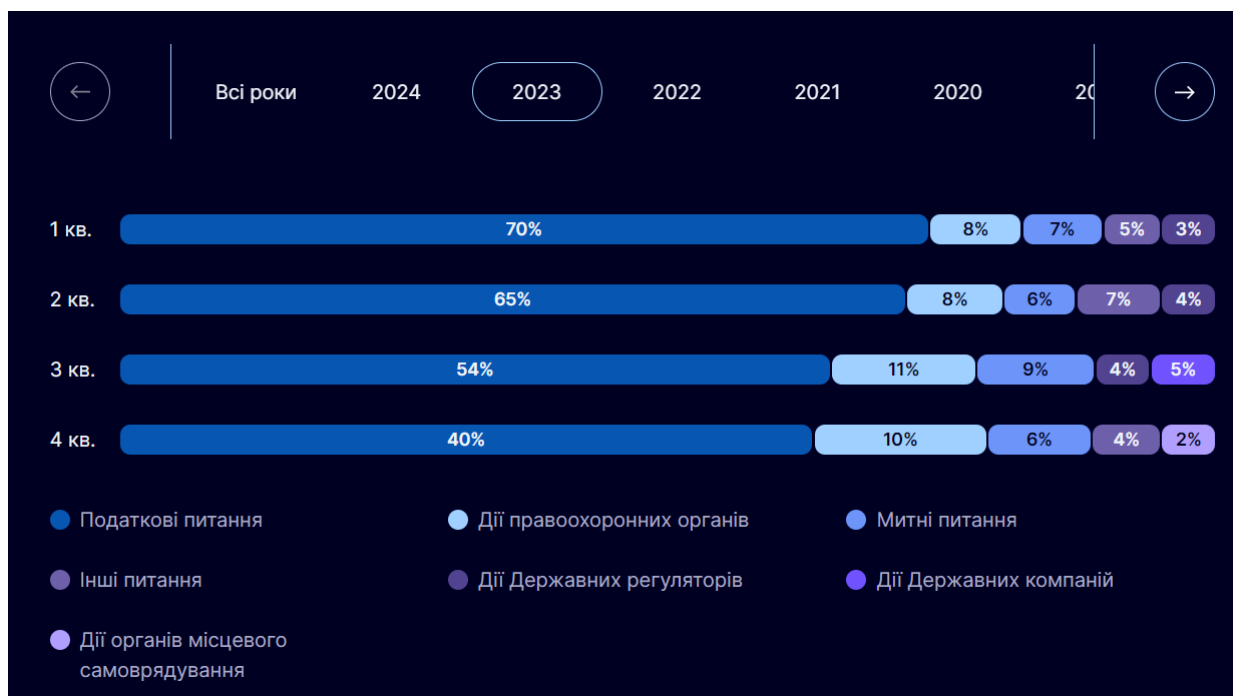


Рис. 2.3. Топ-5 предметів скарг

Джерело: сайт Ради бізнес-омбудсмена.

Режим доступу: <https://boi.org.ua/stats/>

Однак у зв'язку з тим, що часто права та законні інтереси платників податків неможливо поновити за результатами адміністративного способу оскарження, наразі досить численними є звернення таких осіб до суду з позовами до Податкового органу. Зокрема, Державна податкова служба України, вказує: «Протягом січня-лютого 2024 року на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 46,4 тис справ за позовами до органів ДПС на суму 257,1 млрд грн. Розглянуто 2,1 тис. справ на суму 6,8 млрд грн, з них: на користь органів ДПС – 696 справ (у т.ч. немайнові спори) на суму 4,5 млрд грн, та на користь платників податків – 1,4 тис. справ на 2,3 млрд гривень» [179].

З огляду на те, що Державна податкова служба України та її територіальні органи виконують функції публічної адміністрації, то є підстави вважати, що її діяльність має підпорядковуватися певним публічно-правовим принципам.

Зокрема, Т. М. Кравцова, А. В. Солонар посилаючись на інших науковців, вказують, що на існування таких принципів діяльності публічної адміністрації:

- 1) верховенства права;
- 2) законності;
- 3) відкритості;
- 4) пропорційності;
- 5) ефективності;
- 6) підконтрольності;
- 7) відповідальності [96, с. 524].

Натомість Карапетян О. А. пропонує віднести перелічені вище принципи до класичних та виділити новітні принципи публічного адміністрування — синергія, інклюзія, інноваційність, інновативність, принципи agile, бенчмаркінг, інтерактивний комунікаційний зв'язок, контролінг [76, с. 81].

Тобто Державна податкова служба України та її територіальні органи мають зобов'язання реалізовувати ці принципи під час здійснення своїх функцій. Проте наведена вище статистична інформація вказує про те, що у практичній діяльності нерідко наявні їх порушення, що спричиняє значну кількість скарг на рішення, дії або бездіяльність податкової, які оскаржуються як в адміністративному, так і в судовому порядку. Тому з метою зміни вказаної тенденції процедура адміністративного способу оскарження потребує суттєвого доопрацювання.

По-перше, доцільно привести у відповідність положення Податкового кодексу України, Порядку оформлення і подання скарг платникам податків та іншими контролюючими органами до Закону України «Про адміністративну

процедуру». Зокрема, вказаний порядок передбачає можливість брати безпосередню участь під час розгляду скарги лише для:

- особи, яка звернулася зі скаргою;
- осіб, що проводили перевірку, приймали рішення (вчиняли дії) або брали участь у прийнятті оскаржуваного рішення;
- представників засобів масової інформації;
- представників Міністерства фінансів України, Державної регуляторної служби України;
- представників Ради бізнес-омбудсмена.

Натомість Закон України «Про адміністративну процедуру» забезпечує залучення до участі в адміністративному провадженні осіб, які сприяють розгляду справи та участь яких є необхідною, – свідок, спеціаліст, експерт, перекладач. Тобто наразі спеціалізоване законодавство не містить аналогічних положень. Про наявність такої проблематики зауважує й Рада бізнес-омбудсмена: «Більш проблемним та нерегульованим залишається питання участі у розгляді скарги третіх осіб. ... Однак на практиці мають місце випадки, коли державні органи нехтують цією гарантією, посилаючись на те, що відкритий розгляд скарги прямо не передбачений на підзаконному рівні» [171, с. 40-41].

Тому, з огляду на вказане вище, пропонуємо доповнити Податковий кодекс України, Порядок оформлення і подання скарг платникам податків та іншими контролюючими органами положенням про залучення до участі під час розгляду скарги третіх осіб, до яких належать свідки, експерти, спеціалісти, перекладачі. Є підстави вважати, що таке нововведення сприятиме дотриманню принципу верховенства права, складовою частиною якого є правова визначеність.

По-друге, відповідно до ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII, висновки щодо застосування норм права, викладені у постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів

владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [154]. Тобто Державна податкова служба України та її територіальні органи мають обов'язок використовувати висновки щодо норм права, викладені у постановах Верховного Суду, з питань, які стосуються податкових правовідносин.

Проте не завжди навіть переважна більшість аспектів, пов'язаних з податковими правовідносинами, проаналізована та розкрита в постановах Верховного Суду, що є судом касаційної інстанції. Натомість часто існує узгоджена судова практика судів першої й апеляційної інстанцій, яку Податковий орган не бере до уваги під час розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку. Як наслідок, такий платник, незадоволений результатом розгляду його скарги податковою, вимушений звертатися до суду з позовом, що суди нерідко задовольняють. Також Рада бізнес-омбудсмена зауважує: «Відтак, часто складається ситуація, коли в рамках податкових перевірок контролюючі органи піднімають одні і ті ж питання, донарахування по яких в подальшому скасовуються платником в судовому порядку. Проте при проведенні чергової податкової перевірки контролюючий орган відмовляється брати до уваги рішення суду, яке вступило в законну силу, стверджуючи, що нові донарахування стосуються нових обставин» [172]. Тобто через ігнорування сталої судової практики з певних питань з боку Податкового органу знижується рівень довіри населення до контролюючого органу та збільшується навантаження на судову систему.

Тому з метою вирішення цієї проблеми, вважаємо, що слід наділити посадових осіб Державної податкової служби України такими повноваженнями:

➤ аналіз і систематизація судової практики як Верховного Суду, так і судів першої та апеляційної інстанцій, яка стосується податкових правовідносин;

- виокремлення узагальнених питань, які стосуються податкових правовідносин, та позиції судів з конкретного питання;
- формування переліку з відомостями щодо підходів судів щодо вирішення конкретних питань податкового права;
- ознайомлення працівників Державної податкової служби України та її територіальних органів зі змістом вказаного переліку;
- оприлюднення переліку на сайті Державної податкової служби України та сайтах її територіальних органів;
- проведення моніторингу судової практики щодо питань, пов'язаних з податковими правовідносинами;
- внесення змін до переліку у випадку зміни підходу судової практики до вирішення певного питання, його оновлення на сайтах;
- повідомлення про зміни в судовій практиці працівників Державної податкової служби України та її територіальних органів.

У контексті даного дослідження важливо також зазначити і про нещодавнє набрання чинності законом України «Про адміністративну процедуру» [149], який в т.ч. регламентує механізм публічного адміністрування процедури досудового оскарження рішень, дій та бездіяльності органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, їх посадових осіб, а також інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації.

До прийняття вказаного Закону були відсутні єдині правила, які могли б застосовуватись до усіх органів влади у будь-яких ситуаціях, а отже, через таку невпорядкованість законодавства застосовувались різні підходи щодо конкретних вузькогалузевих органів влади. У свою чергу, вказане призводило до неефективності публічного адміністрування процедури досудового оскарження рішень владних органів. Однак, новоприйнятий Закон був спрямований зупинити подібну невизначеність та належним чином систематизувати вказаний вище

механізм, аби його правила поширювались на будь-який орган, наділений владними повноваженнями.

Сама ж процедура публічного адміністрування механізму оскарження рішень контролюючих органів регламентована ст. 56 ПКУ та деталізована Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим Міністерством фінансів України 21.10.2015 р. № 916, із змінами та доповненнями. Вказаним Порядком, серед іншого, визначаються предмет оскарження, підвідомчість, формат та порядок розгляду скарг, вимоги щодо оформлення скарги, права особи, яка подала скаргу, зміст рішення про результати розгляду скарги тощо [145].

Окрім того, у зв'язку з набранням чинності норм постанови Кабінету Міністрів України від 2 червня 2023 року № 574 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 № 1165» з 8 липня 2023 року було введено процедуру адміністративного оскарження рішень, прийнятих комісіями регіонального рівня щодо неврахування таблиць даних та відповідності критеріям ризиковості платника податку.

До запровадження вищезазначених змін законодавство передбачало можливість оскарження в адміністративному порядку лише рішень комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі. Однак, починаючи із 08 липня 2023 року було введено в дію механізм, який дозволяє платникам податку реалізувати право на оскарження всіх рішень комісій регіонального рівня в адміністративному порядку.

Згідно цього механізму публічного управління у сфері адміністрування ПДВ, платник даного податку може подати скаргу до комісії центрального рівня протягом 10 робочих днів після ухвалення рішення комісією регіонального рівня. Комісія центрального рівня, у свою чергу, матиме обов'язок розглянути таку скаргу протягом 10 календарних днів з моменту отримання і прийняти рішення

щодо її задоволення чи відхилення скарги. Як наслідок, рішення комісії регіонального рівня буде скасовано або ж залишене без змін.

Як зауважує Державна податкова служба України: "вищезазначений механізм адміністративного оскарження набирає все більшої популярності, оскільки дозволяє уникнути тривалих судових спорів" [2].

Разом з тим, існують певні особливості застосування вищевказаних механізмів публічного управління у контексті оскарження рішень контролюючих органів:

1) стосовно відповідності платника податків критеріям ризиковості.

Якщо комісія центрального рівня відхиляє скаргу, то платнику залишається лише один варіант – звертатися до суду, оскільки інший шлях виключення з ризикових не передбачено. Таким чином, для ефективного захисту бізнес-інтересів в справах ризиковості важливо спочатку використати процедури публічного адміністрування оскарження на регіональному рівні і лише потім варто розглядати можливість звернення до комісії центрального рівня.

2) стосовно таблиць даних.

Таких обмежень, як у контексті критерію ризиковості, немає. Тобто навіть якщо комісія центрального рівня відхиляє скаргу, платник податків може повторно подати таблицю даних до комісії регіонального рівня з детальним описом господарської діяльності та посиланням на податкову або ж іншу звітність.

Відтак, підприємства можуть скористатися механізмом публічного адміністрування процедури досудового оскарження відмови у врахуванні таблиці даних, уникаючи судових процесів.

Рушійною силою є адміністративне оскарження і для такої категорії, як блокування реєстрації податкових накладних (надалі, але не виключно, - "ПН").

Насамперед, у контексті даного питання слід зазначити, що коли ПН відправляються на реєстрацію, вони проходять автоматизований моніторинг критеріїв оцінки ризиків відповідно до постанови КМУ № 1165 від 1 грудня 2019 р. [152], який полягає у реалізації наступних етапів:

- перевірка на відповідність ознакам безумовної реєстрації ПН/РК;
- перевірка критеріїв ризиковості платника ПДВ;
- перевірка платника ПДВ на наявність позитивної податкової історії;
- перевірка ризиковості здійснення господарських операцій.

Разом із тим, є декілька причин блокування ПН, зокрема:

- а) неналежна підготовку та порушення платником податку порядку надання для реєстрації ПН;
- б) незаконні дії податкового органу з блокування ПН [132].

У будь-якому з вищезазначених випадків суб'єкту господарювання надається 365 днів з дати виникнення зобов'язання, зазначеної у податковій ПН, для надання до податкової пояснень. До них також додаються копії всіх документів, що підтверджують реальність конкретної операції.

Отримавши такі письмові пояснення, регіональна комісія податкового органу повинна прийняти рішення протягом п'яти робочих днів, що настають за днем подання усіх документів та письмових пояснень. При цьому є три можливі варіанти результату розгляду наданих документів:

- 1) рішення про реєстрацію ПН у відповідному Реєстрі;
- 2) направлення повідомлення про необхідність надання додаткових пояснень та / або документів, необхідних для розгляду питання прийняття комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію ПН у Реєстрі, з пропозицією щодо надання платником податку додаткових пояснень та копій документів на підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/ розрахунку коригування;

3) рішення про відмову в реєстрації ПН у разі надання платником податку копій документів, складених/оформлених із порушенням законодавства [150].

У випадку отримання негативного рішення платник податків має право скористатися механізмом публічного адміністрування процедури досудового оскарження, звернувшись із відповідною скаргою до Державної податкової служби у строк протягом 10 днів з моменту відмови у реєстрації ПН.

Якщо платник скористався своїм правом на адміністративне оскарження, то рішення про відмову в реєстрації ПН оскаржуються в судовому порядку у строки, передбачені ч. 4 ст. 122 КАСУ.

Як свідчить статистична інформація, що міститься на сайті Ради бізнес-омбудсмена України, серед предметів адміністративного оскарження податкові питання користуються найбільшою популярністю, що у відсотковому співвідношенні складає 70% від усіх поданих скарг [180].

Також варто звернути увагу на статистику більш вузького проміжку часу (липень - вересень 2023 року), з якої вбачається, що лідером серед предмету звернень скаргників є податкові питання, висвітлені у 176 скаргах [82].

Невтішною є також і нижчезображена статистика, оприлюднена на платформі Дія.Бізнес [54, с. 23], згідно якої станом на серпень 2023 року ключовою проблемою бізнесу у взаємовідносинах із владою є блокування податкових накладних, що у відсотковому співвідношенні складає 49,9% від усіх проблем бізнесу (рис. 2.4).

Відтак, зі змісту вищевикладеного вбачається, що механізми публічного управління процедури адміністративного оскарження блокування податкових накладних, неврахування таблиць даних платника податків та визнання платника податків ризиковим потребують значного доопрацювання та законодавчому рівні та вдосконалення під час їх реалізації на практиці.



Рис. 2.4. Проблеми у взаємодії з органами влади

Джерело: Портал Дія.Бізнес. Режим доступу:

<https://business.diia.gov.ua/cases/novini/stan-ta-potrebi-biznesu-v-umovah-vijni-rezultati-opituvanna-v-serpni>

Варто погодитись із позицією Ради бізнес-омбудсмена щодо цього питання, згідно якої "окремою проблемою процедури адміністративного оскарження є, на думку Ради, необхідність забезпечення послідовності та системності при прийнятті рішень контролюючими органами за результатами розгляду скарг платників.

Можливість ознайомлення із практикою розгляду подібних скарг дозволила б платникам реально зважити свої шанси на успіх у процедурі адміністративного оскарження, а також краще підготуватися до розгляду матеріалів скарги, особливо невеликим платникам, у яких обмежені ресурси для залучення професійних консультантів. Це також дозволить пересвідчитися платнику та третім сторонам,

що при прийнятті рішення контролюючий орган не керується подвійними стандартами, що свідчитиме на користь відкритості та прозорості органів ДПС" [172, с. 144].

Ми пропонуємо створити Реєстр рішень податкових органів. З метою його розробки, створення та повноцінного функціонування є необхідним запровадження наступних складових елементів (надалі – «Реєстр»):

1) призначити ДПС України адміністратором Реєстру та наділити її повноваженнями щодо створення, вдосконалення та супроводження державної інформаційної системи Реєстру; адміністрування Реєстру; надання доступу до Реєстру; забезпечення зберігання та захисту даних, що містяться в Реєстрі, у тому числі шляхом визначення моделі захисту від загроз витоку інформації та засобів обробки електронних документів у Реєстрі, а також надання до них безоплатного цілодобового доступу на офіційному веб-порталі ДПС України;

2) виготовлення відповідною посадовою особою електронного примірника прийнятого рішення та підписання за допомогою КЕП або друк його повного тексту в паперовій формі, підписання уповноваженою особою, сканування та завантаження до Реєстру в день його прийняття;

3) у разі припинення повноважень осіб щодо підписання електронних примірників прийнятих рішень, електронний примірник відповідного документу підписується Головою відповідного структурного/територіального підрозділу та надсилається адміністратору;

4) надання безоплатного цілодобового доступу будь-яких відвідувачів веб-порталу ДПС України до Реєстру з можливістю пошуку, перегляду, копіювання та роздрукування будь-якого рішення або його частини;

5) встановлення відповідальності посадових осіб адміністратора щодо внесення до Реєстру надісланих інформаційних ресурсів, надання доступу до

них, забезпечення захисту внесеної до Реєстру інформації від її викрадення, перекручення чи знищення;

б) надання можливості адміністратору обмежити доступ будь-якому користувачу до Реєстру у разі порушення останнім відповідних вимог законодавства або правил використання такого Реєстру.

Висновки до розділу 2

1. Удосконалено адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення шляхом: чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків, що тягне за собою податкову та кримінальну відповідальність за незаконний обхід податків; визначення причин, які визначають можливість, а в ряді випадків і своєрідну необхідність, ухилення від сплати податків (психологічні, політичні, правові, економічні); поділу податкових правопорушень на два основні види (правопорушення, покарання за які встановлені в Податковому кодексі України; податкові адміністративні правопорушення; податкові кримінальні правопорушення).

2. З метою скорочення кількості спорів між платниками податків та податковою службою варто запровадити процедуру консультацій між податковою службою та платником податків перед прийняттям кінцевого рішення. Такі зміни також сприятимуть самотійному усуненню платником податків недоліків у своїй діяльності, а також підвищенню рівня довіри населення до податкових органів.

Доцільно провести методично-роз'яснювальну роботу серед посадових осіб податкової органу в контексті того, що недопуск з боку платника податків

посадових осіб податкової органу до процесу інвентаризації не є належною та законною підставою для накладення адміністративного арешту. Запровадження цієї ініціативи надасть можливість зменшити кількість справ, що надходять до судів у зв'язку з оскарженням правомірності накладення адміністративного арешту.

3. З метою підвищення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій, бездіяльності Державної податкової служби та її територіальних органів доцільно передбачити можливість залучати до розгляду скарг третіх осіб, а саме: свідків, експертів, спеціалістів, перекладачів. Такі зміни сприятимуть узгодженню положень профільного законодавства та Закону України «Про адміністративну процедуру».

Також варто запровадити публічний перелік на веб-сайті Податкового органу в мережі Інтернет з відомостями щодо правових позицій судів до конкретних питань податкового права, з яким має бути ознайомлено працівників Податкового органу. Це дозволить зменшити навантаження на судову систему, оскільки Податковий орган буде враховувати судову практику під час розгляду скарг, та підвищить рівень довіри населення. Подальші дослідження з цієї тематики можливі в аспекті розроблення механізмів покращення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності Податкового органу щодо податкових правовідносин.

4. З метою забезпечення системності та об'єктивності в процесі прийняття рішень під час процедури адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкового органу варто запровадити ведення публічного реєстру таких рішень. У свою чергу це надасть можливість кожному суб'єкту господарювання, який має намір розпочинати процедуру адміністративного оскарження, проаналізувати практику вирішення подібних питань. Втілення в життя такого реєстру забезпечить реалізацію принципів відкритості та прозорості

під час здійснення публічного управління та виконання посадовими особами органів податкової служби своїх функціональних обов'язків.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ УКРАЇНИ

3.1. Основні напрямки вдосконалення механізмів публічного управління податковою системою в умовах цифровізації

Для сприяння соціально-економічному розвитку суттєвим значенням має результативність функціонування механізмів публічного управління податковою системою України. У рамках їх удосконалення податкові органи скорочують адміністративний тягар, застосовують на практиці клієнтоцентричний підхід функціонування, популяризують дистанційну взаємодію з фізичними та юридичними особами та формують комфортне середовище для виконання податкових зобов'язань.

Цифрова трансформація є одним із найсильніших викликів для більшості сфер вітчизняної економіки. У сфері оподаткування та адміністрування податкових доходів процес апробації та застосування практично передових цифрових рішень виділяється найбільш масштабно. Не бачиться можливим сьогодні уявити реалізацію механізмів публічного управління податковою системою, не зважаючи на вплив цифрового розвитку економіки на взаємодію податкових органів, що складається, з платниками податків. Сучасні інноваційні рішення розкривають перед податковими органами безмежні перспективи розвитку.

Тренд збільшення швидкості вдосконалення сфери інформаційно-комунікаційних технологій сформувався, у тому числі через те, що в даний час наша держава є ключовим інститутом розвитку даної сфери в Україні, а також

одним із ключових користувачів цифрових продуктів та послуг. Ця тенденція підтверджується стрімким запровадженням інноваційних цифрових рішень на практичну діяльність органів публічного управління.

Істотний внесок у вдосконалення цифрової сфери, що сприяє інноваційному розвитку всієї національної економіки, зумовлений здебільшого кореляцією не лише деяких суб'єктів господарської діяльності, а й юрисдикції загалом із використанням передового обладнання та цифрового забезпечення. Високі конкурентні позиції нашої країни у глобальній економіці можуть бути досягнуті лише за рахунок створення та застосування на практиці у найближчому майбутньому якісних високотехнологічних технологій.

В даний час приділяється велика увага розвитку інформаційних технологій - пошуку шляхів забезпечення автоматичного акумулювання, зберігання, обробки та аналізу фінансових даних суб'єктів оподаткування. Використання сучасних технологій спрямоване на вдосконалення механізмів публічного управління податковою системою. За останні роки можливості, що пропонуються інноваційними технологічними рішеннями, передовими каналами зв'язку, а також суттєвим зростанням різних джерел даних, дозволили податковим органам покращити послуги для платників податків та підвищити рівень дотримання податкового законодавства. Хоча це, безумовно, підвищило ефективність та результативність податкового адміністрування, податкові органи уникають чинного підходу, який спирається на активне, а іноді й обтяжливе добровільне дотримання платниками податків, а також на ресурсомісткий контроль та перевірки платників податків для запобігання уникненню оподаткування. З метою підвищення результативності та скорочення витрат на управління інформаційним масивом, потрібно сконцентрувати та направити потоки великих даних через систему податкових органів, які впливають на обсяг та справжність наданих даних. Обробка отриманих даних дає можливість формувати види та

моделі податкових ризиків, образи можливих податкових протиправних дій та галузевої специфіки.

Наступну роботу з даними можна здійснювати децентралізовано - безпосередньо в операційних системах суб'єктів оподаткування у реальному часі.

Характер змін, що відбуваються в результаті зростаючої цифровізації економіки та суспільства в цілому, потребує іншої моделі податкового адміністрування. У цій моделі процеси податкового адміністрування все більше вбудовуються в природні системи, які використовуються платниками податків у їхньому повсякденному житті та бізнесі. Це дозволить автоматизувати та «розширити» багато аспектів податкового адміністрування, зробивши податкове адміністрування більш плавним та безперешкодним з часом, потенційно значно знизивши адміністративне навантаження. Досягнення цієї мети залежить від спільної роботи з платниками податків, іншими державними службами та партнерами із приватного сектору, а також від напрямів податкової політики в країні.

Поточне податкове адміністрування зазвичай здійснюється відтворенням набору послідовних процесів. На високому рівні - це ідентифікація оподатковуваної особи чи організації, необхідна звітність про операції та доходи, застосування податкових правил та розрахунок належних податків, сплата податку, перевірки, а також процеси правозастосування та податкових спорів.

Процеси, які спочатку були паперовими та частково ручними, все частіше перетворюються на цифрову форму, що дозволяє ширше обмінюватися даними всередині податкових органів і не тільки включати дані третіх сторін та використовувати вдосконалені аналітичні інструменти. У той час як різні податкові органи в різних країнах знаходяться на різних етапах цього шляху, цей напрямок руху є універсальним серед сучасних податкових органів.

Зростання цифровізації та розробка нових аналітичних інструментів значно підвищили ефективність та результативність податкового адміністрування та допомогли більшою чи меншою мірою знизити навантаження на різні сегменти платників податків. До розробок входять:

- запровадження більш ретельної перевірки звітності через третіх осіб (наприклад, інтеграція до адміністративних процесів інформації, що надходить від фінансових посередників, інших державних органів, платників податків);

- застосування практично більш досконалих у плані достовірності способів передачі у податкові органи (переведення в цифрове полі первинної документації з податку на додану вартість, вбудовування податкового законодавства на бухгалтерське програмне забезпечення тощо);

- покращене виявлення можливого уникнення оподаткування за рахунок кращого прогнозування виникнення податкових ризиків, застосування суттєвих масивів цифрової інформації та інноваційних аналітичних рішень;

- вдосконалення послуг, що надаються суб'єктам оподаткування, у тому числі із застосуванням дистанційних способів подання податкової звітності, здійснення електронних платежів, цифрових сервісів та безпосередньої підтримки за допомогою чат-ботів та можливості отримати зворотний зв'язок від податкового органу в режимі реального часу. Ці зміни полегшують розуміння та виконання платниками податків своїх зобов'язань.

При цьому, незважаючи на те, що цифрова трансформація несе користь як суб'єктам оподаткування, так і органам виконавчої влади у сфері оподаткування, чинна система податкового адміністрування, як і раніше, має деякі суттєві структурні обмеження щодо результатів, яких вона може досягти.

Нині податкові органи докладають великих зусиль підтримки добровільного дотримання податкового законодавства, зокрема шляхом розробки нових цифрових послуг, нових каналів зв'язку та розробки підходів, переважно

орієнтованих платників податків. Однак там, де залишаються можливості дотримання вимог, деякі із зроблених виборів неминуче призведуть до несплати значних сум податків, чи це навмисно, чи внаслідок недотримання податкового законодавства внаслідок некоректного його тлумачення чи технічних помилок.

Також дотримання податкових вимог може вимагати великих зусиль та витрат. При використанні системи оплати податків у міру заробітку для найманих працівників ці види платежів до бюджету вже вбудовані в системи, які роботодавці використовують для розрахунку заробітної плати. Для багатьох інших частин податкової системи, включаючи інші особисті податкові зобов'язання (такі як приріст капіталу, дохід від оренди тощо), дотримання податкових вимог зазвичай не вбудоване у системи, які платники податків використовують у своїх цілях. Натомість платники податків повинні вживати додаткових активних дій для розуміння, обробки, розрахунку та складання звітності за податковими зобов'язаннями, а також для ведення обліку з метою можливості підтвердити подані дані до податкових органів. Незважаючи на те, що загальні витрати на дотримання вимог важко виміряти, багато досліджень показують, що як грошові, так і альтернативні витрати можуть бути значними.

Цифровізація суспільства, що рухається все більш швидкими темпами, в даний час формує додаткові можливості, які дозволяють нівелювати частину структурних перешкод чинної системи податкового адміністрування без урахування хронології дій, які виконують суб'єкти оподаткування, почавши впроваджувати процеси оподаткування в системи, що застосовуються суб'єктами оподаткування як невід'ємний елемент бізнес -процесів. Така інтеграція дозволить отримати дедалі більше результатів, пов'язаних із дотриманням податкових вимог, а також можливе поетапне зниження витрат на дотримання податкових вимог для платників податків.

Надійна та унікальна ідентифікація платників податків є відправною точкою сучасного податкового адміністрування, що дозволяє зіставляти адміністративні процеси (комунікація, подання податкової декларації та ін.) для окремих платників податків.

У суспільстві, де цифрова ідентифікація використовується в багатьох різних особистих, громадських та бізнес-процесах та в різних варіаціях, створення єдиної унікальної та безпечної системи ідентифікації для громадян та підприємств є необхідною умовою для інтегрування різних систем у єдину. Це не означає, що різні організації повинні мати ту саму систему цифрової ідентифікації. Суть полягає в тому, що системи, які використовуються платником податків та податковими органами, повинні безперешкодно взаємодіяти одна з одною.

Єдина система ідентифікації в рамках податкового адміністрування має відповідати таким вимогам:

- забезпечувати надійність щодо ідентифікації всіх суб'єктів у системі, у тому числі для платника податків з точки зору безпеки його персональних даних (комерційної таємниці) та простоти використання (тобто відсутність необхідності багаторазового входу до системи);
- надавати системам можливість взаємодіяти один з одним на основі цієї унікальної ідентичності, що дозволяє відправляти та зіставляти дані в режимі реального часу, надаючи доступ до безпечних послуг та полегшуючи безперешкодне переміщення між цифровими платформами;
- дозволяти делегувати повноваження (наприклад, податковому агенту, особистому представнику, посадовцю підприємства та ін.) за наявності дозволів різного рівня;
- забезпечувати підтримку автоматичного застосування податкових правил як невід'ємної частини повсякденного та ділового життя (наприклад,

підтвердження особи та надання (або приховування) інформації через додатки для проведення транзакцій).

Таким чином, цифрова ідентифікація дозволить платнику податків скоротити паперовий документообіг та кількість особистих візитів до податкової служби, взаємодіючи з податковими органами через різні електронні форми на сайті податкової служби або в мобільному додатку.

Основними умовами створення єдиної системи електронної ідентифікації є такі:

- наявність у кожного платника податків ідентифікаційного податкового номера, який разом з іншими елементами ідентифікації, такими як дата народження, місце та дата реєстрації, адреса реєстрації для організацій, пароль створює цифрову ідентифікацію в рамках податкової служби;
- цифрові послуги та дані платника податків можна отримати у певних точках взаємодії з платником податків за допомогою використання цифрової ідентифікації платника податків;
- сформовано технологічну та правову основу для використання цифрової ідентифікації для забезпечення конфіденційності та безпеки, у тому числі на міжнародному рівні, для полегшення транскордонної передачі широкого спектру даних.

Подальший розвиток цифрової ідентифікації дозволяє все частіше використовувати ту саму цифрову ідентифікацію в різних взаємодіях з іншими державними органами, з сторонніми постачальниками даних та в комерційних додатках всередині країни та за її межами. Громадяни зможуть використовувати одну й ту саму особу для взаємодії з процесами податкового адміністрування в різних ситуаціях та в різні моменти часу (наприклад, як фізична особа, індивідуальний підприємець, представник бізнесу або довірена особа).

Спілкування, взаємодія та сприяння взаємодії з платниками податків є основою безперебійної роботи податкового адміністрування. Це управляється та підтримується за допомогою низки точок дотику, починаючи з особистого спілкування, телефонних дзвінків, багатофункціональних веб-сайтів, електронних послуг та закінчуючи системами управління бізнесом. Ці точки зіткнення з платниками податків допомагають усувати розбіжності там, де вони виникають, наприклад, нерозуміння, незвичайні обставини, що вимагають подальшого обговорення з податковими органами, процеси, які не працюють належним чином.

Основними характеристиками ефективної взаємодії Державної податкової служби України з суб'єктами оподаткування виступають такі:

- веб-сайт податкової адміністрації або мобільний додаток, що пропонують об'єднаний набір електронних послуг (електронна подача документів, цифрові платежі тощо), часто включаючи портали платників податків для приватних та корпоративних платників податків, які підтримують оновлення статусу та безпечну взаємодію;
- підтримка через кол-центри або веб-чат;
- реалізація стратегії доступності для тих, хто не може або меншою мірою може користуватися цифровими каналами взаємодії.

Наступні кроки щодо вдосконалення способів взаємодії податкових органів з платниками податків повинні включати більш тісну інтеграцію описаних вище каналів взаємодії в природні системи платників податків.

На додаток до підприємств, які виконують завдання податкового адміністрування у своїх системах, всі види цифрових платформ мають стати частиною мережі довірених третіх сторін.

Інструменти та алгоритми штучного інтелекту в природних системах платників податків дозволять забезпечити консультативну підтримку та оцінку

податкових витрат, а також сприятимуть розумінню та вибору податкового режиму у платників податків.

З метою реалізації цифрової взаємодії платників податків із податковими адміністраторами необхідно:

- забезпечити автоматизоване попереднє заповнення податкових декларацій (або донарахування податків) для фізичних осіб та юридичних осіб;
- виявлення основних точок взаємодії, де виникають спірні питання, та формування стратегій щодо їх мінімізації в момент виникнення з метою їх нівелювання;
- впровадження рахунків платників податків, де платежі та зобов'язання зазначаються з додатковими поясненнями, надаючи платникам податків більш детальну інформацію;
- інтеграція послуг для платників податків, таких як реєстрація, цифрова ідентифікація та управління заборгованістю, у єдину цифрову платформу адміністративних послуг;
- виявлення можливостей для спільного надання податкових послуг із різними цифровими платформами.

Таким чином, ми бачимо, що сучасне податкове адміністрування за своєю суттю є операцією з обробки даних, що значною мірою залежить від доступності та якості цих даних. Зі зростанням цифровізації все більше даних, пов'язаних з податками, від платників податків та третіх осіб надходить до податкової адміністрації та обробляється (наприклад, дані з електронних рахунків-фактур, онлайн-касових апаратів, інформація про фінансові рахунки).

Відмінність податкового адміністрування в цифровій економіці полягає в тому, що місцезнаходження даних (які можуть знаходитися в бізнес-системах, хмарі, у третіх осіб тощо) стає менш важливим, і замість того, щоб керувати даними, податкова адміністрація все частіше керує доступністю, якістю та

точністю цих даних, які вона отримує дистанційно з різних природних систем платників податків у міру їх надходження.

Керування даними та стандартами даних має виконувати такі функції, щоб забезпечити перехід на автоматизоване цифрове податкове адміністрування:

- забезпечення надійності та постійного оновлення системи безпеки даних, що захищає від неправомірного використання даних усередині адміністрації та зовнішніми суб'єктами;

- встановлення високорівневої структури джерел даних та мінімальних вимог до змісту, якості, можливості передачі, доступності та архівації податкових даних, а також метаданих (що дозволяє податковим органам переконатися, що процеси працюють належним чином, та виявляти будь-які аномалії);

- мінімізація необроблених форматів для надання даних, які б наклали обмеження на системи, що використовуються підприємствами та іншими власниками даних;

- безперервний моніторинг джерел даних, який дозволить окремим функціям податкового адміністрування працювати якомога плавніше;

- підтримка повторного використання даних, щоб допомогти іншим державним органам у виконанні їхніх функцій, які регулюються відповідною правовою базою.

Додамо, що податкові органи все більше братимуть на себе роль відповідального управління даними, максимально підвищуючи дотримання вимог та ефективність податкового адміністрування при мінімізації витрат для платників податків. Це вимагатиме встановлення балансу між великими обсягами даних, що надходять до податкових органів для оцінки, та використанням надійних вихідних даних із систем платників податків.

У податковому адмініструванні цифрової економіки податкові органи забезпечують технічні можливості та умови, необхідні для того, щоб податкова

обробка даних відбувалася всередині бізнес-процесів економічних суб'єктів – платників податків. Це може бути, наприклад, автоматична реєстрація та зняття з обліку платника податків, включення податкових правил та розрахунків у бухгалтерське програмне забезпечення або використання додатків для утримання податку або для автоматичного надсилання інформації до податкової служби.

Для цього податкові органи мають забезпечити:

- формування чіткого податкового законодавства, яке відповідало б запитам цифрової економіки;

- розробку системи підтвердження даних для впровадження у практичну діяльність бізнесу програмного забезпечення, що включає податкові правила, для того, щоб вихідні дані компанії були прийняті податковим органом, який здійснює адміністрування та контроль за податковими надходженнями до бюджету;

- розробку комплексного програмного забезпечення, яке можна використовувати для отримання інформації від податкового органу (наприклад, про податкові пільги, зміни ставок, вимоги та ін.) та передачі інформації з операційних процесів платника податків у відповідні системи податкового адміністрування;

- розробку механізмів усунення невизначеності у застосуванні податкового законодавства, зокрема за рахунок використання сервісів штучного інтелекту, блокчейн-технології та інших передових цифрових рішень.

В умовах стрімкого розвитку цифрових технологій податкові органи активно працюють над тим, щоб впровадити їх у свої операційні процеси. Блокчейн, безумовно, є перспективною технологією за рахунок архітектурно-обумовленої безпеки рішень, що створюються з її застосуванням. У податковому адмініструванні блокчейн може бути ефективно застосований у процесах обміну первинною фінансовою документацією, що дозволить більш ефективно контролювати цілісність ланцюжка учасників взаєморозрахунків.

Використання штучного інтелекту, блокчейну, інтернету речей та інших цифрових технологій здатне оптимізувати роботу податкових органів за низкою напрямків: забезпечення прозорості, управління даними, формування довірчих взаємин між платником податків та державою. У технології розподілених реєстрів закладено те, що хотіли б бачити всі фахівці в галузі управління даними: інформація, яка постачається достовірним джерелом, про те, хто, коли та які дії вчинив до першого дня. Застосування даної технології в галузі оподаткування сприятиме переходу від ретроспективного аналізу та збору «історичної» фінансової інформації до ситуації, в якій операції, витрати, активи та зобов'язання можуть реєструватися в режимі реального часу і одразу піддаватися перевірці.

Одним із варіантів використання блокчейн-технології є відмова у найближчій перспективі від податкової звітності через інтеграцію уповноважених органів виконавчої влади у процес реалізації smart-контракту. У разі застосування в угодах, що формують дохід, в результаті з'явиться можливість визначати та виконувати податкові зобов'язання автоматично, при цьому потреба в податковій документації скасовується за допомогою особливостей блокчейн-технології. Ця специфіка дозволяє відстежувати операції суб'єктів оподаткування саме тоді, коли вони відбуваються і вже не можна коригувати в минулих угодах. Вважаємо, подібний метод може бути випробуваний на практиці податковими органами в найближчі кілька років, якщо уповноважені органи мають можливість перегляду документів-підстав суб'єктів оподаткування.

Сьогодні на державному рівні в багатьох країнах світу (ОАЕ, Японія, Великобританія, Данія, Швеція та ін.) обговорюється ідея застосування smart-контрактів податковими органами. Основними напрямками вивчення технології розподіленого реєстру для цілей оподаткування мають стати такі питання: автоматичне формування точної інформації про характер вчинених транзакцій; аналіз можливостей написання «розумного договору», що враховує всі

особливості податкового законодавства; оцінка пропускну́ї спроможності технології розподіленого реєстру обробки великої кількості операцій.

При цьому варто відзначити високий потенціал технології розподілених реєстрів – у підвищенні ефективності та результативності діяльності уповноважених органів виконавчої влади, розвитку механізму перевірки та нагляду за виконанням норм нормативно-правового регулювання податкової сфери, коректністю розрахунку податкових зобов'язань, дотриманням строків та сум їх виконання.

За результатами дослідження основних напрямів удосконалення механізмів публічного управління податковою системою в умовах цифровізації встановлено таке:

- цифрова трансформація податкового адміністрування відкриває нові можливості для вдосконалення діяльності, розподілу відповідальності та підзвітності між зацікавленими сторонами державного та приватного секторів, що дозволить зробити податкове адміністрування більш плавним за рахунок впровадження багатьох процесів податкового адміністрування в облікові системи платників податків;

- основними елементами цифрової трансформації податкового адміністрування виступають: цифрова ідентифікація платників податків, зростання точок взаємодії податкових органів із суб'єктами оподаткування, розширення підходів в управлінні даними та активне використання цифрових технологій, розвиток яких дозволить досягти суттєвих результатів у підвищенні ефективності податкового адміністрування в умовах цифрової економіки та прискоренні бізнес-процесів уповноважених органів виконавчої влади;

- метою податкових органів на найближчі три-п'ять років має стати зростання транспарентності та ступеня довіри громадян та платників податків за допомогою застосування на практиці способів автоматизованого контролю

податкового нормативно-правового регулювання, що зумовлює необхідність об'єднання операційних систем податкових інспекцій з цифровими екосистемами суб'єктів оподаткування та забезпечення їх персоніфікованими цифровими податковими сервісами та послугами;

- використання інноваційних цифрових технологій, таких як штучний інтелект, предиктивна аналітика та блокчейн, трансформує податкову службу в постачальника електронних послуг на базі цифрових платформ з метою здійснення комерційної діяльності.

Усі операції здійснюватимуться у транспарентному цифровому полі, що дасть змогу реалізувати механізми публічного управління податковою системою в автоматизованому форматі без безпосередньої участі працівників податкових органів та суб'єкта оподаткування, а також відмовитись від податкової звітності, що дозволить суттєво скоротити тіньовий сектор економіки та збільшити надходження податкових доходів до бюджету.

Перехід податкового адміністрування до цифрового середовища передбачає необхідність виявлення умов формування передумов для реалізації даного вектора розвитку функції адміністрування податкових доходів податковою службою держави, що зумовлює напрямок подальшого дослідження.

3.2. Екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою у цифровій економіці

Цифрові технології змінили та продовжують змінювати багато аспектів повсякденного життя, у тому числі способи взаємодії споживачів товарів та послуг з компаніями, що їх продають, здійснення операцій. Ці події також змінили очікування, зокрема припущення щодо можливості здійснювати угоди

швидко та безперешкодно у будь-який час дня та ночі та все частіше без прив'язки до територіальних кордонів країн. Зміни також трансформують операційні моделі податкових органів, відкриваються можливості для більш ефективних та дієвих способів отримання податкових доходів, які необхідні для фінансування адміністративних послуг, а також часто з метою зниження адміністративного навантаження на платників податків, що може спричинити суттєву економічну вигоду.

Роль механізмів публічного управління податковою системою сильно змінилася за останнє десятиліття, темпи змін різко прискорилися через розробку та впровадження нових технологій, а також застосування технологій до функцій та процесів податкового адміністрування. Від мобілізації стимулюючих виплат та інших фіскальних стимулів для вразливих груп населення до посилення мобілізації внутрішніх ресурсів для стабілізації фінансів та інвестицій у розвиток, податкові органи змушені прискорювати цифровізацію та додатково вивчати інноваційні технологічні рішення. Це може допомогти їм використовувати безпрецедентні можливості та виклики, а також отримувати більше доходів за рахунок підвищення ефективності, розширення сфери діяльності та розширення відповідальності. Реформа механізмів публічного управління податковою системою за допомогою цифрової трансформації є ключовим компонентом підвищення потенціалу, ефективності та швидкості податкового адміністрування для обробки потоків великих даних (у різних форматах) та складних дій платників податків, які здійснюються в даний час, з очікуванням, що масштаби та частота продовжують зростати. У той же час цифрова трансформація, що реалізується в податкових органах, являє собою ряд поліпшень, що постійно розвивається.

Незважаючи на те, що вже було багато вивчено та опубліковано щодо цифрового розвитку податкових органів у загальному та податкового

адміністрування зокрема, особливо про те, як виглядає «кінцевий стан» чи «майбутнє» податкового адміністрування, досвід різних країн на цьому шляху показав, що існує не одна кінцева точка, а безперервний процес, що складається з багатьох окремих кроків.

На початковому етапі розвитку механізмів публічного управління податковою системою основні процеси здійснюються за допомогою даних на паперових носіях, все розрізнено та трудомістко в обробці. Є лише уявлення про те, як має працювати податкова система та здійснюватись податкове адміністрування.

На наступному етапі з'являється клієнтоорієнтованість податкових органів, нові технологічні інструменти, значно збільшується кількість джерел цифрових даних, що дозволяє розширити можливості електронного адміністрування. Відбувається збільшення набору електронних послуг. Дані більш структуровані та обробляються податковими органами. Відбувається підвищення якості використання цільових ресурсів.

Кінцева точка, як передбачається сьогодні, є повністю оцифрованим автоматизованим податковим адмініструванням, керованим даними, які автоматично передаються від платника податків, фіксуються, аналізуються, зіставляються податковими органами та зберігаються для подальшої оцінки ризиків, аудиту, вирішення спорів та інших процесів.

Природні системи платників податків перебувають у центрі уваги безперешкодної роботи з великими масивами даних. Податкове адміністрування одночасно стає більш стійким та гнучким.

Однією з основних змін, сформованих інноваційними технологіями, є абсолютно новий підхід в акумулюванні, аналітичній обробці та практичному застосуванні великих масивів даних. Збір великих даних із різних джерел та об'єднання їх із податковими даними дозволить податковим органам розробляти

та створювати спеціалізовані електронні послуги, орієнтовані на конкретні потреби платників податків - фізичних осіб та підприємств. Нові синергії можуть бути отримані за рахунок об'єднання великих даних з такими передовими технологіями аналітики, як геопросторова аналітика, мережева аналітика, текстова та голосова аналітика, аналіз потоку кліків, операційна аналітика та аналітика у реальному часі (таблиця 3.1).

Цифрові технології також дозволяють податковим службам застосовувати оперативніший підхід до управління ризиками. Це можна побачити у:

- регулярному використанні великих та комплексних наборів даних.

Управління великими масивами даних у часі є основною частиною функцій податкового адміністрування, використання інструментів і методів аналітики впроваджується у всі сфери діяльності податкових органів. Близько 90% податкових служб звітують про використання великих даних та аналітичних інструментів, що суттєво підвищує ефективність податкового адміністрування;

Таблиця 3.1

Загальні переваги використання аналітики даних у податкових органах

Область застосування	Переваги
Управління	Точніші оцінки податкових доходів держави дозволяють краще планувати бюджетні витрати. Точніше прогнозування впливу змін у податковій політиці на збирання податків. Підвищення ефективності та результативності податкового адміністрування
Сервіси для платників податків	Зниження операційного навантаження на платників податків. Підвищення ефективності взаємодії податкових органів із платниками податків. Підвищення якості роботи чат-ботів. Отримання зворотного зв'язку від платників податків щодо якості роботи податкових органів

Дотримання податкового законодавства	Виявлення нових схем уникнення оподаткування. Виявлення спроб порушення податкового законодавства за допомогою мережевого аналізу та інтеграції даних із різних зовнішніх джерел. Детермінація ризику банкрутства платника податків для вжиття запобіжних заходів. Підвищення точності вибору платників податків для проведення камеральних та виїзних перевірок. Забезпечення більш точної сегментації податкових ризиків, вироблення заходів запобігання відповідно до ризику та очікуваних причин недотримання податкового законодавства. Використання шаблонів у джерелах даних податкових органів для скорочення ймовірності приховування доходів від оподаткування
Збиральність податків	Виявлення економічних суб'єктів, які здійснюють підприємницьку діяльність без постановки на облік у податковому органі. Підвищення якості управління податковою заборгованістю

- дедалі ширшому використанні штучного інтелекту та машинного навчання. У міру того, як податкові органи дедалі більше звикають до управління великими масивами даних, збільшуються обчислювальні потужності, використання штучного інтелекту та машинного навчання відкриває нові підходи до управління ризиками.

Таким чином, поєднання технології великих даних з передовою аналітикою створює можливості для боротьби з ухиленням від сплати податків, скорочення частки тіньової економіки або оцінки того, як насправді використовуються активи компаній.

Істотне зростання масиву оброблюваних даних, що формуються комерційними та соціальними суб'єктами економіки, різноманітних цифровими агрегатами, стимулює розробку інноваційних інформаційно-комунікаційних технологій, що сприяють створенню нового типу національної економіки -

цифрової економіки, що у свою чергу створює передумови для формування цифрової екосистеми.

В даний час активно розвивається тенденція переведення економічними суб'єктами (фізичними та юридичними особами) бізнес-процесів в онлайн, і це формує наше уявлення про майбутню цифрову економіку, в якій працюватиме податкова система з наступними відмінними рисами:

- економічні суб'єкти, що працюють у цифровій екосистемі, тобто вони підключені до своїх постачальників та клієнтів у цифровому вигляді;
- адміністрування податкових та соціальних платежів, інтегрованих у ширші економічні системи, наприклад, окремі особи або підприємства можуть використовувати загальну цифрову ідентифікацію для низки послуг;
- процеси податкового адміністрування вбудовані у виробничі процеси, які використовуються підприємствами, тобто системи, які підприємства використовують для задоволення свого бізнесу, а не для виконання податкових зобов'язань. В результаті виконання податкових зобов'язань стає побічним продуктом неподаткових процесів – це зміна парадигми для платників податків та податкового адміністрування. Скорочується кількість помилок і можливостей уникнення оподаткування (хоча все ще залежить від якості даних, що вводяться), а також знижується тягар дотримання податкового законодавства, що виникає через використання різних процесів для оподаткування та інших аспектів бізнесу;
- цифрові процеси, що дозволяють передавати дані у режимі реального часу.

Податковий моніторинг та аналіз транзакцій платників податків (не тільки юридичних, а й фізичних осіб), їх контрагентів у режимі реального часу у поєднанні з можливістю зіставлення та аналізу інформаційних потоків створює новий рівень прозорості для платників податків, тим самим зменшуючи можливість податкового шахрайства не лише за рахунок транспарувань всіх

економічних операцій, а й завдяки автоматизації виконання податкових зобов'язань платниками податків.

Додаткові особливості майбутнього податкового адміністрування включатимуть:

а) оптимізацію процесів за рахунок єдиного джерела достовірних даних та інформації: замість окремих репозиторіїв даних, які необхідно погоджувати, учасники отримуватимуть доступ до цих даних у міру необхідності;

б) розширення партнерських відносин між податковою службою та зовнішніми сторонами, що надають додатки та послуги, які будуть використовувати платники податків.

Автоматизація податкових зобов'язань означатиме найкраще дотримання вимог, оскільки дотримання вимог покращується, коли сплата податків є легким завданням. Платникам податків важче помилитися чи маніпулювати даними. Це також означатиме нижчі витрати на дотримання вимог, менший стрес та ризик для платників податків, а також нижчі адміністративні витрати для податкової служби.

Ми бачимо, що ІКТ (інформаційно-комунікаційні технології) не існують у вакуумі і погано обслуговуються в закритій технічній системі, що підтверджує необхідність екосистемного підходу розвитку податкового адміністрування, і додатки ІКТ мають бути вбудовані у ширше середовище з урахуванням культурних, політичних, територіальних та економічних характеристик, у яких вони перебувають.

Справді, взаємодія ІКТ між різними суб'єктами у різних системах означає, що компоненти цифрової екосистеми неминуче мають бути сумісні та взаємодоповнювані. Таким чином, цифрове податкове адміністрування є системою, яка відповідає екосистемному підходу, оскільки для досягнення успіху воно значною мірою залежить від участі різних елементів, які не перебувають у

прямій залежності від діяльності податкових органів. Це пов'язане з широким спектром впливу оподаткування на економіку, починаючи зі зміни поведінки платників податків, полегшення ведення бізнесу, нерівності та фіскальної політики. При цьому потрібно розуміти, що навіть якщо податкові органи вбудовані в екосистему цифрової економіки і, відповідно, бізнес-процеси, транзакції платника податків, підтримка окремих платників податків з боку податкових органів або довірених агентів, все одно буде необхідна, коли підтримки буде недостатньо. Індивідуальна та контекстна підтримка має надаватися експертами з податків у текстовому, аудіо- та відеоформаті після того, як буде встановлено безпечну ідентифікацію платника податків. А податкові органи виконуватимуть дії щодо дотримання податкового законодавства, спираючись на розширену аналітику. Вони будуть зосереджені на тому, чи працюють системи належним чином.

Таким чином, роль та функції податкових органів у глобальному масштабі за останнє десятиліття швидко змінилися. Податкова служба перетворилася з органу, що реалізує державну податкову політику, на точку входу для великих масивів фінансових даних та цифровий майданчик для взаємодії платника податків та держави.

Загалом ключове значення впровадження цифрових технологій у податкову систему полягає у формуванні загального інформаційного поля, що включає всі етапи діяльності економічних суб'єктів та інших учасників податкових відносин. Впровадження ІКТ в операційні процеси податкових органів, відповідно до міжнародної практики, є базисом результативності роботи, транспарентності та скорочення одноманітних операцій. Першочергове значення застосування ІКТ полягає у кардинальній трансформації операційних процесів, що реалізується за допомогою застосування системного підходу для формування плану впровадження ІКТ у практичну діяльність податкових органів. Використання на

практиці інноваційних цифрових рішень дозволяє вивести на абсолютно новий рівень обслуговування економічних суб'єктів податковими органами зі зростанням економічної ефективності та скороченням трудомістких операцій у суб'єктів оподаткування за дотримання податкового законодавства.

Міжнародна торгова палата зазначає, що цифровізація відіграла величезну роль підвищення ефективності і дієвості податкового адміністрування як і підтримці добровільного дотримання, і у використанні складніших аналітичних інструментів виявлення ризиків дотримання податкового законодавства. Крім того, цифровізація також підвищила надійність та стійкість податкових органів до зовнішніх ризиків. Податкові органи виявилися стійкими перед цими проблемами і, як показує практика, продовжували впроваджувати інновації та надавати платникам податків високоякісні послуги.

Податкові органи активно рухаються в напрямку цифрової трансформації, 80% податкових адміністрацій по всьому світу мають стратегію цифрової трансформації, яка сприяє тому, щоб цифрові послуги податкових органів ставали «розумнішими», дозволяючи платникам податків виконувати більш складні завдання у цифровому форматі, більш ефективно та безперервно. Це також допомагає внести важливі покращення дотримання платниками податків вимог податкового законодавства, і є все більше ознак того, що темпи цифрової трансформації будуть прискорюватися. В даний час ключова мета економічних суб'єктів без прив'язки до будь-якої сфери господарської діяльності визначається зростанням швидкості акумулювання та аналізу максимальних масивів даних. Можливість отримувати дані в режимі реального часу і одночасно їх обробляти має стратегічну значущість, оскільки дає можливість трансформувати цю інформацію на «цифровий інтелект».

Оскільки дедалі більше послуг надається у режимі онлайн, способи взаємодії податкових органів з платниками податків розвиваються. Ефективна цифрова взаємодія визначається двома основними факторами:

1) безпечна цифрова ідентифікація та перевірка. У міру того, як податкові органи надають дедалі більше своїх послуг у режимі онлайн, цифрова безпека, цифрова перевірка та цифрова ідентифікація стають наріжним каменем роботи податкових адміністрацій. Податкові органи використовують свій досвід та набори даних, щоб не лише надати платникам податків ширший доступ до послуг податкового адміністрування в режимі самообслуговування, а й третім сторонам та ширшим державним системам. Загальні цифрові ідентифікатори мають вирішальне значення цих програм;

2) співробітництво із сторонніми постачальниками послуг. Впровадження послуг та процесів у цифрові системи, які використовуються платниками податків у їхньому повсякденному житті та бізнесі, є зростаючою тенденцією серед податкових органів. Хоча це допомагає покращити дотримання податкового законодавства, воно також знижує адміністративне навантаження та вивільняє час, який власники можуть використовувати для розвитку свого бізнесу. У міру того, як ці форми співробітництва стають все більш поширеними та складними, податкові органи починають застосовувати стратегічні підходи до управління та надання підтримки постачальникам послуг. Це може включати дії спільного створення, а також можливість прямого обміну даними через інтерфейси прикладного програмування.

Ефективна податкова система - це та, яка зводить до мінімуму адміністративні витрати дотримання податкового законодавства для економіки. Тому ключовою особливістю ефективного податкового адміністрування за умов цифрової економіки є надійна інформаційна екосистема. Це включає впровадження та застосування супутніх послуг для платників податків, що не

тільки зміцнить довіру платників податків, а й покращить заходи щодо дотримання вимог податкового законодавства. Тому необхідно враховувати ключові принципи формування цифрової екосистеми з метою досягнення найбільшої економічної результативності як для підприємців, так а й у країні загалом (таблиця 3.2).

Таким чином, цифровізація механізмів публічного управління податковою системою має розглядатися як фундаментальна зміна, а не лише цифровізація існуючих процесів. Взаємодії між різними елементами екосистеми також потребують подальшого вивчення. Наприклад, якщо великі платники податків можуть ухилятися від сплати податків, це може вплинути на поведінку окремих платників податків та збільшити ухилення від сплати податків. Щоб оцінити/виміряти ефективність механізмів публічного управління податковою системою, важливо розуміти широкі можливості, яких податкові органи прагнуть досягти в процесі цифровізації:

Таблиця 3.2

Принципи формування екосистеми податкового адміністрування в умовах
цифрової економіки

Принцип	Характеристика
1	2
Одноразове надання даних	Цифровізація має бути спрямована на зниження навантаження на платників податків, що створюється існуючими вимогами щодо багаторазового надання одних і тих самих даних до податкових та інших державних чи правоохоронних органів. Екосистема повинна не доповнювати, а скорочувати і, якщо можливо, замінювати раніше існуючі функціонально еквівалентні вимоги

Послідовність	Екосистема повинна розроблятися та експлуатуватися таким чином, щоб підприємства не стикалися із протиріччями чи конфліктами у зв'язку з їх географічними чи галузевими зобов'язаннями. Слід добиватися узгодженості між юридичними, технологічними та технічними вимогами, пов'язаними з дотриманням бізнесом вимог екосистеми
Сумісність	Елементи екосистеми мають бути сумісні між різними державними органами з юридичної, технічної та операційної точки зору
Гармонізація	Екосистема повинна прагнути до гармонізації та однаковості технічних, правових та технологічних специфікацій як у внутрішніх, так і в міжнародних сценаріях з метою задоволення потреб державного та приватного секторів. Необхідно, по можливості, використовувати прийняті міжнародні стандарти для даних, безпеки та протоколів передачі, які вже широко застосовуються на практиці
Надійність та безперервність	Елементи екосистеми повинні бути стабільними в експлуатації, підтримувати належний час відгуку та обробки, публікувати угоди про рівень обслуговування, ефективно обмінюватися даними у разі виникнення проблем, пов'язаних з такими рівнями обслуговування, та вказувати заходи контролю, які вони виконують щодо поданих даних

Продовження табл. 3.2

1	2
Економічна ефективність	Екосистема має бути націлена на збереження доходів та максимально можливе зниження витрат на дотримання податкового законодавства для бізнесу, це є очевидними перевагами для податкових органів та підприємств
Стимулювання автоматизації	Екосистема повинна сприяти розвитку автоматизації бізнес-процесів

Гнучкість	Елементи екосистеми повинні залишати достатню гнучкість для реалізації необхідних бізнес-процесів, які максимізують ефективність у різних юрисдикціях у рамках загальної структури різних цифрових систем та інших податкових чи юридичних вимог. Вони повинні пристосовуватись і дотримуватись існуючих бізнес- та комерційних процесів та уникати створення «окремого всесвіту» типів документів, організації процесів та технічних стандартів або створення нової екосистеми, несумісної з існуючими платформами автоматизації бізнес-транзакцій
Пропорційність	Елементи екосистеми повинні бути пропорційні шуканим перевагам та уникати непропорційного тягаря та витрат для бізнесу. Слід також уникати зриву ділових операцій та спотворення конкуренції.
Залучення бізнесу	Надання бізнесу часу для участі у попередньому тестуванні та надання бізнесу відповідного часу для впровадження нових методів податкового адміністрування, що ґрунтуються на технологіях

- управління інформацією: збір, обробка та аналітика комерційно доступної інформації із зовнішніх та внутрішніх джерел, яка сприятиме збільшенню збору податкових надходжень;

- дотримання вимог платників податків: консультаційна підтримка суб'єктів оподаткування, що згодом сприяє більш ефективному адмініструванню та контролю;

- скорочення податкових ризиків: цифрові технології систематизують процедури збирання та аналізу даних у розрізі факторів податкових ризиків для своєчасного запобігання податковим правопорушенням;

- адміністрування: інноваційна цифрова система спрощує акумулювання та аналіз даних у розрізі результативності податкових співробітників та виконуваних ними операцій, знижує витрати на податкове адміністрування, а також збільшує доходи за рахунок боротьби з ухиленням від сплати податків.

У сучасному світі такі цифрові тренди, як блокчейн, великі дані, хмарні технології, машинне навчання та інші інноваційні ІКТ, істотно впливають як на

окремі операційні процеси податкового адміністрування, так і на функціонування податкової системи в комплексі. Цифрові технології та їх впровадження у практичну діяльність податкових органів дасть змогу вийти на новий рівень задоволеності суб'єктів податкових взаємин, збільшити набір операційних можливостей податкових органів, удосконалити процес надання послуг податковими органами.

Зазначимо, що ефективність податкового адміністрування значно впливає на виконання податковими органами своїх безпосередніх завдань і, отже, на застосування податкового законодавства на практиці. Податкове адміністрування, яке зосереджено на вдосконаленні процесів та створенні надійної моделі функціонування, здатне підвищити операційну ефективність податкових органів та сприяти: скороченню бюджетного дефіциту, витрат на податкове адміністрування; підвищення продуктивності та зростання кількості послуг, що призводить до розвитку економіки та зростання бази оподаткування, підвищення задоволеності платників податків та внаслідок цього рівня довіри податковим органам. Цифрова трансформація податкового адміністрування сприяє швидкому реагуванню, прозорості, підзвітності та зрештою стійкішим результатам реалізації податкової політики держави.

Таким чином, внаслідок вивчення питання формування екосистеми механізмів публічного управління податковою системою у цифровій економіці:

- встановлені цільові орієнтири розвитку податкового адміністрування із застосуванням ІКТ - автоматизована цифрова взаємодія з мінімальним залученням платника податків та працівників податкових органів, обробка якомога більшого обсягу цифрових даних для запобігання та скорочення можливостей уникнення оподаткування;

- розроблено екосистему податкового адміністрування у цифровій економіці, елементний склад якої склали: цифрова ідентифікація, доступ до

інформації в режимі реального часу, податковий моніторинг, машинна взаємодія, особисті пристрої, інформаційно-комунікаційні технології, автоматизовані фінансові послуги, наявність та доступність електронного оподаткування;

- визначено ключові принципи формування та ефективного функціонування екосистеми цифрового податкового адміністрування для інтеграції оподаткування до бізнес-процесів економічних суб'єктів як автоматизованої функції з метою скорочення адміністративного навантаження на платника податків та порушень податкового законодавства в умовах цифровізації економіки;

- визначено найважливіші фактори ефективної цифрової взаємодії: безпечна цифрова ідентифікація та перевірка; співробітництво із сторонніми постачальниками послуг.

Підхід платників податків до оподаткування в контексті екологічних, соціальних та управлінських імперативів (ESG - environmental, social, governance) стає потужним індикатором того, як бізнес розглядає свою роль у суспільстві та відданість своїй меті.

Погляд на податкову звітність бізнесу та податкове адміністрування податковими органами в контексті ідеології ESG розкриває більш цілісну та актуальну картину про цілі підприємницької діяльності економічного суб'єкта, тим самим зміцнивши довіру не лише з боку інвесторів, а й з боку податкових органів. І на відміну від екологічних зобов'язань бізнесу, на документування та досягнення яких можуть піти роки, податковий «слід» компанії – скільки податків сплачується та кому – це те, про що зацікавлені сторони все частіше просять компанію повідомляти саме сьогодні. В результаті ми все частіше спостерігаємо, як інвестори та податкові органи дивляться на те, як компанії управляють своїми податковими справами як на ранній індикатор того, як вони можуть керувати іншими аспектами порядку денного ESG.

Таким чином, зміцнення довіри до податкової звітності може призвести до зміцнення довіри в інших сферах, а ESG-звітність надає нову можливість переформулювати податкову звітність як позитивну для бізнесу, а не як те, чого слід побоюватися.

Сьогодні розкриття податкової інформації все частіше має бути звернене не лише до податкових органів, а й до більш широкої аудиторії, включаючи клієнтів та співробітників компанії, і може охоплювати такі теми, як стратегія та управління, а також цифри. ESG-принципи можуть підвищити прозорість та вплинути на те, як розглядається розкриття податкової інформації. По-перше, це збільшує обсяг звітності за нефінансовими, матеріальними факторами, такими як викиди вуглецю та расова та гендерна різноманітність на робочому місці, які самі по собі мають податкові наслідки. По-друге, підкреслюється зв'язок між управлінням та прозорістю, що є основою довіри. І, по-третє, заснований на ESG підхід до податкової звітності - це більше, ніж публікація даних, йдеться про податкову стратегію та опис цієї стратегії, що відповідає загальним цінностям компанії.

Важливо, що нині зберігається вплив ESG- принципів на ціну фінансових ресурсів для організацій, і навіть постійно збільшується рівень віри фінансових директорів у суттєвість цієї тенденції для комерційної організації.

Будучи найважливішою ланкою у забезпеченні стабільного розвитку організації, у тому числі і в грошово-кредитному питанні, фінансові керівники усвідомлюють значущість транспарентної взаємодії з незалежними фахівцями в даній галузі та компаніями, які формують ESG-рейтинги (S&P та Sustainanalitics є лідерами у цьому питанні) . При цьому немає єдиної загальноприйнятої методології розрахунку даних рейтингів, і різні рейтингові агентства можуть давати різні оцінки однієї і тієї ж компанії. Проте рейтинги допомагають скласти уявлення про продуктивність компанії для прийняття обґрунтованих

інвестиційних рішень інституційних інвесторів, визначити податкові ризики інвестиційного проекту та їхню відповідність ризик-профілю інвестора.

Тиск на бізнес з боку урядів, інвесторів, органів регулювання, засобів масової інформації, громадянського суспільства та громадськості з метою розкриття інформації про податки, які вони сплачують, зростає роками. Особливо це стосується транснаціональних компаній. У 2015 р. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країни G20 офіційно набули форми звітності по країнах (CbCR) в рамках ініціативи ОЕСР з розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку міжнародного проекту для усунення прогалин та невідповідностей між податковими системами різних країн. Звітність, охоплена цими зусиллями, призначена для податкових органів, а не для громадськості, але CbCR з того часу стала усталеною концепцією зусиль підвищення прозорості в більш широкому розумінні в міжнародній податковій системі.

Збір даних про всі податки, що сплачуються транснаціональною компанією, завжди був складним завданням. На даний момент тренд на прозорість фінансової інформації компаній хоч і швидко набирає обертів, але залишається винятком більше, ніж правилом. Важливо, що немає універсального підходу, і, залежно від географії, галузі та інших чинників, різні підприємства у час приходять до різних висновків у тому, скільки і яку фінансову інформацію слід розкривати.

Підкреслимо складність оподаткування, розрахунку податкових платежів та на додаток до основних податків на прибуток, дохід, споживання та майно тільки в країнах-членах ОЕСР вже існує понад 1000 екологічних податків, згідно з аналізом PwC бази даних «Інструменти політики в галузі навколишнього середовища» ОЕСР, і цей список постійно доповнюється.

Податкове адміністрування з позиції ESG -принципів стає більш простим і непомітним, оскільки вся інформація відкрита та доступна для самостійного аналізу податковими органами без додаткового навантаження на бізнес.

Впровадження нових бізнес-практик, виділення у структурі діяльності екологічних та соціальних проектів, пошук фінансування для них, зміна ланцюжка поставок, переміщення персоналу – все це має бути грамотно сплановано з урахуванням податкових наслідків, оскільки податок є важливою частиною ESG-стандартів.

У зв'язку з тим, що ESG крім екологічної складової включає і соціальну, корпоративну, податкові директори і податкові команди повинні розуміти, що ESG-повідка включає не лише регулювання в галузі вуглецевих податків і транскордонного податкового регулювання.

Перехід на ESG-стандарти податкових органів послужить імпульсом до змін у податковій стратегії бізнесу, яка має бути ключовим фактором при плануванні організації своєї діяльності відповідно до кліматичного порядку. Відбудуться зміни у підходах до розкриття податкової інформації, організації процесів податкової функції, вимог до наявності необхідних навичок та ресурсів податкових команд. Податкова функція організації буде залучена в моніторинг законодавства в галузі ESG, що змінюється, оцінку впливу на бізнес податкових повісток організації. Також податкова функція, відстежуючи і оцінюючи можливі зміни в Україні, а також у різних секторах, галузях економіки, може допомогти отримати організації певні переваги, з одного боку, оцінюючи виникаючі податкові ризики, з іншого боку, капіталізуючи нові можливості принаймні того, як організація переходить до низьковуглецевої моделі. Необхідно буде відслідковувати зміни в галузі вуглецевих податків, транскордонного вуглецевого регулювання. Реструктуризація, наприклад, виділення активів, які відповідають вимогам зеленого порядку денного чи угоди організації з придбання таких

активів та компаній, як і в усіх інших угодах, вимагатиме залучення податкової та юридичної функцій.

Також організаціям необхідно буде перевірити та визначити, чи узгоджені політики винагороди їхніх керівників чи співробітників із кліматичною стратегією організації. Також вже відбуваються зміни у політиках мобільності та віддаленої роботи, які можуть допомогти зменшити вплив організації на довкілля. Все це вимагатиме податкового аналізу.

ESG-принципи мають на увазі не лише повне сприяння податковим органам у встановленому законодавством порядку при здійсненні ними заходів податкового контролю, розкриття податкових відомостей у повній відповідності до законодавства країн присутності, а й розширення меж публічності фінансової та податкової інформації. Прагнення більшої прозорості, яка є ключовим елементом не тільки цифрової трансформації, а й ESG-принципів, останніми роками набирає обертів.

Однією з перших країн, які запровадили обов'язкову публікацію податкової стратегії організації, є Великобританія. У грудні 2016 р. Уряд Великобританії запровадив важливі нові вимоги в рамках податкового адміністрування, згідно з якими великі організації мають публікувати свої податкові стратегії, пов'язані з оподаткуванням у Великій Британії. Сюди входять відомості про дотримання податкового законодавства, управління податками у Великій Британії та податкове планування. Нездатність опублікувати ці податкові стратегії у встановлений термін призведе до накладення штрафів на підприємства.

Міжнародні організації, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку та Асоціація принципів відповідального інвестування, надали інвесторам різні керівні документи для підтримки взаємодії з компаніями-інвесторами з питань податкової політики та прозорості. Ці заходи також були введені та вжиті у багатьох країнах Європи.

В даний час ми бачимо, що все частіше зацікавлені сторони (інвестори, контрагенти та ін.) очікують, що організації будуть виходити за рамки існуючих законодавчих вимог і добровільно розкривати все більше інформації про свій підхід до управління податками, про те, як організації взаємодіють з податковими органами, які суми податків сплачуються до бюджету. Так, перехід на ESG-стандарти бухгалтерського та податкового обліку передбачатиме розкриття додаткової фінансової інформації для широкого кола осіб. Також привертає увагу той факт, що організації братимуть на себе соціальну функцію в рамках взаємодії зі своїми клієнтами та частини інформування їх про виконання та особливості українського податкового законодавства.

Існує кілька способів, за допомогою яких податкова політика організації може сприяти досягненню цілей ESG щодо оподаткування. Наприклад, компанії можуть реалізувати один або декілька з наступних кроків:

- складання картки та забезпечення ясності щодо державних податкових пільг;
- розробка податкової стратегії, орієнтованої на підвищення екологічності підприємства. Ця податкова стратегія передбачає розгляд можливих шляхів зниження негативного впливу організації на довкілля та її податкових наслідків. Наприклад, через перехід на відновлювані джерела енергії, велику переробку/циклічність у ланцюжку поставок, використання стимулів для купівлі більш енергоефективних матеріалів тощо;
- аналіз податкових аспектів проектів щодо відновлюваних джерел енергії або більш екологічного ланцюжка поставок;
- запровадження премій, заохочень або додаткових привілеїв для працівників, які сприяють захисту навколишнього середовища. Наприклад, стимули більш екологічного транспорту, оренда електромобілів та ін.;

- відповідальне оподаткування, планування та прозорість щодо сплачених податків.

У той час як податкове адміністрування створює міцну основу для узгодження податкових стратегій та податкової політики організації з принципами ESG, іншим ключовим фактором цінності в стратегіях ESG є наявність податкових пільг, а також нових податків, пов'язаних з охороною навколишнього середовища.

Кліматичні проекти, здійснення яких потребує суттєвих інвестицій від бізнесу, податкові фахівці повинні будуть аналізувати та приймати рішення щодо доступних податкових пільг, які можуть стати ключовим фактором створення вартості для бізнесу в результаті здійснення кліматичних проектів щодо того, які критерії існують для отримання цих податкових пільг, і навіть моніторити дотримання умов цих пільг, наявність доступних грантів, субсидій.

Різні уряди в усьому світі запроваджують податкові пільги, щоб стимулювати бізнес до здійснення ініціатив, пов'язаних із ESG. Так, у США використання інвестиційних податкових пільг сприймається як ключовий компонент стратегічної інтеграції ESG у бізнес-процеси організацій. У цьому слід зазначити, що в Україні нині немає спеціальних податкових пільг, що пов'язані з підвищенням екологічності виробництва, у різних сферах економіки, дані ініціативи лише обговорюються, вивчається зарубіжний досвід.

Очевидно, що перехід від вуглецевої до вуглецево-нейтральної економіки набирає обертів, будуть істотні зміни в бізнесі, в галузі законодавства. Все це призведе до ретельнішої перевірки податкових рішень, які приймають податкові директори та податкові команди компаній, що в результаті сформує необхідність управління не лише технічними податками, а й репутаційними ризиками. Податкові команди повинні будуть реагувати на вимоги бізнесу, забезпечувати інтеграцію податкових вимог у процес прийняття бізнес-рішень та мати необхідні

навички, ресурси, щоб реагувати на такі виклики, та отримувати додаткові можливості.

Сьогодні вітчизняний бізнес і керівництво країни зберігають курс розвитку відповідно до ESG-принципів. Також зазначимо, що окремі елементи ESG-повідстки є важливим елементом для нівелювання або подолання негативного впливу кризових явищ. ESG-принципи, нарівні з іншими підходами до здійснення фінансово-господарської діяльності, зазнають переосмислення та трансформації. Організації задаються питаннями, наскільки дотримання цих принципів є економічно доцільним для них, теоретики та дослідники - про вплив кризових процесів на підприємства з різним рівнем дотримання ESG-принципів, а уряд - про способи підтримки бізнесу та населення, серед яких також значаться заходи податкової підтримки та послаблення у частині контрольної функції.

На думку представників великих компаній, що працюють в Україні, у найближчі роки порядок денний у сфері сталого розвитку збереже актуальність. За останні десять років ESG-повідстка набула статусу невід'ємного елемента корпоративної політики, на основі якої складаються стратегії стабільного зростання компаній у довгостроковій перспективі.

За результатами вивчення трансформації податкового адміністрування відповідно до ESG-принципів встановлено, що:

- все більшого поширення набувають ESG-принципи, які мають на увазі відповідальне екологічне, соціальне та корпоративне управління, що тягне за собою безпосередній вплив на податкове адміністрування в частині повноти та доступності фінансової інформації для податкових органів;
- відбувається доопрацювання податкового законодавства з метою підвищення привабливості переходу економіки на зелений шлях розвитку, впровадження інноваційних технологій, які дозволять виробляти конкурентоспроможний продукт на міжнародному ринку;

- ефектами вдосконалення податкового адміністрування відповідно до ESG-принципів виступають: а) реформування операційного процесу податкового адміністрування; б) поява нових об'єктів оподаткування; в) обробка фінансових даних щодо податкової інформації із зовнішніх джерел; в) доопрацювання податкового законодавства відповідно до вимог ESG-принципів; г) поява спеціальних податкових режимів та пільг для бізнесу; д) збільшення бази оподаткування за рахунок зростання мотивації співробітників і персоналу, які дозволять посилити позитивний ефект цифровізації та забезпечити зростання надходження податкових доходів до бюджетів бюджетної системи країни.

3.3. Трансформація підходів до взаємодії податкових органів із платниками податків

Нагальність аналізу еволюційного вдосконалення організаційного устрою податкового адміністрування пояснюється першорядним значенням його вдосконалення у питанні забезпечення стабільного збільшення ефективності податкової системи, що реалізується в Україні. Основним напрямом трансформації механізмів публічного управління податковою системою є вдосконалення взаємодії податкових органів із суб'єктами оподаткування. Завдяки зростанню рівня податкової компетентності, культури дотримання законодавства в галузі оподаткування, персональної та суспільної податкової відповідальності формується потенціал збільшення обсягів та дотримання термінів виконання податкових зобов'язань, що створює можливість реалізації повного виконання бюджетних видатків із збереженням рівня податкового навантаження на бізнес та громадян на колишньому рівні.

Розвиток механізмів публічного управління податковою системою нині націлений, першочергово, на питання організації операційних процесів. Специфікою організації механізмів публічного управління податковою системою виступає те, що державна податкова служба України мотивує та формує напрями податкової політики та методи якісного вдосконалення податкового адміністрування не лише на три-п'ять років, а й на більш тривалі проміжки часу з метою:

- координування та контролю за надходженнями та виконанням видаткових зобов'язань;
- формування сприятливого податкового середовища для суб'єктів оподаткування;
- розвитку методів профілактичного контролю;
- формування культури дотримання податкового законодавства;
- зростання відповідальності суб'єктів оподаткування.

Особливе значення має визначення напрямів зростання результативності податкового законодавства, що регулює діяльність податкових органів, взаємодію з платниками податків та безперебійне наповнення бюджетної системи фіскальними платежами. Значення податкового адміністрування у бюджетному регулюванні в більшості випадків характеризується умовами комунікації суб'єктів податкового адміністрування.

Однією з характерних рис податкового адміністрування виступає залучення великої кількості різних суб'єктів, які різною мірою взаємодіють один з одним з питань оподаткування. Вважаємо, до суб'єктів податкового адміністрування можна віднести фінансово-кредитні організації, уповноважені у питанні оподаткування органи виконавчої влади, суб'єкти сервісних послуг. Інші бюджетні суб'єкти беруть участь у процесі податкового адміністрування опосередковано.

Як приклад, у Центральній Азії переважають консервативні та в деяких випадках патріархальні способи комунікації суб'єктів податкового адміністрування. Це пояснюється наявністю підвалин, менталітетом, соціально-економічним устроєм, рівнем розвитку бізнес-зв'язків та ін. З іншого боку, в юрисдикціях з розвиненою економікою превалюють активно експлуатаційний, а також проактивний підходи комунікації суб'єктів податкового адміністрування. При цьому в умовах переважання підходу «загального достатку» у формуванні суспільства в країні інших джерел фінансового забезпечення соціальних зобов'язань держави, що постійно зростають, у найближчій перспективі не буде. Проактивний підхід комунікації суб'єктів оподаткування більшою мірою базується на теорії стимулювання, що досить часто і вдало використовується зараз у публічному управлінні більшості держав з високим рівнем розвитку економіки, що спирається на концепції непрямого стимулювання: іноді приховані від соціуму стимули формують відповідальне ставлення платників податків у суспільстві.

Так, наприклад, збільшуючи потенціал використання цифрових податкових послуг, керівництво країни максимально полегшує складні у минулому процеси взаємодії суб'єктів податкового адміністрування, досягається простота та транспарентність таких комунікацій, підвищується рівень обізнаності фізичних та юридичних осіб щодо всіх основних питань у рамках реалізації платниками податків своїх зобов'язань. У результаті суб'єкт оподаткування практично «підводиться» до дотримання податкового законодавства, оскільки доводити причину порушення податкових норм складністю комунікації з уповноваженими органами у сфері оподаткування у цій ситуації стає неприйнятним. Також цифрові послуги податкових органів дають змогу впоратися із психологічними перешкодами у взаємодії суб'єктів податкового адміністрування. Згодом, в умовах розвитку відповідальної податкової поведінки, соціум самостійно досягає

розуміння неприпустимості уникнення оподаткування, стимулюючи порушників податкового законодавства до виконання податкових норм без використання механізму притягнення до відповідальності.

Державна податкова служба України вже давно розвиває клієнтоорієнтований підхід взаємодії з платниками податків. Саме спрощення податкового адміністрування для компаній та фізичних осіб, позитивні відгуки про роботу інспекцій та клієнтоцентричність допомагають у результаті отримати не тільки сумлінних платників податків, які задоволені зручністю та простотою взаємодії, а й максимальну сплату обов'язкових платежів. Уповноважені органи у сфері оподаткування здійснюють вибірку суб'єктів господарювання порівнянно з рівнем ризику. Згідно з певною ймовірністю здійснення податкового правопорушення, податковий орган може ініціювати проведення необхідних контрольних процедур.

Застосування ризик-орієнтованої моделі виявилось допустимим також у зв'язку зі стрімкою цифровізацією виконавчих органів влади у сфері оподаткування. У поточних умовах переважає ще один підхід до побудови взаємодії - поєднання ризик-орієнтованої моделі з запобіжною діяльністю, напрямок розвитку податкового адміністрування у трансформації від контролю наданої податкової звітності до аналізу ризиків та запобігання можливим податковим порушенням у режимі реального часу.

Наразі уповноважені органи у сфері оподаткування сконцентрувалися на запобіжному вигляді податкового контролю. Таким чином, їхня робота спрямована на попередження та недопущення фактів уникнення оподаткування, стимулювання самостійної відмови суб'єктів оподаткування від застосування незаконних схем мінімізації податкового навантаження. Ключовим пріоритетом податкової служби тепер є клієнтоорієнтованість та полегшення процесу комунікації суб'єктів оподаткування. Відбувається трансформація Державної

податкової служби України з фіскального інституту в клієнтоорієнтований орган з набором цифрових послуг у зв'язку з тим, що значним вектором у її роботі виступає формування якомога зручнішого та сприятливішого податкового клімату для фізичних та юридичних осіб відповідно до їх запитів.

Відповідно, дотримання правил є підходом на основі добровільної спільної роботи суб'єктів податкового адміністрування за наявності довіри з двох сторін та транспарентності для досягнення необхідної поведінки суб'єкта оподаткування згідно з чинними нормативно-правовими податковими нормами за наявності вже закріплених правил та розуміння шляхів вирішення спірних питань. Орієнтир – формування чесних та транспарентних відносин між суб'єктами податкового адміністрування на базі двосторонньої довіри. Форма спільної роботи не укладається у межі закріплених податковим законодавством обов'язків, пов'язаних із наданням консультаційних послуг. Велике значення має взаємодія та наявність зворотного зв'язку від суб'єктів оподаткування.

Податкові органи застосовують цю модель роботи у різноманітних варіантах - партнерські комунікації, єдині форми угод чи закріплення нормативно-правовими документами реалізованих процедур. Однією з підстав практичного застосування підходу взаємного дотримання правил є те, що він не впливає на стан податкового середовища для суб'єктів оподаткування, які працюють в рамках цього підходу (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Основи підходу взаємного дотримання податкових правил

Показник	Суб'єкт оподаткування	Податкові органи
Зобов'язання	Направлення на постійній основі повної інформації щодо господарської діяльності та активів, що підлягають податковому обліку	Забезпечує сталість та незмінність податкових умов

Середовище	Має можливості внутрішнього податкового контролю. Гарантує коректність та достовірність інформації, що надається	Може довіряти отриманим даним. Гарантує процес взаємного прямування у комфортній для суб'єкта оподаткування формі
	Має технічні можливості обміну податковою інформацією	
Відмінні особливості	Основна частина спірних питань вирішується до подання податкової звітності	Частота наступного податкового контролю знижується
Плюси застосування	Скорочення ризиків скоєння фіскальних правопорушень. Придбання швидшої правової оцінки. Отримання можливості взаємодії з податковою інспекцією. Позитивний вплив на фіскальну репутацію платника податків. Розвиток методів моніторингу податкових ризиків. Підвищення рівня відповідальності	Зростання кількості платників податків, які перейшли на принципи добровільного дотримання податкових правил. Стимулювання підвищення коректності розрахунку податкових зобов'язань платників податків. Подальший розвиток сервісної функції, вдосконалення підходу управління згідно з профілем суб'єкта оподаткування. Реагування на формування ризиків фіскальних правопорушень у режимі реального часу. Підвищення результативності застосування обмежених ресурсів
	Формування середовища взаємовигідної довіри до суб'єктів податкового адміністрування.	

Як наочний приклад запобіжного підходу та аналог «взаємного дотримання податкових правил» виступає система податкового моніторингу, яка функціонує в нашій країні для великих платників податків. Податковий моніторинг являє собою новий спосіб здійснення податкового контролю, що замінює звичні перевірки платників податків цифровою комунікацією між собою суб'єктів податкового адміністрування за рахунок надання можливості дистанційного підключення до операційних систем організацій, самостійного отримання бухгалтерської та облікової документації в електронному вигляді.

Податковий моніторинг є новою дійсністю податкового контролю, що відповідає запиту цифрової економіки; вид податкового контролю, що передбачає повну цифрову взаємодію суб'єктів податкового адміністрування, що дозволяє побудувати партнерські відносини між компанією та податковим органом. При податковому моніторингу контроль здійснюється онлайн та з дотриманням транспарентності господарської діяльності організації для податкового органу, що дуже відрізняється зі звичними податковими перевітками.

Додамо, що цифрова трансформація способів комунікації платників податків та податкових органів, прозорість внутрішніх операцій організації для контрольних інспекцій згідно з податковим моніторингом згодом лише зростатиме, що повною мірою простежується у напрямку розвитку податкового законодавства. Можливість аналізувати первинні документи та бухгалтерську звітність суб'єкта оподаткування дає можливість податковому органу скоротити кількість запитуваних документів і сконцентрувати свої технічні та трудові ресурси на контролі тих видів комерційної діяльності, які найбільше схильні до ризику податкових порушень. Такий спосіб взаємодії дає можливість запобіжно детермінувати можливі податкові ризики, і навіть оперативно врегулювати спірні неоднозначні податкові ситуації, дозволяє попередньо, у процесі розрахунку комерційних угод, попередити формування податкових ризиків.

В межах податкового моніторингу суб'єкти оподаткування мають у своєму розпорядженні можливість отримати обґрунтоване роз'яснення податкового органу щодо розміру сплачуваного податку за конкретною угодою, доопрацювати помилки щодо розрахунку податкових зобов'язань і не допустити настання можливих податкових ризиків, а також неоднозначних ситуацій, оптимізувати доходи та витрати у підприємницькій діяльності. Мотивоване пояснення формується як з ініціативи ДПС України, так й виходячи з запиту суб'єкта господарювання. Завдяки мотивованим думкам податкової служби вдвічі

скорочується кількість невизначених податкових позицій, що знижує ризики прийняття помилкових рішень і впливає на фінансові показники компанії.

Основна мета податкового моніторингу полягає у зниженні собівартості податкового обліку та запобіганні некоректному податковому обліку. Більш результативно заздалегідь детермінувати податкове правопорушення через незнання чи навмисне, інформувати суб'єкт оподаткування та отримати коректно оформлену податкову документацію.

У разі поєднання даного підходу з неминучим електронним документообігом, прозорою системою контролю руху продуктів та послуг, автоматизованим податковим обліком та направленням документації до податкових органів компанії зможуть легко отримати доступ до облікової системи для здійснення податкового моніторингу, що кардинально відрізняється від традиційних способів податкового контролю.

Зазначимо, що ключова роль у трансформації податкових взаємин належить динамічній розробці та застосуванню у практичній діяльності податкового органу інноваційних цифрових рішень, які дають можливість не лише полегшити рутинні робочі процеси службовців податкових органів, а й сформувати зручні умови суб'єктам оподаткування для подання податкової звітності. Застосування ІКТ дозволяє платникам податків автоматизувати та полегшити механізм розрахунку податкового навантаження та взаємодії з податковими інспекціями з питання податкового обліку та виконання податкових зобов'язань.

Процес оподаткування легшає, скорочуючи терміни перерахування податкових зборів до бюджету з використанням інноваційних цифрових рішень, дозволяючи суб'єктам оподаткування отримувати запитувану податкову інформацію та здійснювати податкові платежі онлайн. Так, вже понад 80% податкових функцій реалізується з використанням великих даних, технологій

хмарного зберігання та обробки даних, максимальна увага приділяється сервісному розвитку.

Улаштування інформаційного поля податкової адміністрації формується за допомогою впровадження цифрових технологій та інформаційних систем одночасно, що дозволяє трансформувати податковий контроль у систему податкового спостереження за підприємницькою діяльністю громадян.

Аналізуючи цифрову трансформацію комунікації суб'єктів податкового адміністрування, слід зазначити закінчення першої фази формування «моделі цифрової зрілості», яка характеризується розробкою інтернет-сторінок, порталів та індивідуальних цифрових послуг. В даний час реалізується друга фаза – використання додатків для смартфонів та персональних сервісів.

На третій фазі податкове адміністрування, яке зараз випереджає більшість держав за рівнем цифровізації податкових сервісів, має перетворитися на адаптивну платформу, що працює виключно з цифровими джерелами даних і з цифровими ідентичностями платників податків, що оперує в режимі та з вбудованим податковим комплаєнсом. Податкові платежі здійснюватимуться суб'єктами оподаткування автоматизовано, підприємницька діяльність стане транспарентною, а податкові органи автоматизовано розраховуватимуть та стягуватимуть податки одночасно з проведенням операцій.

Таким чином, розвиток цифрової трансформації процесу комунікації суб'єктів податкового адміністрування дозволяє:

- забезпечити всім суб'єктам оподаткування віддалений доступ до інформаційних баз для деталізації податкових зобов'язань; створити платіжні документи та, не виходячи з дому, відправити податкові платежі до бюджетної системи країни; отримати роз'яснення з питань, що цікавлять, у частині оподаткування;

- сформувати відокремлений та постійний процес активної та пасивної взаємодії з суб'єктами оподаткування (із застосуванням сервісу зворотного зв'язку, цифрових рішень з аналітики даних та ін.);

- реалізувати можливості підвищення податкової грамотності та культури з найбільшим охопленням громадян, яке здатне забезпечити сучасні мультимедійні технології.

З метою подальшого вдосконалення та підвищення ефективності цифрової взаємодії ДПС України та суб'єктів оподаткування необхідно розробити та впровадити єдиний стандарт звітності, який використовується для передачі податкових даних між суб'єктами податкового адміністрування.

Внаслідок застосування єдиного стандарту ДПС України та незалежні аудитори результативніше та оперативніше здійснюють контроль податкової звітності та аудит компаній, виявляють податкові помилки та операції, що не відповідають податковому законодавству, скорочується документообіг, що полегшує процес комунікації з податковими інспекціями, він дає можливість податковим органам реалізовувати перевірки, не запитуючи зайвих документів.

З погляду податкового органу застосування єдиного стандарту дасть змогу знизити витрати за рахунок полегшеного доступу до податкової інформації. Стосовно міжнародного співробітництва легше взаємодіяти податковим інспекціям з різних юрисдикцій, оскільки єдиний стандарт формує можливість підвищити результативність обробки інформації щодо суб'єктів оподаткування.

З позиції бізнесу застосування єдиного стандарту податкової звітності зручне для компаній, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Продаж товарів та послуг у юрисдикціях, які використовують єдиний стандарт податкової звітності, скорочує адміністративні складнощі під час виконання податкових зобов'язань.

В умовах цифрової трансформації податкового адміністрування, зростання довіри у взаємовідносинах між податковими органами та платниками податків, розвитку податкового моніторингу та спрощення взаємодії з питань оподаткування відбувається перенесення функції податкового обліку з платників податків на податкові органи як на достатньо професійного гравця у податковій сфері . Таким чином, суб'єкти оподаткування скорочують свої витрати з даного виду діяльності, а податкові органи отримують можливість за рахунок автоматизації процесів податкового обліку збільшити кількість платників податків, включених до податкового моніторингу, що у результаті дозволить суттєво підвищити ефективність податкового адміністрування та збільшити обсяги податкових надходжень до Державного бюджету України.

Висновки до розділу 3

1. Досліджено детермінанти розвитку механізмів публічного управління податковою системою у контексті підвищення ефективності за допомогою цифрових технологій, а саме: зростання цифровізації та розробка нових аналітичних інструментів значно підвищили ефективність та результативність податкового адміністрування, скоротилося операційне навантаження на платників податків, формуються додаткові можливості, які дозволяють нівелювати деякі структурні обмеження існуючої системи податкового адміністрування за допомогою застосування сукупності ключових елементів цифрової трансформації податкового адміністрування, таких як: цифрова ідентифікація, зростання точок взаємодії з платниками податків, розширення підходів в управлінні даними, а також активне використання цифрових технологій, що у результаті дозволить створити комфортні та ефективні умови

для дотримання податкового законодавства та стимулювати зростання податкових доходів до бюджету країни.

2. Розвинуто екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою як невід'ємний процес цифрової трансформації економіки, основними принципами формування якого є: одноразове надання даних, несуперечність, сумісність, гармонізація, надійність та безперервність, економічна ефективність, стимулювання автоматизації, гнучкість, пропорційність, а також залучення бізнесу.

Запропоновано до реалізації підхід до впровадження ESG-принципів у податкову систему, що передбачає: повну доступність даних для органів публічного управління, полегшення процесу аналізу та контролю комерційної діяльності суб'єктів господарювання з позиції дотримання податкового законодавства, реформування операційного процесу податкового контролю та адміністрування, появу нових об'єктів оподаткування, обробку фінансових даних у частині податкової інформації із зовнішніх джерел, доопрацювання податкового законодавства відповідно до вимог ESG-принципів, появу спеціальних податкових режимів та пільг для бізнесу, збільшення бази оподаткування за рахунок зростання мотивації співробітників і персоналу.

3. Розвинуто підходи до взаємодії податкових органів з платниками податків у процесі цифрової трансформації економіки та суспільства в цілому, що полягають у трансформації податкового контролю у податковий моніторинг із запровадженням єдиної форми податкової звітності, яка застосовується при обміні податковими даними платниками податків з податковими органами через систему електронного документообігу, що відповідає принципу непомітності податкового адміністрування.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено вирішення важливого наукового завдання, що полягає в розробленні теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів публічного управління податковою системою з метою відповідності сучасним потребам суб'єктів господарювання для реалізації податкових зобов'язань. Отримані в процесі дослідження результати дають змогу сформулювати такі висновки:

1. У процесі визначення сутності понятійно-категорійного апарату дослідження уточнено поняття, а саме: податкова система, як сукупність різних режимів оподаткування, а в їх рамках податків і зборів, побудованих на підставі чітко сформульованих принципів, правил та процедур їх встановлення, введення в дію, контролю за своєчасністю та повнотою сплати та відповідальністю за їх несплату; податковий режим, як організаційно-фінансова категорія є побудованою системою податків (зборів) та оподаткування для різних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, з метою реалізації принципів загальності та справедливості та досягнення на цій основі найбільшого фіскального та регулюючого ефекту; податковий механізм як сукупність закріплених нормами податкового права елементів, форм і методів управління податковим процесом, що реалізується в рамках прийнятої концепції податкової політики в податковій системі, що діє.

2. Удосконалено класифікацію принципів функціонування механізмів публічного управління податковою системою, а саме: податкова справедливість (справедливість «по вертикалі»; справедливість «по горизонталі»; спрямованість оподаткування на економічний потенціал); економічна ефективність (грамотне

поєднання загального та спеціальних режимів оподаткування; встановлення податків з погляду економічної доцільності; створення умов для накопичення капіталу та інвестування його у виробництво; гнучкість податкової системи); правова визначеність (законність оподаткування; юридична наочність; стабільність; одноразовість оподаткування; усунення оподаткування податком податку; єдиний податковий простір); адміністративні засади (адміністративна ефективність; міжнародна сумісність).

3. Розроблено класифікацію механізмів публічного управління податковою системою залежно від рівнів реалізації (на мікроекономічному рівні, тобто на рівні суб'єктів господарювання; на макроекономічному рівні (державна цілеспрямовано фінансує з бюджету пріоритетні галузі, окремі регіони з метою збалансованого розвитку всього суспільства) та способів впливу (на дві сфери: податкове стимулювання та податкове стримування (дестимулювання).

4. Удосконалено адміністративно-правовий механізм організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення шляхом: чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків, що тягне за собою податкову та кримінальну відповідальність за незаконний обхід податків; визначення причин, які визначають можливість, а в ряді випадків і своєрідну необхідність, ухилення від сплати податків (психологічні, політичні, правові, економічні); поділу податкових правопорушень на три основні види (правопорушення, покарання за які встановлені в Податковому кодексі України; податкові адміністративні правопорушення; податкові кримінальні правопорушення).

5. З метою скорочення кількості спорів між платниками податків та податковою службою варто запровадити процедуру консультацій між податковою службою та платником податків перед прийняттям кінцевого рішення. Такі зміни також сприятимуть самостійному усуненню платником податків недоліків у своїй діяльності, а також підвищенню рівня довіри населення до податкових органів.

Доцільно провести методично-роз'яснювальну роботу серед посадових осіб податкового органу в контексті того, що недопуск з боку платника податків посадових осіб податкової органу до процесу інвентаризації не є належною та законною підставою для накладення адміністративного арешту. Запровадження цієї ініціативи надасть можливість зменшити кількість справ, що надходять до судів у зв'язку з оскарженням правомірності накладення адміністративного арешту.

6. З метою підвищення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій, бездіяльності Державної податкової служби та її територіальних органів доцільно передбачити можливість залучати до розгляду скарг третіх осіб, а саме: свідків, експертів, спеціалістів, перекладачів. Такі зміни сприятимуть узгодженню положень профільного законодавства та Закону України «Про адміністративну процедуру».

Запровадити публічний перелік на веб-сайті Податкового органу в мережі Інтернет з відомостями щодо правових позицій судів до конкретних питань податкового права, з яким має бути ознайомлено працівників Податкового органу. Це дозволить зменшити навантаження на судову систему, оскільки Податковий орган буде враховувати судову практику під час розгляду скарг, та підвищить рівень довіри населення. Подальші дослідження з цієї тематики можливі в аспекті розроблення механізмів покращення ефективності адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності Податкового органу щодо податкових правовідносин.

З метою забезпечення системності та об'єктивності в процесі прийняття рішень під час процедури адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкового органу варто запровадити ведення публічного реєстру таких рішень. У свою чергу це надасть можливість кожному суб'єкту господарювання, який має намір розпочинати процедуру адміністративного оскарження, проаналізувати практику вирішення подібних питань. Втілення в життя такого реєстру забезпечить реалізацію принципів відкритості та прозорості під час здійснення публічного управління та виконання посадовими особами органів податкової служби своїх функціональних обов'язків.

7. Визначено детермінанти розвитку механізмів публічного управління податковою системою у контексті підвищення ефективності за допомогою цифрових технологій, а саме щоб: зростання цифровізації та розробка нових аналітичних інструментів значно підвищили ефективність та результативність податкового адміністрування, скоротилося операційне навантаження на платників податків, формувалися додаткові можливості, які дозволяють нівелювати деякі структурні обмеження існуючої системи податкового адміністрування за допомогою застосування сукупності ключових елементів цифрової трансформації податкового адміністрування, таких як: цифрова ідентифікація, зростання точок взаємодії з платниками податків, розширення підходів в управлінні даними, а також активне використання цифрових технологій, що у результаті дозволить створити комфортні та ефективні умови для дотримання податкового законодавства та стимулювати зростання податкових доходів до бюджету країни.

8. Розвинуто екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою як невід'ємний процес цифрової трансформації економіки, основними принципами формування якого є: одноразове надання даних, несуперечність, сумісність, гармонізація, надійність та безперервність,

економічна ефективність, стимулювання автоматизації, гнучкість, пропорційність, а також залучення бізнесу.

Запропоновано до реалізації підхід до впровадження ESG-принципів у податкову систему, що передбачає: повну доступність даних для органів публічного управління, полегшення процесу аналізу та контролю комерційної діяльності суб'єктів господарювання з позиції дотримання податкового законодавства, реформування операційного процесу податкового контролю та адміністрування, появу нових об'єктів оподаткування, обробку фінансових даних у частині податкової інформації із зовнішніх джерел, доопрацювання податкового законодавства відповідно до вимог ESG-принципів, появу спеціальних податкових режимів та пільг для бізнесу, збільшення бази оподаткування за рахунок зростання мотивації співробітників і персоналу.

9. Розроблено підходи до взаємодії податкових органів з платниками податків у процесі цифрової трансформації економіки та суспільства в цілому, що полягають у трансформації податкового контролю у податковий моніторинг із запровадженням єдиної форми податкової звітності, яка застосовується при обміні податковими даними платниками податків з податковими органами через систему електронного документообігу, що відповідає принципу непомітності податкового адміністрування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / упоряд. В. П. Тимощук. Київ: Факт, 2003. 496 с.
2. Адміністративне оскарження рішень щодо неврахування таблиць даних та відповідності/невідповідності платника критеріям ризиковості, Портал ДПС України., 27.12.2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/741363.html>;
3. Азарян А.А., Турбоба І.С. Податок на нерухомість як один з інструментів бюджетно-податкової політики України. Сталий розвиток економіки. 2013. № 3. С. 371-374.
4. Артем'єва Н.А. Місце і роль податкового контролю в системі функцій державного управління в умовах розбудови правової держави. Наше право. 2013. № 6. С. 19-24.
5. Багацька К.В., Коваленко О.С. Управління фінансовою стійкістю підприємства в умовах реформування податкової системи. Облік і фінанси. 2013. № 1. С. 92-98.
6. Баланюк Л.Л. Реформування організації податкового контролю в Україні через використання механізмів електронно-банкотної платіжної системи. Європейські перспективи. 2013. № 9. С. 220-225.
7. Банера Н.П. Бухгалтерський облік і фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва в контексті реформування податкової системи в Україні. Наукові записки Української академії друкарства. 2012. № 2. С. 67-71.
8. Барвінська Є.С., Процак Н.Я. Особливості та перспективи сучасного етапу реформування податкової системи України. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 769. С. 331-336.

9. Березовська Л.О., Березовська І.В. Аналіз спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2013. Вип. 181(4). С. 53-58.

10. Белялов Т.Е., Коваленко Д.І. Удосконалення системи державного фінансового моніторингу за рахунок розширення податкової бази банківської діяльності з використанням мережі Інтернет. Актуальні проблеми економіки. 2013. № 3. С. 149-155.

11. Білінський Д.О. Правове регулювання податкових надходжень як складової публічної фінансової системи. Фінансове право. 2014. № 2. С. 10-12.

12. Бліщук К.М., Третяк Г. С. Актуальні питання реформування податкової системи. Демократичне врядування. 2012. Вип. 10. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeVr_2012_10_23.pdf.

13. Болотова Г.Д. Обмеження впливу на бізнес контрольно-наглядових органів як складова податкової політики. Економіка та право. 2013. № 1. С. 60-65.

14. Бондаренко І.М. Структурування фінансово-правової галузі: проблеми системи податкового права. Форум права. 2011. № 3. С. 71-75.

15. Боровик Н.А., Гаєвська О.М. Систематизація суперечностей у сфері податкового контролю та аналіз причин, які їх породжують як один із основних базисів створення моделі ефективної системи податкового контролю. Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. 2010. Вип. 7. С. 234-236.

16. Бородін І. Л. Функції публічного управління. *Юридичний вісник*. 2014. № 3. С. 24-29.

17. Боронос В.Г. Особливості реалізації бюджетно-податкової політики України та визначення напрямів її розвитку. Бізнес Інформ. 2012. № 6. С. 145-148.

18. Браславський Р.Г. Процедурне регулювання сплати податків і зборів. Митна справа. 2013. № 4 (2.2). С. 112-117.

19. Брежнєва-Єрмоленко О.В. Податкове планування в системі державного податкового менеджменту. Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. 2013. Т. 21, вип. 7 (1). С. 48-53.

20. Бусарєва Т.Г. Конвергенція податкових систем в ЄС як умова інтенсифікації регіональних інвестиційних процесів. Наука й економіка. 2013. Т. 1, Вип. 4. С. 239-250.

21. Буткевич С.А. Роль і місце Державної податкової служби України в антилегалізаційній системі. Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2011. Вип. 24. С. 125-134.

22. Вакарюк Л.В. Місце податкового права в системі фінансового права України. Актуальні проблеми держави і права. 2011. Вип. 62. С. 204-210.

23. Васюк Ю. М. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації: *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. Вип. 4. С. 51-56.

24. Веремчук Д.В. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2013. № 3. С. 13–18.

25. Виклюк М.І. , Мостіпан Ю.Є. Діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України. Фінансовий простір. 2013. № 3. С. 14-21.

26. Височанська М. Фіскальна ефективність непрямого оподаткування в Україні. Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер. : Економіка АПК. 2013. № 20 (1). С. 257-262.

27. Вишневський В.П. , Гурнак О.В., Вишневська О.М. Дослідження шляхів розвитку податкових систем: неокласична, інституціональна і еволюційна парадигми. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 11. С. 9-18.

28. Власюк С.А., Сорока Д.В. Ресурсні платежі податкової системи України. Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. 2012. Вип. 81 (2). С. 171-177.

29. Волков Д.О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України. Економіка промисловості. 2008. № 4. С. 28-36.

30. Воронкова О.М. Перспективи реалізації регулюючого потенціалу Податкового кодексу України. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. Вип. 1. С. 6-10.

31. Воронкова О.М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2011. № 2. С. 42-52.

32. Гаврилець В.А. Податкова політика як стратегічний напрям управління діяльністю підприємств. Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2014. Вип. 26. С. 62-67.

33. Галушка В.О. Державна податкова політика України: виклики та перспективи. Теорія та практика державного управління. 2008. Вип. 3. С. 300-305.

34. Галушка В.О. Державне регулювання зарубіжних податкових систем. Державне будівництво : електрон. фах. наук. зб. 2010. № 1. Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua>.

35. Галушка В.О. Механізми реалізації державної податкової політики України: недоліки та шляхи удосконалення. Спецпроект: аналіз наукових досліджень : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 30–31 трав. 2011 р. : у 7 т. Д. : Біла К. О., 2011. Т. 1. С. 3–5.

36. Галушка В.О. Сучасні механізми реалізації державної податкової політики. Менеджер : вісн. ДонДУУ. Донецьк: Вид-во ДонДУУ, 2011. № 3 (57). С. 120–123.

37. Гаруст Ю.В. Основні принципи діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації державної податкової політики. Європейські перспективи. 2014. № 5. С. 114-119.

38. Гаруст Ю.В. Система гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері. Форум права. 2014. № 1. С. 87–92.

39. Гаруст Ю.В. Характеристика територіальних органів з питань реалізації державної податкової політики в Україні. Наше право. 2014. № 5. С. 189-194.

40. Гордін О.Я. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість. Форум права. 2008. № 2. С. 80-85.

41. Гошовська В.В. Окремі аспекти удосконалення системи оцінювання якості податкового контролю в Україні. Економіка та управління АПК. 2012. Вип. 9. С. 136-140.

42. Гриценко В.Ю. Інструментарій податкового регулювання підприємств реального сектору економіки. Управління розвитком. 2013. № 21. С. 83-86.

43. Гудима О.В. Становлення та розвиток системи податкового адміністрування в Україні. Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. 2013. № 6. С. 100-103.

44. Гусак О.Ю. Податкові реформи в країнах Європейського Союзу як інструмент антикризової політики. Формування ринкових відносин в Україні. 2011. № 6. С. 29-34.

45. Гусєва В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків. Форум права . 2008. № 2. С. 86-89.

46. Гуцалюк О.І. Порівняльна характеристика податкової системи України та окремих зарубіжних країн. Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. 2012. Вип. 10. С. 444-449.

47. Девко С.Т. Гармонізація податкової політики країн Європейського Союзу в умовах інтеграції. Економічний вісник університету. 2013. Вип. 20(1). С. 138-142.

48. Дейнеко Л.В. Перспективні напрями вдосконалення функціонального розвитку податкової системи України. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 4. С. 24-29.

49. Денисенко С.А. Удосконалення системи регулювання відтворювальних процесів за наслідками реалізації регіональної податкової політики. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Економіка. 2013. Вип. 23. С. 20-25.

50. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ: Факт, 2003. 384 с.

51. Десятнюк О.М. Суб'єктивна компонента ризиковості розбудови податкової системи України. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка. 2012. Вип. 19. С. 13-17.

52. Доходи держбюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>

53. Дослідження стану бізнесу в Україні за період грудень 2023 – січень 2024 / Дія.Бізнес. URL: https://business.diiia.gov.ua/uploads/7/37703-rezul_tati_opituvanna_biznesu_sicen_2024_1.pdf.

54. Дослідження стану бізнесу в Україні станом на серпень 2023 р. URL: https://business.diiia.gov.ua/uploads/6/33080-stan_ta_potrebi_biznesu_v_umovah_vijni_rezul_tati_opituvanna_v_serpni.pdf.

55. Драган І.В. Удосконалення податкового інструментарію державного регулювання у сфері використання природно-ресурсного потенціалу. Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. 2011. № 2. С. 72-79.

56. Дубинецька П.П. Оцінювання результативності реформування податкової системи України. Економічний простір. 2014. № 85. С. 114-124.

57. Жабський В.І. Концепція соціальної податкової системи у цифровій економіці. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції : матеріали IV Міжнар. наук.–практ. Інтернет-конф. (20 листопада 2024 р., м. Херсон – м. Хмельницький). Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2024. С. 119-121.

58. Жабський В.І. Механізми публічного адміністрування податком на прибуток підприємств у контексті господарських відносин з контрагентами. Теоретико-практичні засади управління, економіки та природокористування: аспекти реінтеграції Криму в господарський комплекс України : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 14 листопада 2024 року) / упоряд. О. М. Клименко. – Одеса : Олді+, 2024. С. 83-86.

59. Жабський В.І. Механізми публічного управління в сфері адміністрування податку на додану вартість. Державне управління: удосконалення та розвиток. № 2, 2024. С. 1-19. URL: <https://nayka.com.ua/index.php/dy/article/view/3013/3049>.

60. Жабський В.І. Механізми публічного управління під час проведення податкових перевірок. Актуальні питання у сучасній науці. 2024. № 11 (29). С. 330-342.

61. Жабський В.І. Податкове регулювання господарської діяльності. Національна безпека в умовах війни, післявоєнної відбудови та глобальних викликів ХХІ століття: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 12-13 грудня 2024 року. – Житомир: Житомирська політехніка, 2024. С. 72-75.

62. Жабський В.І. Публічно-правові механізми оскарження рішень податкового органу. Вчені записки Таврійського національного університету

імені В.І. Вернадського. Серія: Публічне управління та адміністрування. № 2, 2024. С. 48-54.

63. Жабський В.І. Реформування механізмів публічно-правового регулювання корпоративного управління в державних підприємствах. VII Міжнародна науково-практична конференція «Теоретичні аспекти та практичні проблеми управління, економіки та природокористування в Україні» 2-3.11.2023. С. 29-31.

64. Жидяк О.Р. Теоретичні аспекти побудови податкової системи в аграрній сфері. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 2 (1). С. 111-121.

65. Житний І.І. Аналіз стану податкової системи в контексті реформ, запроваджених Податковим кодексом України. Управління розвитком. 2013. № 21. С. 88-91.

66. Жукевич О. Ефективність податкової системи України: принципи оподаткування та напрями реформування законодавчої бази. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2009. № 2. С. 105-114.

67. Звіт Ради бізнес-омбудсмена за результатами розслідування за власною ініціативою «Податкові перевірки – перевіряй, але довіряй» / Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/podatkovii-perevirky-v2.pdf>.

68. Зицик С. Правовий механізм оскарження рішень органів державної податкової служби. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 4. С. 40-43.

69. Іваницька М.П. Напрями посилення ролі податкових надходжень у системі доходів міських бюджетів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 8. С. 297-301.

70. Івашко О.А. Проблеми на напрями вдосконалення податкової політики України. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Сер. : Економіка. 2011. Вип. 16. С. 38-42.

71. Ільяшенко В.А. Дослідження тенденцій розвитку системи глобального податкового регулювання. Теорія та практика державного управління. 2013. Вип. 1. С. 169-179.

72. Ільяшенко В.А. Податкова система: проблеми оподаткування та шляхи удосконалення. Наука й економіка . 2014. Вип. 1. С. 13-18.

73. Ільяшенко В.А. Розвиток податкової системи України в умовах євроінтеграції. Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. 2013. № 2. С. 15-20.

74. Інформація про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на рішення контролюючих органів (податкові повідомлення-рішення, рішень, вимог, постанов). Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/623/742507/Dodatok_.pdf.

75. Капустник В.В. До питання різновидів періодів часу в податково-правовому регулюванні. Журнал східноєвропейського права. 2014. № 2. С. 96-101.

76. Карапетян О. А. Роль публічного адміністрування в формуванні демократичного суспільства держави. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 16. С. 77-85.

77. Карлін М.І. Теоретична і практичні проблеми функціонування фінансової системи високо дотаційного регіону в умовах дії Податкового кодексу України. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка. 2011. Вип. 17. С. 90-98.

78. Карлін М.І. Шляхи реформування податкової системи України у посткризовий період. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка. 2010. Вип. 14. С. 16-23.

79. Карлова І.О. Проблеми податкової системи та шляхи їх вирішення в умовах трансформаційних змін економічної моделі України. Управління

проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. 2012. Вип. 10. С. 488-495.

80. Кармінська-Белоброва М.В. Податкова система держави: визначення критеріїв оптимальності. Теорія та практика державного управління. 2010. Вип. 4. С. 321-327.

81. Касперович Ю.В. Доходи бюджету та податкові пільги в системі фінансово-економічного регулювання. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2012. № 1. С. 154-172.

82. Квартальний звіт Ради бізнес-омбудсмена України за період з 01 липня по 30 вересня 2023 року. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/3q-2023-ua-1.pdf>

83. Князькова В.Я. Регуляторні властивості спеціальних податкових режимів та механізм їх реалізації: теоретичний підхід до визначення. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 12. С. 37-41.

84. Коваль В.Ф. Актуальні питання структурної побудови системи державної податкової служби України. Форум права. 2012. № 1. С. 474-479.

85. Коваль В.Ф. Щодо питання матеріально-технічного забезпечення взаємодії структурних підрозділів системи органів Державної податкової служби України. Право і Безпека. 2012. № 2. С. 44-48.

86. Ковальчук І.В. Правове регулювання податкових відносин у рамках Європейського союзу. Форум права. 2011. № 2. С. 410-416.

87. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

88. 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.

89. Компанець М.О. Напрями вдосконалення податкової політики України. Управління розвитком. 2014. № 5. С. 90-91.

90. Кондратенко М.Б. Систематизація наукових підходів до розкриття змісту поняття «податкове навантаження». Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка. 2013. Вип. 21. С. 172-176.

91. Кондратенко Н.Г. Основні напрями формування податкової політики держави. Економіка промисловості. 2010. № 3. С. 21-25.

92. Конституція України: Закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

93. Коротун В.І. Перспективні напрями підвищення фіскальної ефективності податкової системи України. Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2014. Вип. 26. С. 211-219.

94. Костяна О.В. Аналіз впливу заходів дискреційної податкової політики на бази оподаткування прямих податків. Бізнес Інформ. 2012. № 7. С. 141-145.

95. Котенко А.М. Передумови договірного регулювання порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Актуальні проблеми держави і права. 2011. Вип. 62. С. 250-257.

96. Кравцова Т. М., Солонар А. В. Поняття та принципи діяльності публічної адміністрації. *Форум права*. 2010. № 4. С. 522-525.

97. Кризська Р. Використання податкових інструментів регулювання інвестиційно-інноваційних процесів у системі антикризових заходів України. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2009. Вип. 2. С. 112-119.

98. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.

99. Крисоватий І.А. Аналіз трактувань поняття "податкове регулювання інноваційної діяльності" у працях зарубіжних та вітчизняних вчених. Інноваційна економіка. 2013. № 11. С. 214-220.

100. Крушельницька Т. Інституціоналізація податкової системи України на синергетичних засадах. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2011. Вип. 2. С. 138-144.

101. Крушельницька Т.А. Розвиток теорії державного управління податковою системою в умовах економічної кризи. Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. 2010. № 1. С. 14-17.

102. Кучерова Г.Ю. Соціально-економічні аспекти розвитку держави в контексті її сучасної податкової політики. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 4. С. 152-157.

103. Кучерова І.М. Конвергенція національних податкових систем: здобутки та перспективи. Сталій розвиток економіки. 2013. № 4. С. 400-404.

104. Лаврешов А.Ю. Теоретико-методичні основи побудови податкової системи в Україні. Публічне управління: теорія та практика. 2013. Вип. 4. С. 52-57.

105. Лазур С.П. Особливості формування податкової системи в сучасних умовах. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.3. С. 228-233.

106. Лазур С.П. Реформування податкової системи в парадигмі сталого розвитку. Ефективність державного управління. 2013. Вип. 34. С. 333-339.

107. Лазур С.П. Податкове навантаження як критерій оцінювання якості податкової політики України. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.1. С. 285-291.

108. Литвиненко Я.В. Удосконалення регулювання податку на прибуток у сучасних умовах розвитку економіки України. Бізнес Інформ. 2012. № 5. С. 207-209.
109. Литвишко Т.В. Теоретико-методологічні засади формування та розвитку податкової системи України. Управління розвитком. 2014. № 5. С. 94-96.
110. Лук'яненко К.С. Податкове регулювання в Україні. Економіка будівництва і міського господарства. 2013. Т. 9, № 3. С. 243-251.
111. Лукановська І.Р. Досвід європейських країн щодо здійснення податкової політики. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.5. С. 271-276.
112. Магопець О.А. Формування податкової політики на основі використання механізму податкового адміністрування. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18 (2). С. 140-146.
113. Мадзігон В. Державне регулювання підприємницької діяльності на основі податків та оборотності капіталу його складу і структури. Молодь і ринок. 2014. № 1. С. 33-39.
114. Максимова Н.О. Особливості реформування податкової системи України за умов дії Податкового кодексу. Економічний вісник Донбасу. 2013. № 2. С. 112-116.
115. Малініна Н.М. Концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2012. № 1. С. 242-260.
116. Малініна Н.М. Оцінювання ефективності спеціальних режимів прямого оподаткування в сільському господарстві та шляхи їх оптимізації. Економічний часопис-XXI. 2013. № 5-6(2). С. 41-44.

117. Малютін І. А. Податкова перевірка – особливий метод державного фінансового контролю. Правове регулювання економіки: зб. наук. праць. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», Юридичний ф-т. Київ : КНЕУ, 2008. Вип. 8. С. 58–68.

118. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2007. 20 с.

119. Мартинюк І.В. Критерії формування податкової політики, спрямованої на еколого-економічний розвиток країни. Економічний простір . 2013. № 70. С. 284-293.

120. Мельник М.І. Місце податкового механізму у системі державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України. Університетські наукові записки. 2012. № 2. С. 326-332.

121. Мельниченко Б. Б. Функції публічного управління: поняття та види. *Право і суспільство*. 2019. № 5. Ч. 2. С. 55-61.

122. Мерщанська А.П. Вплив податкової політики на розвиток малого підприємництва в Україні. Управління розвитком. 2013. № 19. С. 39-41.

123. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

124. Михайлов В.В. Спеціальні критерії класифікації податків і зборів, що входять до податкової системи України. Форум права. 2013. № 2. С. 366–370.

125. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 4. С. 479-486.

126. Міньковська М.В. Вплив дії податкової системи на розвиток підприємства. Економіка промисловості. 2011. № 4. С. 241-255.

127. Міняйленко К.О. Економічна сутність прямого і непрямого оподаткування в Україні. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 101-103.

128. 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.

129. Молдован О.О. Стратегічні пріоритети реформування податкової системи України. *Стратегічні пріоритети*. 2014. № 1. С. 32-40.

130. Молодченко Т.Г. Реформування податкової системи в Україні: передумови й альтернативи. *Актуальні проблеми державного управління*. 2010. № 1. С. 313-317.

131. Мордвін І.А. Місце податкових органів у системі суб'єктів надання адміністративних послуг в Україні. *Форум права*. 2013. № 1. С. 710-714.

132. Науковий висновок Науково-консультативної ради при Верховному Суді щодо застосування статей 22, 1173, 1174 Цивільного кодексу України, статей 198, 201 Податкового кодексу України. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/nauk_visn/Nauk_visn_925_556_21.pdf.

133. Ногінова Н.М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Сер. : Економіка. 2014. Вип. 25. С. 141-145.

134. Обушна Н. Публічне управління як нова модель організації державного управління в Україні: теоретичний аспект. *Збірник наукових праць «Ефективність державного управління»*. 2015. № 44. С. 53-63.

135. Оксененко А.А. Аналіз світового досвіду реалізації податкової політики та визначення впливу податків на соціально-економічний розвиток країни. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 2. С. 11-17.

136. Олейнікова Л.Г. Реформування моделі податкового контролю як елемента конкурентоспроможної податкової системи. Формування ринкових відносин в Україні. 2011. № 6. С. 49-53.

137. Оніщик Ю.В. Категорії податкового права: поняття, ознаки, сутність. Адвокат. 2010. № 2. С. 32-35.

138. Основні показники контрольної-перевірочної роботи Департаменту податкового аудиту Державної податкової служби України за січень-грудень 2023 року / Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/543/656757/za_12_2023_narostayuchim.xls

139. Основні показники контрольної-перевірочної роботи Департаменту податкового аудиту Державної податкової служби України за січень-березень 2024 року / Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/543/656757/za_03_2024_narostayuchim.xls .

140. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України Режим доступу: www.sfs.gov.ua.

141. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

142. Пістун Т.Т. Оцінка мультиплікативних ефектів у контексті аналізу впливу податкової політики на макроекономічні процеси. Бізнес Інформ. 2014. № 8. С. 247-252.

143. Погребняк А.В. Проблеми та способи покращення податкової політики України. Управління розвитком. 2014. № 5. С. 129-130.

144. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>;

145. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>;

146. Постанова Верховного Суду від 13 лютого 2019 р., судова справа № 820/817/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79791624>.

147. 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.

148. Приходько Б.В. Теоретико-методологічні засади координації грошово-кредитної та бюджетно-податкової політики. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2013. Вип. 2. С. 248-259.

149. Про адміністративну процедуру : Закон України, № 2073-IX від 17.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>;

150. Про затвердження Змін до Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ Міністерства фінансів України від 12.01.2023 № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0298-23#Text>.

151. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.

152. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р., № 1165, Київ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%B>.

153. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників: наказ Міністерства фінансів України від 24 червня 2015 р. № 524 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>.

154. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02 червня 2016 р. № 1402-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#top>.

155. Проскура К.П. Аналіз розвитку та ефективності застосування в Україні системи електронної податкової звітності. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2014. № 1. С. 103-110.

156. Процак Н.Я. Еволюція форм та методів податкового регулювання на регіональному рівні. Ефективність державного управління. 2012. Вип. 32. С. 158-166. -

157. Процак Н.Я. Податкове адміністрування як інструмент реалізації податкової політики. Ефективність державного управління. 2013. Вип. 37. С. 430-435.

158. Публічне управління: термінологічний словник /за ред. Куйбіди В. С., Білинської М. М., Петрос О. М. Київ: НАДУ, 2018. 224 с.

159. Ручкіна В.М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2013. № 1. С. 197-205.

160. Савченко К.В. Податкові інструменти реалізації стабілізаційної політики в Україні. Економіка. Управління. Інновації. 2012. № 2. С. 31-37.

161. Сарана С.В. Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України. Форум права. 2009. № 2. С. 379-383.

162. Сафонова О.Д. Податкова система України: сучасний стан та вплив на економіку країни. Економіка харчової промисловості. 2013. № 3. С. 13-17.

163. Сахарук Д.В. Оцінка ролі податкової політики в соціальному розвитку держави. Управління розвитком. 2013. № 21. С. 136-137.

164. Свириденко В.М. Значення принципів права у регулюванні податкових відносин та розв'язанні податкових конфліктів. Актуальні проблеми держави і права. 2011. Вип. 58. С. 511-516.

165. Свистун Є.М. Податкове регулювання інвестиційно-інноваційного простору України. Інноваційна економіка. 2013. № 1. С. 250-253.

166. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2013. № 5. С. 57-69.

167. Свищук А.С. Основні підходи до класифікації податкового регулювання економіки. Економіка. Фінанси. Право. 2013. № 12. С. 16-19.

168. Синчак В.П. Податкові інструменти державного регулювання в сільському господарстві. Університетські наукові записки. 2006. № 1. С. 322-327.

169. Синчак В.П. Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави. Облік і фінанси. 2012. № 3. С. 113-120.

170. Синчак В.П. Теоретичні аспекти побудови податкової системи в сільському господарстві. Університетські наукові записки. 2005. № 4. С. 341-347.

171. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації» / Рада бізнес-омбудсмена. 80 с. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/2_2019_sytem_ua.pdf.

172. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Адміністрування податків, які сплачує бізнес» / Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/admtaxesukr.pdf>.

173. Сітшаєва Л.З. Пріоритети реалізації податкової політики України в сучасних умовах. Формування ринкових відносин в Україні. 2011. № 4. С. 24-28.

174. Скорнякова Ю.Б. Удосконалення системи податкового обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Наука й економіка. 2013. Вип. 3. С. 64-72.

175. Скоробогач В.І. Розуміння податку як правової категорії передумова міцної побудови податкової системи. *Держава та регіони. Сер. : Право.* 2014. № 1. С. 62-65.

176. Скуратівський А.В. Особливості регулятивного потенціалу правової культури. *Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права.* 2004. № 1-2. С. 31-36.

177. Соколенко О. Л. Адміністративне оскарження як форма захисту прав громадян у діяльності правоохоронних органів. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2012. № 636. С. 83-87.

178. Сотніченко О.А. Роль непрямих податків у регулюванні товарообороту зовнішньої торгівлі. *Актуальні проблеми економіки.* 2013. № 4. С. 238-243.

179. Стан розгляду судових справ (станом на 01.03.2024). Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/763500.html>.

180. Статистична інформація Ради бізнес-омбудсмена України щодо отриманих скарг. URL: <https://boi.org.ua/stats/>

181. Статистична інформація Ради бізнес-омбудсмена щодо ТОП-5 предметів скарг за 2023 рік. Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/stats/>

182. Степанюк Н.А. Трансформаційні процеси у податковій системі України. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія».* Сер. : Економіка. 2011. Вип. 16. С. 77-81.

183. Стовбун Т.О. Податкова система як фактор стимулювання інноваційної діяльності в Україні. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди. «Економіка».* 2013. Вип. 13. С. 114-120.

184. Сухарська І.Я. Вплив нормативно-правового забезпечення податкової політики на інститут підприємництва. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка. 2010. Вип. 15. С. 108-116.
185. Сушкова О.Є. Методичний підхід до оцінки впливу податкового регулювання на рівень економічного розвитку регіону. Вісник соціально-економічних досліджень. 2012. Вип. 3 (2). С. 195-203.
186. Татарова Т. О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. № 4. С. 113-122.
187. Тимошенко А.О. Теоретичні основи формування системи податкового контролю. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 12. С. 53-56.
188. Тишковська Н.Л. Податкова система в Україні: історико-правові аспекти становлення. Трипільська цивілізація. 2012. № 7. С. 78-84.
189. Ткаченко А.В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 128-133.
190. Товкун Л.В. Принципи податкового права і податкова політика. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2013. Вип. 25. С. 150-158.
191. Тополь Ю.О. Поняття податкової системи в контексті нормативно-правової лексики. Університетські наукові записки. 2009. № 3. С. 171-176.
192. Тофан І. Особливості податкової політики та напрями її вдосконалення у Львівській області. Аграрна економіка. 2013. Т. 6, № 1-2. С. 70-74.
193. Трофімова Л.В. Податкова політика і податкова система. Форум права. 2010. № 1. С. 364-370.

194. Трофімова Л.В. Удосконалення правового регулювання податкових відносин: питання теорії і практики фінансової політики. Часопис Київського університету права. 2014. № 1. С. 126-134.

195. Тулуш Л.Д. Податкове регулювання доходності сільськогосподарського виробництва. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2011. № 1. С. 583-593.

196. Турянський Ю.І. Податкова політика та механізм її реалізації. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.6. С. 293-299.

197. Турянський Ю.І. Податкова реформа у системі заходів антикризового регулювання економіки України. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.5. С. 315-320.

198. Убогий С. А., Мельник О. М. Право на оскарження рішень податкових органів як дієва правова гарантія захисту прав та законних інтересів платника податків. *Вісник Академії праці і соціальних відносин і туризму. Серія: Право та державне управління*. 2013. № 1. С. 137-142.

199. Федоров В.В. Теоретичні засади механізмів державного управління податковою системою. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2013. № 12. Режим доступу до журналу: <http://www.dy.nayka.com.ua>.

200. Хмеленко І.В. Напрямки вдосконалення механізму поповнення державного та місцевого бюджетів у сфері податкової політики України. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2013. № 16. С. 70-74.

201. Хмеленко І.В. Принцип справедливості та соціальної спрямованості у сфері податкової політики України. Часопис економічних реформ. 2013. № 3. С. 56-61.

202. Ходжаева Д.Б. Податково-бюджетна політика і економічний потенціал. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10 (2). С. 276-282.

203. Цап І.М. Міжнародний досвід державного реформування податкових систем та можливості його застосування в Україні. Ефективність державного управління. 2014. Вип. 39. С. 65-73.

204. Цельєв О. В. Право на оскарження рішень органів публічної влади та їхніх посадових осіб як складова верховенства права. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2017. Том 200. С. 72-79.

205. Цуркан І.М. Стимулювання економічного розвитку промислових підприємств засобами податкового регулювання. Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. 2006. Вип. 12. С. 261-267.

206. Чайка В.В. Фінансово-правове регулювання гармонізації прямих податків у державах європейського союзу: досвід для України. Наше право. 2013. № 11. С. 191-196.

207. Чала О.А. Сучасна податкова система: інноваційні процеси. Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. 2013. № 6. С. 133-136.

208. Човган Ю.М. Сутність податкової політики держави. Управління розвитком . 2013. № 21. С. 81-83.

209. Чумакова О.О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація. Теорія та практика державного управління. 2013. Вип. 3. С. 273-282.

210. Чуркіна І.Є. Розвиток податкової системи України. Економіка і управління. 2011. № 3. С. 57-60.

211. Шаров Ю. П. Інноваційні інструменти публічного адміністрування: європейський контекст. *Публічне управління: теорія та практика*. 2010. № 1. С. 5-9.

212. Шкільова Н.В. До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в податковій системі: порівняльно-правовий аспект. Держава та регіони. Сер. : Право. 2013. № 1. С. 119-122.

213. Юга І.П. Податкова система України в умовах трансформаційного періоду національної економіки. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 4. С. 59-62.

214. Юрій С.М. Податкова система України: становлення та розвиток. Економічний форум. 2014. № 3. С. 286-292.

215. Ясенова І.Б. Структурне моделювання механізму податкового регулювання інноваційної діяльності. Економічні інновації. 2013. Вип. 52. С. 217-223.

216. Ясько І.В. Податкова система України крізь призму системно-структурного методу. Митна справа. 2014. № 2(2.2). С. 129-135.

217. Smith A. Inquiry in to the Natuie and Causes of the Wealth of Nations. 1776. URL: <http://gesd.free.fr/smith76bis.pdf>.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Жабський В.І. Публічно-правові механізми оскарження рішень податкового органу. Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Публічне управління та адміністрування. № 2, 2024. С. 48-54.
2. Жабський В.І. Механізми публічного управління в сфері адміністрування податку на додану вартість. Державне управління: удосконалення та розвиток. № 2, 2024. С. 1-19. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/dy/article/view/3013/3049>
3. Жабський В.І. Механізми публічного управління під час проведення податкових перевірок. Актуальні питання у сучасній науці. 2024. № 11 (29). С. 330-342.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

Тези конференцій

4. Жабський В.І. Реформування механізмів публічно-правового регулювання корпоративного управління в державних підприємствах. VII Міжнародна науково-практична конференція «Теоретичні аспекти та практичні проблеми управління, економіки та природокористування в Україні» 2-3.11.2023. – С. 29-31/
5. Жабський В.І. Механізми публічного адміністрування податком на прибуток підприємств у контексті господарських відносин з контрагентами.

Теоретико-практичні засади управління, економіки та природокористування: аспекти реінтеграції Криму в господарський комплекс України : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 14 листопада 2024 року) / упоряд. О. М. Клименко. – Одеса : Олді+, 2024. С. 83-86.

6. Жабський В.І. Концепція соціальної податкової системи у цифровій економіці. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аудиту, оподаткування та аналізу в умовах міжнародної інтеграції : матеріали IV Міжнар. наук.–практ. Інтернет-конф. (20 листопада 2024 р., м. Херсон – м. Хмельницький). Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2024. С. 119-121.

7. Жабський В.І. Податкове регулювання господарської діяльності. Національна безпека в умовах війни, післявоєнної відбудови та глобальних викликів ХХІ століття: збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 12-13 грудня 2024 року. – Житомир: Житомирська політехніка, 2024. С. 72-75.

8. Жабський В.І. Публічно-правовий механізм організації податкового контролю при здійсненні перевірок щодо дотримання валютного законодавства. Теоретико-практичні засади управління, економіки та природокористування: аспекти реінтеграції Криму в господарський комплекс України: матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 11 листопада 2025 року) / упоряд. Д. В. Починок. – Київ, 2025. С. 64-67.



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 24.02.2025 р. № 162 162/99-00-24-01-03-02 На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів наукових досліджень Жабського Владислава
Ігоровича за темою
«Удосконалення механізмів публічного управління податковою системою
України»

Прийнято до впровадження запропоновані Жабським Владиславом Ігоровичем підходи до впровадження ESG-принципів у податкову систему, що передбачає: повну доступність даних для органів публічного управління, полегшення процесу аналізу та контролю комерційної діяльності суб'єктів господарювання з позиції дотримання податкового законодавства, реформування операційного процесу податкового контролю та адміністрування, появу нових об'єктів оподаткування, обробку фінансових даних у частині податкової інформації із зовнішніх джерел, доопрацювання податкового законодавства відповідно до вимог ESG-принципів, появу спеціальних податкових режимів та пільг для бізнесу, збільшення бази оподаткування за рахунок зростання мотивації співробітників.

В. о. заступника Голови

Олександр Швидаков 284 18 20

Андрій ТРОЦКО

К
Державна податкова служба України
162/99-00-24-01-03-02 від 24.02.2025



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

від _____ 20__ р. № _____ На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів наукових досліджень Жабського
Владислава Ігоревича за темою
«Удосконалення механізмів публічного управління податковою
системою України»

Прийнято до впровадження запропонований Жабським Владиславом Ігоревичем екосистемний підхід до реформування механізмів публічного управління податковою системою як невід'ємний процес цифрової трансформації економіки, основними принципами формування якого є: одноразове надання даних, несуперечність, сумісність, гармонізація, надійність та безперервність, економічна ефективність, стимулювання автоматизації, гнучкість, пропорційність, а також залучення бізнесу.

Перший заступник Міністра

Роман ЄРМОЛИЧЕВ

Денис Хохлов 277 54 42

Міністерство фінансів України



26100-05-10/36962 від 04.09.2025



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ОБІО»

10025, Україна, м.Житомир, вул. Промислова, 6

е-mail: izovat@izovat.ua www.izovat.ua

тел./факс: +38 0 412-412-412

Вих. № 984/06
від «08» 10 2025 р.

За місцем вимоги

ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукових досліджень Жабського
Владислава Ігоровича за темою
«Удосконалення механізмів публічного управління податковою
системою України»**

В ТОВ «ОБІО» прийнято до впровадження запропоновані Жабським Владиславом Ігоровичем підходи до формування адміністративно-правового механізму організації податкового контролю, застосування податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення шляхом: чіткого поділу понять оптимізації податків платниками (корпоративне податкове планування) та ухилення від податків, що тягне за собою податкову та кримінальну відповідальність за незаконний обхід податків; враховані пропозиції Жабського В.І. щодо поділу податкових правопорушень на три основні види (правопорушення, покарання за які встановлені в Податковому кодексі України; податкові адміністративні правопорушення; податкові кримінальні правопорушення).

Директор



Олег БОДНАРЧУК



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТАВРІЙСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ В. І. ВЕРНАДСЬКОГО

V. I. VERNADSKY TAURIDA NATIONAL UNIVERSITY
 вул. Джона Маккейна (І. Кудрі), 33, м. Київ, 01042,
 тел. (044) 529 05-16, <http://tnu.edu.ua>,
 e-mail: crimea.tnu@gmail.com код ЄДРПОУ 02070967

13.01.2026 № 18

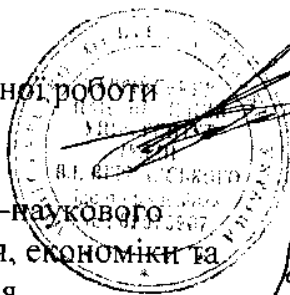
на № _____ від _____

Довідка про впровадження
у навчальний процес результатів наукового дослідження Жабського
Владислава Ігоровича за темою «Удосконалення механізмів публічного
управління податковою системою України»

Ректорат Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського засвідчує, що розробки дисертаційного дослідження Жабського Владислава Ігоровича за темою «Удосконалення механізмів публічного управління податковою системою України» знайшли практичне застосування в навчальному процесі при підготовці магістрів з публічного управління та адміністрування.

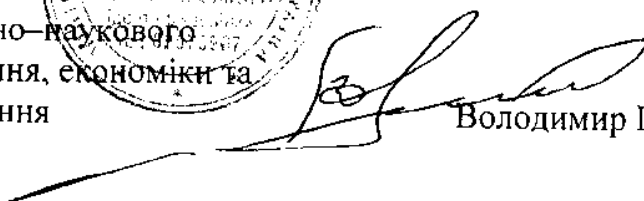
Матеріали дисертації використані при підготовці програм навчальних курсів: «Стратегічне публічне управління», «Економіка та врядування».

Проректор з навчальної роботи



Володимир КУЧЕРЯВИЙ

Директор навчально-наукового
 Інституту управління, економіки та
 природокористування



Володимир ГОРНИК