

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

НАУМЕНКО КОСТЯНТИН ВАЛЕРІЙОВИЧ

УДК 327.88:659.441.12

ДИСЕРТАЦІЯ
УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ
БЕЗПЕКИ ЯК СКЛАДОВОЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ В СИСТЕМІ
ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Спеціальність 281 «Публічне управління та адміністрування»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування».

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

_____ (Науменко К.В.)

(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник –
Яровой Тихон Сергійович,
доктор наук з державного управління, доцент

АНОТАЦІЯ

Науменко К. В. Удосконалення механізмів забезпечення податкової безпеки як складової національної безпеки в системі державного управління. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі публічного управління та адміністрування за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування». – Міжрегіональна Академія управління персоналом. – Київ, 2025.

Дисертацію присвячено актуальним проблемам становлення та розвитку механізмів реалізації державної політики у сфері податкової безпеки як складової національної безпеки. Податкова безпека у цьому контексті розглядається як критично важливий інструмент забезпечення економічної стабільності, фінансової незалежності та стійкості держави перед внутрішніми й зовнішніми загрозами. Її ефективне функціонування визначає здатність держави протистояти викликам, пов'язаним з тінізацією економіки, відтоком капіталу, втратами бюджету, а також збереженням соціального балансу та довіри до інститутів влади.

Визначено особливості ефективного правового механізму взаємодії органів публічної влади щодо забезпечення податкової безпеки у державі та координації їх діяльності в контексті загальнонаціональної системи безпеки. Розглянуто характерні особливості функціонування системи національної безпеки у сфері оподаткування, визначені основні взаємозв'язки її ключових компонентів, зокрема фінансової, економічної, правової та інформаційної безпеки.

Аналіз наукових праць з питань податкової безпеки спонукав до розгляду наявних концептуальних підходів щодо визначення її сутності у різних вітчизняних та іноземних колах і наукових школах. На базі досліджень сучасного стану інституційного та нормативно-правового забезпечення податкової безпеки в Україні, проаналізовано класифікацію можливих загроз за такими критеріями: напрями, мета, форми, засоби, способи, періодичність, об'єкти, тривалість,

рівень впливу на об'єкти податкової безпеки. Особливу увагу приділено загрозам, які мають потенціал трансформуватися у системні виклики для національної безпеки загалом.

Обґрунтовано порівняльний аналіз ключових компонентів політико-правових механізмів публічного адміністрування податковою безпекою як в Україні, так і в країнах близького та далекого зарубіжжя, що дозволило виявити ефективні управлінські практики інтеграції податкової політики в загальну систему національної безпеки.

Аналіз теоретичних основ розроблення та функціонування державної політики у сфері податкової безпеки дав підстави констатувати, що у вітчизняних наукових колах дослідженням цього питання та проблем удосконалення механізмів забезпечення безпеки у сфері оподаткування займалися значна кількість науковців, зокрема: О. О. Молдован, Ю. Б. Іванов, В. Л. Дикань, Ю. М. Полонська, Д. Н. Тихонов, А. Ю. Чиж, І. Г. Кеменяш, М. І. Виклюк, О. О. Глущенко, О. Є. Власова, І. О. Цимбалюк та ін. Окрім того, обґрунтовано, що у науці публічного управління поки що не існує уніфікованого визначення поняття «державна політика сфери забезпечення податкової безпеки», адже розкриття сутності цієї категорії у сучасній науковій думці не досить детальне.

Паралельно із розвитком цього напрямку у сфері публічного управління, активно досліджувалися питання національної безпеки як цілісної багатокомпонентної системи. Серед провідних українських науковців, що зробили значний внесок у розвиток теорії національної безпеки, варто виділити В. П. Горбуліна, О. В. Кондратьєва, В. І. Ліпкана, І. Б. Рєзніка, І. М. Кирюшка, А. М. Кохана, А. І. Друзя та Л. В. Лозинського. У їхніх працях обґрунтовано міждисциплінарний характер системи національної безпеки, де економічна й податкова безпека виступають її невід'ємними складовими.

У зарубіжній науковій спільноті податкова безпека та її зв'язок із державним управлінням і національними інтересами є об'єктом дослідження таких авторів, як Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, Joseph Stiglitz, James Alm, Michael Keen, Vito Tanzi, Thomas Rixen, а також Bruce Bueno de Mesquita і

Barry Buzan — у контексті ширшої концепції безпеки держави. Їхні праці розкривають вплив податкової політики на стійкість державних фінансів, інституційну спроможність урядів та рівень національної безпеки у глобалізованому світі.

Аргументовано позицію, згідно з якою політику держави у сфері забезпечення безпеки у сфері оподаткування можна окреслити як специфічне комплексне явище в суспільстві, яке містить чималу кількість складових напрямів (економічного, зовнішньополітичного, військового, технологічного та ін. характеру). У контексті цього діяльність органів публічної влади має бути спрямована на створення сприятливих умов для реалізації заходів держави, з метою забезпечення високого рівня податкової безпеки країни та суб'єктів господарювання.

Доведено, що державно-правовий механізм публічного адміністрування у сфері оподаткування виступає як цілісна система органів публічної влади та спеціальних установ, які окреслюють нормативно-правове поле цього напрямку та здійснюють ефективне регулювання економічних, фінансово-господарських та суспільних відносин між суб'єктами у сфері забезпечення податкової безпеки.

Акцентовано, що організаційно-правовий механізм публічного адміністрування у сфері забезпечення податкової безпеки сприяє узгодженню процесів розроблення нормативно-правової бази відповідно до сучасного прогресу та розвитку інформаційних технологій.

Обґрунтовано, що у науці публічного управління досі не існує уніфікованого, загальновизнаного визначення поняття «державна політика у сфері забезпечення податкової безпеки», а її змістовне наповнення в контексті національної безпеки залишається недостатньо розкритим. Це зумовлює потребу у подальшому поглибленому міждисциплінарному дослідженні та розробленні комплексного підходу до формування та реалізації політики податкової безпеки як елементу національної безпеки. У зв'язку з цим, здійснено аналіз особливостей інституціонально-правових механізмів реалізації державної політики у сфері податкової безпеки у країнах ЄС та США.

Дослідження європейського досвіду в системі державного управління дало змогу висвітлити його ключові принципи в сфері забезпечення податкової безпеки.

Надано оцінку механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в США. Виявлено їх ефективність, яка досягається завдяки гнучкій системі оподаткування, з можливостями введення додаткових податкових пільг, які зменшують за потреби ставку податку. Показано, у який спосіб це надає США дієві інструменти в регулюванні рівня податкової безпеки. Проаналізовано особливості податкового демпінгу, який часто запроваджується в США, а також з'ясовано його ефективність, як інструменту залучення інвестицій та покращення економічного потенціалу.

Зауважено, що показовим елементом інституціонально-правового механізму забезпечення податкової безпеки країн Європи та США є залучення інститутів громадянського суспільства в цей процес.

Відзначено, що протидії незаконному відмиванню та легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, у Європейському Союзі та США відведена належна увага.

Систематизовано основні тенденції розвитку урядово-управлінських механізмів забезпечення податкової безпеки, що спрямовані на вдосконалення механізмів податкової системи.

Досліджено поняття податкової безпеки, що дало змогу вдосконалити його сутність в частині визначення змістовно-інституціонально-функціональної складової цього явища.

Проведено аналіз сучасних механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в Україні. Установлено необхідність централізувати нормативно-правовий комплекс. Показано, що актуальність такої централізації полягає у зменшенні дублювання законодавчих актів, а основні нормативні повноваження мають бути зосереджені в Податковому кодексі України, оскільки питання податкової безпеки також регулюються ще й окремими підзаконними нормативно-правовими актами, указами Президента, постановами й розпорядженнями Кабінету Міністрів України. Констатовано, що

таке дублювання негативно впливає на виконання податкових зобов'язань платниками податків, а також і на роботу співробітників податкової служби.

На основі аналізу організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки зроблено висновок, що єдиного незалежного інформаційно-аналітичного забезпечення держслужбовців ДПС, яке б дозволило оптимізувати роботу податкових органів комплексно, шляхом налагоджування електронної взаємодії між ними, поки що не існує. Обґрунтовано актуальність створення цифрової платформи для взаємодії суб'єктів забезпечення податкової безпеки.

Установлено, що надмірне податкове навантаження через значну кількість податків та зборів відлякує потенційних інвесторів та сприяє відтоку капіталів з України, у такий спосіб стримуючи розвиток вітчизняного бізнесу, що є суттєвою загрозою податкової безпеки.

У результаті аналізу нормативних документів, фінансових звітів, аналітичних довідок, наукових статей з'ясовано, що сучасний стан податкової безпеки в Україні потребує вирішення низки проблем, що пов'язані з попередженням відтоку вітчизняного капіталу через нераціональні пільгові та інші регульовані системи оподаткування, оптимізацією податкового навантаження та спрощенням системи оподаткування.

Окреслено основні загрози податкової безпеки та констатовано відсутність єдиної, уніфікованої системи е-аудиту в Україні.

У роботі надано пропозиції щодо вдосконалення організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління. Запропоновано концепцію податкової безпеки, яка включає в себе поєднання діяльності низки провідних інституцій у державі, що дає змогу систематизувати загрози, ризики, управлінські та нормативно-правові аспекти в системі податкової безпеки.

Розроблено інформаційно-організаційно-технічну модель забезпечення податкової безпеки, яка полягає в інформаційному забезпеченні податкової діяльності, за рахунок створення єдиної соціальної платформи, з відкритим програмним кодом, в основі якої лежить алгоритм оптимізації прийняття рішень у сфері оподаткування, можливості громадянського контролю управлінських

рішень та покращення комунікативних можливостей органів державного управління.

Обґрунтовано доцільність використання інформаційно-організаційно-технічної моделі забезпечення податкової безпеки в системі державного управління.

На підставі основних наукових результатів запропоновано практичні рекомендації для державної податкової служби, громадських організацій, освітніх установ. Розроблено програмний додаток, який дасть змогу покращити комунікаційні можливості органів державного управління та платників податку, а також поліпшити процеси формування цифрових податкових відносин, що значною мірою сприятиме налагодженню як мережевої комунікації платників податків зокрема, так і всіх учасників податкових правовідносин загалом.

Ключові слова: державний контроль, механізми державного контролю, державний фінансовий контроль, податкова політика, національна безпека, посилення безпекових викликів та євроінтеграція, цифровізація та штучний інтелект, бюджетна система та бюджетна безпека, податкова система, податкове адміністрування та сервісно-орієнтована податкова служба, податковий контроль та податкові ризики, фінансовий моніторинг, цифровізація діяльності підприємства та електронні сервіси, державне регулювання фінансових послуг, сталий розвиток та стале фінансування.

SUMMARY

Naumenko K. V. Improvement of mechanisms of ensuring tax security in the system of public administration. – *Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.*

Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy in Public Administration and Management (specialty 281 “Public Administration and Management”). – Interregional Academy of Personnel Management. – Kyiv, 2025.

The dissertation addresses the pressing issues of establishing and developing mechanisms for implementing state policy in the field of tax security as an integral

component of national security. Within this context, tax security is treated as a critically important instrument for safeguarding the country's economic stability, financial independence and resilience in the face of internal and external threats. Its effective functioning determines the state's capacity to counter challenges such as the shadow economy, capital flight, budget losses, and to preserve social balance and public trust in government institutions.

The study identifies the features of an effective legal mechanism for the interaction of public authorities in ensuring tax security and coordinating their activities within the nationwide security system. It examines the specific characteristics of the national-security system in the taxation sphere and reveals the key interconnections among its principal components, namely financial, economic, legal and information security.

A review of the scholarly literature on tax security prompted an analysis of existing conceptual approaches to defining its essence in various domestic and foreign academic circles and schools of thought. Based on an assessment of the current institutional and regulatory framework for tax security in Ukraine, the dissertation classifies potential threats according to direction, purpose, form, means, method, frequency, object, duration and degree of impact on the elements of tax security. Special attention is paid to threats that may escalate into systemic challenges for national security as a whole.

A comparative analysis of the politico-legal mechanisms of public administration of tax security in Ukraine and in countries both near and far abroad made it possible to identify effective managerial practices for integrating tax policy into the overall national-security system.

Theoretical analysis of the development and functioning of state policy in the field of tax security shows that a considerable number of Ukrainian scholars—such as O. O. Moldovan, Yu. B. Ivanov, V. L. Dykany, Yu. M. Polonska, D. N. Tykhonov, A. Yu. Chyzh, I. H. Kemenyash, M. I. Vykliuk, O. O. Hlushchenko, O. Ye. Vlasova, I. O. Tsymbaliuk and others—have investigated this issue and the improvement of security mechanisms in taxation. Nonetheless, the field of public-administration

science still lacks a unified definition of “state policy for ensuring tax security”; the essence of this concept remains insufficiently elaborated in contemporary scholarship.

In parallel with these developments, the problems of national security as a holistic, multi-component system have been actively explored. Among the leading Ukrainian researchers who have significantly advanced national-security theory are V. P. Horbulin, O. V. Kondratiev, V. I. Lipkan, I. B. Reznik, I. M. Kyriushko, A. M. Kokhan, A. I. Druz and L. V. Lozynskyi, whose works emphasize the interdisciplinary nature of national security, where economic and tax security constitute inalienable elements.

In the international academic community, tax security and its linkage to public governance and national interests are examined by scholars such as Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, Joseph Stiglitz, James Alm, Michael Keen, Vito Tanzi, Thomas Rixen, as well as Bruce Bueno de Mesquita and Barry Buzan in the broader context of state security. Their studies highlight the influence of tax policy on the sustainability of public finances, governmental institutional capacity, and the level of national security in a globalized world.

The dissertation substantiates the position that state policy aimed at ensuring security in taxation is a specific, complex social phenomenon encompassing numerous dimensions—economic, foreign-policy, military, technological, and others. Accordingly, the activities of public authorities must focus on creating favourable conditions for state measures designed to guarantee a high level of tax security for the country and for economic entities.

It is demonstrated that the state-legal mechanism of public administration in taxation functions as a holistic system of public authorities and specialised institutions that define the regulatory field and effectively govern economic, financial-business and social relations among actors involved in tax security.

Emphasis is placed on the fact that the organisational-legal mechanism of public administration in tax security harmonises the process of developing the regulatory framework in line with current progress and the evolution of information technologies.

Given the absence of a universally accepted definition of “state policy for ensuring tax security” in public-administration science—and the incomplete

exploration of its content within the national-security context—the dissertation underscores the need for further interdisciplinary research and for a comprehensive approach to shaping and implementing tax-security policy as an element of national security. In this connection, it analyses the institutional-legal mechanisms for implementing state policy in tax security in EU countries and the United States.

The study of European governance experience elucidates its key principles in ensuring tax security. An evaluation of tax-security mechanisms in the US public-administration system reveals their effectiveness, achieved through a flexible taxation system that allows for additional tax incentives to reduce rates when necessary. The research shows how this provides the US with effective tools to regulate its level of tax security, and analyses the practice of tax dumping frequently employed in the US as a means of attracting investment and enhancing economic potential.

It is noted that a salient feature of the institutional-legal mechanism for ensuring tax security in Europe and the US is the involvement of civil-society institutions. Significant attention is paid to combating money-laundering and the legalization of illicit proceeds in both jurisdictions.

The dissertation systematizes the main trends in the development of governmental mechanisms for ensuring tax security aimed at improving the tax system. The concept of tax security is refined by clarifying its substantive-institutional-functional components.

An assessment of current mechanisms for ensuring tax security within Ukraine's public-administration system confirms the need to centralize the regulatory framework. The urgency of such centralization lies in reducing duplication of legislative acts; core regulatory powers should be concentrated in the Tax Code of Ukraine, as tax-security issues are currently also governed by numerous subordinate regulations, presidential decrees, and Cabinet of Ministers resolutions, whose overlap adversely affects both taxpayers' compliance and the work of tax-service personnel.

The study concludes that no single, independent information-analytical system exists for State Fiscal Service officials that would comprehensively optimize tax-agency operations through electronic interaction. It substantiates the relevance of creating a digital platform for coordinating actors responsible for tax security.

Excessive tax burdens resulting from a large number of taxes and fees deter potential investors and drive capital out of Ukraine, thereby hampering domestic business development and posing a significant threat to tax security.

The analysis of regulatory documents, financial statements, analytical reports and scholarly articles reveals that Ukraine's current level of tax security requires solutions to prevent capital flight through irrational incentive regimes, optimize the tax burden and simplify the taxation system. The principal threats to tax security are outlined, and the absence of a unified e-audit system in Ukraine is highlighted.

The dissertation offers proposals for improving organisational-legal mechanisms for ensuring tax security in public administration. It puts forward a tax-security concept that integrates the activities of key national institutions, enabling the systematization of threats, risks, managerial and regulatory aspects within the tax-security framework.

An information-organisational-technical model of tax security is developed, centred on information support for tax activity through a single open-source social platform. This platform is based on an algorithm for optimizing decision-making in taxation, facilitating civic oversight of managerial decisions and enhancing the communication capacities of public-administration bodies.

The feasibility of using this information-organisational-technical model to ensure tax security within the public-administration system is substantiated. On the basis of the main scientific results, practical recommendations are proposed for the State Tax Service, civil-society organizations and educational institutions. A software application has been developed to improve communication between public-administration bodies and taxpayers and to advance digital tax relations, thereby fostering networked communication among all participants in tax-legal relations.

Keywords: state control, state control mechanisms, state financial control, tax policy, national security, increased security challenges and European integration, digitalization and artificial intelligence, budget system and budget security, tax system, tax administration and service-oriented tax service, tax control and tax risks, financial monitoring, digitalization of enterprise activities and electronic services, state regulation of financial services, sustainable development and sustainable financing.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:

А. В яких опубліковані основні наукові результати дисертації

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Naumenko K. V. Methods of public administration of civil society. *Публічне урядування*. 2019. № 2 (17). С. 217–226. DOI: <https://doi.org/10.32689/2617-2224-2019-17-2-217-226>.
2. Наumenко К. В. Система забезпечення безпеки в державному управлінні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1606>.
3. Naumenko K. V. Characteristics of tax security and its role in public administration. *Публічне урядування*. 2020. № 3 (23). С. 180–188. DOI: [https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3\(23\)-186-195](https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3(23)-186-195)
4. Яровий Т. С., Наumenко К. В. Аналіз шляхів забезпечення податкової безпеки держави. *Наукові перспективи. Серія «Державне управління»*. 2020. № 3. С. 80–90. DOI: [https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3\(3\)-82-90](https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3(3)-82-90).
Особистий внесок: запропоновано рекомендації розбудови податкової безпеки держави.
5. Наumenко К. В. Проблеми забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану. *Інвестиції: практика та досвід: науково-практичний журнал*. № 20 (2024). С. 263–268. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.20.263>.

В. Які додатково відображають наукові результати дисертації

Інші статті за темою дисертації:

6. Наumenко К. В. Пропозиції щодо вдосконалення інформаційно-аналітичної складової податкової безпеки в державному управлінні. *Stredoevropsky vestnik pro vedu a vyzkum*. 2020. № 2 (63). С. 77–82. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/24814.pdf>.

Тези доповідей:

7. Науменко К. В. Забезпечення податкової безпеки в системі державного управління США. *Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства*: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 6 жовтня 2017 р.). Київ, 2017. С. 61–63.
8. Науменко К. В. Теоретичні основи забезпечення податкової безпеки. *Розвиток української держави в умовах активізації євроінтеграційних процесів*: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 27 березня 2018 р.). Київ, 2018. С. 52–53.
9. Науменко К. В. Теоретичні аспекти забезпечення державної безпеки. *Право, юридична наука та освіта: здобутки та перспективи (Костенківські читання)*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 25 квітня 2019 р.). Київ, 2019. С. 459–462.
10. Науменко К. В. Характеристика податкової безпеки та її роль в державному управлінні. *Проблеми модернізації України*: матеріали науково-практичної конференції “Теоретичні та прикладні проблеми розвитку громадянського суспільства і євроінтеграційних процесів державного будівництва” (м. Київ, 20 листопада 2020 р.). Київ: МАУП, 2020. Випуск 11. С. 230–232.
11. Науменко К. В. Шляхи забезпечення податкової безпеки держави. *Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства*: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 8 жовтня 2020 р.). Київ, 2020. С. 51–54.
12. Науменко К. В. Розробка цифрової платформи для консолідації інформаційних ресурсів в системі забезпечення податкової безпеки. *Питання дискреційних повноважень у функціонуванні органів публічної влади*: матеріали науково-практичної конференції (м. Київ 20 травня 2021 р.). Київ, 2021. С. 266–268.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	15
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ	25
1.1 Наукові підходи до формування механізмів забезпечення податкової безпеки як складової національної безпеки в системі державного управління.....	25
1.2 Понятійно-категоріальний апарат дослідження.....	49
1.3 Проблеми реалізації механізмів забезпечення податкової безпеки як елементу національної безпеки в системі державного управління....	68
Висновок до Розділу 1.....	89
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ СУЧАСНИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ ЯК СКЛАДОВОЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ.....	92
2.1. Сучасні механізми забезпечення податкової безпеки як елементу національної безпеки в системі державного управління України.....	92
2.2 Проблеми забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану в сучасній Україні.....	116
2.2 Закордонний досвід забезпечення податкової безпеки в системі державного управління	129
Висновок до Розділу 2.....	172
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ В КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ.....	177
3.1 Організаційно-правові механізми забезпечення податкової безпеки в контексті національної безпеки.....	176
3.2 Інноваційна модель забезпечення податкової безпеки як стратегічного інструменту національної безпеки.....	199
3.3 Впровадження моделі забезпечення податкової безпеки в механізми державного управління та архітектуру національної безпеки	212
Висновок до Розділу 3.....	225
ВИСНОВКИ.....	229
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	235
ДОДАТКИ.....	257

ВСТУП

Актуальність теми. Податкова безпека, як специфічна галузь в системі державного управління та публічного адміністрування, представляє інтерес не лише для суб'єктів забезпечення безпеки держави, а й показує стан захищеності окремих елементів економіки в країні та економічної системи держави загалом. Між нею і державотворчим базисом суспільства існує тісний взаємозв'язок. З одного боку, податкова безпека породжується економічними відносинами, а з іншого – вона, як складова економічної безпеки держави, має певну самостійність.

У межах публічного адміністрування податкова безпека відіграє ключову роль у забезпеченні стабільності бюджетної політики, регулюванні податкових відносин та гарантуванні прозорості фінансових потоків. Вона сприяє ефективному контролю за дотриманням податкового законодавства, мінімізації податкових ризиків та формуванню довіри громадян і бізнесу до державних інститутів.

Така самостійність податкової безпеки породжує чимало невирішених питань, зокрема встановлення критеріїв захищеності низки об'єктів забезпечення безпеки, нерегульованості відносин суб'єктів забезпечення податкової безпеки, аналізу та контролю за дотриманням податкового законодавства тощо. Водночас публічне адміністрування, як система організації та реалізації державної політики, відіграє ключову роль у формуванні ефективного механізму податкової безпеки. Це включає розробку та впровадження сучасних інструментів адміністрування податків, запровадження цифрових технологій у податковому контролі, а також створення прозорих і справедливих умов оподаткування.

Так, податкова безпека є не лише важливим чинником економічної стабільності держави, а й необхідною умовою ефективного функціонування публічного адміністрування, що спрямоване на забезпечення справедливості, рівності та захищеності всіх учасників економічних відносин.

В умовах боротьби за незалежність проти сильного ворога податкова безпека відіграє ключову роль у стабільності економіки та фінансової системи держави. Її вплив може мати як позитивні, так і негативні наслідки, що визначають ефективність державного управління. З одного боку, посилення податкової безпеки шляхом впровадження ефективних політичних заходів сприяє створенню сприятливих умов для економічного розвитку, забезпечує стабільність надходжень до бюджету та мінімізує тіньові фінансові потоки. З іншого, недостатній рівень контролю за податковою оптимізацією може призводити до втрат бюджетних коштів, що, своєю чергою, ускладнює фінансування критично важливих сфер, зокрема оборони та соціального забезпечення.

У будь-якому з цих випадків без комплексної оцінки рівня податкової безпеки неможливо ухвалити ефективні управлінські рішення. Одним із головних невирішених питань залишається не лише контроль за діяльністю суб'єктів господарювання для запобігання порушенням податкового законодавства, а й системний аналіз рівня податкової безпеки, що визначається низкою загроз, ризиків та викликів.

Це, своєю чергою, вимагає створення єдиної цифрової платформи для інтеграції даних податкової служби, служби фінансового моніторингу, банківської системи, Міністерства фінансів та платників податків. Така платформа дозволить проводити як кількісний, так і якісний аналіз податкових ризиків, що сприятиме ефективнішому адмініструванню податків, зменшенню фіскального тиску та підвищенню рівня фінансової безпеки країни.

Усе вищезгадане, а також низка інших проблем, обумовлюють актуальність цього дослідження, яке спрямоване на визначення дієвих механізмів забезпечення податкової безпеки в державному управлінні та публічному адмініструванні. Це передбачає розробку критеріїв оцінювання рівня податкової безпеки, формування ефективних підходів до взаємодії суб'єктів державного управління та публічного адміністрування у вирішенні питань податкової безпеки, а також оптимізацію організаційних заходів для її зміцнення.

Зокрема, дослідження зосереджене на розробці механізмів підвищення ефективності податкового адміністрування, посилення координації між органами державної влади, фінансовими установами та бізнес-середовищем, а також впровадженні цифрових рішень для моніторингу податкових ризиків. Це дозволить забезпечити прозорість податкової політики, підвищити довіру громадян до системи оподаткування та мінімізувати загрози, що впливають на економічну стабільність держави.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. Дослідженням проблем забезпечення податкової безпеки та механізмів їх реалізації в державному управлінні займалися такі вчені: О. Молдован, Ю. Іванов, В. Дикань, Ю. Полонська, Д. Тихонов, А. Чиж, І. Кеменяш, М. Виклюк, О. Глущенко, О. Власова, І. Цимбалюк.

Питанням визначення рівня податкової безпеки, шляхом оцінювання податкових ризиків, було присвячено дослідження Г. Ялового, А. Соколовської, І. Майбурової, К. Колісніченка, Т. Козенкової, А. Загороднього, О. Вовчака, В. Вишневського, М. Виклюка та ін.

Особливості суб'єктів забезпечення безпеки держави розглядали у своїх працях такі вчені, як: Л. Тупчієнко, Г. Ситник, М. Требін, В. Лагодіна, О. Глазов, М. Михальченко, Т. Стукалін та ін.

Незважаючи на широкий ступінь визначеності зазначеної тематики, існує нагальна потреба в наукових дослідженнях, присвячених саме практичним аспектам забезпечення податкової безпеки. Окрім інституціональних та теоретико-методологічних та історичних напрацювань, необхідні також прикладні дослідження, які були би спрямовані на практичну діяльність та давали б змогу покращити податкову систему, збільшити можливості для розвитку підприємництва в Україні, і у такий спосіб, залучити фінансові впливання в економіку нашої країни.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до наукової теми Міжрегіональної Академії управління персоналом – «Розвиток публічного управління та адміністрування в умовах системних галузевих реформ: соціальні,

економічні, безпекові та культурні аспекти» (ДР № 0121U110533). Внесок автора полягає у дослідженні механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління.

Мета та завдання дослідження. *Метою* дисертаційної роботи є обґрунтування інституціональних засад державної політики у сфері податкової безпеки України, в контексті удосконалення механізмів її реалізації та формування в умовах загроз, ризиків та небезпек.

Для реалізації зазначеної мети, необхідно виконати такі *завдання*:

- здійснити систематизацію наукових напрацювань, спрямованих на формування ефективних механізмів здійснення державної політики у сфері податкової безпеки;
- уточнити сутність поняття податкової безпеки у сфері державного управління, зокрема в частині визначення змістовно-інституціонально-функціональної сутності цього явища;
- проаналізувати сучасні механізми забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в Україні;
- дослідити європейський досвід забезпечення податкової безпеки в системі державного управління;
- оцінити ефективні механізми забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в США;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління;
- розробити моделі забезпечення податкової безпеки в системі державного управління;
- обґрунтувати доцільність використання запропонованої моделі в системі державного управління.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері державного управління, що формуються з метою забезпечення податкової безпеки як складової національної безпеки.

Предмет дослідження – організаційно-правові та інформаційно-аналітичні механізми забезпечення податкової безпеки в контексті її функціонування у системі національної безпеки.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження слугувала низка загальнонаукових та окремих методів, зокрема: структурно-функціональний метод дослідження; історичний метод; методи аналізу і синтезу; методи узагальнення і систематизації, методи наукової індукції та дедукції. *Методи історичного аналізу* застосовано у процесі вивчення поняття «податкова безпека» (підрозділ 1.2). *Методи узагальнення* використано для проведення систематизації механізмів забезпечення податкової безпеки в державному управлінні, використання яких дало змогу уточнити основні дефініції і визначення низки понять, пов'язаних із податковою оптимізацією та податковими ризиками, як складовими податкової безпеки (підрозділи 1.2, 1.3).

Застосування *методів системного аналізу* дало змогу встановити критерії ефективності механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління. Зокрема, системний підхід сприяв розкриттю сутності та змісту інформаційної складової податкової безпеки, що лягла в основу розробки моделі інформаційної підтримки суб'єктів забезпечення податкової безпеки.

Методи аналізу застосовано в процесі дослідження ефективності заходів, спрямованих на забезпечення податкової безпеки в США та Європі (підрозділи 2.2, 2.3).

Розкриття сутності інституціонально-правових механізмів державної політики у сфері податкової безпеки було досягнуто із застосуванням *емпіричних методів дослідження*, а саме кількісних та статистичних характеристик показників ефективності державної політики, які описують динаміку змін у результаті прийняття окремих управлінських рішень (підрозділ 3.1).

У дисертаційному дослідженні було використано матеріали конференцій, наукових семінарів та зустрічей з питань забезпечення податкової

безпеки та проведення заходів, спрямованих на реалізацію державної політики з оптимізації податкової системи.

Інформаційною базою наукового дослідження слугували розпорядження Кабінету Міністрів України, укази та розпорядження Президента України, законодавчі та нормативні документи Верховної Ради України, власні авторські напрацювання, а також міжнародні нормативні та законодавчі документи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у виявленні інституціональних засад податкової політики України, в контексті удосконалення механізмів забезпечення податкової безпеки держави та платників податків.

У ході роботи одержано нові наукові результати, які мають важливе теоретичне і практичне значення та характеризуються новизною, зокрема:

вперше:

– розроблено теоретичну модель механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, яка полягає у формуванні інституційної спроможності податкових органів, служби фінансового моніторингу України, банківської системи, Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів та платників податків задля забезпечення податкової безпеки держави і платників податків, шляхом попередження зловживання службовими повноваженнями з боку державних органів, з одного боку, та порушеннями закону з боку платників податків – з іншого, реалізацію якої здійснено на цифровій платформі, що дає змогу кожному із зазначених суб'єктів правовідносин отримувати інформацію щодо фінансових операцій платників податків, їх економічної діяльності, а також стану перевірок цих операцій вищезазначеними органами, в залежності від їх компетенції, що на відміну від уже наявних моделей, дозволяє попередити загрози та ризики у сфері податкової безпеки комплексно та прозоро, в умовах організації взаємодії між компетентними суб'єктами забезпечення податкової безпеки;

удосконалено:

– підходи до покращення організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, що відрізняються від наявних перерозподілом повноважень окремим суб'єктам забезпечення податкової безпеки, з метою формування громадського контролю над прийняттям управлінських рішень щодо оптимізації податкового навантаження, вибору індивідуальної податкової стратегії для окремих платників податків та інструментів оцінювання податкових ризиків, що відрізняються від уже відомих підходів можливістю створення гнучкої системи взаємодії між суб'єктами податкової політики, яка дасть змогу забезпечити належний вплив громадського суспільства на механізми формування податкової безпеки в державі;

– класифікацію ризиків податкової безпеки, яка, на відміну від наявних, являє собою набір показників та критеріїв, а її побудова здійснюється на основі експертних оцінок, завдяки визначенню найбільш вагомих для податкової безпеки ризиків, що на відміну від уже відомих класифікацій, є частиною електронно-експертної платформи, яка дозволяє в режимі реального часу забезпечити комунікацію між суб'єктами забезпечення податкової безпеки, шляхом їх оперативного інформування щодо необхідності оцінити певний податковий ризик;

– напрями розвитку державної політики у сфері оподаткування, з використанням елементів цифровізації процесів забезпечення податкової безпеки, що дає змогу консолідувати зусилля органів державної влади та громадянського суспільства, спрямованих на розбудову прозорих та ефективних податкових взаємовідносин держави та платників податків, які на відміну від наявних, дають можливість забезпечити громадянський контроль управлінських рішень в умовах реального часу;

– податкову складову національної безпеки шляхом формалізації концептуальної моделі її інтеграції в систему національної безпеки України, що охоплює стратегічний, операційний і функціональний рівні. На відміну від існуючих моделей включає визначення податкової безпеки як ядра економічної безпеки, застосування цифрових інструментів для виявлення податкових

ризиків, а також правові, комунікаційні та антикризові механізми для забезпечення стабільності та прозорості податкової системи.

дістало подальшого розвитку:

- визначення поняття податкової безпеки, як результату діяльності органів державного управління, громадянського суспільства та платників податків, яке характеризується низкою критеріїв та показників, що на відміну від уже наявних понять, представлено не лише певним станом захищеності інтересів держави та платників податків, а й характеризується балансом між потребою держави та можливостями платників податків, який у межах своєї норми дозволяє створювати умови для розвитку підприємництва в Україні, залучення інвестицій, що загалом можна охарактеризувати як максимально сприятливі умови для бізнесу, з урахуванням потреб держави;

- положення про системний характер податкової безпеки як складової національної безпеки, що дало змогу розглядати її не лише як сукупність фіскальних функцій, а як цілісну, структуровану та адаптивну систему, яка має комплексну структуру взаємопов'язаних правових, економічних і управлінських елементів, що діють узгоджено задля забезпечення національних інтересів, стійкості державного бюджету та економічної стабільності. Це дозволило сформувати підґрунтя для подальшого моделювання механізмів управління податковими ризиками в умовах динамічного середовища та посилення загроз національній безпеці.

Практичне значення одержаних результатів. У дисертаційному дослідженні обґрунтовано теоретичні та прикладні аспекти забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, сформовано рекомендації щодо оцінки рівня податкової безпеки, запропоновано модель взаємодії низки суб'єктів забезпечення податкової безпеки та платників податків.

Основні висновки, рекомендації та теоретичні положення, які викладені в дисертації, перебувають у процесі реалізації і можуть бути використані у сфері державного управління. Зокрема, результати дисертаційного дослідження були впроваджені в роботу ГУ ДПС у м. Києві (Довідка про впровадження від 21.12.2023 р. № 10/014); Міжрегіональної Академії управління персоналом

(Довідка про впровадження від 14.05.2025 р. № 1564/1); Громадської організації «РеСУРС» (Довідка про впровадження від 26.12.2023 р. № 01/29-30).

У діяльності цих організацій враховано методологічні положення дослідження, що стосуються пропозицій щодо вибіркового запозичення Україною ідеологій країн Європи щодо електронних систем взаємодії органів державного управління та платників податків. Ідея цього підходу полягає у спрощенні процесу перевірки платників податку, шляхом застосування спеціальної електронної системи, яка в режимі реального часу може підвищити загальний рівень управлінської ефективності та попередити низку податкових ризиків.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею автора, в якій викладені його погляди на вирішення проблем розвитку урядово-управлінських механізмів забезпечення податкової безпеки України. У роботі обґрунтовано шляхи вдосконалення механізмів державної політики, які спрямовані на ефективне функціонування системи податкової безпеки в умовах сучасних викликів та загроз, що забезпечує стійкість економіки та фінансову стабільність держави. Усі висновки і положення, винесені на захист, розроблені дисертантом особисто. З-поміж наукових праць, виконаних у співавторстві, у роботі використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистого доробку здобувача.

Апробація результатів дослідження. Основні ідеї, висновки, пропозиції, сформульовані в дисертації, оприлюднені на 6-ти наукових та науково-практичних конференціях, зокрема міжнародних: V Міжнародній науково-практичній конференції «Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства» (м. Київ, 6 жовтня 2017 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток української держави в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (м. Київ, 27 березня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Право, юридична наука та освіта: здобутки та перспективи (Костенківські читання)» (м. Київ, 25 квітня 2019 р.); науково-практичній конференції «Теоретичні та прикладні проблеми розвитку

громадянського суспільства і євроінтеграційних процесів державного будівництва» (м. Київ, 20 листопада 2020 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства» (м. Київ, 8 жовтня 2020 р.); науково-практичній конференції «Питання дискреційних повноважень у функціонуванні органів публічної влади» (м. Київ 20 травня 2021 р.).

Публікації. Основні положення та результати дослідження висвітлено у 11 наукових працях, з-поміж яких 4 статті опубліковано у виданнях, включених до переліку фахових у галузі науки «Державне управління», 1 – в іноземному науковому виданні, 6 тез доповідей – у матеріалах науково-практичних конференцій різного рівня.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, логічно об'єднаних у дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 267 сторінок, з них основного тексту – 234 сторінок. Робота містить 2 таблиці та 25 рисунків. Список використаних джерел налічує 227 найменувань та займає 25 сторінок. Додатки (3) розміщено на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

1.1 Наукові підходи до формування механізмів забезпечення податкової безпеки як складової національної безпеки в системі державного управління

Розвиток України безпосередньо залежить від рівня безпеки всіх сфер життєдіяльності, адже саме вони формують основу національної стійкості та суверенітету. У цьому контексті дисбаланси в податковій системі, пов'язані з високими ризиками та загрозами для економічної безпеки держави, набувають стратегічного значення як фактори, що безпосередньо впливають на стан податкової безпеки як складової національної безпеки. Серед ключових загроз можна виокремити надмірне податкове навантаження на підприємства, дефіцит бюджетів різних рівнів, недостатній рівень надходжень до бюджету, накопичення податкового боргу та інші системні проблеми, які потребують невідкладного вирішення. Це, у свою чергу, вимагає комплексного підходу до оцінювання потенційних і реальних, прямих і опосередкованих загроз податковій безпеці, що мають значення не лише для фінансової, а й для загальнонаціональної стабільності.

Ці проблеми, а також інші виклики, пов'язані з оптимізацією податкової системи в системі державного управління, вимагають поглибленого дослідження не лише механізмів забезпечення податкової безпеки, а й переосмислення самого поняття «податкова безпека» з урахуванням її ролі в архітектоніці національної безпеки, а також визначення її основних функціональних, структурних і змістовних характеристик.

Система оподаткування, як головне джерело формування національних фінансових ресурсів, забезпечує можливості для реалізації внутрішньої й зовнішньої політики держави, виконання соціальних зобов'язань, гарантування

обороздатності та підтримки критичної інфраструктури. Усе це обумовлює її безпосередній зв'язок із ризиками і загрозами, що становлять інтерес для системи національної безпеки. Тому ця робота присвячена аналізу проблем і загроз у сфері оподаткування, зокрема тих, що впливають на стабільність соціально-економічного розвитку та функціонування держави в умовах кризових явищ.

Враховуючи, що фінансування значної частини суспільних благ і послуг— таких як створення нових робочих місць, підтримання рівня зайнятості, охорона здоров'я, освіта та безпека громадян — здійснюється за рахунок податкових надходжень, забезпечення податкової безпеки має ключове значення для життєдіяльності країни. Це підтверджує її багатогранний і стратегічний характер.

Податкова система і податкова політика є інструментами, які впливають не лише на економічні інтереси держави, а й на інтереси усіх категорій населення, суб'єктів господарювання, інституцій громадянського суспільства. Тому вдосконалення системи оподаткування має розглядатися як одна з пріоритетних цілей державних реформ та ключова умова збереження національної стійкості.

Таким чином, механізми збору податків формують не лише фінансову основу бюджетної системи та інструменти підтримки органів місцевого самоврядування, але й забезпечують спроможність держави реалізовувати свої функції у сфері безпеки, оборони, соціального захисту та стратегічного планування. Саме тому податкову безпеку доцільно розглядати не лише в межах економічної безпеки, а як системоутворюючий елемент загальної системи національної безпеки України.

Наукові дослідження механізмів забезпечення податкової безпеки як явища, не отримали достатнього розвитку, оскільки існує чимало схожих за характером спрямування діяльності понять, таких як: податкова оптимізація, податкове врегулювання, податкове планування, податкове впорядкування тощо [10; 26; 27; 28; 33; 52; 80; 108]. Утім вони характеризують покращення податкової політики держави комплексно, не зосереджуючись на ризиках та загрозах, тому для встановлення залежності між вищезгаданими поняттями, які характеризують

діяльність, спрямовану за забезпечення безпеки не лише окремого сектору державного управління, а й безпеки держави загалом, необхідно дослідити ознаки кожного із них та зв'язки, які описують особливості взаємодії між ними.

Є підстави припускати, що усі перераховані терміни прямо або опосередковано впливають на стан захищеності нашої держави, а податкова безпека найбільше, і саме вона є ключовим індикатором стану захищеності податкової системи. Тому механізм забезпечення податкової безпеки може розглядатися лише комплексно у поєднанні із низкою ключових факторів, які впливають на стан захищеності держави, її інтересів, громадян, ресурсів тощо.

Саме стан захищеності у багатьох наукових працях прийнято називати безпекою, незалежно від об'єктів такої захищеності, чи то економічна безпека, чи то фізична безпека, або загалом безпека держави та світу [75; 125]. Зокрема, В. Кузьменко тлумачить безпеку як стан, що забезпечує спроможність системи протистояти негативним впливам із зовнішнього та внутрішнього середовища [70]. О. Грачов трактує безпеку як рівень розвитку, який забезпечує економічну, соціально-політичну і військову стабільність в умовах дії несприятливих чинників [38]. В. Заплатинський визначає це поняття як стан захищеності основних об'єктів інфраструктури управління [50]. Деякі інші науковці також розглядають безпеку як стан захищеності [31; 75; 130].

Детальніше структуру об'єктів у державі, які потребують постійної підтримки їх стану захищеності, представлено на рис. 1.1.

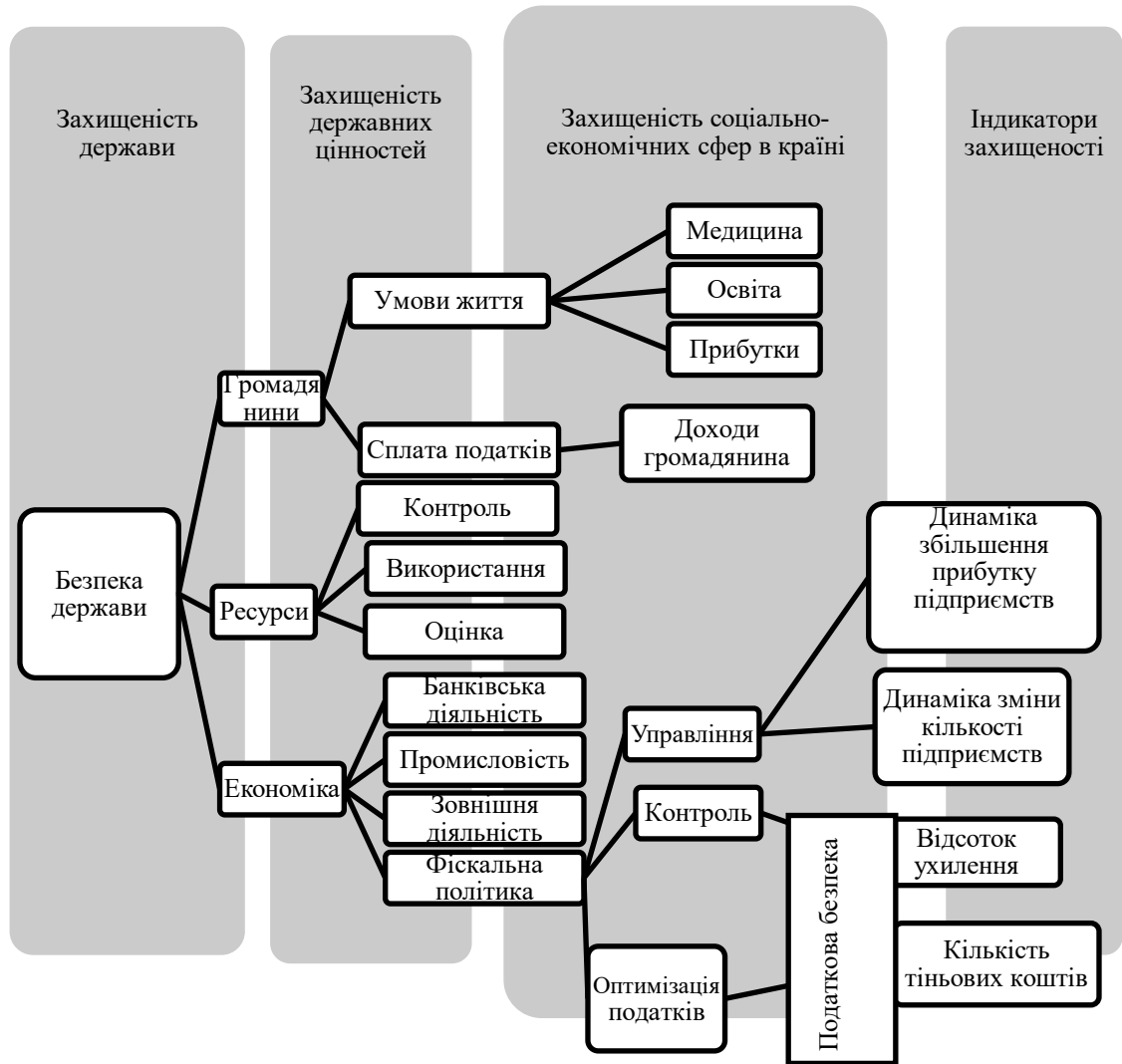


Рис. 1.1 Структура захищеності основних об'єктів забезпечення безпеки в державі (Розроблено автором)

Згідно з рисунком податкова безпека характеризує стан податкової системи, якому властива стабільність усіх її елементів, що забезпечують ресурсний потенціал країни, соціальний та економічний розвиток, стабільність фінансової системи та спроможність протистояти зовнішнім та внутрішнім загрозам.

Отож механізми забезпечення податкової безпеки лежать в площині не лише державного управління, а й соціально-економічного розвитку, зовнішньої політики, соціальної відповідальності громадян, їх доходів тощо.

Тому для визначення ролі податкової безпеки в системі забезпечення економічного розвитку країни, у цьому підрозділі будуть визначені механізми забезпечення податкової безпеки в державному управлінні, і у такий спосіб буде перевірено гіпотезу про те, що податкова безпека є основним індикатором стану захищеності системи оподаткування держави. Ураховуючи багатофакторність поняття податкової безпеки, складність взаємозв'язків і взаємозалежність різних її елементів, а також необхідність урахування економічних інтересів фізичних та юридичних осіб – платників податків, регіонів та держави з метою забезпечення стійкого економічного зростання, можна виділити такі рівні податкової безпеки (рис. 1.2):

- національна податкова безпека;
- регіональна податкова безпека;
- податкова безпека платників податків.

Водночас необхідно теоретичні основи поняття податкової безпеки, оскільки воно співвідноситься не лише із безпекою держави, а й з безпекою окремих регіонів та безпекою самих платників податків, і у такий спосіб, утворюючи три взаємопов'язані між собою категорії.

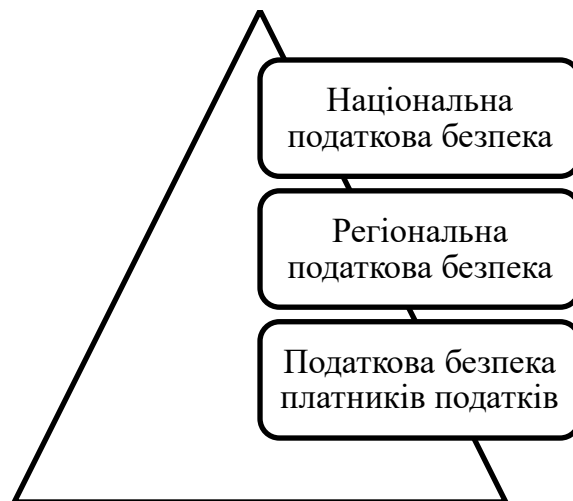


Рис. 1.2 Різновиди податкової безпеки *(Розроблено автором)*

Розглядаючи кожну із представлених вище категорій податкової безпеки, доцільно виділити характеристику стану захищеності національних інтересів в умовах, що постійно змінюються.

Так, державну податкову безпеку в науковому середовищі розглядають як найважливіший елемент економічної безпеки країни [94], оскільки економічну базу для існування держави створюють податки.

Прийнято вважати, що держава може виконувати свої функції тільки за наявності належного фінансування дохідної частини бюджету, тому й 85–90 % фінансових надходжень у доходи бюджету формують саме податки [96; 108; 139]. На підставі аналізу низки думок, які були висвітлені в провідних наукових працях, присвячених проблемам забезпечення податкової безпеки, податкова безпека розглядається як невід’ємна частина економічної безпеки суспільства [18; 136; 144; 147].

З огляду на те, що оподаткування є сполучною ланкою між економікою і бюджетною системою, що здійснює перерозподіл коштів між господарюючими суб’єктами, фізичними особами і державою, все-таки в літературі серед досліджень, присвячених національній безпеці, проблеми податкової безпеки приділено мало уваги. Утім в умовах становлення і реформування податкової системи України самотійну роль набуває саме явище податкової безпеки, оскільки саме податкова безпека, як стан захищеності, характеризує стан загроз та ризиків для податкової системи, що натомість спонукає на розробку методів і механізмів оцінки її впливу на ефективність діяльності і підвищення економічної безпеки держави, окремих регіонів та підприємств.

Зважаючи на це, основним джерелом, що створює загрозу податкової безпеки, є податкові ризики, які можуть бути оцінені як кількісно, так і якісно.

Проблема вітчизняних наукових підходів у дослідженнях питань безпеки не лише податкової, а й інших видів безпеки полягає в тому, що основна увага зазвичай приділяється об’єктам дослідження, тобто теоретичним визначенням, які пов’язані із безпекою, що не несе практичного значення ні для науки, ні для покращення процесів державного управління загалом.

На відміну від вітчизняних підходів, західні наукові школи вже давно спрямували вектор свої наукових розвідок на предмет дослідження цієї проблеми, зосередили увагу саме на ризиках, які і характеризують податкову безпеку як явище, на їх кількісних та якісних оцінках, що дає змогу практично

застосовувати такі напрацювання в державному управлінні для прогнозування та попередження загроз та ризиків [36; 95; 165]. У багатьох вітчизняних та іноземних публікаціях дається якісна оцінка податкових ризиків [95; 118; 165], але мало приділено уваги методології оцінювання та вивчення впливу податкового ризику на безпеку країни чи підприємств кількісно. Західні напрями безпекознавства спрямовані передусім на оцінку самих ризиків, що нерідко має назву ризик-менеджмент, у перекладі – управління ризиком, оскільки основним джерелом, що створює загрозу податкової безпеки, є податкові ризики [35; 95; 165]. Податковий ризик – це ймовірність виникнення потенційної загрози для платника податків понести фінансові втрати або недоотримати доходи через несплату податків, недотримання законодавчих актів, здійснення податкових правопорушень. Основними видами податкових ризиків є:

- ризик несплати податків, що призводить до негативних наслідків для платника податків у вигляді штрафів, пені, неустойок;
- ризик податкового контролю, що обумовлює виникнення санкцій і втрат через недотримання платниками податків законодавчих податкових актів;
- ризик посилення податкового навантаження, диференційований за видами господарської діяльності, і податків, залежно від податкових ставок, пільг, обсягу створюваної доданої вартості;
- ризик податкової мінімізації – ймовірність зазнати фінансових втрат, пов'язаних з діями платника податків з мінімізації податкових платежів;
- ризик кримінального переслідування податкового характеру, який призводить або до суттєвих фінансових утрат платника податків, або до позбавлення волі платника податків за вчинення податкових правопорушень, передбачених статтями Кримінального кодексу України [204].

Загалом ризик є кількісною невизначеністю. Це об'єктивна категорія, яку можна оцінити за допомогою обчислення ймовірності, що відрізняє її від невизначеності. У сфері податкової системи ризик сприймається як потенційна втрата (витрати), яка може з'явитися в майбутньому. Це негативне сприйняття на противагу англосаксонській моделі, де ризик також прирівнюється до прибутку (виграш, дохід).

Проведені до цього часу дослідження податкового ризику аналізували його вплив на індивіда сфери діяльності компанії, такі як управління відповідальністю або вартість капіталу [36; 95; 165; 175]. Однак всебічного аналізу цього поняття не достатньо для його імплементації в систему оподаткування. У монографічних працях податковий ризик завжди аналізується з погляду розрахунків платників податків [118]. Ця тенденція також домінує у багатьох виданнях.

Інтеграція ризику із податковою системою відбувається шляхом пов'язування вимірюваного елемента з податковою базою. Зрештою збитки – з погляду як платника податку, так і одержувача податкових надходжень, – пов'язані з неправильним виміром податку, або його несплатою. Ця комбінація виправдана економічними наслідками введення податку, які призводять до створення т. зв. надлишкового податкового навантаження.

Джерела податкового ризику можуть бути формальними та суттєвими. Вони пов'язані, з одного боку, з процедурами нарахування податків, а з іншого – із побудовою певних видів податків за елементами податкової бази. Завдяки методу створення зобов'язань, який є домінантним в Україні, він базується на основі самостійного розрахунку податку. Проте формально податковий ризик тісно пов'язаний із контролем підприємців. Натомість матеріальний ризик пов'язаний із побудовою податку.

Як формальний, так і матеріальний ризику мають другорядний характер, оскільки це наслідок уведення податку. У контексті цього також можна виокремити основний податковий ризик, який є наслідком самого факту існування податку та пов'язаних з ним збитків у добробуті.

Різноманіття видів податкового ризику, а також способів досягнення податкового навантаження, яке визначається факторами зовнішнього середовища внутрішніми показниками, вимагає їх відповідної класифікації, з метою ефективного управління в рамках забезпечення податкової безпеки кожного із розглянутих суб'єктів [118; 119].

Наслідки податкових ризиків для підприємства виражаються передусім у фінансових втратах, зменшенні чистого прибутку, зниженні інвестиційної привабливості організації, втратах фінансової стійкості.

В умовах становлення і реформування податкової системи України податкова безпека набуває самостійну роль і є частиною економічної безпеки держави, як одержувач податків, і підприємств, як платників податків. А відтак податкова безпека держави являє собою стан економіки та інститутів влади, за якого забезпечуються гарантовані надходження до бюджету, що гарантує захист національних інтересів, соціальну спрямованість податкової політики, достатній оборонний потенціал навіть за несприятливих умов розвитку внутрішніх і зовнішніх економічних процесів [32].

Податковою безпекою регіону вважається стан захищеності окремих економічних секторів у країні. Важливим аспектом є те, що окремі регіони мають не лише різні умови для ведення бізнесу, а й різну прибутковість. Зокрема, ведення туристичного бізнесу в Закарпатті та центральних регіонах мають різні характеристики прибутковості, оборотності тощо. Відповідно не рівні умови ведення такого бізнесу вимагають від держави регулівних механізмів, які мають стимулювати розвиток окремих економічних секторів. Однак, враховуючи, що в Україні передбачено податкове стимулювання бізнесу, і такі кроки постійно збільшуються, цього не достатньо для формування прозорого ведення бізнесу, детінізації економіки та залучення капіталів до країни. Вдалим кроком у цьому напрямі було рішення Президента України в затвердженні закону щодо податкових стимулів для інвестиційних проєктів зі значними інвестиціями.

Отож В. Зеленський підписав Закон України «Про внесення зміни до пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України щодо звільнення від оподаткування ввізним митом нового устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що ввозяться для реалізації інвестиційного проєкту із значними інвестиціями на виконання спеціального інвестиційного договору» № 1294-IX, який Верховна Рада ухвалила 2 березня [112].

Відповідний закон тимчасово звільнить, до 1 січня 2035 року, від оподаткування ввізним митом устаткування та обладнання, що ввозитиметься в Україну для реалізації інвестиційних проєктів відповідно до Закону «Про державну підтримку інвестиційних проєктів зі значними інвестиціями» [113].

Вказані податкові пільги надаються за умови, якщо товари, які ввозяться, виготовлені не раніше, ніж за три роки до дати їхнього ввезення в Україну, не були у використанні, а також не походять з держави-окупанта, або держави-агресора, або з окупованої території України.

Передбачається, що перелік та обсяги ввезення таких товарів затверджуються Кабінетом Міністрів поряд з укладенням спеціального інвестиційного договору.

Також глава держави підписав ініційований ним Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проєкти із значними інвестиціями в Україні» № 1293-IX, який Верховна Рада ухвалила також 2 березня [111].

Згідно з цим законом тимчасово, до 1 січня 2035 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) операції з ввезення в Україну устаткування (обладнання), комплектувальних виробів до нього, що ввозяться для реалізації інвестиційного проєкту зі значними інвестиціями. Також звільняються від оподаткування податком на прибуток підприємств інвестори, які є стороною спеціального інвестиційного договору, укладеного відповідно до Закону «Про державну підтримку інвестиційних проєктів зі значними інвестиціями», за умови, що цей прибуток отримано в результаті виконання такого договору.

Звільнення від податку на прибуток передбачено після введення в експлуатацію об'єкта інвестиційного проєкту протягом п'яти років у межах строку дії спеціального інвестиційного договору. Обов'язковою умовою застосування звільнення від оподаткування є виконання інвестором зі значними інвестиціями своїх зобов'язань за спеціальним інвестиційним договором.

Крім того, закон дозволяє органам місцевого самоврядування до 1 січня 2035 року зменшувати ставки земельного податку та орендну плату за землю державної та комунальної власності, або звільняти від сплати земельного податку за земельні ділянки, що використовуються в межах реалізації інвестиційних проєктів зі значними інвестиціями.

Загальна сума вивільнених від оподаткування коштів враховується у складі сукупного обсягу передбаченої спеціальним інвестиційним договором державної підтримки інвестиційного проєкту зі значними інвестиціями.

Безумовно, реалізація цих законів сприятиме залученню в Україну стратегічних інвесторів, підвищенню інвестиційної привабливості країни, а також зростанню конкурентоспроможності української економіки, завдяки запровадженню державної підтримки великих інвестиційних проєктів, зокрема шляхом надання податкових стимулів.

Рівень податкової безпеки платника податків, підприємства або фізичної особи в літературі розглядається як фінансово-економічний стан платника податків, забезпечений мінімізацією податкових ризиків, за якого з боку господарюючого суб'єкта повністю і своєчасно сплачуються нараховані податки, а з боку виконавчих і законодавчих органів забезпечується передбачений законом захист платника податків [10; 52; 129]. Це сприяє зростанню чистого прибутку і підвищенню економічної безпеки українських платників податків. У такий спосіб в основі податкової безпеки платників податків лежить оцінка податкових ризиків і податкового навантаження, шляхом використання спеціальних методів та інструментарію з оцінки їх впливу на економічну безпеку і ефективність діяльності господарської, або іншої діяльності.

Розглянувши особливості та характеристики об'єктів податкової безпеки, дослідивши механізми її забезпечення, слід враховувати взаємозв'язок цих понять та їх особливості, оскільки часто використовують інші поняття, такі наприклад, як: «податкова оптимізація», «податкове вдосконалення», «податкова рівновага». Усі вони спрямовані на податкове врегулювання соціально-економічних питань, які є специфічними для кожного етапу розвитку суспільства та залежать від низки об'єктивних і суб'єктивних факторів, що впливають на розвиток фіскальної системи загалом. Отже, найважливішими механізмами забезпечення податкової безпеки є:

- 1) формування доходів бюджетної системи, які необхідні для фінансування діяльності органів державної влади;

2) сприяння сталому розвитку економіки, зокрема пріоритетних галузей та видів діяльності, окремих регіонів та суб'єктів господарювання;

3) забезпечення соціальної справедливості при оподаткуванні доходів фізичних осіб.

Від ефективності зазначених механізмів забезпечення податкової безпеки залежить податкове регулювання загалом, яке нині потребує проведення необхідних реформ, спрямованих на зміни: в системі власності, ціноутворення, реформування банківської сфери, грошово-кредитної політики тощо.

Тому будь-коли наступний крок на шляху створення ефективної системи оподаткування значною мірою визначається прийняттям управлінських рішень, підставою для прийняття яких має бути оцінка рівня податкової безпеки.

Вибір конкретного варіанту рішення у сфері податкової політики має вплив на такі фактори:

- загальна економічна ситуація в країні, що характеризується темпами росту (падіння) виробництва;
- рівень інфляції;
- кредитно-грошова політика держави;
- відповідність між сферою виробництва, що знаходиться під державним контролем, і приватним сектором.

У контексті цього можна зробити висновок, що в основі механізмів забезпечення податкової безпеки лежать два взаємопов'язаних методологічних аспекти:

- використання податкових платежів для формування доходної частини бюджетів різних рівнів та вирішення фіскальних завдань держави;
- використання податкового інструменту, як непрямого методу регулювання економічної діяльності.

Їх реалізація вимагає постійної трансформації, змін ставок податків, умов для їх нарахування, що зачіпає майже всіх суб'єктів економіки в державі. Крім того, перебудова податкової системи впливає не тільки на економічні умови виробництва товарів і послуг, але і на доходи громадян, тому питання

ефективності механізмів забезпечення податкової безпеки в державному управлінні залишаються актуальними постійно.

Однак дуже часто податкова макроекономічна політика держави має яскраво виражену фіскальну спрямованість, що підсилює негативні соціальні процеси в суспільстві. Так, будь-які прорахунки і недоопрацювання при прийнятті податкових змін можуть призвести не тільки до падіння рівня доходів держави, а й болісно позначаються на добробуті всіх громадян. Тому політика у сфері оподаткування базових галузей, в яких спостерігається негативна динаміка, зокрема обумовлена і надмірним податковим тиском, має бути побудована на основі вивчення рівня податкової безпеки.

Усе це та чимало інших теоретико-методологічних конструкцій, які характеризують ефективність податкової політики в системі державного управління, наприклад, «податкова оптимізація» або «податкове покращення», досить лаконічно поєднуються із поняттям «податкова безпека».

Саме податкова оптимізація і характеризує цей баланс, за якого досягаються оптимальні інтереси держав та бізнесу. Оптимізацію податків іноді тлумачать як вибір законного методу досягнення конкретного економічного результату, припускаючи мінімізацію супутнього податкового тягаря.

Є думки, що податкова оптимізація – це набір різноманітних юридично допустимих форм організації господарських операцій, для яких податковий законодавець встановив окремі правила оподаткування [34; 35; 85; 108; 149].

Крім того, деякі праці вказують на спосіб регулювання взаємних правових відносин, який зменшить податкове навантаження, але також призведе до передбачуваної економічної мети [149]. Податковій оптимізації передують інтенсивне планування діяльності, з метою досягнення заздалегідь визначеного ефекту у формі економії податків. Платник податків, який вирішує пов'язати конкретні бізнес-процеси з одночасною оптимізацією податків, прагне максимізувати прибуток, мінімізуючи податкове навантаження.

Цікавим є погляд Д. Квашука, який вважає, що безпека – це не лише стан захищеності, а й реалізація можливостей для подальшого розвитку [59].

Зважаючи на той фактор, що основною складовою економічної безпеки є податкова безпека, від результату ефективності якої залежить наповнення бюджету країни, відповідне явище потребує теоретичного та методологічного опрацювання, з метою подальшого розвитку економіки, суспільства та громадян.

Так, поняття податкової безпеки не нове. Його визначенню приділено чимало уваги, проте одностайності щодо його трактування дотепер не існує. Більшість учених вважає, що інструментарій податного впливу, шляхом збільшення податків та жорсткого контролю, дають змогу збільшити рівень економічної безпеки держави, але водночас зростають і ризики.

Прихильниками позиції щодо невирішеної проблеми належного оцінювання рівня податкової безпеки є багато дослідників, які вказують на те, що, саме податкова безпека є головним елементом економічної безпеки держави [10; 52; 80; 128]. Це говорить про те, що стан захищеності в державному управлінні прямо залежить від фіскальної політики. А отже, можна зробити висновок, що податкову безпеку слід вивчати крізь призму економічної безпеки, оскільки податки і податкова політика забезпечення економічної безпеки держави використовують інструменти оподаткування для збільшення рівня економічної безпеки передусім.

Таке явище можна представити як сукупність заходів, спрямованих на формування оптимального розміру та розподілу податкового навантаження у найбільш вигідний для платника податків спосіб.

Податкові норми є одним із важливих факторів, що впливають на бізнес-стратегію підприємства. Здійсненню конкретної операції або відкриттю бізнесу в конкретному сегменті економіки передують детальний аналіз податкового законодавства, з метою визначення найбільш оптимального для оподаткування сценарію. Тому податкова оптимізація може розглядатися як складова податкової безпеки держави, яка натомість тлумачиться як стан податкової системи, який характеризується стійкістю та стабільністю усіх її елементів, що передбачає зростання ресурсного потенціалу країни, з метою забезпечення соціально-економічного розвитку держави, а також стійкості її фінансової системи, здатності протистояти внутрішнім і зовнішнім загрозам для держави.

Зважаючи на залежність понять, податкова безпека відіграє вирішальну роль і у плануванні податкової політики, яка має бути виваженою та прогнозованою. З цього приводу чимало вітчизняних та іноземних науковців, які займаються дослідженням трансформаційних процесів у державному управлінні, що пов'язані з податковою політикою держави, одностайні щодо того, що податкове планування також пов'язане з виявленням податкового ризику та вибором інструментів його зменшення, оскільки різний тип податкового ризику пов'язаний з різними горизонтами податкового планування [34; 108; 35; 149]. Наприклад, у галузі оперативного планування майже не існує ризику зміни законодавчих норм, що є значним ризиком у разі довгострокового планування.

На підставі критерію віддаленості горизонту планування, можна виокремити податковий ризик, пов'язаний із стратегічним, тактичним та оперативним плануванням. У такий спосіб податкове планування, яке є елементом створення індивідуальних планів підприємств, пов'язане, залежно від горизонту планування, з різними типами інструментів зменшення податкового ризику. Їх опис та зазначення, до якого типу податкового планування вони застосовуються, можна знайти в працях як вітчизняних [15], так і міжнародних учених [149]. Аналіз їхніх праць доводить, що ризик може мати різну етіологію і різні його типи.

До того ж, це обумовлено формою податкової системи, тому природно, що органи державного управління також намагаються її обмежити. Точна ідентифікація ризику є важливою для розробки та застосування відповідних інструментів управління ризиками. Додатковим аспектом правильно проведеної типології явища є можливість прийняття рішення щодо вибору оптимальних потенційних інструментів зменшення податкового ризику з точки зору економіки їх застосування. Однак важливо, щоб використовувані інструменти відповідали розміру ризику, якому вони повинні запобігти.

З огляду на це, можна зробити висновок, що єдиних та стандартизованих наукових підходів до забезпечення податкової безпеки в системі державного управління наразі не існує, є лише окремі види діяльності, що спрямовані на

покращення оптимізації податкової політики. Така діяльність має певну класифікацію, що обумовлена науково-методологічними та практичними аспектами управління податковою безпекою на державному, регіональному рівнях та на рівні платників податків. Останній рівень потребує особливої уваги, оскільки на перший погляд між платником податків та державою може бути конфлікт інтересів у вигляді розміру оподаткування. Проте це лише ілюзія, яка стає причиною багатьох правопорушень та зловживань нормами закону.

Як і держава, так і платник податків мають спільну мету – розвиток економічного потенціалу. Саме цей розвиток і обумовлює економічне зростання платника податків, шляхом створення державою належних умов для такого розвитку. Так, платник податків у належний спосіб підтримує економічний потенціал держави для того, щоб вона могла натомість створювати йому відповідні умови для ведення господарської діяльності. Усе це, а також механізми контролю за веденням державної політики у сфері оподаткування потребує покращення саме в аспекті оптимізації цих процесів, оскільки потрібно визначити оптимальну систему оподаткування так, щоб відбувався економічний розвиток як платників податків, так і держави, що неможливо без належної оцінки податкової безпеки.

Відповідно у науковому екскурсі аналізується податкова безпека в контексті підсистеми в середовищі економічної безпеки держави, яка має власні особливості впливу на рівень економічної безпеки держави загалом через низку специфічних факторів, зокрема:

- податкове навантаження;
- податкова відповідальність суб'єктів господарювання;
- рівень заохочення платників податків у розвитку своєї господарської діяльності;
- міжнародні програми співробітництва;
- механізми попередження податкових ризиків.

Загалом результати наукових досліджень дають підстави стверджувати, що податкова безпека містить різну ступінь деталізації класифікації видів безпеки і різну ступінь суворості дотримання прийнятого в конкретному випадку

принципу такої класифікації. Це обумовлено тим, що в окремих видах безпеки, які впливають на рівень податкової безпеки, відокремлюють види, які по-різному впливають на її стан. Зокрема, найбільш важливими є:

- кредитно-банківська безпеку;
- безпека грошового обігу;
- безпека бюджетної системи;
- безпека корпоративних фінансів;
- безпека фінансів домашніх господарств.

З-поміж досліджених наукових праць виокремлено найбільш інформативні види безпек, серед яких можна встановити критерії виникнення ризиків податкової безпеки, а саме:

- бюджетно-податкова безпека;
- валютно-грошова безпека;
- кредитно-банківська безпека;
- безпека позабюджетних фондів.

У ході дослідження зазначених видів безпеки та властивостей їх впливу на стан захищеності податкової системи, виокремлено такі типи взаємозв'язків між ними:

- окремі підсистеми взаємодіють між собою;
- кожна підсистема взаємодіє з системою загалом;
- кожна підсистема і система загалом взаємодіють із зовнішніми факторами;
- будь-яка підсистема як фактор, що впливає на всю систему, і як окремий елемент загальної системи.

Для з'ясування причинно-наслідкового взаємозв'язку між елементами податкової безпеки, на підставі аналізу наукової літератури визначено фактори, які збільшують рівень захищеності податкової безпеки, а саме визначення оптимального податкового навантаження, як фактору фінансової безпеки.

Крім того, податкова безпека може розглядатися і як окремий вид фінансової безпеки, що обумовлено її впливом на фінансову складову

економічної безпеки. Водночас більшість учених схиляється до того, що податкова безпека являє собою специфічний вид фінансової безпеки держави. Це дозволяє ставити і вирішувати чимало дослідницьких завдань, а саме:

- визначати причини і наслідки порушення вимог податкової безпеки;
- виявляти механізми дії ризиків податкової безпеки;
- розробляти методи оцінювання рівня податкової безпеки;
- формувати способи забезпечення податкової безпеки [69];

Для установлення причин і наслідків порушення вимог податкової безпеки, має бути проведений аналіз основних умов забезпечення податкової безпеки. До таких відносяться:

- якість національної правової бази системи оподаткування і ступінь її гармонізації з міжнародними стандартами;
- наявність і якість довгострокової стратегії забезпечення податкової безпеки держави і концепції податкової безпеки (ступінь ефективності поточної політики органів влади);
- досягнення однакового рівня податкової безпеки у всіх регіонах країни;
- якість моніторингу стану податкової безпеки;
- ресурсне забезпечення та якість діяльності інститутів податкової системи;
- виявлення механізмів дії ризиків податкової безпеки;
- усвідомлене дотримання платниками податків податкової дисципліни.

Такий комплекс умов забезпечення податкової безпеки в Україні потребує подальших удосконалень, що обумовлює безліч потенційних і реальних ризиків і загроз.

Під час виявлення механізмів дії ризиків податкової безпеки, слід виходити з суб'єктного складу учасників діяльності у сфері оподаткування. Це дозволить найбільш глибоко розкрити механізми виникнення і дії ризиків податкової безпеки. Такими суб'єктами є:

- законодавчі органи, що здійснюють нормативно-правове регулювання податкових відносин;

- органи виконавчої влади, покликані здійснювати податкове адміністрування і податковий контроль;
- платники податків – юридичні та фізичні особи, від податкової дисципліни яких значною мірою залежить рівень податкової безпеки країни;
- представники кредитно-банківської системи, здатні суттєво впливати на ступінь податкової безпеки;
- суб'єкти міжнародних фінансових інститутів, що здійснюють фінансові операції на території України.

На практиці дії зазначених вище суб'єктів не завжди бездоганні і, відповідно, існує чимало ознак порушення податкової безпеки. Дослідження цього питання ускладнюється тим, що мають місце різні форми взаємодії таких суб'єктів (протидія, узгоджені дії, злочинні змови, перевищення повноважень, корупція тощо). Тому оцінка рівня податкової безпеки має будуватися на науковій основі. Це передбачає необхідність спиратися на теоретичну базу системи оподаткування, на сформовані числові індикатори (показники), на моделі, призначені для розрахунку інтегрального показника рівня податкової безпеки.

Практично за цими напрямками є лише окремі фрагментарні розробки. В опублікованих джерелах можна зустріти лише окремі приклади макроекономічних показників, які оцінюють стан податкової системи [10; 80; 118; 139; 141; 169]. До їх переліку, зокрема, відносяться використовувані при побудові економетричних моделей: сума і структура податкових доходів консолідованого бюджету країни; податкові ставки; частка бюджету галузей економіки, що йде на сплату податків до консолідованого бюджету і в позабюджетні фонди.

Наразі не досконало розроблено питання про визначення оптимальних значень індикаторів у сфері податків і про побудову економіко-математичних моделей за різними сценаріями для аналізу стану системи оподаткування. Це обумовлено недостатньою кількістю наукових досліджень у цьому напрямі. Хоча сфера досліджень досить широка. Так, наприклад, на основі теорії параметричного регулювання є можливість моделювати й оцінювати різні

варіанти впливу податкових ставок на формування бюджету країни, на стан корпоративних фінансів, на стан фінансів домашніх господарств. Відсутні практичні дослідження, спрямовані на моделювання податкових ставок у різних економічних умовах, а також моделі застосування передбачених законодавством податкових пільг і преференцій, якісного проведення податкових перевірок.

Особливо важливим питанням є моделювання податкових ставок при різних схемах зниження податкового тягара бізнес-структурами. Зважаючи на значну кількість досліджень, ця проблема потребує подальшого вирішення [85; 156; 166]. Усе це та багато інших не вирішених питань, дозволяють використовувати окремими господарюючими суб'єктами недосконалість податкового законодавства, або відходити від оподаткування, створюючи загрози податкової безпеки держави. Також цьому сприяють широкі масштаби тіньової економіки та поширені факти корупції в середовищі державних службовців і співробітників банків.

У такий спосіб перед державою стоїть завдання мінімізувати практику порушень податкового законодавства саме в аспекті податкової оптимізації та покращення податкового законодавства. Важлива роль у вирішенні цих питань відведена «Концепції системи планування податкових перевірок» та «е-аудиту», яка, на жаль, також створена не повною мірою. Відповідна концепція повинна виступати «дорожньою картою» з виявлення податкових ризиків та їх мінімізації. Основними критеріями таких ризиків можна вважати:

- податкове навантаження підприємства нижче середнього рівня у порівнянні з іншими у конкретній галузі;
- відображення в звітності збитків протягом декількох податкових періодів; відображення в податковій звітності значних податкових відрахувань за певний період;
- збільшені темпи зростання витрат над темпом доходів від реалізації товарів;
- виплата середньомісячної заробітної плати на одного працівника нижче середнього рівня за видом економічної діяльності [145];

– неодноразове наближення до граничного значення встановлених показників, що надають платникам податків право застосовувати податкові пільги;

– відображення індивідуальним підприємцем суми витрати, максимально наближеної до суми його доходу, отриманого за календарний рік;

– побудова фінансово-господарської діяльності на основі укладання договорів з контрагентами-перекупниками або без наявності розумних економічних або інших причин;

– неподання платником податків пояснень у відповідь на повідомлення податкового органу про виявлення невідповідності показників у діяльності;

– неодноразове зняття з обліку і постановка на облік у податкових органах платника податків у зв'язку зі зміною місцезнаходження;

– значне відхилення рівня рентабельності за даними бухгалтерського обліку від середньостатистичного рівня рентабельності [145].

Зважаючи на те, що податкова безпека є невід'ємним елементом економічної безпеки держави, важливо розуміти, що сама економічна безпека, у свою чергу, становить одну з ключових складових системи національної безпеки. У відповідності до Законів України "Про основи національної безпеки України" та "Про національну безпеку України", а також міжнародних стандартів, національна безпека розглядається як комплексна категорія, що охоплює політичну, військову, економічну, соціальну, екологічну, інформаційну, техногенну, гуманітарну безпеку тощо.

Національна безпека — це стан захищеності життєво важливих інтересів людини, суспільства і держави, за якого забезпечується сталий розвиток, суверенітет, територіальна цілісність, демократичний устрій, а також належний рівень соціального, правового та економічного добробуту громадян. Економічна безпека в цій системі є системоутворюючою ланкою, оскільки саме економічні ресурси забезпечують реалізацію всіх інших форм безпеки — від оборонної до гуманітарної.

Економічна безпека охоплює сукупність умов і факторів, що забезпечують стійкість та самодостатність національної економіки, її здатність до

саморозвитку, захисту від внутрішніх і зовнішніх загроз, збереження виробничого потенціалу та соціального балансу. Одним з центральних інструментів досягнення економічної безпеки є фінансова система, а ядром цієї системи виступає податкова політика держави — саме вона визначає обсяг і структуру бюджетних надходжень, доступність ресурсів для соціально-економічних потреб та здатність держави виконувати свої зобов'язання перед громадянами.

Таким чином, податкова безпека, як складова економічної безпеки, має стратегічне значення і впливає на здатність держави підтримувати стійкий соціально-економічний розвиток, зберігати макроекономічну стабільність, підтримувати конкурентоспроможність підприємств та ефективно відповідати на зовнішні шоки. Податкова безпека формує ресурсну базу національної безпеки, через наповнення бюджету, забезпечення функціонування Збройних сил, органів охорони правопорядку, освіти, охорони здоров'я, науки, соціального захисту та цифрової трансформації.

У загальній архітектоніці національної безпеки економічна безпека виконує інтегруючу функцію, оскільки забезпечує взаємодію з іншими секторами: наприклад, інформаційна безпека потребує інвестицій у кіберзахист і технології, військова безпека — стабільного фінансування сектору оборони, гуманітарна безпека — збереження культурної спадщини та розвитку людини. Всі ці напрями можливі лише за умов достатньої мобілізації ресурсів, що забезпечується завдяки ефективній податковій системі.

Більше того, в умовах військової агресії проти України, питання економічної безпеки та її ядра — податкової безпеки — набувають критичного значення. Забезпечення стійкого оподаткування та ефективного адміністрування податків дозволяє фінансувати оборонні потреби, підтримувати макрофінансову стабільність, зберігати довіру громадян і міжнародних партнерів до фінансової політики України.

Отже, податкова безпека не лише формує фундамент для економічної безпеки, а й опосередковано забезпечує реалізацію всього комплексу національних інтересів, виконуючи роль інфраструктурного ресурсу для

національної безпеки загалом. У зв'язку з цим, питання забезпечення податкової безпеки слід розглядати не вузько, як окремий фінансовий механізм, а як інструмент забезпечення сталості держави, її незалежності, стабільності та перспективного розвитку в межах цілісної моделі національної безпеки.

У результаті проведеного дослідження сутності податкової безпеки та її місця в системі державного управління і публічного адміністрування, сформульовано авторське визначення поняття, яке відображає її стратегічне значення у забезпеченні національної безпеки. Податкова безпека — це стан захищеності фінансово-економічної системи держави, суб'єктів господарювання та суспільства від податкових загроз і ризиків, що забезпечується через ефективне функціонування інституційних, правових, управлінських та цифрових механізмів державного управління і публічного адміністрування. Податкова безпека передбачає системну діяльність із запобігання податковим загрозам, мінімізації податкових ризиків, забезпечення стабільних бюджетних надходжень, прозорості податкових відносин і формування довіри між державою, бізнесом і громадянами. Таке визначення виходить із того, що податкова безпека є фундаментальною складовою економічної безпеки, яка, у свою чергу, займає ключове місце в системі національної безпеки держави. Рівень податкової безпеки визначає здатність держави виконувати свої соціальні, оборонні, гуманітарні та стратегічні функції, фінансувати критичну інфраструктуру, гарантувати суверенітет і стабільність. У сучасних умовах зовнішньої агресії, глобальних криз та цифрової трансформації державне управління податковою безпекою має трансформуватися з переважно фінансового інструменту на комплексну систему стратегічного адміністрування, що ґрунтується на принципах належного врядування, прозорості, підзвітності, партнерства та стійкості. Ефективна податкова політика повинна включати цифрові інструменти контролю, прогностичну аналітику, законодавчу гармонізацію з міжнародними стандартами та підвищення податкової культури в суспільстві. Результати дослідження також засвідчили, що податкова безпека не є сталим або одномоментним станом — вона є динамічним феноменом, що формується під впливом широкого спектра внутрішніх і зовнішніх чинників. Вона залежить від

здатності держави адаптувати податкову політику до змін макроекономічного середовища, вчасно реагувати на загрози, забезпечувати баланс між фіскальними інтересами і стимулами до економічного розвитку. Водночас, у межах загальної системи національної безпеки, податкова безпека повинна розглядатися як багаторівнева підсистема, що охоплює рівень держави, регіонів, суб'єктів господарювання та домогосподарств. Її ефективність безпосередньо залежить від якості податкового планування, правильного оцінювання податкових ризиків, здатності ідентифікувати джерела загроз та розробляти превентивні механізми реагування.

З огляду на це, нагальною є потреба в подальшому розвитку методології оцінювання рівня податкової безпеки. Вона має враховувати не лише критичність податкових загроз, але й їхній вплив на цілісність економічної системи, кредитно-фінансову стійкість, ресурсне забезпечення та фінансову дисципліну. Не менш важливо розвивати систему показників та інтегральних індикаторів, які дозволяють вимірювати рівень податкової безпеки у взаємозв'язку з іншими видами безпеки: бюджетно-податковою, грошово-кредитною, валютною, безпекою фінансів домогосподарств тощо.

Таким чином, податкова безпека в умовах державного управління має розглядатися як інтегрований елемент національної безпеки, що об'єднує інституційні, нормативно-правові, цифрові та управлінські компоненти, здатні забезпечити стабільність функціонування держави, соціально-економічний розвиток і довіру до державної податкової політики в умовах постійних викликів і трансформацій.

1.2 Понятійно-категоріальний апарат дослідження

Податкову безпеку необхідно досліджувати, зважаючи на соціально-економічні інтереси в громадянському суспільстві, а не тільки у вузькому сенсі поповнення доходів державного бюджету.

Таке розуміння цієї категорії дасть змогу прискорити процес створення концепції податкової безпеки Україні в практичному застосуванні, тому податкова безпека може тлумачитися як стан захищеності бюджетної сфери, за якого створені умови для соціально-економічної стабільності суспільства, гарантованого захисту та оптимального балансу економічних інтересів держави та бізнесу. Саме такий баланс потребує подальшого розвитку, оскільки поки що в Україні ні на нормативному, ні на методологічному рівнях не створено концепції податкової безпеки. А відтак відсутній дієвий механізм оптимізації фіскальної політики в державі. Ці та інші проблеми потребують негайного вирішення, а передусім – проблема оптимізації управлінських рішень у цій сфері.

З огляду на це, питання податкової безпеки досить часто постає перед державними управліннями, економістами, юристами та технологами, проте в останні роки привертає дедалі більшу увагу представників саме з державного управління. Низка кризових явищ, які довелося переживати Україні, обумовили значення податкових доходів бюджетів, що посилило інтерес до вивчення правових, управлінських та економічних аспектів забезпечення податкової безпеки як явища, що характеризує стан захищеності держави, та платників податків. Тому дослідження податкової безпеки в контексті державного управління неможливе без виявлення придатних для аналізу суттєвих ознак такого явища та формулювання понять, які його характеризують. Це свідчить про те, що визначення сутності податкової безпеки вимагає чіткого розуміння змісту безпеки. Звернувшись до філософських визначень, можна виокремити декілька концепцій. Одна категорія вчених розглядає безпеку як суспільну категорію, як стан захищеності певної системи від загроз, ризиків та небезпек [140; 181; 210]. Інша категорія вважає безпеку діяльністю, спрямованою на протидію різноманітним потенційним і реальним загрозам [45; 125; 130]. Така позиція не є логічною, оскільки в діяльності йдеться саме про діяльність із забезпечення безпеки, а має бути ще й оцінка захищеності. Інші вчені вважають, що безпека – це відсутність небезпек, з чим також важко погодитися, оскільки завжди є ймовірність небезпеки [147], підхід можна назвати суб'єктивним. З нього випливає, що безпека існує тільки тоді, коли є небезпека. Таке розуміння

може бути частково продуктивним лише під час розгляду безпеки особистості, але не суспільства.

Зважаючи на той факт, що податкова безпека є однією із складових державної безпеки, слід звернути увагу на те, як уособлюється розуміння податкової безпеки в системі державної безпеки. Зокрема, у загальній структурі державної безпеки податкову безпеку можна представити візуально (рис. 1.3). Більшість дослідників таку позицію вважає прийнятною [8, с. 84; 52, с. 9; 55, с. 36; 132, с. 24; 140]. Однак, попри розуміння податкової безпеки як складової державної безпеки, що характеризує ефективність економіки шляхом оптимізації взаємовідносин держави із бізнесом та громадянами, слід відзначити і роль економічної складової при формулюванні поняття податкової безпеки.

Загалом у науковій літературі переважає бачення безпеки як стану захищеності об'єкта від загроз [87]. Саме в такому контексті терміни, які характеризують окремі види безпеки, класично вживаються в правових конструкціях [87; 49]. Ймовірно, таке широке розповсюдження з'явилося через відповідність визначенням у Законі «Про національну безпеку», де було закріплено її тлумачення як стану захищеності життєво важливих інтересів особистості, суспільства і держави від внутрішніх і зовнішніх загроз [49]. Однак у законі не достатньо розкрито окремі складові національної безпеки, зокрема не визначено поняття податкової безпеки.

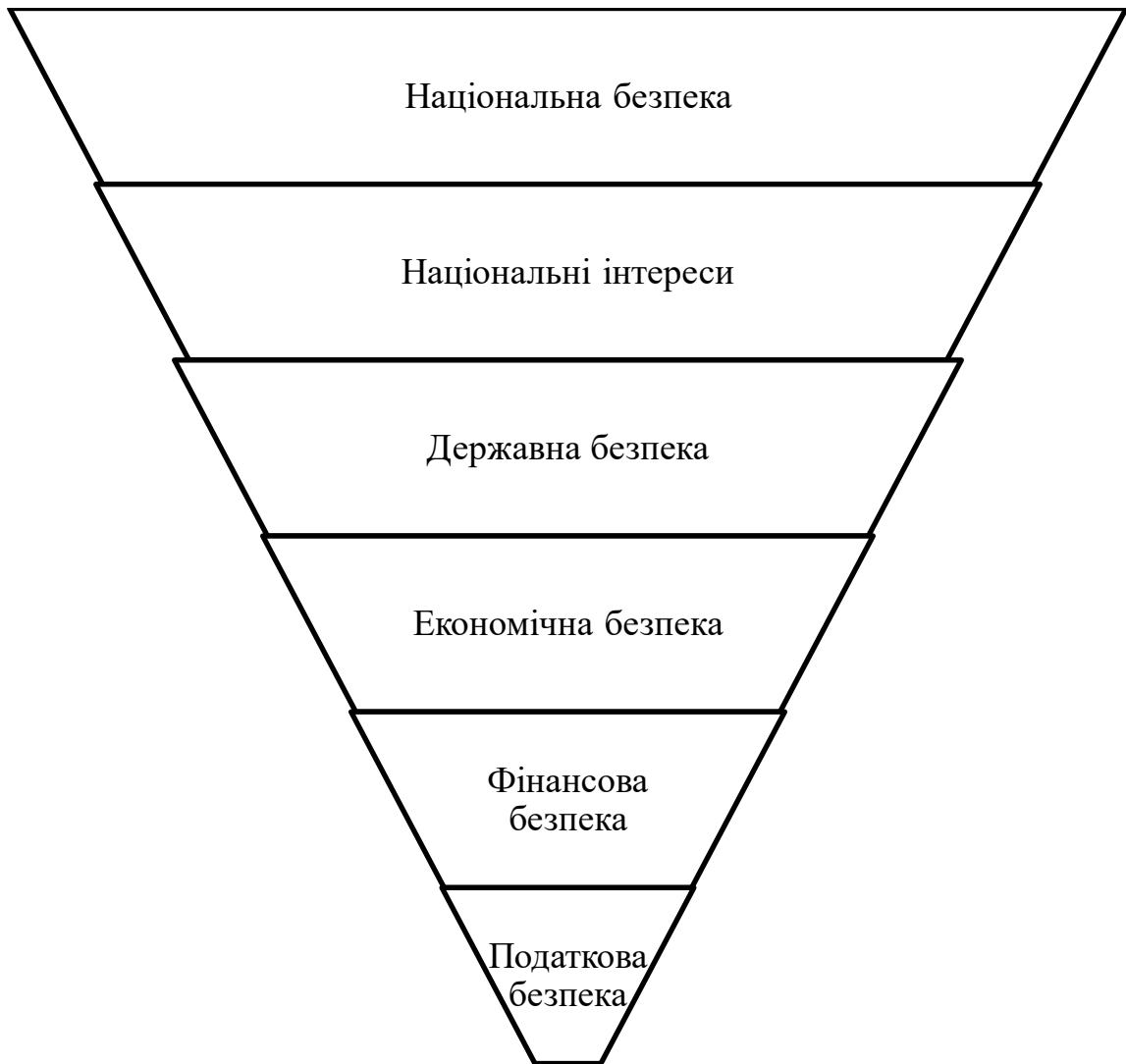


Рис. 1.3 Місце податкової безпеки в системі національної безпеки

Розроблено автором на основі джерел: [29; 58; 98; 109; 128; 150]

Застосовуючи метод наукової дедукції, слід перейти від окремого до загального. Так, окремим поняттям можна вважати податкову безпеку, яка знаходиться в системі національної безпеки. Більшість дослідників поняття податкової безпеки вважає, що його конструкція бере свій початок із основ національної безпеки та є похідним поняттям від економічної безпеки, яка також входить до загального явища національної безпеки [52; 58; 109]. У такий спосіб роль та місце податкової безпеки в системі національної безпеки можна представити графічно (рис. 1.4).

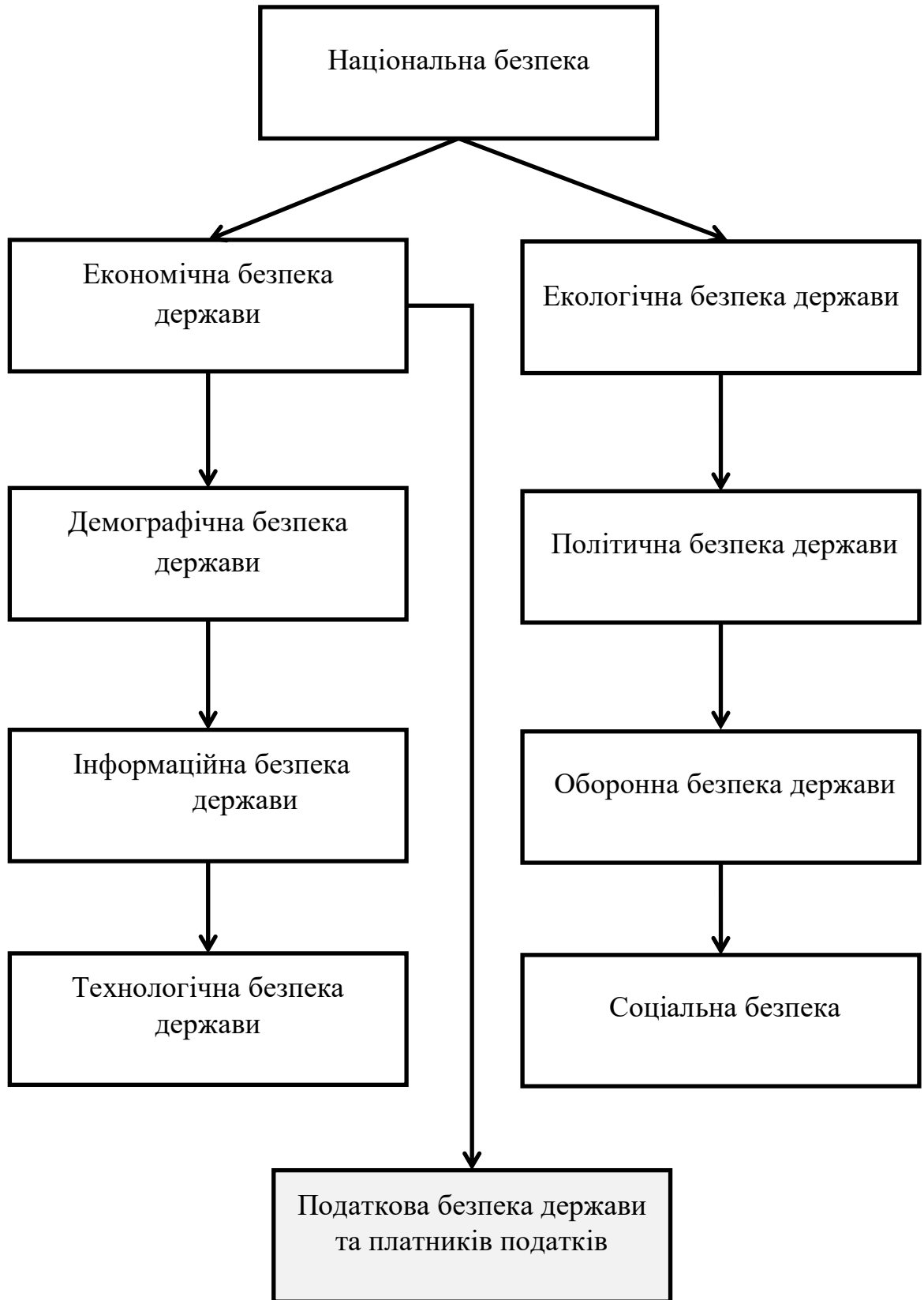


Рис. 1.4 Структура національної безпеки держави (Розроблено автором)

Оскільки національна безпека є цінністю для суспільства, що обумовлює прагнення суспільства до її забезпечення, вона виникає внаслідок вольової

діяльності державних і громадських інститутів з її забезпечення. Так, національна безпека є результатом управління протистоянням інтересів різних соціальних груп усередині держави та характеризується захищеністю життєво важливих інтересів особистості, суб'єктів господарювання та держави, за допомогою мінімізації внутрішніх і зовнішніх загроз існуванню та розвитку держави. Тому податкова безпека в контексті національної безпеки, представлена як результат спрямованої діяльності учасників суспільних відносин у суспільстві, що виявляється в захищеності життєво важливих інтересів особистості, суспільства і держави, шляхом мінімізації внутрішніх та зовнішніх загроз при умові ефективного виконання фіскальних функцій держави.

Отже, розглядаючи податкову безпеку як складову економічної безпеки держави, її можна розкрити через розуміння поняття економічної безпеки як стану захищеності основних стратегічних сфер соціально-економічного розвитку країни.

Нині у науковій літературі є чимала кількість схожих за своєю сутністю визначень, і це вкотре підкреслює проблему відсутності єдиних стандартизованих, нормативно врегульованих термінів, які б описували стан захищеності економічного потенціалу в контексті податкових відносин. Так, наприклад, є таке поняття, як фінансова безпека, що також відноситься до індикаторів стану захищеності економічного потенціалу країни [11; 12; 56; 57].

Податкову безпеку також визначають як стан економіки, за якого забезпечується формування фінансових потоків держави, що необхідні для виконання завдань з оптимального державного управління. Тому з цього можна зробити висновок про те, що для покращення теоретичного апарату із забезпечення податкової безпеки держави, слід насамперед встановити єдині понятійно-категорійні та структурно-логічні рамки, які мають точно регламентувати поняття, що стосуються рівня захищеності податкової системи. Для цього необхідно:

- встановити чіткість понять, які стосуються захищеності економічної системи країни, зокрема економічної безпеки, податкової безпеки, фінансової безпеки тощо;
- мати чіткі та зрозумілі визначення понятійних конструкцій у сфері забезпечення податкової безпеки, визначити кількісні характеристики факторів, що впливають на такий стан захищеності податкової системи;
- сформувати систему показників безпеки, врахувавши усі чинники, з метою визначення загального рівня податкової безпеки в країні.

Основні принципи забезпечення безпеки як економічної, так і податкової, висвітлені в Законі «Про національну безпеку України»:

- дотримання і захист прав і свобод людини і громадянина;
- законність;
- системність і комплексність застосування державної влади;
- ☐ пріоритет попереджувальних заходів з метою забезпечення безпеки;
- взаємодія органів державного управління та державних органів з громадськими об'єднаннями, міжнародними організаціями та громадянами, з метою забезпечення безпеки.

Зважаючи на це, поняття податкової безпеки можна тлумачити як стійкість загальної системи оподаткування в країні. До такої думки також дійшли видатні податківці, які вбачають у цьому явищі оптимальну та стійку систему розподілу податкових надходжень та сприятливих умов для ведення бізнесу [55]. Саме стійкість системи оподаткування, її розвиток та безпека потребують створення надійних умов і гарантій успішного виконання завдань зі збору податків і інших платежів до бюджету усіх рівнів, стримування загроз, які здатні дестабілізувати податкову систему, а також створити сприятливі умови для платників податків.

Головним критерієм ефективності податкової безпеки є стабільність та своєчасність надходжень до бюджету. З цього випливає похідне поняття від економічної безпеки – «бюджетна безпека», яка має пряму залежність від податкової безпеки.

У такий спосіб можна сформулювати загальне бачення проблеми, яка наразі не врегульована. Низка наукових підходів, спрямованих на розмежування понятійного різноманіття категорій, які пов'язані із станом захищеності податкової політики країни в системі державного управління, досі не достатньою мірою отримали науковий розвиток, що спричинило неповне розуміння усієї глибини цих категорій. Податкова ж безпека серед такого різноманіття невизначеностей також потребує подальшого врегулювання у сфері розробки критеріїв захищеності, рівня захищеності, а також понятійного врегулювання. Такий стан речей гальмує процеси вирішення проблем, пов'язаних із податковою оптимізацією, гальмує розвиток методологічних підходів до кількісного оцінювання рівня податкової безпеки, а також створює перешкоди для вивчення податкової безпеки, як окремого наукового напрямку. Однак, незважаючи на багатоманітність підходів до розуміння податкової безпеки, беззаперечно, її вважають складовою економічної безпеки держави [28], тому виділення ознак для податкової безпеки, як виду державної безпеки, можна формувати з погляду на економічну безпеку, що цілком обґрунтовано. Відповідно доцільно продовжувати дослідження, шляхом наукової індукції, від загального до окремого. Розглянувши економічну безпеку, як оцінювальну ланку податкової системи загалом, можна отримати чимало індикаторів, що можуть бути інформативними для оцінювання рівня податкової безпеки.

Під економічною безпекою розуміється «економічна категорія, що характеризує такий стан економіки, за якого забезпечуються сталий економічний розвиток, оптимальне задоволення загальних потреб держави, раціональне управління, захист економічних інтересів на національному та міжнародному рівнях». Серед багатьох науковців економічною безпекою вважається сталий розвиток фінансової системи та фінансових відносин і процесів в економіці, за якого створюються необхідні фінансові умови для соціально-економічної та фінансової стабільності в країні, збереження цілісності та єдності фінансової системи, банківської сфери та податкової політики, що загалом дасть змогу ефективно протистояти внутрішнім та зовнішнім загрозам в економічній сфері [11; 12; 56; 57; 69; 89].

Зосередившись на зовнішніх та внутрішніх загрозах, а також на розумінні поняття сталий розвиток, зміст яких сам собою не чіткий, слід виділити низку поглядів, щодо критеріїв оцінювання податкової безпеки через такі поняття, як фінансові ризики держави, з одного боку, та фінансові ризики господарюючих суб'єктів з іншого [118]. Так, податковими ризиками держави можна вважати загрозу зниження її податкових доходів унаслідок діяльності податкових правовідносин. Тому доречно розглядати податкові ризики держави та податкові ризики суб'єктів господарювання разом, оскільки вони є повністю залежними.

Така залежність полягає в акумулюванні в державі інвестиційного капіталу, що дозволить збільшити економічний потенціал країни загалом. Це виражається в оптимальному управлінні податковим навантаженням, шляхом стимулювання таких суб'єктів господарювання, які знаходяться в тяжкому стані. Хоча наукова думка стосовно визначення поняття податкової безпеки досить різна, деякі дослідженнями тлумачать це поняття як стан економіки, за якого забезпечується безперервне і достатнє фінансування держави. І. Тимофєєва трактує його як стан податкової системи, за якого забезпечується гарантований захист податкових інтересів держави, суспільства та бізнесу від внутрішніх та зовнішніх загроз. Ю. Іванов розглядає податкову безпеку як стан економіки та інститутів влади, за якого забезпечується гарантоване надходження податкових платежів до бюджету, забезпечивши у такий спосіб захист національних інтересів та соціальну спрямованість податкової політики, достатній оборонний потенціал в умовах загроз, ризиків та небезпек [52].

Представлені визначення, які безпосередньо беруть свій початок із економічної безпеки, виявляють такі ознаки податкової безпеки:

- стан економіки;
- захист податкових інтересів від податкових ризиків;
- гарантоване надходження податкових платежів навіть у несприятливих економічних умовах.

У контексті державного управління наведені характеристики є недостатньо чіткими та визначеними, що не дає змоги чітко розмежувати податкову безпеку, наприклад, з такими поняттями, як податковий потенціал,

податкове адміністрування, податкова оптимізація, і відповідно, виявити її сутність.

Попри значну кількість досліджень, предметом яких виступає податкова безпека, пропоновані в них тлумачення, зазвичай, базуються на розумінні безпеки, яка визначена в Стратегії національної безпеки України 2020 р., де було встановлено основні напрями понятійно-категорійного апарату безпеки для країни. Так, відповідно до ст. 66 цієї стратегії [115], вона є основою для планування у сферах національної безпеки і оборони, які визначатимуть шляхи та інструменти її реалізації, до яких віднесено:

- стратегію людського розвитку;
- стратегію воєнної безпеки України;
- стратегію громадської безпеки та цивільного захисту України;
- стратегію розвитку оборонно-промислового комплексу України;
- стратегію економічної безпеки;
- стратегію енергетичної безпеки;
- стратегію екологічної безпеки та адаптації до зміни клімату;
- стратегію біобезпеки та біологічного захисту;
- стратегію інформаційної безпеки;
- стратегію кібербезпеки України;
- стратегію зовнішньополітичної діяльності;
- стратегію забезпечення державної безпеки;
- стратегію інтегрованого управління кордонами;
- стратегію продовольчої безпеки;
- національну розвідувальну програму.

Наближеною до зазначених положень є думка багатьох учених, які описують податкову безпеку як стан, за якого гарантуються умови постійного і безперервного фінансування держави та муніципальних утворень, у вигляді стягування податків та зборів навіть за наявності загроз і негативних впливів з боку порушників податкового законодавства [47; 78]. У цій дефініції не

уточнюється, чим саме виступає податкова безпека, і не враховано, що зниження податкових злочинів може відбуватися з інших причин.

У сучасній літературі представлений і інший погляд, що включає податкову підсистему як підсистему податкової системи загалом [83]. Однак можна вважати, що податкова безпека є особливим станом податкової системи і досягається при скоординованих діях державних органів.

В. Бондаренко пропонує досить лаконічне визначення податкової безпеки – своєчасна сплата податків [128, с. 16]. Таке трактування наразі є найбільш розповсюдженим, проте оптимально розкриває смислову конструкцію цього поняття визначення І. О. Цимбалюк, яка є автором монографії, що присвячена аналізу та вивченню однієї з підсистем національної безпеки, що характеризує стан системи оподаткування. Такий стан характеризується гарантованим захистом податкових інструментів, спрямованих на підтримку соціально-економічного розвитку суспільства, в умовах загроз, ризиків та небезпек [141]. У своєму тлумаченні автор представляє системний підхід до податкової безпеки та її місця в структурі національної безпеки. Основний акцент робиться на гармонійний розвиток бізнесу, як мети податкової безпеки. Цілком прийнятною є думка дослідника щодо соціально-економічної спрямованості податкової безпеки, яка оцінюється не лише кількістю податкових надходжень, а й прогностичними показниками, як наприклад, збільшення економічного потенціалу загалом. Саме такий прогностичний потенціал і визначає рівень подальшого економічного розвитку суспільства.

Ураховуючи особливості досліджених характеристик податкової безпеки, із вищенаведених визначень можна виокремити такі ключові ознаки податкової безпеки як об'єкта державного управління:

– передусім слід виділити податкову безпеку, як певний стан захищеності економічного потенціалу країни, який характеризує розвиток не лише податкових, а й інших відносин у державі, а відтак, податкова безпека може бути критерієм оцінювання усіх економічних систем у країні. Це обумовлено і тим, що розвиток лише економіки, або збільшення податкових надходжень не може бути індикатором економічного розвитку. Ці два показники потрібно розглядати

комплексно, враховуючи їх взаємозалежність. Тому податкова безпека передбачає наявність коротко-, середньо- і довгострокового плану податкових надходжень, що враховує необхідність фінансування всіх завдань держави, як поточних, так і перспективних. Відсутність такого плану не дасть змогу оцінити динаміку надходжень та виявити податкові ризики;

– основним індикатором податкової безпеки можна вважати відповідність поточних податкових надходжень до бюджету їх запланованим показникам, оскільки з цього держава має планувати подальшу економічну, соціальну, зовнішню та інші види політик.

На підставі наведених ознак можна сформулювати наступне визначення податкової безпеки держави, як об'єкта правового забезпечення: податкова безпека держави – це результат оптимізації діяльності учасників податкових відносин, що виявляється в захищеності важливих інтересів держави та платників податків за допомогою мінімізації внутрішніх і зовнішніх загроз.

Отже, сутність податкової безпеки можна тлумачити як стан системи оподаткування, що забезпечує гарантії поповнення державного бюджету, з метою соціально-економічного розвитку країни.

Важливим аспектом при формуванні понятійного апарату податкової безпеки слід вважати можливість її оцінювання, оскільки саме собою визначення «податкова безпека» не дає практичних спрямувань на вирішення головної проблеми – оптимізації податкової системи, шляхом зниження податкових ризиків. Тому має бути оцінювальна складова цього поняття, відповідно податкова безпека може бути оцінена в системі показників, які характеризують стабільність податкових надходжень у бюджет держави. Існують наукові праці, де підкреслюється така необхідність [25, 26].

Широкий зміст податкової безпеки, з притаманними їй інституціями та інформаційно-аналітичними аспектами, передбачає комплексний підхід, що передбачає такі принципи:

- затвердження процедур і вдосконалення податкового контролю;
- затвердження прав і обов'язків платників податків;
- визначення відповідальності за податкові правопорушення;

- підвищення якості довгострокового і короткострокового податкового прогнозу та планування;
- підвищення рівня податкових надходжень;
- створення прозорої системи податкової безпеки;
- розробки автоматизованої системи податкової безпеки, що забезпечує успішне виконання вищевказаних цілей;
- постійного виявлення неповного надходження податків;
- зниження рівня податкових правопорушень.

Основними функціями, які реалізують вищевказані принципи, є:

- виявлення критичних ситуацій, за яких прогнозуються реальні показники податкової діяльності;
- розробка заходів щодо виведення податкової системи із зони податкового ризику і усунення наслідків реалізації загроз;
- здійснення експертизи прийнятих нормативно-правових актів і рішень з податкових питань у сфері податкової безпеки України.

Провідними сучасними цілями здійснення податкової безпеки є:

- підвищення рівня надходження податків за рахунок якості податкового планування;
- створення більш повної та прозорої системи податкового управління, що передбачає автоматизацію збору даних;
- розробка автоматизованої інформаційної системи податкової безпеки, що забезпечує успішне виконання поставлених завдань.

Отож, враховуючи вищезгадані критерії оцінювання податкової безпеки, можна відзначити, що вона передбачає не тільки боротьбу з ухиленням від сплати податків та детінізації економіки, а й підвищення якості податкового управління, послідовного перекладу контролюючих функцій на наукову основу, з використанням сучасного математичного апарату та інформаційних технологій.

Для правильного уявлення і усвідомлення значення такої економічної категорії, як «податкова безпека», необхідно визначити її елементи, структуру і та склад, а також комплекс принципів побудови такої системи.

Вищезгадані принципи та функції податкової безпеки мають передбачати такі інструменти реалізації податкової безпеки:

- адміністративно-правові;
- організаційно-структурні;
- інформаційно-аналітичні;
- професійно-посадові;
- юридичні;
- фізичні.

Зазначені інструменти реалізації рішень, спрямованих на збільшення рівня податкової безпеки, характеризують наявність загальних умов і факторів, що ставлять поняття податкової безпеки в ряд перспективних напрямів оптимального управління податковою системою України. Цей напрям являє собою комплекс науково-практичних податкових сфер, зокрема:

- податкового управління;
- методології планування і контролю;
- використання сучасних математичних підходів на основі інформаційних технологій;
- захисту податкової інформації.

Так, бачимо, що податкова безпека має складну елементну структуру, в яку входять:

- громадянська обов’язковість виконання податкового боргу як зі сторони платників податків, так і державних установ;
- стабільність і стійкість системи оподаткування;
- здатність до самовдосконалення і розвитку.

Чимало вчених схиляється до думки, що поняття податкова безпека настільки широке, що його не потрібно розглядати окремо. Доцільніше, зокрема,

це стосується наукових досліджень, аналізувати саме його складові окремо [55; 80; 146].

Значна частина дослідників намагається дослідити це поняття разом із фінансовою безпекою, яке є більш широким та розглядається як здатність здійснювати економічну політику відповідно до національних інтересів, інтересів суб'єктів господарювання та інтересів громадян.

Сутність її полягає у спроможності органів державного управління забезпечувати стабільність фінансової системи, мінімізуючи вплив загроз та ризиків на соціально-економічну систему. Водночас важливим аспектом, який можна розглядати по відношенню як податкової безпеки зокрема, так і фінансової загалом, є перешкоджання витоку капіталу за кордон з реального сектора економіки. Ця проблема у певний спосіб поєднує обидва поняття, проте механізми, які можуть бути задіяні при формуванні таких заходів у контексті цих двох понять, розглядаються по-різному. Так, з одного боку, основна функція податкової безпеки полягає у контролі та забезпеченні податкових надходжень у бюджет держави. Функція фінансової безпеки полягає у стабільності роботи основних економічних інституцій та забезпеченні подальшого їх розвитку.

Однак саме розвиток та жорсткий контроль мають певну суперечливість. Проблему надмірного податкового навантаження та його вплив на відтік капіталів за кордон розглядають уже не одне покоління вчених [85]. Так, на перший погляд ці два поняття мають певну суперечність, проте, якщо розглянути їх в контексті безпеки держави, такі суперечності нівелюються, оскільки функцію розвитку економічних інституцій бере на себе держава, а більш інструментальні завдання реалізуються за допомогою засобів податкової та фінансової безпеки. Отже, можна констатувати, що податкову безпеку слід розглядати в контексті державної безпеки. Натомість державну безпеку слід розглядати в контексті національної безпеки, як розширену структуру з її елементами податкових відносин, яка охоплює три основних безпекотворчих категорії: людину, безпеку людини, безпеку суспільства та безпеку держави (рис. 1.5).

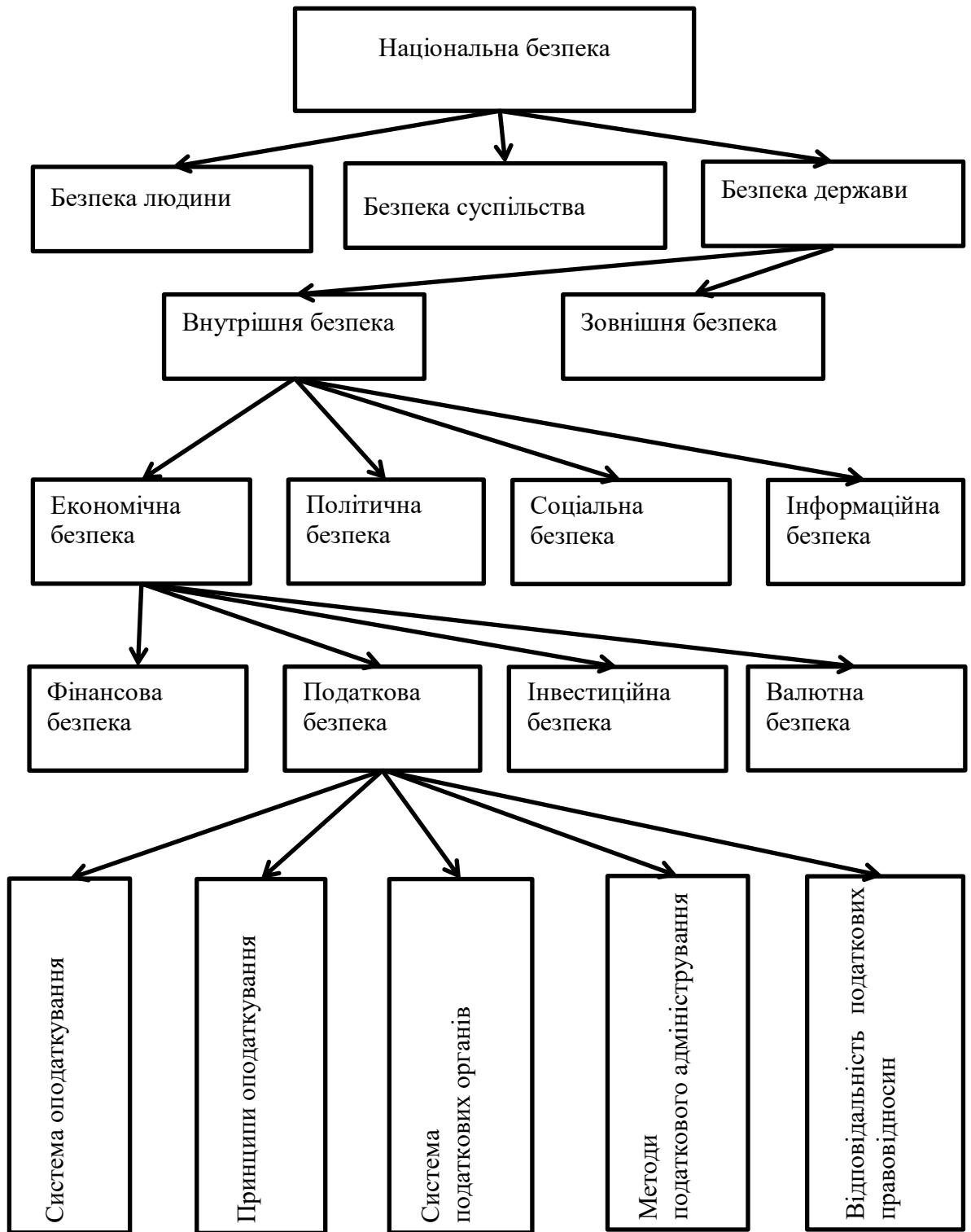


Рис. 1.5 Розширена структура національної безпеки з урахуванням податкової складової

Розроблено автором на основі джерел: [16; 31; 68; 98; 104; 125; 148]

Розглядаючи структуру національної безпеки, слід звернути увагу на те, що вектор уваги у багатьох наукових працях нині не чітко зосереджений на окремих її аспектах. Зокрема, розглядаються загальні поняття, а не конкретна сутність проблеми, не вирішуються практичні завдання, оскільки теоретична база спрямована саме на загальні проблеми. Недостатньо уваги приділено конкретним ризикам та шляхам їх мінімізації, відсутня єдина методологія кількісної оцінки податкових ризиків та не у належний спосіб побудована система відповідальності державних службовців за прийняття ними управлінських рішень. Поняття податкова безпека не знаходить чіткого розмежування з багатьма іншими видами безпеки. Водночас понятійний апарат податкової безпеки не спрямовується на конкретні ризики. Хоча нормативні документи, які визначають шляхи розвитку безпекотворчої діяльності в Україні, прямо на цьому наголошують. Зокрема, згідно з Концепцією забезпечення національної безпеки України у фінансовій сфері найважливішою загрозою податкової сфери є виведення капіталу з України, що сприяє приховуванню підприємствами значних сум. У такий спосіб формула економічного зростання і успішного функціонування національної економіки не може не включати елемент оптимізації податкової системи.

Це натомість вказує на те, що податкова безпека є провідною ланкою у системі національної безпеки. Відповідно податкова безпека визначається ефективністю податкової політики держави. Вона має поєднувати інтереси держави та інтереси платників податків. З позицій податкової достатності ця проблема зводиться до забезпечення держави необхідним обсягом податкових надходжень, який є необхідним для держави.

Загальна проблема визначення поняття податкової безпеки полягає у різносторонньому його визначенні [129]. З одного боку, вона описує стан захищеності інтересів платників податків, з іншого – характеризує можливості держави реагувати на загрози, які виникають унаслідок порушень податкового законодавства. Також вагому роль у цьому понятті відіграє спроможність держави реагувати на ризики та небезпеки. Відповідно єдиного підходу до визначення податкової безпеки поки що не існує. Для більш детального

трактування цього поняття, необхідно проаналізувати економічну, соціальну та правову природу його існування. Це дасть змогу врахувати вищерозглянуті принципи та функції податкової безпеки. Для більшого розуміння податкової безпеки слід з'ясувати, що означає ефективність податків та у який спосіб визначається рівень такої ефективності. З одного боку, ефективність податків може бути визначена шляхом співвіднесення витрат підприємств та результатів їх господарської діяльності для підприємств та надходжень до державного бюджету. Результатами можна вважати обсяг зібраних податків до державою до бюджету. З іншого боку, надмірний податковий тиск може спричинити зменшення активності у підприємців та інвесторів, або перехід бізнесу в тінь. Це і є причиною намагань підприємців виводити свій бізнес у тінь. Тому поняття податкової безпеки має бути охарактеризовано як певний баланс між інтересами бізнесу та держави.

Водночас соціальний аспект податкової безпеки полягає в захищеності інтересів усіх суб'єктів господарювання, громадян та держави. Зазначений баланс стосується учасників податкових відносин.

Загалом, оскільки більшість досліджень проблем забезпечення податкової безпеки тісно пов'язують її із іншими видами безпеки, їх відмінність полягає у відношенні до основних цінностей. Так, податкова безпека здебільшого спрямована на захист державних інтересів, ресурсів держави, що на відміну від національної безпеки, не робить акцент саме на захисті передусім інтересів нації, громадян, людини, її прав та свобод.

Тобто можна вважати, що цілями забезпечення національної безпеки є захист основ конституційного ладу України, цілями податкової безпеки є наповнення бюджету для реалізації інтересів національної безпеки.

Отже, визначаючи поняття податкової безпеки можна відзначити, що вона створює той стан захищеності, про який йдеться майже в усіх нормативних та наукових документах.

Оскільки розвиток суспільства неможливий без дієздатної податкової системи, неможливе надійне надання громадянам необхідних умов для життя, розвитку та самовираження, гарантій їх цивільних прав та соціальної

захищеності, забезпечення політичної стабільності та стійкого соціально-економічного розвитку країни, понятійна база податкової безпеки має включати і фактор найвищої важливості для країни. Це обумовлено тим, що саме вона є запорукою захисту національних інтересів України як всередині країни, так і на міжнародному рівні. Так, система податкової безпеки є ключовим елементом національної безпеки, оскільки вона забезпечує умови для життя, соціальну захищеність громадян та сталий розвиток держави.

Отже, для повноцінного розуміння та формування ефективних механізмів податкової безпеки необхідно розглянути дефініції поняття «система», що стане основою для подальшого аналізу й ухвалення управлінських рішень.

У науковій літературі існує широкий спектр визначень та трактувань поняття «система», які відображають багатогранність цього терміна в різних галузях знань. Зокрема, Л. фон Берталанфі у своїй загальній теорії систем наголошував на тому, що система складається з взаємопов'язаних елементів, які перебувають у динамічній рівновазі та адаптуються до змін зовнішнього середовища. Т. Парсонс у контексті соціології підкреслював роль системи як цілісного утворення, яке здатне забезпечувати задоволення певних функціональних потреб групи або суспільства. На думку інших дослідників, система може бути описана через її структуру, функції, ієрархічний устрій та взаємодію із середовищем [18].

Водночас, попри різноманітність підходів, більшість науковців сходяться на тому, що система — це не просто випадковий набір компонентів [82]. Так, одні автори бачать систему як сукупність взаємопов'язаних елементів, що об'єднані єдиною метою та функціонують узгоджено [93]. Інші наголошують на цілісності системи, коли вона набуває нових властивостей, не характерних для кожного елементу окремо (ефект синергії).

Ще один підхід підкреслює принцип організованості, де відбувається впорядкована взаємодія усіх складових, підпорядкованих досягненню певного результату або виконанню визначеної функції [96]. Така взаємодія передбачає управлінські рішення, обмін ресурсами, зв'язки між елементами тощо, що дає змогу системі зберігати або розвивати власну цілісність.

Загалом, узагальнюючи ці погляди, систему можна визначити як цілісну множину елементів, що перебувають у впорядкованій взаємодії, мають спільну мету та здатні до саморегуляції, розвитку й реагування на зовнішні виклики. Важливість системного підходу полягає в тому, що він дає змогу виявити внутрішні та зовнішні зв'язки, зрозуміти механізми функціонування і впливу різних чинників, а також сформувати цілісне бачення об'єкта дослідження.

Відтак, система податкової безпеки доцільно розглядати як взаємопов'язану й організовану сукупність правових, економічних і управлінських механізмів, спрямованих на забезпечення національних інтересів, стабільний розвиток держави й захист її економічної стійкості. У межах цієї системи кожен елемент (законодавчі норми, фінансові інструменти, наглядові та контролюючі органи) відіграє свою роль, а їх узгоджена взаємодія уможливорює ефективну реалізацію податкової політики, а також підтримує економічну безпеку та стабільність країни в цілому.

Отож, зважаючи на узагальнене теоретичне визначення податкової безпеки, як стану захищеності від загроз та ризиків, можна стверджувати, що воно протилежне небезпеці. Таку думку було представлено С. Голіковим, де було зазначено, що безпека необхідна для попередження небезпек [151]. З цього випливає, що ідентифікувати той, чи інший стан захищеності можливо лише за характеристиками загроз та ризиків, які переставлені в сучасній літературі як ймовірність настання негативної події. Так, процес забезпечення безпеки податкової в державі та безпека платників податків нерозривно пов'язані між собою [10; 76; 79].

Отже, в результаті дослідження теоретико-методологічних основ безпекотворчої діяльності, спрямованої на вирішення питань оптимізації податкової системи, визначення рівня захищеності суб'єктів податкових правовідносин, забезпечення належної системи бюджетних надходжень, вирішення питань мінімізації та попередження загроз та ризиків податкової безпеки, і загалом вивчення теоретичних основ податкової безпеки, як наукової дисципліни, можна констатувати, що податкова безпека – це стан захищеності держави та платників податків, за умов забезпечення їх економічних інтересів,

шляхом оптимізації податкових відносин, які спрямовані на: залучення економічного потенціалу в країну, стимулювання бізнесової діяльності, збільшення надходжень до державного бюджету не лише в поточний момент, а й в перспективі.

1.3 Проблеми реалізації механізмів забезпечення податкової безпеки як елементу національної безпеки в системі державного управління

Створення умов для сталого розвитку України потребує збільшення рівня захищеності саме економічного потенціалу, це натомість вимагає оптимізації механізмів забезпечення податкової безпеки. Проблеми реалізації таких механізмів залежать від стану податкової безпеки, який значною мірою характеризує рівень економічної безпеки країни, тому його інтегральна складова має суттєве значення в загальному оцінюванні економічної безпеки країни.

Водночас відсутністю критеріїв такого оцінювання, окрім деяких характеристик економічної безпеки, які були надані Міністерством економіки України [88], нині не існує дієвого механізму визначення як рівня економічної безпеки країни, так і її складових. Це створює проблему в державному управлінні, оскільки управлінські рішення мають прийматися на основі точної інформації стосовно загроз, ризиків та небезпек.

Зважаючи на відкритість економіки України та її інтеграції до світового економічного співтовариства, рівень тіньової економіки за невизначеною методологією підрахунку, яка проводилась низкою профільних міністерств України, в середньому за останні 2–3 роки сягає близько 30 % від обсягу ВВП [133].

Крім того, в структурі податкових надходжень на 2020 р. внутрішні податки на товари та послуги займають 59.40 %, з-поміж них найбільшим видом доходу є податок на додану вартість з імпортованих товарів, що робить його

об'єктом найбільшої уваги, оскільки незаконне ввезення товару в Україні вже стає загрозою національної безпеки.

Однак доцільно звернути увагу і на причини такого стану. Чому бізнес намагається уникнути оподаткування та, порушуючи законодавство, ризикує власною репутацією і погіршує економічний стан в країні, збільшуючи при цьому відсоток тіньової економіки?

Відповідь на це запитання лежить в багатьох площинах. З одного боку, значний матеріальний інтерес чиновників, з іншого – бажання більше отримувати прибутку підприємствами, мотивуючи це занадто високими податками, хоча низка деяких європейських та провідних країн світу мають більше податкове навантаження на імпорт. Проблема тіньової економіки полягає не лише у завищених податках, а й у відсутності контролю за дотриманням податкового законодавства [9; 133; 142].

Є й думки щодо спрямування тіньової економіки на розвиток держави, оскільки гроші, що люди отримують нелегально, витрачаються на внутрішньому ринку, покращуючи у такий спосіб споживчий попит [164].

Усе це та багато інших питань у цій сфері роблять проблему забезпечення податкової безпеки країни, як складової економічної безпеки, не вирішеною оптимізаційною задачею. Як збільшити привабливість господарської діяльності в Україні, маючи при цьому достатній рівень державного оподаткування, при цьому не спровокувати відтік капіталів з країни через надмірний податковий тиск? Безумовно, це не єдині фактори, що створюють податкові загрози та ризики. Є й інші. Проте їх вирішення, відповідно до структури податкових надходжень, відіграє ключову роль.

В умовах світової економічної нестабільності, податкова безпека відіграє вирішальну роль у становленні держави. Тому в державному управлінні основну увагу приділяють не лише протидіям загрозам та ризикам, а й розвитку економіки. Саме про такий розвиток постійно згадують як вітчизняні, так і іноземні вчені [35; 69; 139; 140; 181; 221].

Водночас не вирішеним залишається питання обґрунтованості податкових відносин та податкової безпеки держави загалом, зокрема бізнесу та суспільства,

оскільки концептуальні зв'язки між ними, а також суперечності і є предметом головного дослідження на шляху до вирішення цієї проблеми. Тому низка дослідників виділяють податкову безпеку в окрему тему для її вивчення та вважають це явище основною умовою здатності держави здійснювати самостійну фінансово-економічну політику відповідно до своїх національних інтересів [10; 181; 210]. Крім того, проблема формування чітких та окреслених задач у державному управлінні, зокрема в управлінні податковою безпекою, полягає в тому, що ні нормативно, ні практично поняття податкової безпеки на державному рівні не врегульовано, і саме тому наразі не стоїть питання розробки методології обчислення рівня податкової безпеки, розробки математичних моделей, які б могли описати залежність податкових ризиків від зовнішніх та внутрішніх проблем країни.

За допомогою регламентованих положень, можна мінімізувати зловживання при процесі розподілу коштів бюджету. Проте через політично-економічні кризові явища важко уникнути зловживань унаслідок того, що в українському законодавстві існує низка розбіжностей та труднощів [65; 147; 208], основними серед яких є:

- суперечність двох видів обліку – бухгалтерського та податкового;
- різностороннє трактування розподілу на витрати та доходи об'єктів оподаткування;
- неясність схем підрахунку фінансового результату податку на прибуток, податку на додану вартість тощо [53].

Як результат вищеперерахованих труднощів, ускладнюється процес декларування фінансових результатів суб'єктів господарської діяльності, з'являються шляхи умисного та т. зв. легального ухилення сплати окремих податків та зменшення загального обсягу надходжень до бюджету держави.

Необхідність удосконалити механізми забезпечення податкової безпеки обумовлена не лише потребами для інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття рішень у державному управлінні, а формуванням правильної державної політики на міжнародній арені, оскільки конкуренція між державами постійно збільшується, а також зменшуються ресурси на планеті, кількість

споживачів цих ресурсів постійно зростає, і загалом уже нині управлінські рішення в державному управлінні не мають відштовхуватися лише з позицій інтуїції чиновника, або його консервативної думки. Вони мають бути науково обґрунтовані, що передбачає аналіз можливих варіантів розвитку їх наслідків, оцінені ймовірності загроз та ризиків, визначені можливості реалізації таких рішень. Це натомість вимагає від державного управлінця таких якостей:

- упевненість і досвід роботи відповідальної особи;
- достатній рівень інформованості таких осіб;
- високий рівень рішень;
- висока відповідальність (юридична та моральна).

Відповідно у процесі забезпечення безпеки держави податкова безпека виступає індикатором фінансово-економічної безпеки, складовими якої можна вважати:

- бюджетну безпеку;
- податкову безпеку;
- кредитно грошову безпеку;
- цінову безпеку;
- тощо.

Водночас нині ані понятійного, ані методологічного, ані математичного обґрунтування зазначеним явищам, що характеризують безпеку держави в контексті податкової складової, не визначено.

Розуміючи, що належний рівень податкової безпеки досягається за рахунок підтримки сталого та збалансованого підходу до оподаткування, залежно від доходів та бюджетів різних рівнів, а також прибутковості самих підприємств, податкову безпеку слід розглядати у поєднанні з бюджетною безпекою та фінансовою. Це самостійні системи, які мають регулюватися законом, кожна окремим виділеним нормативним актом. При цьому слід визначити характер проблеми неврегульованості податкової безпеки. Зокрема, податкова безпека передбачає стійке функціонування бюджетної системи країни, індикатором якого є економічна безпека, тому невирішеність проблеми полягає ще й у встановленні кількісного взаємозв'язку між ними. Наскільки загальний стан

економіки впливає на рівень оподаткування, його навантаження на підприємства, стан захищеності платників податків та податкових надходжень тощо.

Крім того, розуміючи те, що податки беруть участь у формуванні дохідної частини бюджету, можна виділити той факт, що однією з головних загроз бюджетної безпеки є саме неефективність системи оподаткування. Такий фактор має бути врахований при розробці концепції податкової безпеки та визначення її рівня, а також при дослідженні окремих податкових ризиків.

Тому для формування податкової системи безпеки необхідний комплексний аналіз функціонування інструментів державної податкової політики для забезпечення поповнення капіталів у реальний сектор економіки країни.

Отже, податковий потенціал країни визначається загальним економічним потенціалом, а податкова безпека постає перед нами як системне утворення з певною кількістю елементів. Ще Берталанфі відзначав, що у податках втілено економічно виражене існування держави, а відповідно і її безпеки [82, с. 308].

Тому виходить, що чим менше загроз при обчисленні податків, тим більше віддача від них і тим менше проблем при забезпеченні усіх вищеперерахованих видів безпеки. Так, зміст податкової безпеки полягає у створенні умов захищеності державного механізму, шляхом примусового та обов'язкового вилучення частини власності громадян та їхніх об'єднань для державних потреб. Проте рівень примусового вилучення, тобто податкове навантаження, має бути максимально оптимізоване для комфортних умов ведення бізнесу в країні, що сприятиме збільшенню економічного потенціалу.

На перший погляд здається хибним рішенням зменшувати податки для того, щоб, можливо, бізнес мав змогу збільшувати свої потенціали. З одного боку, це економічні збитки у вигляді недоотримання надходжень, але з іншого — такі надходження можуть бути пагубними для подальшого розвитку економіки. Найважливішими в такому разі виступають прогностичні показники

економічного зростання, оскільки економічні процеси пов'язані між собою. Будь-яка економічна діяльність у країні у той, чи інший спосіб сприяє

залученню коштів. Прихильниками такої думки можна вважати Б. Баумоля, американського науковця, який присвятив значну частину свого життя економічним показникам, що в результаті дозволило йому написати головну працю свого життя: «Секрети економічних показників», де описуються зазначена пов'язаність економічних процесів [14]. Це можна спостерігати на прикладі політики Д. Трампа, 45-го президента США, який, маючи аналогічну позицію, запропонував дискусійну податкову реформу [105], яка зменшила податкове навантаження для багатьох підприємств. Безумовно, це скоротило на певний проміжок часу надходження до бюджету, проте заклало потужний економічний плацдарм на майбутнє. Саме в цей період підприємства значною мірою збільшили власні прибутки, які залишилися в країні, збільшуючи прогнозні показники майбутніх надходжень.

Такі приклади не поодинокі, проте кожне рішення повинно бути науково обґрунтованим, тому неоднозначність у прийнятті рішень у державному управлінні, невизначеність у понятійних аспектах категорійного апарату податкової безпеки, відсутність математичного обґрунтування процесів визначення рівня захищеності податкової сфери, недостатня державна підтримка наукових розробок у цьому напрямі вимагає збільшення наукових досліджень у цій сфері.

Вищезгадані невирішені питання знаходяться у площині податкової оптимізації, як результату державної політики у сфері оподаткування. Тому від вирішення цих проблем залежить безпека країни загалом, оскільки в результаті недосконалої оптимізації податкових відносин, виникає загроза економічної безпеки держави. Такі проблеми дотепер повністю не вирішені.

Звертаючись до праці вченого-податківця С. Аксюкова, слід акцентувати увагу на його сприйняття цієї проблеми. Дослідник вважає оптимізацію балансу між податковим навантаженням та прибутками об'єктів оподаткування найважливішим завданням у державному управлінні [3].

Проаналізувавши податкове навантаження різних країн світу та співвіднівши його з динамікою зростання ВВП, можна стверджувати про ефективність такої системи оподаткування. Однак, це не остаточно, оскільки не

враховується ще значна частина факторів, таких як тіньова економіка, умови розвитку виробництва в країні тощо. Так, в Україні тривалий час загальна податкова ставка була однією з найвищих у світі і лише у 2020 р. податкові реформи дали змогу її зменшити.

Доцільно зосередитися на показниках 2020 р., які були найнижчими за останні 14 років в Україні. Саме в цей період за підсумками 2020 року рівень тіньової економіки знизився до 31 % від ВВП, і був найнижчим [121].

Питання, в якому стані податкова безпека була на найвищому рівні, може мати неоднозначні відповіді. Розглядаючи збільшення податків для зростання надходжень до бюджету, слід звернути увагу на те, що рівень тіньової економіки та інвестиційна привабливість країни зменшиться, а через деякий час великий бізнес може мігрувати в країни з меншим податковим тиском.

На сьогоднішній день проблеми забезпечення безпеки податкової сфери вимагають особливої уваги, а їх вирішення потребує стабільності функціонування. Постійні зміни податкового законодавства стають на заваді побудови своєчасної і грамотної звітності. Зокрема, податкові відносини безпосередньо впливають на ефективність економічної безпеки держави.

Проблеми забезпечення податкової безпеки в Україні лежать передусім у площині такого явища, як приховування доходів від системи оподаткування. За даними ДПСУ, через приховування доходів і об'єктів оподаткування в консолідований бюджет країни не надходить щорічно від 20 до 30 % податків [69; 142].

Приховування доходів є порушенням податкового законодавства і призводить до порушення цілісності системи оподаткування. Дефіцит державного бюджету вимагає поповнення доходів, шляхом збільшення податкових надходжень.

Наразі функціонування податкового законодавства потребує вдосконалення. У Податковий кодекс України часто вносяться зміни і поправки, що призводить до труднощів при розрахунку податків. При оновленні законодавства відбувається ускладнення норм та правил, що регулюють порядок оподаткування. Недостатня чіткість і ясність положень нормативних актів

ускладнюють застосування норм на практиці, що призводить до неможливості суб'єктивного тлумачення законодавства.

Ще однією проблемою у забезпеченні податкової безпеки є мала результативність податкового контролю надходжень податкових платежів та зборів у бюджети різних рівнів. Податковий контроль є складовою податкового адміністрування. Натомість податкове адміністрування є одним з основних елементів сталого функціонування податкової системи та економіки держави.

Ураховуючи те, що податкова безпека держави залежить від стану захищеності податкової системи усіх учасників податкових відносин у державі, економічний розвиток кожного із таких учасників має власну специфіку, яка потребує гнучкої податкової політики.

Адаптація податкового законодавства значною мірою впливає на інтеграційні процеси нашої країни. Уже тривалий час в Україні проводяться податкові реформи. На заваді обраної цілі стоять такі невирішені проблеми:

- неузгодженість податкового законодавства;
- невирішені проблеми із наданням податкових пільг;
- практика ухилення від сплати податків;
- контрабанда;
- корупція;
- низька податкова культура платників податків.

З огляду на те, що головним нормативним актом, який регулює податкову систему загалом, є Податковий кодекс України, низка інших додаткових нормативних документів мають колізійний характер, у зв'язку з чим протягом 2011–2025 рр. вносилося понад 220 разів зміни до цього документу, створюючи певну дестабілізацію у нормативній сфері податкової діяльності.

Такі зміни здебільшого стосувалися розширення бази оподаткування, ставок оподаткування, механізмів розрахунків та інших дій у сфері оподаткування. Частина таких змін впроваджувалися раніше визначеного законом періоду, і, у такий спосіб, порушуючи усі норми законодавства.

Однією із розповсюджених невирішених питань, які стосуються податкової безпеки, залишається нераціональність системи податкових пільг. Така нераціональність призводить до мільярдних втрат для держави та порушує принцип рівності податкових відносин, а також призводить до тінізації економіки.

Цікавим і важливим у механізмі забезпечення податкової безпеки є створення і реалізація стратегії економічної безпеки України до 2025 р., що включає розділ про податкову безпеку [114]. Одне з головних завдань цієї стратегії – це забезпечення надійного захисту податкової системи через систему навчання, підготовки і перепідготовки співробітників податкових органів.

Нині майже кожен платник податків відчував на собі брак знань у сфері податкової звітності, тому Стратегія економічної безпеки передбачає створення регіональних центрів підтримки платників податків, які можуть бути проконсультовані з приводу різних питань.

В Україні існує значний розрив між тією моделлю суспільних відносин у сфері забезпечення податкової безпеки, яка представлена законодавчо та реально наявна, що не може не впливати на ефективність дії механізму забезпечення податкової безпеки.

Так, приблизно чверть офіційного ВВП України становлять тіньові операції. Причинами такого висновку можна вважати дослідження аналітичної компанії Ernst & Young, яка за підтримки Міністерства економіки України, здійснювала відповідне дослідження [101]. Згідно з оновленими даними Міністерства економіки, рівень тіньової економіки в Україні останніми роками знижувався з 40 до 28%, але у 2023 році зріс до 40% через низку факторів, зокрема пов'язаних з воєнними діями.

Сучасний стан вітчизняних платників податків характеризується зниженою податковою здатністю. Хоча динаміка статистичних даних останніх років свідчить про суттєве зниження рівня бідності в Україні.

Варто окремо відзначити рівень податкової культури населення. Як і раніше, значна частина платників податків усе ще не вважає себе зобов'язаними своєчасно і повно сплачувати податки і збори.

Наслідком цих та інших факторів є низький рівень податкової дисципліни і значна кількість учинених у сфері оподаткування правопорушень, які виявляються у несплаті податків та зборів. Зокрема, протягом 2024 року зафіксовано зростання заборгованості платників податків до державного бюджету на 29% у порівнянні з 2023 роком.

Такий стан речей обумовлений, ймовірно, пасивним ставленням громадян до податкової відповідальності.

Наразі система органів податкового адміністрування представлена фінансовими, податковими та митними органами та органами державних позабюджетних фондів. Вони зобов'язані насамперед здійснювати управління в податковій сфері, а також здійснювати контроль за правильністю обчислення та своєчасністю сплати податків.

Основним механізмом подолання цієї проблеми є, безумовно, ґрунтовне осмислення суперечностей, що лежать в основі як нормативних документів, так і соціальних процесів. Стійке небажання українців сплачувати податки обумовлене різними причинами. Серед них, зокрема, правовий нігілізм і правова безграмотність населення, прагнення вирішувати особисті проблеми, без урахування конституційних вимог поваги до виконання обов'язків, безкарність за порушення законів і бездушне ставлення до потреб та інтересів людей, бездіяльність щодо виконання службових обов'язків чиновників тощо.

Для вирішення такої важливої проблеми, як забезпечення податкової безпеки, слід вирішувати принципові питання на рівні концептуальних підходів. Насамперед, це стосується низки суперечностей Податкового кодексу із деякими нормативними документами. З цієї ж причини часто виникають проблемні суперечності у сплаті податків, які не регламентовані Податковим кодексом. Ці проблеми суттєво впливають на податкові правовідносини, оскільки сприяють виникненню ситуацій, пов'язаних з тим, що платники податків та податкові органи не мають змоги оперувати нормами податкового законодавства (через їх відсутність) при вирішенні спірних ситуацій. Ці проблеми значною мірою носять технічний характер. Наприклад, колізійне положення пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, яка опосередковано встановлює зокрема й

правило подолання колізій у податковому правозастосуванні. Відповідне положення можна тлумачити і як трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, що обумовлює можливість вибору платником податків алгоритму власної поведінки. При цьому така норма є загальною за своїм характером, так як не базується на жодному із загальних принципів подолання колізій. У ній відсутня будь-яка колізійна пріоритетність (не має прив'язки ані до критерію спеціалізації, ані до темпорального критерію, ані до критерію юридичної сили).

Такий стан нібито дає підстави для висновку, що у разі колізій нормативних положень податкового законодавства, платник податків може не обумовлювати вибір алгоритму власної поведінки на основі загальних правил колізійних принципів. Однак все-таки має бути у платника податків право обирати той порядок реалізації власних прав або ж виконання обов'язків, який би відповідав вимогам колізійних принципів. У такий спосіб реалізація відповідної колізійної норми органічно взаємодіяла б із колізійними принципами.

Ще однією невирішеною проблемою є відсутність необхідних знань у платників податків. Зважаючи на електронні засоби висвітлення нормативних засобів урегулювання податкових відносин, незрозумілість багатьом платникам податків норм Податкового кодексу мають також відношення до податкової безпеки (несвоєчасна та не правильна звітність, а також небажання йти на зустріч податковим органам тощо). Насамперед, це стосується подання декларацій.

Слід виділити внутрішні суперечності Податкового кодексу України та суперечності із законами та нормативними актами у сфері оподаткування. Такі проблеми обумовлені тим, що більшість норм Податкового кодексу ґрунтуються на положеннях законодавчих актів, які діяли до набуття чинності Податкового кодексу. Це доповнюється й тим, що низку положень було прийнято в доповнення Податкового кодексу.

Суперечності між різними галузями права є не менш важливою проблемою у системі податкової безпеки.

Розглядаючи загальну структуру загроз та ризиків, що пов'язані із податковою безпекою (рис. 1.6), можна виокремити найкритичніші з-поміж них, які мають вплив на поточний її рівень.

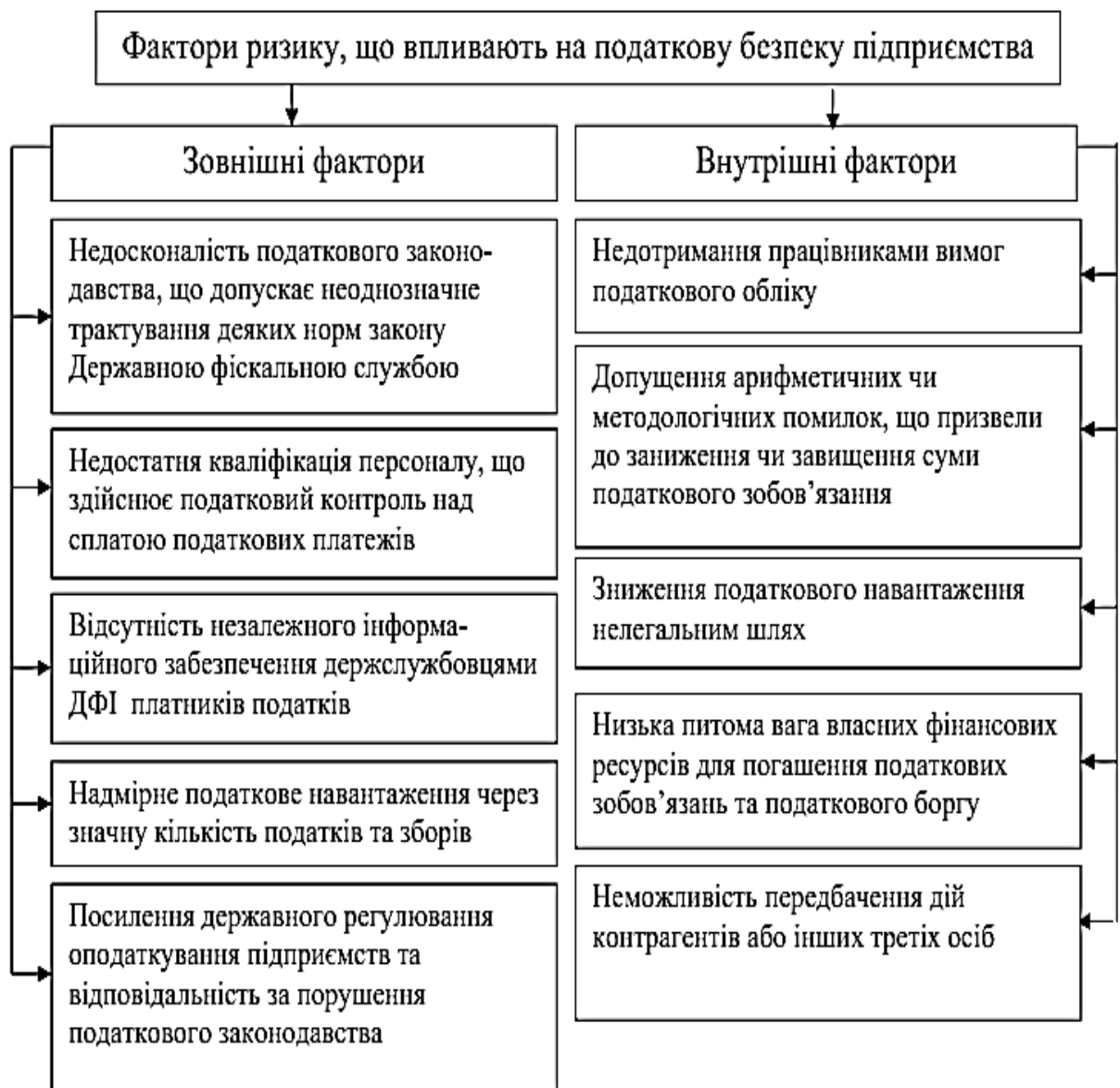


Рис. 1.6 Структура факторів, що впливають на рівень податкової безпеки в контексті невирішених проблем

Відсутність належного інформаційного забезпечення є суттєвою проблемою консолідації податкових органів із іншими суб'єктами забезпечення безпеки в країні. Це значною мірою пов'язано із виявленням порушень податкового законодавства, які проявляють себе через низку прямих та опосередкованих критеріїв. Наприклад, підприємство, маючи невеликі обсяги реалізації, різко починає активну фінансову діяльність. Таку діяльність

контролює служба фінансового моніторингу, куди мають передавати інформацію банківські структури. Система взаємодії між цими суб'єктами не завжди є належно врегульованою. Тому відсутність незалежного програмного забезпечення, яке має поєднувати низку міністерств та відомств з метою оперативного контролю та налагодженої взаємної роботи, є значущою потребою в умовах сьогодення.

У зв'язку з цим, на сучасному етапі розвитку інформаційних технологій ДПС України приділяє значну увагу питанням інформатизації. Про це свідчить і той факт, що за рівнем оснащеності інформаційним забезпеченням податкові органи України потребують значних удосконалень. Тому подальше виявлення проблем технічного та інформаційного забезпечення діяльності податкових органів, а також своєчасне їх вирішення, розвиток електронних послуг і впровадження нових інформаційних технологій детально досліджуватимуться у цій роботі.

Активне використання інформаційно-телекомунікаційних технологій, з одного боку, сприяє виконанню контрольних функцій і оптимізації звітності, а з іншого – суттєво полегшує і спрощує взаємодію між державою і платниками податків. Цифровізація податкового адміністрування дозволяє реалізовувати нові принципи контрольної роботи. Нині ДПС уже не перевіряє всіх платників податків, а зосереджується лише на проблемних ситуаціях.

Ризико — орієнтований підхід, який застосовується податковими органами, заснований на чіткому поділі сумлінних платників податків і тих, хто ухиляється від податків. Застосування сучасних інформаційних технологій дає чітке розуміння того, що сумлінні платники податків і зборів не можуть потрапити під перевірку, якщо не виявлені явні ризики. Кінцева мета такої політики — вибудовування прозорого партнерського діалогу з платниками податків.

Сьогодні ДПС переходить до повністю цифрової організації процесів адміністрування. На першій стадії моделі цифрової зрілості для ДПС процес цифровізації представлений створенням послідовних веб-сайтів, веб-порталів та

персональних електронних сервісів, на другій – мобільними додатками і індивідуальними сервісами.

За словами Голови ДПС з питань цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації Наталія Каленіченко, нині кількість користувачів Електронного кабінету вже сягнула 2,4 млн. З них 550 тис. – юридичні особи, 1,3 млн – фізичні особи-підприємці та 620 тис. – громадяни.

Основні переваги електронних сервісів ДПС:

- доступність 24/7 – можна користуватися послугами у будь-який час, без прив’язки до графіку роботи податкової;
- зменшення паперової роботи – усі процеси відбуваються онлайн, без потреби відвідувати податкову;
- автоматизація процесів – подання звітності, перевірка реєстраційних даних, отримання довідок та сплата податків здійснюються за лічені хвилини;
- прозорість – можливість перевірити статус поданих документів та звірити платежі;
- безпека – використання електронного підпису (КЕП) забезпечує конфіденційність та захист даних.

Самим популярним електронним сервісом ДПС є Електронний кабінет платника податків. Це центральний сервіс, який який містить 130 електронних сервісів, які забезпечують можливість реалізації платниками податків прав та обов’язків, визначених Податковим кодексом України та нормативно-правовими актами.

Наступним за популярністю іде сервіс «InfoTAX» – це продовження розпочатого курсу на максимальне дистанційне спілкування з платниками податків та якісний новий рівень послуг та комфортність спілкування з податковою службою.

Окрім цього, Державною податковою службою запроваджено безкоштовний мобільний застосунок «Моя податкова», який з вересня 2023 року впроваджено в промислову експлуатацію.

Проте, зважаючи на досить високу кількість користувачів, має бути досягнуто 100-відсоткове використання електронних сервісів платниками.

Необхідність реалізації цього задуму підтверджується і результатами проведеного опитування в Телеграм-каналі. 62 % платників податків бажають спілкуватися з органами Державної податкової служби саме в онлайн-режимі [90].

З огляду на досить успішну цифровізацію податкового адміністрування, у сфері інформатизації податкових служб залишаються ще деякі труднощі, які перешкоджають повною мірою досягти поставлених цілей і стають на заваді підвищенню якості податкового адміністрування. Але ж саме від ефективності і якості податкового адміністрування залежить збирання податків, економічний і соціальний розвиток країни загалом.

Одна з основних проблем пов'язана з низькою якістю організації інформаційної взаємодії податкових органів з органами державного казначейства, банківської структури, судової влади, МВС, а також іншими зацікавленими державними структурами.

Безумовно, достовірність та повнота відомостей, які податкова служба отримує від інших відомств, має місце, проте автоматизованої системи обміну інформацією, як загальної єдиної уніфікованої системи управління інформаційними ресурсами податкової служби, наразі не існує.

Як показує практика, дані, які реєструються організаціями, часто є неактуальними і некоректними, що ускладнює правильність обчислення податку. Як підсумок, можливе виникнення суперечок з платниками податків, а суми податків надходять до бюджетів у неповному обсязі.

Такі невідповідності обумовлені і технічними особливостями. Зокрема, кожна із зазначених державних структур у своїй діяльності використовує певні інформаційно-комунікаційні технології, відповідно працює у своїй інформаційній системі, функціонування якої вирішує певне коло завдань, призначених для того чи іншого відомства. З огляду на це, і виникає така ситуація, яка тягне за собою необхідність актуалізації та обробки однієї і тієї ж інформації співробітниками різних організаційних структур, а також рішення проблем дублювання і зіставлення відомостей. Крім того, досить часто виникають конфлікти програмного забезпечення. У такому разі також можуть з'являтися помилки.

Ще однією проблемою, яка створює труднощі для ефективного податкового адміністрування, є обслуговування платників податків. У податкових інспекціях для роботи з платниками податків діють спеціальні відділи, які приймають податкову звітність, звіряють розрахунки з бюджетом, видають необхідні документи та проводять семінари. Передбачені й сучасні операційні засоби обслуговування — система голосового інформування, довідково-правові програми на окремому комп'ютері, електронна система керування чергою. Однак усі ці вимоги не завжди виконуються повністю в окремих територіальних органах: райцентрах та в сільській місцевості.

Недосконалість багаторівневої автоматизованої інформаційної системи ДПС України на останньому етапі її впровадження є суттєвою проблемою в інформатизації податкового адміністрування. Труднощі, що виникають на цьому етапі, призводять до зниження продуктивності, рівня надійності та адаптивності.

Розглядаючи комплекс електронних сервісів, які наразі надає податкова служба для громадян (рис. 1.7), можна виділити такі проблеми:

- недостатні інформаційно-розрахункові інтелектуальні можливості засобів автоматизації з обробки різномірної інформації;
- багаторазове дублювання даних, тобто використання різних баз для зберігання одних і тих самих даних;
- роз'єднаність засобів автоматизації за рівнями ієрархії податкових органів;
- програмна, лінгвістична й інформаційна несумісність наявних програмно-інформаційних комплексів (ПК) різних податкових органів;
- недотримання принципу одноразовості введення інформації про об'єкти і події, у зв'язку з чим, аналогічна інформація про одні і ті самі об'єкти і події в різних ПК може мати різні значення;
- відсутність єдиних алгоритмів і засобів обміну інформацією як всередині податкової служби, так і з автоматизованими системами взаємодіючих міністерств і відомств, а також використання різних протоколів взаємообміну;
- труднощі при здійсненні сукупної обробки інформації, що зберігається в різних базах даних.

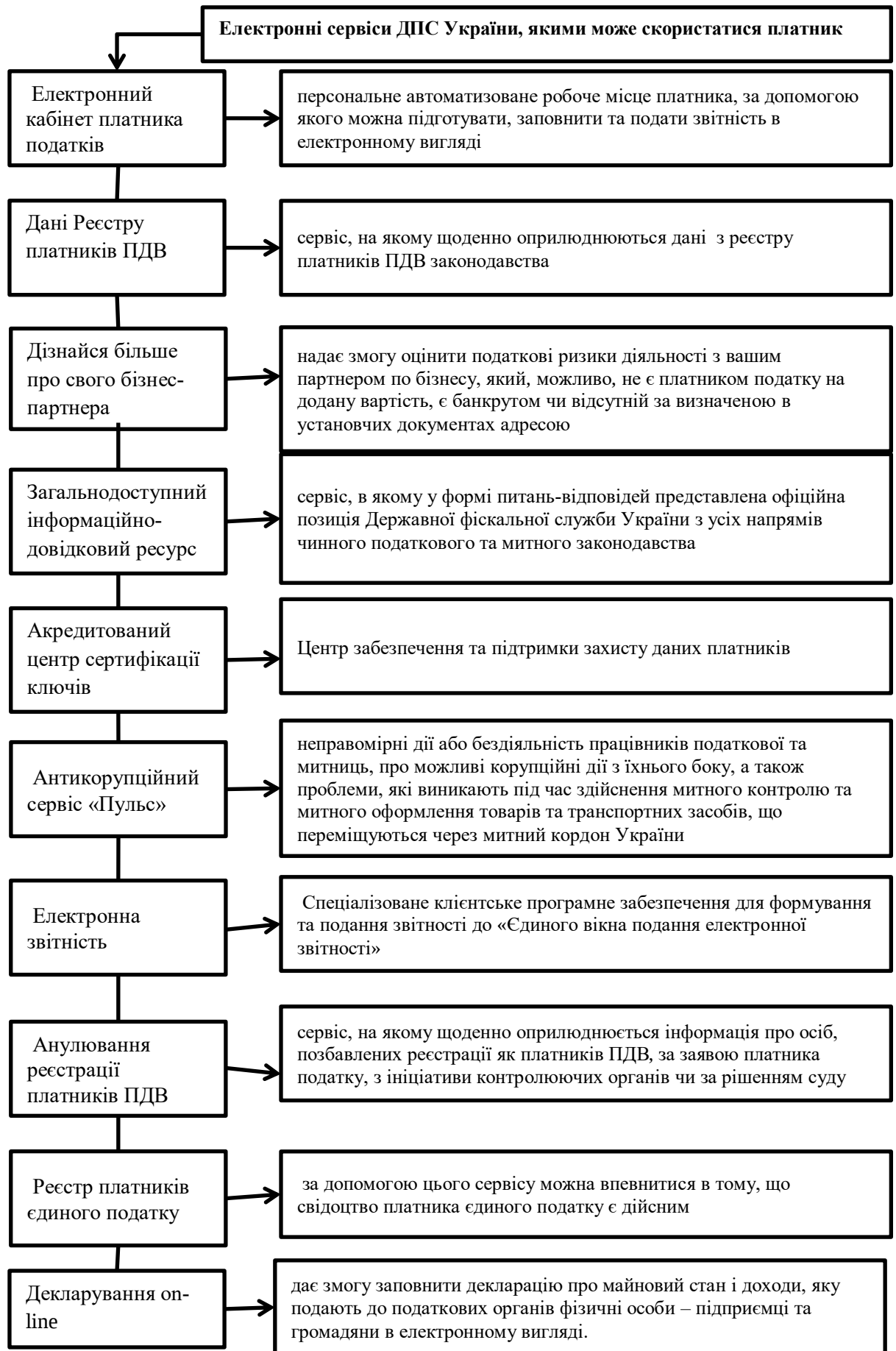


Рис. 1.7 Електронні податкові сервіси.

Розроблено автором на основі джерела: [41] [98]

Оскільки система роз'єднана на сукупність завдань і окремо для кожної з них створені автоматизовані робочі місця з твердо закріпленим набором даних, автоматизована система управління податковими органами потребує подальшого вдосконалення в контексті уніфікації протоколів обміну інформацією.

Водночас швидкий розвиток і впровадження новітніх інформаційних технологій податкового адміністрування тягне за собою досить гостру проблему «людського фактора на місцях». У сучасному світі стрімко змінюються вимоги до спеціальностей, пов'язаних з обробкою інформації, одна технологія змінює іншу, тому необхідною умовою підвищення ефективності податкового адміністрування в сучасному інформаційному суспільстві є формування партнерських відносин між податковими службами і платниками податків.

При цьому, за податковими органами повинні бути збережені повною мірою контрольні повноваження. Це передбачає розробку комплексу методичних рекомендацій, спрямованих на вирішення проблем інформатизації податкового адміністрування, шляхом більш широкого використання сучасних інформаційно-телекомунікаційних технологій, а також розвитку електронної міжвідомчої взаємодії.

Провідним напрямом підвищення якості організації інформаційної взаємодії податкових органів з іншими державними структурами є подальше вдосконалення системи міжвідомчої електронної взаємодії (СМЕВ). СМЕВ дасть змогу органам державного управління різних рівнів передавати і обмінюватися даними, які необхідні для надання держпослуг в електронному вигляді. Основне завдання такої взаємодії полягає у створенні системи, що дозволяє налагодити електронний документообіг і роботу з такими документами в масштабах всієї держави.

З метою подальшого розвитку СМЕВ, раціональним є формування єдиної міжвідомчої інформаційної бази даних (МІБД) окремих відомств, які беруть участь у процесі податкового адміністрування та закріплення її на законодавчому рівні.

Розробка міжвідомчої інформаційної бази даних дасть змогу здійснити, на базі єдиної обчислювальної мережі, інтегрованої в єдиний інформаційний простір, упровадження функціонально повної інформаційної технології, яка об'єднає всі державні структури, які беруть участь у процесі податкового адміністрування (податкові органи, МВС, митниця, казначейство, банки, суди та ін.). При цьому пріоритетним завданням повинно бути збереження інформаційної безпеки, а саме захищеність прикладних програм і даних від навмисних або випадкових впливів, що можуть призвести до втрати даних.

Для вирішення проблеми громадського контролю за виконанням робіт податкових органів слід забезпечити доступ до їх звітності для громадськості.

Під контроль слід взяти: інформацію, що розміщується на стендах, тривалість очікування прийому інспекторів, компетентність інспекторів при проведенні консультацій платникам податків тощо. Якщо в результаті такої роботи будуть виявлені недоліки, фахівцям необхідно самостійно розробити і впровадити пропозиції для досягнення кращої організації Центрів обслуговування платників. Однак у цьому контексті залишається нерозв'язаною стратегічна проблема національного рівня — відсутність цілісної архітектури інформаційної інфраструктури держави як системи забезпечення економічної та національної безпеки. Сьогодні електронні підсистеми державного управління, включаючи податкове адміністрування, функціонують фрагментарно та не інтегруються в загальнонаціональну інформаційну систему безпеки. Така ситуація створює вразливості для критичних процесів, пов'язаних із адмініструванням державних доходів, контролем фінансових потоків і попередженням економічних правопорушень.

Найбільшу загрозу в цьому аспекті становить відсутність єдиного центру аналітичної оцінки податкових ризиків, що унеможливорює своєчасне виявлення схем ухилення від оподаткування, тіньового обігу ресурсів і фінансування протиправної діяльності. У разі поглиблення кризових явищ така інформаційна роз'єднаність державних органів може стати прямою загрозою національній безпеці, оскільки позбавляє уряд ефективних механізмів реагування в умовах бюджетної або гібридної війни.

Ще одним важливим аспектом проблеми є відсутність уніфікованої національної концепції інформаційної безпеки в податковій сфері. Сьогодні система СМЕВ (системи міжвідомчої електронної взаємодії), попри значний потенціал, не охоплює усіх ключових учасників процесу — банківські установи, митні органи, біржі, правоохоронні структури та міжнародні податкові механізми взаємодії часто залишаються поза зоною автоматизованого обміну інформацією. Це ускладнює боротьбу з транснаціональними податковими зловживаннями, включно з офшорними схемами та агресивним податковим плануванням, які становлять реальну економічну загрозу національному суверенітету.

Крім того, недостатній рівень кадрового та технічного забезпечення цифрової трансформації податкової сфери створює розрив між високотехнологічними рішеннями на центральному рівні та реальними можливостями їх реалізації на місцях. Відсутність фахівців із кіберзахисту, аналітики даних та інформаційного моделювання в податкових органах обмежує спроможність системи оперативно адаптуватися до нових загроз.

У світлі цього постає необхідність створення Національного центру моніторингу фіскальної безпеки, інтегрованого до системи національної безпеки держави, який здійснюватиме координацію, аудит, аналіз і прогнозування ризиків у сфері податкової політики. Такий центр має працювати на основі міжвідомчої інформаційної платформи з використанням сучасних інструментів штучного інтелекту, машинного навчання, блокчейн-рішень для збереження достовірності та незмінності фінансових операцій.

Так, незважаючи на позитивну динаміку цифровізації податкового адміністрування, відсутність єдиної національної інформаційної системи податкової безпеки, інтегрованої в архітектуру національної безпеки, залишається однією з ключових загроз державному суверенітету, економічній стабільності та довірі суспільства до системи публічного управління. Подолання цієї проблеми вимагає скоординованих дій на всіх рівнях — від законодавчого до інституційного, з обов'язковим залученням громадськості, експертного середовища та міжнародних партнерів.

На підставі викладеного можна виокремити сучасний стан та перспективи вирішення наступних проблем податкової безпеки в Україні:

1. Недосконалість податкового законодавства, що допускає неоднозначне трактування деяких норм закону Державною податковою службою, дотепер не врегульовано. Зважаючи на те, що в Україні діє єдиний кодифікований нормативно-правовий документ – Податковий кодекс України, питання оподаткування також регулюється ще й численними підзаконними нормативно-правовими актами, указами Президента, постановами й розпорядженнями Кабінету Міністрів України. Крім того, зустрічаються розбіжності, неоднозначні тлумачення окремих положень та дефініцій, визначених у законах та підзаконних нормативно-правих актах. Усе це негативно впливає на виконання податкових зобов'язань платниками податків, а також і на роботу співробітників податкової служби;

2. Відсутність незалежного інформаційного забезпечення держслужбовцями ДПС платників податків, як уніфікованого єдиного інструменту, який би дав змогу значно скоротити та оптимізувати роботу податкових органів шляхом налагоджування електронної взаємодії між ними. Це обумовлює виникнення таких проблем:

- багаторазове дублювання даних, тобто використання різних баз для зберігання одних і тих самих даних;

- роз'єднаність засобів автоматизації за рівнями ієрархії податкових органів;

- програмна, лінгвістична і інформаційна несумісність наявних програмно-інформаційних комплексів (ПК) різних податкових органів;

- недотримання принципу однократності введення інформації про об'єкти і події, у зв'язку з чим аналогічна інформація про одні й ті самі об'єкти і події в різних ПК може мати різні значення;

- відсутність єдиних алгоритмів і засобів обміну інформацією як всередині податкової служби, так і з автоматизованими системами взаємодіючих міністерств і відомств, а також використання різних протоколів взаємообміну;

– труднощі при здійсненні сукупної обробки інформації, що зберігається в різних базах даних.

У такому вигляді фрагментарність інформаційних систем податкового адміністрування створює критичну вразливість для держави в умовах сучасних гібридних загроз, коли економічна безпека прямо інтегрована до системи національної безпеки. Відсутність єдиної обчислювальної інфраструктури та скоординованого обміну даними між податковими, фінансовими, правоохоронними та антикорупційними структурами унеможливорює своєчасне реагування на загрози економічного характеру, такі як відтік капіталу, офшорні операції, фінансування терористичних схем тощо. З огляду на це, потребує першочергового вирішення завдання створення єдиної міжвідомчої інформаційної системи, яка функціонуватиме як складова архітектури національної цифрової безпеки.

3. Надмірне податкове навантаження через значну кількість податків та зборів відлякує потенційних інвесторів та сприяє відтоку капіталів з України, у такий спосіб стримуючи розвиток вітчизняного бізнесу. Відсутність прогнозованості та стабільності податкової політики не дозволяє підприємствам здійснювати довгострокове фінансове планування, а державі — гарантувати сталість бюджетного процесу. У результаті знижується рівень довіри до податкової системи, що є одним із визначальних чинників послаблення фіскального суверенітету держави.

Висновок до Розділу 1

У розділі здійснено аналіз теоретичних основ забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, який охоплює дослідження наукових підходів, уточнення понятійно-категоріального апарату та окреслення проблем реалізації відповідних механізмів. Це дозволило уточнити сутність податкової безпеки як багатокомпонентного поняття, що включає набір індикаторів, котрі

відображають стан захищеності економічної системи держави, регіонів і суб'єктів господарювання від податкових загроз і ризиків.

Установлено, що сучасна наукова думка демонструє широку варіативність підходів до трактування механізмів забезпечення податкової безпеки, однак методологія оцінювання її індикаторів, а також ідентифікація потенційних та реальних, критичних і некритичних ризиків залишається фрагментарно опрацьованою. Це стосується як державного рівня податкової безпеки, так і податкової безпеки підприємств, які функціонують в умовах високої невизначеності, пов'язаної з макроекономічними і політичними чинниками.

Аналіз теоретико-методологічних засад безпекотворчої діяльності у сфері податкового регулювання засвідчив, що податкова безпека має розглядатися як стан збалансованості та захищеності фіскального простору, за якого забезпечуються економічні інтереси держави і платників податків. Цей стан досягається через оптимізацію податкових відносин, спрямованих на:

- залучення інвестиційного та економічного потенціалу;
- стимулювання підприємницької активності;
- забезпечення довгострокової фіскальної стабільності та зростання бюджетних надходжень.

Водночас визначено низку системних проблем, що стримують розвиток податкової безпеки:

- недосконалість податкового законодавства, яка допускає множинні тлумачення та правову невизначеність, що негативно впливає на дотримання податкової дисципліни й ефективність адміністрування;
- відсутність єдиного цифрового інформаційного середовища для органів податкової служби, що обумовлює дублювання даних, несумісність програмного забезпечення та унеможливорює повноцінну міжвідомчу взаємодію;
- надмірне податкове навантаження, що знижує інвестиційну привабливість економіки, сприяє капіталовідтоку та послаблює позиції національного бізнесу.

Окрему увагу приділено нерозв'язаній проблемі інституційної роз'єднаності інформаційних систем, що створює додаткові ризики не лише для ефективності податкового адміністрування, а й для економічної та національної безпеки держави в умовах гібридних загроз. Відсутність уніфікованих механізмів обміну даними між податковими, митними, банківськими та правоохоронними структурами унеможлиблює своєчасне виявлення схем ухилення від оподаткування, тінізації доходів і фінансування нелегальних фінансових потоків.

Таким чином, податкова безпека має розглядатися як ключова підсистема економічної безпеки, яка, у свою чергу, є структурною складовою системи національної безпеки України. Її забезпечення вимагає не лише нормативно-правового та управлінського вдосконалення, а й розвитку цифрової інфраструктури, підвищення аналітичної спроможності державних органів, а також створення інтегрованого міжвідомчого середовища обміну інформацією, що відповідає викликам сучасності.

Результати, одержані у розділі, висвітлено у наступних працях:

1. Naumenko K. V. Characteristics of tax security and its role in public administration. *Публічне урядування*. 2020. № 3 (23). С. 180–188. DOI: [https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3\(23\)-186-195](https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3(23)-186-195)
2. Науменко К. В. Система забезпечення безпеки в державному управлінні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1606>.
3. Яровий Т. С., Науменко К. В. Аналіз шляхів забезпечення податкової безпеки держави. *Наукові перспективи. Серія «Державне управління»*. 2020. № 3. С. 80–90. DOI: [https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3\(3\)-82-90](https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3(3)-82-90)

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ МЕХАНІЗМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ ЯК СКЛАДОВОЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

2.1 Сучасні механізми забезпечення податкової безпеки як елементу національної безпеки в системі державного управління України

У всьому світі податкова система є одним із найважливіших способів мобілізації фінансових ресурсів на вирішення економічних, політичних і соціальних завдань держави. З її допомогою фінансується значна частина підприємницької, виробничої та невиробничої діяльності.

Унаслідок гострої проблеми інтенсивного розвитку національної економіки, модернізації її реального сектора в умовах низки криз, зростає потреба в якісному вдосконаленні механізмів забезпечення податкової безпеки та її наближення до реальних потреб господарської практики.

Оцінюючи будь-яку податкову систему, слід виходити з того, що вона являє собою складний, еволюційний соціальний феномен, тісно пов'язаний зі станом економіки. Сучасні механізми забезпечення податкової безпеки змінюються, з урахуванням політичних, економічних і соціальних вимог, що висуваються до неї. Податки з простого інструменту мобілізації доходів бюджету держави давно перетворилися в основний регулятор усього відтворювального процесу, впливаючи на пропорції, темпи й умови функціонування економіки.

Класифікуючи напрями механізмів забезпечення податкової безпеки держави, можна виділити три їх типи:

- механізм нарахування податків, який характеризується принципом «взяти все, що можна»;
- механізм нарахування розумних податків, що сприяє розвитку підприємництва, забезпечуючи йому сприятливий податковий клімат;

– механізм, який передбачає досить високий рівень оподаткування в умовах значного соціального захисту населення.

У країнах з розвинутою економікою переважають останні два типи. Для України характерний перший та другий рівні для деяких окремих видів економічної діяльності.

Слід відзначити, що перший тип, може привести державу у т. зв. податкову пастку, коли підвищення податків не супроводжується зростанням державних доходів.

Загалом правильний вибір стратегії розвитку державної податкової системи за законами формальної логіки обов'язково повинен спиратися на оптимальні правила оподаткування. Для методологічного обґрунтування раціональності тієї чи іншої податкової концепції та перевірки її на відповідність реальній економічній практиці, використовуються класичні принципи оподаткування [30]:

- справедливість;
- рівномірність;
- ясність (прозорість);
- економність (ефективність) податкового адміністрування.

Це своєрідні орієнтири, до яких повинна прагнути будь-яка цивілізована податкова система у світі.

Водночас законодавча практика у сфері управління податками повинна підкорятися ще й логіці здорового економічного сенсу. Принципові підходи до організації податкового виробництва відображають принципи побудови державної податкової системи, розвиваючи норми конституції стосовно конкретного періоду розвитку суспільства нашої країни. Для створення ефективної податкової системи необхідні поступові і тривалі перетворення, насамперед інститутів власності та влади. І лише останнім часом у нашій країні рівень податкового навантаження розраховується, з урахуванням перспективності розвитку бізнесу.

У нашій країні в усі періоди історичного розвитку, на відміну від західних країн ринкової демократії, авторитарна державно-владна система завжди

визначала структуру і хід економіко-фінансових процесів. Тому питання побудови оптимальної податкової політики не просто формують рівень інвестицій в економіку країни, а й носять стратегічний характер для державної безпеки, економічної безпеки та низки інших складових, які характеризують стан захищеності нашої країни.

У таких умовах механізми забезпечення державної безпеки в багатьох випадках залежать від фіскальної політики, її спрямованості на оптимізацію податкових відносин, відкритості податкових органів перед платниками податків.

Водночас швидкі зміни в нормативних документах податкової системи України, інфляційні процеси, віддаленість представників податкових органів від бізнесу, відсутність ефективних заходів для стимулювання та розвитку малого бізнесу (податкових канікул, спрощення системи оподаткування тощо), а також чимало інших не вирішених питань зумовлюють такі негативні явища, як:

- ухилення від оподаткування;
- відтік капіталів в офшори;
- збільшення частки тіньової економіки;
- перекладання основного податкового тягара на плечі законослухняних платників.

Для вирішення цих проблем потрібно кардинально змінювати підходи до оподаткування, які на сьогоднішній день здебільшого представлені у контексті саме фіскальних заходів, а не таких, що спрямовані на стимулювання економічного розвитку. Останній варіант може бути стимулом для збільшення підприємницької активності в країні, а також залучення іноземних інвестицій, проведення детінізації економіки, розширення бази оподаткування та багатьох інших факторів, що стимулюють розвиток економіки.

Дослідження різних податкових моделей спонукало зосередити увагу на механізмі формування податку на прибуток у Нігерії, де у зв'язку із низкою податкових реформ, які були запроваджені до 1992 року, значно знижено інвестиційний клімат [167]. Після 1992 року відбулися зміни в законодавстві, які спричинили зменшення податкового тиску, і, як наслідок, інвестиції в країну

збільшилися. Загалом дослідження залежності інвестиційного клімату з рівнем податного навантаження показали відповідні економічні зміни в країні [82; 85; 166].

Зокрема, починаючи з 1993 року, після зменшення корпоративного податку на прибуток з 40 % до 35 %, в країні з'явилась інвестиційна надбавка отримання податкових пільг, створено податкові кредити для дрібних фермерів у сільській місцевості. Це спричинило збільшення ділової активності та надходження до бюджету податків.

Після 1996 року також було зменшення податкової ставки на прибуток підприємств з 35 % до 30 %. Зменшено податкові ставки для підприємств, що займаються науково-дослідною та дослідно-конструкторською діяльністю на 20 %. Повністю скасовано податок для підприємств, які займаються експортом протягом перших трьох років роботи, постачальникам матеріалів для підприємств, які займаються виробничою діяльністю для експорту, видобутком твердих корисних копалин.

Уведено податкові канікули для малих підприємств, що займаються виробничою діяльністю протягом перших п'яти років роботи повністю орієнтований на експорт.

1998 р. – надається податкове послаблення для підприємств, які займаються утилізацією газу на термін не менше 3 років, але не більше 5-ти років;

1999 р. – спрощується система оподаткування для підприємств, що займаються видобутком газу, до 35 %.

У 2007 році спрощується оподаткування підприємств, які займаються страховим бізнесом, вирощуванням рослин, наданням телефонних послуг, з метою ведення бізнесу в сільській місцевості.

Зменшення ПДВ для підприємств сфери надання послуг у Китаї у 2012 р. призвело до покращення податкової реформи. У результаті було отримано покращення умов підприємницької діяльності для дрібних підприємців [166].

Дотримуючись пропозицій Європейської комісії для ЄС про Загальну консолідовану базу корпоративного оподаткування (CCCTB), дослідники

Spengel C., Ortmann-Babel M., Zinn у 2012 р. провели аналіз впливу ряду пропозицій щодо податкового стимулювання малого бізнесу, на податкове навантаження держав членів. У результаті встановлено, що податкове навантаження загалом не змінилося, проте було виявлено чимало позитивних аспектів саме для малого бізнесу [192]. Так, зафіксовано збільшення динаміки виникнення нових суб'єктів господарювання у цей період. Проте дослідження в цьому напрямі однозначно не вказують лише на позитивні сторони таких нововведень. Наприклад, Бельгія отримала збільшення податкового навантаження за рахунок скорочення державних програм на стимулювання податкових канікул [187].

Дж. Ф. Андерсон у 2013 р., досліджуючи з 1979 по 2003 рр. в США вплив податкових реформ на податкове навантаження, з використанням середньої податкової ставки, як показника податкового навантаження платників податків фізичних осіб, довів послідовне зниження податкового навантаження для всіх груп доходів, що дало позитивний ефект для розвитку малого бізнесу [156].

Позитивні аспекти оптимізації податкового навантаження було зафіксовано і серед вітчизняних учених. Зокрема, С. Аксюков провів порівняння показників податкового навантаження з показниками соціально-економічного розвитку низки світових країн. У підсумку було встановлено залежність між рівнем податкового навантаження та рівнем економічного розвитку [3]. Занадто високе податкове навантаження не сприяє розвитку економічного потенціалу країни.

У такий спосіб аналіз літератури дав змогу встановити як позитивні аспекти у сфері податкового навантаження, так і негативні. У контексті податкової безпеки, їх можна розцінювати не лише відповідно до динаміки надходжень до бюджету, а й як зміни ділової активності бізнесу. Тому, розглядаючи процеси оптимізації податкових відносин, слід звернути увагу не лише на заходи з отримання податків, виведення їх з тіні, а й на можливості для бізнесу та притоку інвестицій.

З огляду на вищезгадане, слід оптимізувати механізми вдосконалення фіскальної політики, показати можливості збільшення рівня податкової безпеки

країни, шляхом оптимізації податкового навантаження, створення гнучкої системи оподаткування, інформаційного забезпечення податкових органів для збільшення ефективності управлінських рішень, представивши рекомендації для впровадження таких заходів у державному управлінні.

З огляду на проаналізований досвід Нігерії, зменшення податкового навантаження на підприємства, діяльність яких представляє інтерес для держави, можна стверджувати, що саме податкова безпека відіграє ключову роль у формуванні ефективної та спрямованої на розвиток потрібних державі економічних сфер діяльності. У такий спосіб рівень податкової безпеки залежить від заходів фіскальної політики, яка орієнтована на розвиток інноваційних підприємств екологічної сфери, військових підприємств, продовольчих компаній, вітчизняних ІТ-компаній.

У такому разі держава виступає як інвестор, який знає, як залучити інвестиції, які потім, через деякий час дадуть можливість отримати державі збільшення прибутку не лише за рахунок збільшення податкових надходжень, а й і за рахунок інвестування в реальний сектор економіки.

Для цього потрібен ефективний прогноз, який дасть змогу отримати економічне обґрунтування зменшення податкового навантаження на ту, чи іншу сферу. Для цього потрібно спершу визначити загальний рівень податкової безпеки.

На підставі аналізу світового досвіду можна провести порівняння механізмів забезпечення податкової безпеки із вітчизняними.

Так, на сьогоднішній день в Україні рівень податкового навантаження вважається меншим, ніж середньостатистична межа, порівняно із світовими тенденціями.

Так, рівень податкового навантаження у Франції – 50 %, в Україні – 27,7 %, середньосвітовий показник серед країн, які здають свою звітність, 30–32 %. Проте вітчизняне законодавство передбачає рівний рівень податкового навантаження для окремих підприємств. Саме на цьому аспекті і слід зосередити увагу, оскільки механізм урегулювання відповідних норм і містить чимало загроз та небезпек для податкової системи.

Нерівномірне податкове навантаження є наслідком того, що найбільше воно покладено на законослухняних платників, які натомість позбавлені податкових пільг.

Наразі в Україні проводиться оптимізація податкового навантаження, проте головним інструментом, що забезпечить зменшення його рівня, має бути оптимальне податкове планування.

Хоча нещодавно Верховна Рада України підтримала законопроект уряду, який збільшує податкове навантаження аспекті збільшення податків для великого бізнесу, збільшення податкового навантаження для фермерських об'єднань, шляхом зменшення порогу «розумної земельної ділянки» [117].

Вважати такі дії ефективним механізмом забезпечення податкової безпеки дійсно можна, оскільки система оподаткування сільського господарства досить не досконала і її слід оптимізувати.

Водночас боротьба з ухиленням від сплати податків також є пріоритетним напрямом роботи. Держава у цьому змаганні і надалі зменшуватиме можливості для податкових маневрів як для бізнесу, так і для пересічного громадянина. Ураховуючи те, що податковий світ змінюється шаленими темпами, і минулий підприємницький досвід у повному обсязі вже не працює, механізми забезпечення податкової безпеки також потребують подальшої модернізації в контексті оптимізації податкового планування та взаємодії податкових органів із іншими державними структурами. Податкове планування, що має за мету застосування підприємством – платником податків усіх засобів, що не заборонені законом, для мінімізації своїх податкових зобов'язань. Таке планування є досить клопітким процесом, однак за його правильного застосування підприємство може визначати вплив податків на фінансові результати своєї діяльності, співставляти обсяг фактично сплачених податків з прогнозним обсягом. Також при плануванні можна порівнювати різні варіанти діяльності підприємства, що дасть змогу робити висновки про податкову ефективність кожного з варіантів.

Відповідно до таких задач у 2015 р. був створений Науково-дослідний інститут фіскальної політики, який на науково-практичному рівні розробляє та впроваджує окремі рекомендації щодо оптимізації податкового навантаження.

Планування, оптимізація та прогнози в системі податкового адміністрування мають здійснюватися на основі належного інформаційно-аналітичного забезпечення. Однією з провідних задач відповідного інформаційно-аналітичного забезпечення є визначення рівня податкової безпеки.

Зважаючи на потребу у визначенні рівня податкової безпеки та формування прогнозних показників, слід виділити низку методичних підходів, які будуть використані під час проведення заходів із податкової оптимізації та податкового планування.

На початку 2015 р. у проголошеній Президентом України стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» одним з векторів розвитку держави є проведення податкової реформи, метою якої є побудова такої податкової системи, яка повинна, по-перше, стати простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків; по-друге, створювати необхідні умови для сталого розвитку національної економіки; по-третє, забезпечувати достатнє наповнення доходів Державного бюджету України і місцевих бюджетів. У контексті цього, з метою контролю та оцінювання проведення результативності податкових реформ та їх впливу на забезпечення податкової безпеки держави, актуалізуються питання щодо проведення об'єктивного, якісного та регулярного моніторингу рівня податкової безпеки держави. Тому розробка методичного підходу до оцінювання рівня податкової безпеки держави є актуальною та своєчасною. У визначених працях науковців розкривається та обґрунтовується сутність податкової безпеки, з точки зору різних рівнів її забезпечення, досліджуються окремі фіскальні показники, які дозволяють здійснити аналітичну характеристику стану податкової сфери України. Втім, високо оцінюючи накопичені наукові дослідження щодо податкової безпеки держави та враховуючи зміни в економіці України, варто зазначити, що вченими недостатньо приділено уваги розробленню методичних підходів до оцінювання рівня податкової безпеки держави, як стратегічної складової фінансової безпеки України.

Узагальнюючи наукові дослідження [70; 75; 96; 125; 142; 11; 12; 56; 57; 89] щодо визначення місця податкової безпеки в складі фінансової безпеки, доцільно акцентувати, що в більшості наукових джерел податкову безпеку розглядають та включають до окремої ланки фінансової безпеки держави. Безперечно, податкова безпека є найважливішою складовою фінансової безпеки держави, оскільки вона впливає на забезпечення зростання ресурсного потенціалу для розвитку конкурентоспроможної національної економіки на засадах інвестиційного оновлення експортно-виробничого потенціалу, збереження цілісності фінансової системи, протистояння внутрішнім і зовнішнім загрозам держави. Водночас на законодавчому рівні податкову безпеку як складову фінансової, навіть не виділяють, що є суттєвим недоліком. Прикладом слугують наявні методичні рекомендації розрахунку рівня економічної безпеки держави, що розроблені фахівцями як Міністерства економіки України, так і Міністерства економічного розвитку і торгівлі України і затверджені відповідними наказами від 02.03.2007 р. № 60 «Про затвердження методики розрахунку рівня економічної безпеки України» та від 29 жовтня 2013 р. № 1277 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» [88]. Так, у визначених методичних рекомендаціях до фінансової безпеки відносять: банківську безпеку, безпеку небанківського фінансового сектору, боргову безпеку, бюджетну безпеку, валютну безпеку, грошово-кредитну безпеку. Цей перелік складових фінансової безпеки повинен бути доповнений податковим сегментом. Визначаючи сутність самої податкової безпеки держави, необхідно зазначити, що у сучасній науці відсутнє не лише загальноприйняте визначення, а й єдине розуміння її сутності. Зокрема, аналізуючи наведені твердження науковців, прийнятним вбачається твердження М. Виклюк та В. Герасика, що у наукових колах податкову безпеку держави розглядають:

— по-перше, як певний стан податкової системи, що забезпечує захист інтересів платників податків та суб'єктів, що задіяні у розподілі ВВП через механізм оподаткування;

– по-друге, як певну властивість системи, що здатна забезпечити своєчасність виконання податковою системою своїх функцій, та адекватність реагувати її на зміни податкової політики держави під впливом групи чинників;

– по-третє, як здатність протистояти ризикам та небезпекам, оптимізувати, а за окремих умов мінімізувати їх вплив на усіх учасників податкової безпеки.

Суттєвим недоліком як у сучасній науці, так і на законодавчому рівні є відсутність методичного підходу до оцінювання стану податкової безпеки держави у розрізі основних її індикаторів, що має важливе науково-практичне та методологічне значення, оскільки розробка зазначеного методичного підходу дасть змогу започаткувати об'єктивний та якісний регулярний моніторинг рівня податкової безпеки держави, з виявленням внутрішніх і зовнішніх загроз, та своєчасне їх усунення у результаті проведених урядом країни заходів щодо посилення рівня податкової безпеки держави.

З огляду на те, що проблемам визначення рівня податкової безпеки присвячено чимало наукових праць, основна частина яких спрямована на встановлення критерію оптимальності податкового навантаження та рівня економічного зростання, на сьогодні в Україні відсутні дієві механізми проведення цієї процедури. Серед наукової спільноти висунуто чимало підходів, проте єдиних уніфікованих механізмів оцінювання рівня податкової безпеки дотепер не існує.

Звертаючись до пропозицій науковців, слід відзначити праці І. Подіка, в яких учений пропонує систему показників, які можуть бути застосовані при встановленні рівня податкової безпеки для підприємств та держави, а саме [107]:

1. Рівень загального податкового навантаження (Рзп);
2. Рівень тінізації економіки (Рте) [19];
3. Рівень відповідальності за сплату податків (Рв);
4. Коефіцієнт результативності (Кр);
5. Адміністрування податкових надходжень (Апн);
6. Рівень податкового боргу платників податків (Рпб);
7. Коефіцієнт еластичності (Ке);
8. Коефіцієнт ефективності роботи фіскальних органів (Кефс).

Водночас науковець дає визначення таких показників та їх обмеження, що можуть бути представлені у вигляді системи рівнянь:

$$\left\{ \begin{array}{l} R_{\partial c} = \frac{(\Sigma ПН - \Sigma ДПН)}{\Sigma ПН} * 100\% \geq 95 \\ R_{пн} = \frac{(\Sigma ПН + ВНПФ)}{ВВП} * 100\% \leq 30 \\ R_{пб} = \frac{\Sigma Пб}{\Sigma ПН} * 100\% \leq 5 \\ K_{ра} = \frac{\Sigma ПНф}{\Sigma ПН_{пл}} \geq 1 \\ K_{енн} = \frac{\left(\frac{ПН2 - ПН1}{ПН1} \right)}{\left(\frac{ВВП2 - ВВП1}{ВВП1} \right)} \geq 1 \\ K_{еф} = \Sigma ДПН / O_y \geq 5 \end{array} \right. , \quad (2.1)$$

де: $\Sigma ПН$ – податкові надходження до зведеного бюджету України [23]; $\Sigma ДПН$ – сума коштів, додатково нарахованих до бюджетів та державних цільових фондів; $\Sigma ПН$ – податкові надходження до зведеного бюджету України [23]; $ВНПФ$ – власні надходження Пенсійного фонду; $ВВП$ – валовий внутрішній продукт; $\Sigma Пб$ – податковий борг з податкових надходжень, зборів та платежів; $\Sigma ПН$ – податкові надходження до зведеного бюджету [53]; $\Sigma ПНф$ – фактичні податкові надходження до зведеного бюджету України [23]; $\Sigma ПН_{пл}$ – планові податкові надходження зведеного бюджету України [23]; $ПН1$, $ВВП1$ – податкові надходження до зведеного бюджету України та обсяг валового внутрішнього продукту за базовий (попередній) період [80]; $ПН2$, $ВВП2$ – податкові надходження до зведеного бюджету України та обсяг валового внутрішнього продукту за звітний період [23]; $\Sigma ДПН$ – сума коштів, додатково нарахованих до бюджетів та державних цільових фондів України; O_y – обсяг коштів, які було витрачено на утримання контролюючого органу.

Є й інші підходи, проте конкретні точнісні характеристики та результати практичної апробації отримати досить складно, оскільки дуже багато факторів впливає на відповідні розрахунки.

Тобто можливість установити рівень податкової безпеки для певного сегменту державного управління є цілком реальним завданням. Інше питання, це прогнозування такої безпеки, де мають бути застосовані адекватні моделі не лише для самого стану захищеності того чи іншого сектору економіки, а й для встановлення рівня економічної ефективності підприємств відповідної галузі. Водночас такі дані потрібно десь брати, що, ймовірно, вимагає єдиної інформаційно-аналітичної системи, де, як розрахунок інтегрального показника податкової безпеки, так і її інші характеристики, можна було б отримати із доступних засобів соціальних та комунікаційних мереж.

Було розроблено прототип такої платформи, де існує можливість розрахувати зазначений у роботі інтегральний показник податкової безпеки, з одного боку, та отримати статистику таких розрахунків, – з іншого, що загалом дасть змогу збирати статистичні дані та аналізувати їх на рівні часових рядів, накопичувати інформаційну базу та візуалізувати отримані дані [1].

У такий спосіб більшість країн, що розвиваються, спрямовують податкові послаблення для створення належного інвестиційного клімату, підтримки окремих, стратегічних для країни галузей економіки і навіть окремих видів економічної діяльності.

Такі заходи можна назвати оптимізаційними для національної безпеки, однією із складових якої виступає податкова безпека. І саме вона відіграє ключову роль у створенні таких умов, коли бізнес ефективно розширюватиметься і держава матиме змогу збільшити економічний потенціал.

Усе це вимагає потужної інформаційно-аналітичної роботи, яка дасть можливість визначити реальний рівень допустимого податкового навантаження, відповідно до виду економічної діяльності, оцінити загальний рівень податкової безпеки та створити відкриту платформу для взаємодії бізнесу та держави.

Високо оцінюючи наукові розробки, необхідно все-таки зауважити, що науковці недостатньо приділяють уваги розробці індикаторів для оцінювання рівня податкової безпеки держави, оскільки система показників і індикаторів податкової безпеки важлива не сама собою, а як засіб (інструмент) попередження критичних ситуацій, досягнення цілей безпечного розвитку, й у контексті

прогнозування рівня податкової безпеки [19]. Тому особливої важливості набуває визначення оптимальної чисельності та сутності індикаторів. Деякі дослідники [51, 219] рекомендують використовувати такі індикатори: податкове навантаження; надлишкове податкове навантаження; коефіцієнт еластичності; ефективна податкова ставка; коефіцієнт ефективності податкового навантаження.

О. Тимошенко [135, с. 36] пропонує здійснювати оцінювання рівня податкової безпеки держави за двома індикаторами: рівнем податкового навантаження (%) та часткою податків у структурі державного бюджету (%). Натомість В. Мартинюк та О. Баранецька [84] виділяють як індикатори податкової складової, рівень податкового навантаження на економіку та відношення обсягу податкового боргу до ВВП.

Заслуговують на увагу індикатори оцінки рівня податкової безпеки держави, запропоновані С. Дячек, Ю. Легенчук [44, с. 224] та І. Цимбалюк. Перші до показників (індикаторів) оцінки рівня податкової безпеки відносять:

- відношення податкових доходів до зведеного бюджету;
- відношення податкових доходів до реального і номінального ВВП;
- співвідношення прямих і непрямих податків [127];
- відношення непрямих податків до рівня споживчих цін;
- показник податкового боргу;
- показник податкового коефіцієнта;
- відношення ПДВ до податкових доходів.

Наступний дослідник пропонує оцінювати податкову безпеку за наступними показниками:

- стабільність та дієвість податкового законодавства;
- рівень довіри до уряду [120];
- наявність корупції;
- тінізація економіки;
- кваліфіковані кадри у сфері оподаткування [120];
- рівень податкової культури [120];

- ефективність адміністрування податків [120];
- дієвість податкового контролю;
- питома вага податків у ВВП країни та загальній сумі доходів державного бюджету [120];
- рівень пільгового оподаткування;
- співвідношення прямих і непрямих податків [127].

Досить інформативними є індикатори оцінювання податкової безпеки держави, запропоновані І. Луценко [125, с. 161]:

- рівень концентрації податкових надходжень у доходах Державного бюджету [80];
- рівень концентрації податкових надходжень від ЗТД у доходах Державного бюджету [80];
- рівень оподаткування на економіку країни;
- рівень втрат Державного бюджету від пільгового оподаткування [80];
- рівень податкового боргу платників податків;
- коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень;
- коефіцієнт еластичності;
- дієвість податкового контролю (коефіцієнт ефективності контрольних заходів);
- коефіцієнт результативності;
- коефіцієнт якості контрольних заходів;
- коефіцієнт дієвості контрольних заходів;
- коефіцієнт окупності роботи фіскальних органів;
- коефіцієнт інвестиційної віддачі податкових пільг підприємств з інвестиціями [80];
- коефіцієнт ефективності використання податкових пільг підприємствами з інвестиціями [80];
- рівень тінізації економіки (% до ВВП) [19].

Однак майже у всіх розглянутих показників є недоліки. Це і складність практичної реалізації окремих розробок (чимало методик потребують

грандіозних соціологічних досліджень, а іноді і спеціальних програмних продуктів), і недоступність повного об'єму необхідної інформації через закритість або відсутність певних податкових даних. Перелік індикаторів повинен забезпечувати проведення максимально достовірного й якісного моніторингу, можливість швидкого одержання інформації та їхніх розрахунків.

Тому, систематизувавши наявні та власні напрацювання, можна запропонувати комплекс основних індикаторів оцінювання рівня податкової безпеки держави.

Вибір цих показників обумовлений тим, що вони найбільш повно характеризують стан податкової безпеки. Зокрема, «Рівень сумлінності сплати податків» розкриває не тільки надходження до бюджету, а й ставлення платників до обов'язку сплати податків, що, натомість, формується і відношенням людей до податкової служби, і прозорістю податкового процесу, і роз'яснювальною роботою органів ДПС.

Підсилюється цей показник індексом «податкового боргу», що висвітлює проблеми зі своєчасною сплатою податків. Дає змогу оцінити результати діяльності органів фіскальної служби «індексом ефективності діяльності фіскальних органів». Такі індекси як:

- рівень податкового навантаження;
- коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень;
- коефіцієнт еластичності;
- рівень тінізації економіки [19] характеризують основні тенденції в економіці країни, пов'язані із податковим впливом. Окреслені індикатори оцінювання податкової безпеки держави не є вичерпними, однак їх використання дозволить здійснити моніторинг рівня податкової безпеки держави.

Насамперед слід визначити рівень сумлінності сплати податків. Повна та своєчасна сплата податків та зборів, які є джерелом наповнення бюджету, – це один із вагомих чинників створення сприятливих умов для розвитку взаємовигідної співпраці між державою та бізнесом, посилення ролі та авторитету платника податків у житті країни та підвищення загальної культури сплати податків.

Сумлінність сплати податків, по-перше, відображає свідомий утилітарний розрахунок, орієнтований на збільшення особистого прибутку через примноження коштів у разі несплати або фінансових втрат від покарання у разі викриття. А по-друге, трактує податкову поведінку як результат відношення особистості до уряду та податкової служби, слідування соціальним нормам, індивідуального сприйняття справедливості податкової системи. Тобто податкова сумлінність визначає те, як платники позиціонують себе по відношенню до податкових органів. Вона зумовлює співпрацю або ухилення від сплати, а також виправдання такої позиції.

Рівень сумлінності сплати податків залежить від суб'єктивного сприйняття явища оподаткування, від колективного усвідомлення знань про податки, від міфів та легенд про податки та податкову поведінку інших, від національних норм та традицій, від наявних можливостей не сплачувати, від розуміння людьми поняття справедливості.

Дослідження рівня податкового навантаження на економіку також має важливе значення, оскільки від кількості податків, їх видів і ставок, диференційованості, наявності та обґрунтованості податкових пільг значною мірою залежать можливості їх стимулюючого впливу на суб'єктів економічної діяльності, їх спроможність до нагромадження й інвестування, що обумовлює міру структурних перетворень в економіці та зростання її ефективності.

Дослідження нормативно-правового поля в Україні показало, що на сьогоднішній день Урядом нашої держави запущено декілька програм підтримки бізнесу під час дії правового режиму воєнного стану. Одним із найважливіших кроків держави є зміни в податковій сфері, що покликані на підтримку економіки суб'єктів бізнесу в умовах воєнного стану. Зокрема 15 березня прийнято Закон України № 2120-XI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [224]. Закон встановлює особливості справляння податків та зборів на період до припинення/скасування воєнного стану на території України, запровадженого Указом Президента України № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року [225], та доповнює спеціальні правила оподаткування

на період дії воєнного стану, запроваджені Законом України №2118-IX від 3 березня 2022 року. Узагальнено, зміни стосуються таких нововведень [226]:

- дозволено проводити фактичні податкові перевірки з будь-яких питань та камеральні податкові перевірки щодо бюджетного відшкодування ПДВ (тобто частково скасований мораторій, введений до цього на всі перевірки);
- встановлено мораторій на проведення перевірок щодо сплати ЄСВ;
- введений податок 2 % від обороту для бізнесу (новий формат єдиного податку третьої групи), як альтернатива сплати ПДВ та податку на прибуток, для компаній та фізичних осіб з оборотом до 10 млрд грн. на рік;
- дозволено формувати податковий кредит із ПДВ без зареєстрованих податкових накладних (за умови їх реєстрацію після завершення воєнного стану);
- фактично, скасовано акцизний податок на постачання пального;
- дозволено застосовувати санкції за порушення порядку здійснення розрахункових операцій при продажу підакцизних товарів;
- дозволено не нараховувати ЄСВ фізичним особам – платникам єдиного податку;
- з 1 квітня 2022 року до припинення/скасування воєнного, надзвичайного стану ФОП, які є платниками єдиного податку 1-ої та 2-ої груп, можуть не сплачувати його та не подавати декларації з єдиного податку за періоди такої несплати;
- з 1 березня 2022 року до кінця року, наступного за роком, в якому припинено/скасовано воєнний, надзвичайний стан, фізичні та юридичні особи звільняються від плати за землю щодо земельних ділянок, які розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії або на територіях, тимчасово окупованих Російською Федерацією, відповідно до переліку КМУ, визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди. За 2022 та 2023 податкові (звітні) роки щодо цих ділянок також не нараховується та не сплачується мінімальне податкове зобов'язання.

- звільнення від оподаткування ПДФО благодійної (у тому числі гуманітарної) допомоги, а також врегульовано низку інших питань щодо електронних сервісів ДПС, застосування податкової застави, Виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та палива, застосування РРО.

На нинішньому етапі економіка держави виснажена війною і для її відновлення та повернення на довоєнний рівень розвитку потрібен буде час. У зв'язку з цим постає питання у необхідності пролонгування запроваджених Урядом податкових реформ щодо оподаткування.

Водночас актуальність питань оптимізації податкової системи слід назвати закономірністю розвитку національної податкової системи, оскільки діюча на сьогодні податкова система України не повною мірою забезпечує оптимальне виконання покладених на неї функцій, а саме:

- достатнього рівня збору податків для покриття основних витрат бюджетів;
- не сприяє нормальному функціонуванню економіки держави, економічному зростанню та розвитку підприємницького середовища;
- через відсутність єдиної уніфікованої системи взаємодії між органами державної влади на рівні вивчення обігу фінансових ресурсів;
- не повною мірою реалізована інформаційно-аналітична діяльність.

У такій ситуації особливої важливості набуває для держави і підприємств удосконалення та розробка нових і реалізація наявних способів оптимізації податкової системи. Тому подальше дослідження буде пов'язане із виявленням основних напрямів оптимізації податкової системи.

Закономірним етапом розвитку податкових відносин, які почали будуватися з переходом до ринкової економіки в Україні, стало бажання держави і її суб'єктів оптимізувати податкову систему. Причиною того став високий рівень зацікавленості сторін, відсутність збалансованості в податкових правовідносинах, специфічна роль підприємств у сучасній економіці, послідовність розвитку вітчизняної податкової системи та чимало інших, більш дрібних передумов.

У такий спосіб оптимізація податкової системи, її трансформація в розрізі секторів і галузей економіки має високий ступінь актуальності, з погляду вибудовування відносин між платниками податків і державою для регулювання:

- величини податкових потоків;
- потреб у грошових ресурсах;
- обґрунтування податкової вигоди платників податків та опрацювання понятійного апарату.

Незважаючи на велику кількість досліджень у цій сфері, дотепер в українській податковій практиці відсутнє єдине розуміння терміна «оптимізація податкової системи», що не представлений і не затверджений як уніфікований механізм оптимізації оподаткування. Також відсутня узгодженість позицій у частині порядку розрахунку податкового навантаження. У зв'язку з цим зазвичай виникають податкові спори, що зумовлені неопрацьованістю понятійного апарату, а також недоліками практичної реалізації наявного «механізму забезпечення податкової безпеки». Водночас складна побудова критеріїв оптимальності податкових відносин спонукає до пошуку нових шляхів вирішення цієї проблеми.

Для вирішення цих завдань слід, передусім, виявити закономірності виникнення певної (закономірної) поведінки у відносинах між державою і платниками податків при оподаткуванні. У період становлення ринкових відносин українська податкова система зазнала значних змін, загальний напрям яких можна охарактеризувати як перенесення податкового навантаження на сировинний сектор. За величиною податкового навантаження Україна вважається формально близькою до інших країн світу, де цей показник становить 30–20 % ВВП. При цьому йдеться саме про середньостатистичні показники. Міжнародні дослідження, проведені Світовим банком, у рамках проєкту Doing business, показують, що існує величезний потенціал поліпшення умов ведення бізнесу в Україні. Зокрема, згідно з останніми оцінками, в середньому за показником «простота ведення бізнесу» Україна займає 134-те місце зі 183-х країн. Це обумовлено тим, що однією з основних проблем української податкової

системи, з погляду платника податків, є час, що витрачається на оформлення документів для сплати податків та отримання відповідних пільг.

Розуміючи необхідність спрощення процедури податкового обліку для підприємств, в останні роки уряд прийняв низку заходів з вирішення цієї проблеми, зокрема систему податкових платежів через Інтернет. З погляду податкових органів, головну проблему становить висока частка тіньового сектора економіки і, як наслідок, значний відсоток ухилення від оподаткування. Крім того, ухилення від сплати податків не є податковою оптимізацією для підприємства, так як використання нелегальних схем ухилення від сплати податків, зниження розмірів податкових зобов'язань досягаються шляхом порушення податкового законодавства.

Важливим є розгляд оптимізації оподаткування як комплексу заходів, яким слід приділяти особливу увагу не тільки підприємству, але і державі, так як у системі взаємодії держави і платника податків оптимізація оподаткування зачіпає інтереси обох учасників цих відносин. Так, податкове законодавство надає платникові податків чимало можливостей для зниження розміру податкових платежів, що натомість дає змогу суб'єкту господарювання вибрати будь-який з допустимих методів, ураховуючи ефективність операції.

Наразі існують наступні методи оптимізації податків, які необхідно враховувати для покращення механізмів забезпечення податкової безпеки:

- оптимальне місце реєстрації організації;
- оптимальний режим оподаткування;
- оптимальний вид договорів з контрагентами;
- метод обліку виручки;
- метод амортизації основних засобів і нематеріальних активів [53];
- метод списання товарно-матеріальних витрат складу;
- метод розподілу прямих витрат.

На сьогоднішні найбільш доцільним кроком у сфері реформування податкової системи є:

- розширення прав місцевих органів при встановленні ставок податків (на прикладі США);

- уніфікація прямого оподаткування усіх юридичних осіб;

- розширення заходів щодо податкового стимулювання інвестиційного процесу та переважного напряму підприємствами коштів на розвиток, удосконалення і розширення виробництва, розвиток малого бізнесу, підтримку аграрного сектора;

- посилення соціальної спрямованості податків. Для цього потрібно постійно збільшувати, з одного боку, неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а з іншого – ставку прибуткового податку осіб з дуже високими доходами, а також розширити коло підакцизних предметів розкоші і підвищити ставки акцизів на них.

У перспективі, коли буде забезпечена фінансова стабілізація і в повну силу будуть задіяні важелі ринкової саморегуляції економіки, можна ставити питання про формування збалансованої системи податків, що виконує не лише фіскальну, але й певною мірою стимулюючу і регулюючу функції. Саме стимулююча та регулююча функції дозволяють вирішити питання податкової оптимізації, коли встановлюється оптимальний рівень податків, комфортний для бізнесу та держави.

Водночас реформування діючої податкової системи повинно здійснюватися у напрямках створення сприятливих податкових умов для товаровиробників, стимулювання вкладення коштів в інвестиційні програми, забезпечення пільгового податкового режиму для іноземних капіталів, які залучаються з метою вирішення пріоритетних завдань розвитку вітчизняної економіки. Ці напрями мають безпосереднє відношення до забезпечення ефективних механізмів підтримки належного рівня податкової безпеки, шляхом оптимізації податкової системи з боку самої держави, для того, щоб зібраних податків було достатньо для забезпечення всіх поставлених завдань з відтворення суспільних благ, а також щоб податкове навантаження не було надмірним і не пригнічувало економічну діяльність та активність платників податків.

У цьому контексті слід наголосити, що ефективність податкової системи, її гнучкість, прозорість та адаптивність до потреб суспільства — це не лише питання фінансової доцільності, а один із ключових елементів національної безпеки держави. Податкова система формує фінансову базу для реалізації базових функцій держави: оборони, охорони здоров'я, освіти, інфраструктурного розвитку, забезпечення енергетичної та продовольчої незалежності, реагування на надзвичайні ситуації тощо.

В умовах гібридної війни, економічного тиску, високої частки тіньової економіки та зовнішніх загроз, пов'язаних із відтоком капіталу й ухиленням від оподаткування, оптимізація податкової системи виступає не лише інструментом забезпечення податкової безпеки, а й запобіжником фінансово-економічної дестабілізації держави. За таких умов держава має забезпечити не лише стабільне й справедливе податкове навантаження, але й гарантувати, що податки виконують стратегічну функцію — формують ресурсну спроможність держави реагувати на виклики безпеки.

Особливої актуальності набуває створення національного механізму виявлення податкових ризиків, який має бути інтегрований до загальнодержавної системи безпекового планування. Це передбачає створення спеціалізованих міжвідомчих центрів фінансового моніторингу, розвиток інструментів ризик-орієнтованого аналізу, впровадження механізмів е-аудиту, автоматизованих алгоритмів виявлення аномальних операцій і транскордонних схем ухилення від оподаткування.

Крім того, слід враховувати, що недосконала система адміністрування податків та обмеженість доступу до даних для стратегічного аналізу істотно знижують спроможність держави запобігати фінансовим злочинам, контрабанді, відмиванню доходів, отриманих злочинним шляхом, а також фінансуванню тероризму — що прямо впливає на рівень внутрішньої та міжнародної безпеки.

Таким чином, у довгостроковій перспективі оптимізація податкової системи має бути частиною цілісної державної політики національної безпеки, що передбачає:

- інтеграцію податкової безпеки до стратегії національної безпеки;

- об'єднання фінансових, податкових, митних та правоохоронних баз даних в єдиний аналітичний простір;
- розвиток аналітичної інфраструктури для прогнозування макроекономічних ризиків;
- створення умов для легалізації тіньового сектору як джерела розширення національного податкового потенціалу;
- формування культури добровільного податкового виконання через прозору податкову політику та ефективний зворотній зв'язок між державою і платниками податків.

Відтак, сучасна податкова політика України повинна розглядатися не лише крізь призму економічної ефективності, а й як складова системи запобігання загрозам національній безпеці. Забезпечення стабільних і прозорих механізмів оподаткування — це не лише основа стійкості держави, а й передумова для побудови інклюзивної, конкурентної та безпечної економіки.

Отже, дослідження механізмів забезпечення податкової безпеки в Україні дає підстави зробити наступні висновки.

По-перше, враховуючи, що Урядом запропоновані заходи із збільшення податкового навантаження для низки окремих категорій підприємств, слід відзначити, що на заваді можуть стати соціальні та економічні загрози. Зокрема, окремі види сільськогосподарської діяльності можуть мати негативні економічні результати, що спричинить відтік вітчизняного капіталу.

Нині масштаб тіньового сектора української економіки досить високий — близько 33 %, що суттєво перевищує показники інших країн. Тому існує потреба в розробці ефективної політики, яка дасть змогу оптимізувати податкове навантаження у такий спосіб, щоб платники могли ефективно розширювати свою економічну діяльність.

По-друге, важливим етапом у вдосконаленні механізмів забезпечення податкової безпеки в Україні є спрощена система оподаткування. Проте вона потребує ретельного «очищення» від зловживань. Для її ефективної реалізації необхідні антиофшорні новації плану BEPS, який відкриває право для пошуків такої роботи.

По-третє, наявними загрозами податкової безпеки також залишаються випадки заниження обсягу річного доходу до граничного показника для уникнення переходу із спрощеної на загальну систему оподаткування. Це натомість сприяє приховуванню частини виручки від реалізації товарів із використанням готівкових розрахунків, без використання касових апаратів.

Значна кількість податкових ризиків виникає через відсутність єдиної, уніфікованої системи е-аудиту в Україні. Удосконалення вже наявної системи дасть змогу виявляти переважну частину ризиків ще до перевірки, а також прискорено та спрощено здійснювати процедуру аналізу даних бухгалтерського обліку платників. В зв'язку з цим, особливу увагу слід приділити інтеграції податкової політики в систему національної безпеки.

Забезпечення податкової безпеки виходить за межі суто фіскальних завдань і набуває стратегічного значення як інструмент захисту економічного суверенітету держави, її фінансової стійкості та здатності протистояти внутрішнім і зовнішнім викликам. В умовах війни, високих ризиків тінізації економіки та фінансових маніпуляцій, створення ефективної, прозорої та стійкої податкової системи є необхідною передумовою для збереження державності, підтримання обороноздатності та забезпечення стабільного функціонування всіх ключових елементів національної безпеки.

2.2. Проблеми забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану в сучасній Україні

Війна в Україні суттєво змінила підходи до розуміння податкової безпеки держави. Якщо до воєнних дій цей термін переважно інтерпретувався як стан захищеності суб'єктів господарювання та громадян у межах умов, що забезпечують їх безпечне економічне функціонування, то в сучасних реаліях його слід розглядати як здатність податкової системи адаптуватися до викликів воєнного часу, забезпечуючи стабільність фіскальних надходжень, підтримку

економічної діяльності та фінансування критично важливих для держави потреб, зокрема оборони.

Сьогодні зовсім інша ситуація, держава потребує ресурсів для свого виживання. Фінансування оборони та забезпечення соціальних програм в умовах воєнного стану, завжди потребувало значної фінансової підтримки. Оскільки, податки є основним джерелом наповнення державного бюджету, з якого фінансуються військові витрати, закупівля зброї, логістика, медична допомогу та підтримка внутрішньо переміщених осіб, існує потреба у перегляді ключових понять та концепцій пов'язаних із податковою безпекою громадян, податковою безпекою суб'єктів господарювання та податковою безпекою держави під час війни.

Перш за все, це пов'язано з тим, що зниження рівня податкової безпеки держави, може призвести до катастрофічних наслідків для національної безпеки загалом. Так, нестача ресурсів для підтримки армії, та соціальних програм, гальмування розвитку підприємництва та послаблення внутрішньої безпеки країни безпосередньо вплинуть на її обороноздатність. Якщо держава не зможе покрити ці витрати через зниження податкових надходжень, це може суттєво знизити військову ефективність, що в умовах війни є неприпустимим ризиком.

Тому, з метою мінімізації таких ризиків, за відсутності можливостей забезпечити економічні потреби країни для її захисту, мають бути задіяні додаткові фіскальні механізми, основані на оптимальних економічних розрахунках мобілізаційного ресурсу країни.

Разом з тим, збільшення податкового навантаження на громадян може створити напруження в соціальному середовищі, що також є значним ризиком політичної дестабілізації в середині країни, особливо в умовах ворожих інформаційних атак спрямованих на розкачування суспільства. Так, є необхідність в оптимізації податкової політики, спрямованої, з одного боку на забезпечення основних соціальних потреб, а з іншого, на збільшення податкових надходжень.

Таким чином, в умовах воєнного стану, теоретико-методологічний апарат сформований на розумінні податкової безпеки у соціальному контексті не

працює. Мають бути створені нові концептуальні підходи до тлумачення податкової безпеки, як явища, що характеризує стан захищеності податкових інституцій.

В свою чергу, концепція податкової безпеки повинна бути основана не на принципах: «усе для забезпечення комфортного соціально – економічно життя громадянина», а на принципах: «усе для перемоги». Для цього потрібно переглянути, як податкове законодавство, так і саме уявлення про податкову безпеку в умовах воєнного стану, забезпечивши належний рівень інформаційно - просвітницької роботи в країні на рівні суб'єктів державного управління.

Війна викликає значні економічні дисбаланси, такі як скорочення виробництва, зниження доходів, порушення ланцюгів постачання та зростання безробіття. Все це знижує податкову базу і призводить до зменшення надходжень до бюджету, що в свою чергу знижує рівень податкової безпеки. Згідно з Господарським кодексом України, податкова політика повинна забезпечувати економічно обґрунтоване податкове навантаження на суб'єкти господарювання, стимулювати економічну діяльність та дотримуватися принципів соціальної справедливості [203]. Разом з тим, повномасштабне вторгнення російської федерації змусило Україну внести зміни до бюджетної системи, адаптуючи податкове законодавство до умов воєнного стану, включаючи нові закони та регулювання, що спрощують адміністрування податків.

Війна внесла корективи в процедури звітності. Так, згідно підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, платники податків звільняються від відповідальності за невчасне виконання обов'язків за умови їх виконання після завершення воєнного стану.

Зупинка податкових перевірок, окрім фактичних, камеральних та позапланових документальних перевірок, значною мірою зменшила податкові ризики пов'язані із погіршенням роботи бізнесу. А основними джерелами доходів Державного бюджету стали міжнародна фінансова допомога та податки з доходів і прибутків підприємств.

В таких умовах відновлено митні платежі для поповнення бюджету. Очікується зростання доходів завдяки відновленню економічної активності та міжнародній підтримці.

З метою покращення організаційних заходів, спрямованих на вдосконалення роботи митної служби прийняті Закони України “Про внесення змін до Митного кодексу України щодо встановлення особливостей проходження служби в митних органах та проведення атестації посадових осіб митних органів” від 17.09.2024 № 3977-IX (далі - Закон №3977-IX) [203] та “Про внесення змін до Митного кодексу України щодо імплементації деяких положень Митного кодексу Європейського Союзу” від 22.08.2024 №3926-IX (далі - Закон №3926-IX) [111].

Ці закони мають на меті подолання корупції, бюрократії та сірих схем імпорту, оскільки щорічно через контрабанду бюджет втрачає значні кошти (близько 80–150 млрд грн). Законом №3977-IX передбачено зміни щодо проходження служби в митних органах з метою підвищення її ефективності та прозорості, які передбачають істотні корективи в процедурах відбору, управління та оцінки діяльності Державної митної служби України.

Законом №3926-IX передбачено ряд змін щодо порядку і змісту функціонування митних режимів, оновлені підходи до декларування, пост-митного контролю та захисту прав інтелектуальної власності.

Більшість змін набирають чинність 19 квітня 2025 року, але окремі положення набрали чинність вже з 19 жовтня 2024 року, зокрема, щодо розширення переваги статусу АЕО в частині першочергового пропуску через митний кордон з використанням інформаційно-комунікаційних систем, що регулюють черговість прибуття до державного кордону та/або його перетину (єЧерга).

Ти не менш, позитивно оцінюючи зміни в податковому адмініструванні існують думки, щодо перегляду деяких з них особливо це стосується оподаткування доходів нерезидентів та відновлення певних видів податкових перевірок. Так, зупинені перевірки за трансфертним ціноутворенням і податком на прибуток створюють ризики заниження податків на суму близько 8,7 млрд.

гривень [205]. Крім того, спостерігається зростання кількості податкових боржників та їх заборгованості, що вимагає відновлення заходів із погашення податкового боргу та контролю за нерезидентами. За період за 2020-2023 рр. кількість боржників серед юридичних осіб зросла на 73%, а серед фізичних осіб – у 4,5 рази. Податковий борг збільшився на 40% і 46% відповідно. До причин слід віднести і те, що розвиток інформаційного суспільства в Україні спричиняє зміни в державному управлінні, включаючи оподаткування.

Тому, з метою мінімізації таких ризиків, існує потреба в адаптації механізмів електронної звітності, що має покращити цей процес шляхом перегляду платежів та відшкодування коштів, зокрема для сільськогосподарських підприємств, збільшення кількості податкових перевірок, у сферах підвищеного ризику, спрощення системи оподаткування для підприємств, що займаються волонтерською діяльністю, створення умов для залучення іноземних підприємств, спрощення процедур податкової звітності. Разом з тим, неможливо оминути і корупційну складову в умовах мінімізації податкових ризиків.

Так, згідно з даними Національного агентства з питань запобігання корупції (НАЗК), митниця займає перше місце за рівнем поширеності корупції. Корупційний досвід підтвердили 35,2% опитаних, і ще 35,2% респондентів зазначили, що мали досвід конкретних ситуацій, пов'язаних із корупцією. Крім того, 27,1% опитаних, які мали справу з митною сферою, повідомили, що працівники митниці ініціювали корупційні дії. Цей показник серед інших сфер і утримує лідерську позицію протягом останніх трьох років [207], [208].

Усе це, та багато інших податкових ризиків, які визначають рівень податкової безпеки держави в умовах воєнного стану потребує суттєвого перегляду за загальної її концепції у такий період. Окрім того, що інформація має бути оптимально розподілена, включаючи впровадження автоматизованих систем обміну, та інших процедур пов'язаних із прозорістю та відкритістю податкової системи, мають бути переглянуті підходи до розуміння поняття податкової безпеки в умовах воєнного стану.

Враховуючи вищезгадане, поняття податкової безпеки в умовах дії правового режиму воєнного стану може бути представлене, як стан податкової системи, що забезпечує захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкість і гнучкість податкового законодавства, здатність до швидкого реагування та адаптації на виклики воєнного часу.

Таким чином, вона забезпечує баланс між фіскальними потребами держави та інтересами платників податків, сприяє стабільному функціонуванню економіки, справедливому оподаткуванню та ефективному розподілу бюджетних ресурсів, підтримуючи фінансову стійкість держави в кризових умовах.

У зв'язку з цим пропонуються шляхи покращення податкової безпеки завдяки вдосконаленню податкової політики та створення механізмів забезпечення стійкості економіки в умовах війни.

Так, покращення податкової безпеки в умовах воєнного стану вимагає гнучкого адаптування податкової системи до нових викликів. Необхідно забезпечити можливість миттєвої зміни ставок оподаткування для стимулювання критично важливих галузей, таких як оборонна, аграрна та енергетична, а також запровадити податкові канікули для малого та середнього бізнесу в зонах активних бойових дій. Спрощення законодавчих процедур сприятиме оперативному впровадженню таких змін.

Прозорість податкової системи може бути посилена за рахунок впровадження онлайн-платформ для моніторингу надходжень і витрат, особливо у військовий бюджет, а також залучення громадських організацій до незалежного аудиту податкових коштів. Водночас оптимізація податкового навантаження передбачає зниження ставок для підприємств, що забезпечують критичну інфраструктуру, і запровадження прогресивного оподаткування для фізичних осіб із високими доходами, що дозволить збільшити фіскальні надходження.

Контроль за податковою заборгованістю є ще одним важливим напрямом. Він включає запровадження реструктуризації боргів для бізнесів, які постраждали від війни, і застосування санкцій лише до злісних порушників. Водночас боротьба з тіньовою економікою вимагає використання штучного інтелекту для виявлення

схем ухилення від податків і запровадження обов'язкового електронного документообігу навіть у кризових регіонах.

У цих умовах важливо також пріоритизувати військові збори шляхом введення цільового військового збору з прозорими механізмами звітності про витрачання коштів. Підтримка підприємств у зоні бойових дій може здійснюватися через податкові субсидії та програми фінансової компенсації за втрати активів. Інвестиції в цифровізацію податкової системи, зокрема розробка єдиної онлайн-платформи для податкової звітності та впровадження блокчейн-технологій, забезпечать прозорість і захист даних.

Окрему увагу слід приділити волонтерській діяльності та донорам, запровадивши податкові пільги для підтримки армії та населення, а також спростивши механізми звітності для волонтерських організацій. Важливо розвивати міжнародну співпрацю, зокрема залучення фінансової допомоги через гранти та впровадження механізмів обміну податковою інформацією з іншими країнами для виявлення прихованих активів.

Хоча зупинка перевірок частково зменшила навантаження на бізнес, але це створює значні ризики щодо ухилення від сплати податків. На початку російського повномасштабного вторгнення в Україну, було зафіксовано різке зниження податкових надходжень, що пов'язано зі спрощенням оподаткування та зниженням податкового навантаження. Це стало результатом поправок до Податкового кодексу, ухвалених навесні 2022 року для підтримки бізнесу. Податкові надходження помітно знизилися, що спричинило й скорочення податкового навантаження. Ця негативна динаміка зберігалася до кінця 2023 року. Однак 1 серпня 2023 року набрали чинності нові законодавчі зміни (набрав чинності Закон України № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану», яким скасовується більшість податкових пільг, введених на період дії воєнного стану). Зокрема: відновлювалися податкові перевірки (планові та позапланові), скасовувалася спрощена система оподаткування єдиним податком за ставкою 2 %, уточнювалися положення щодо нарахування ЄСВ та оподаткування ПДФО, відновлювався перебіг строків, зупинених через воєнний стан.

Завдяки цьому у 2024 році збільшувалися податкові надходження, водночас зростало й податкове навантаження, що вважалося необхідним заходом в умовах воєнного стану (Рис.2.1).

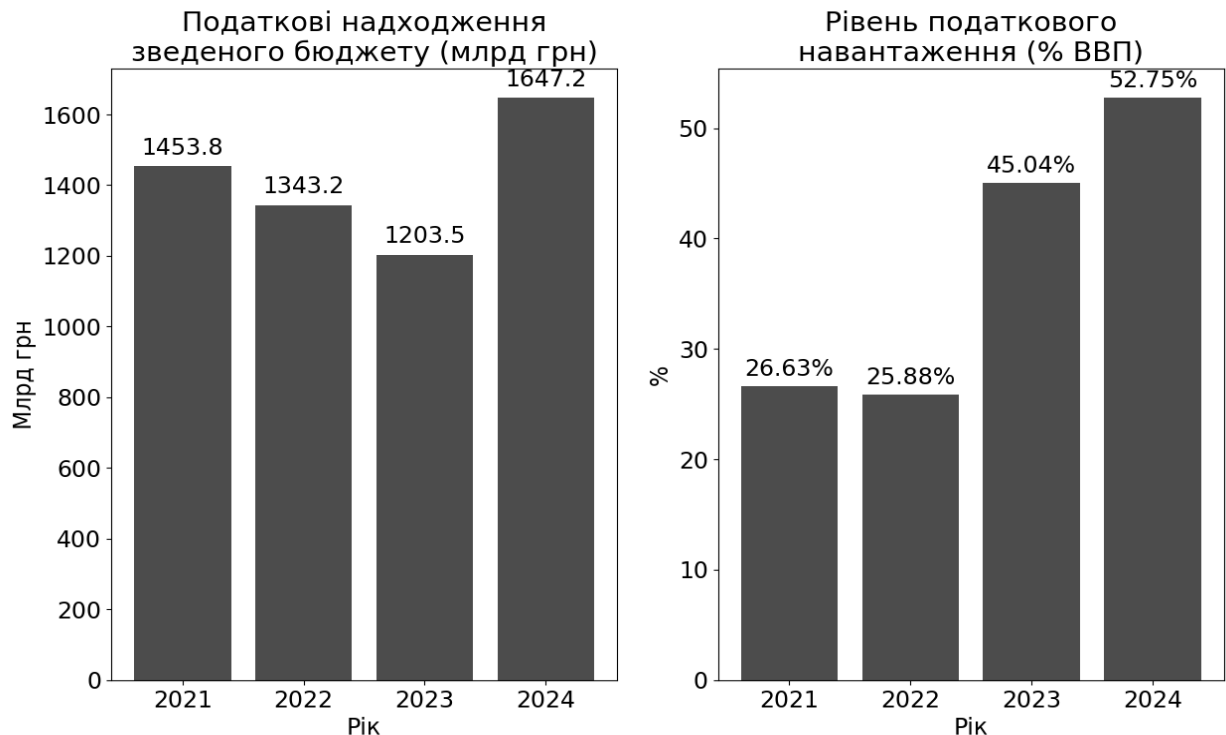


Рис. 2.1. Характеристика податкових надходжень та податкового навантаження України упродовж 2021-2024 рр.

Джерело: Систематизовано, узагальнено та згруповано за даними [209].

Разом з тим, зростання податкових боргів та кількості боржників потребує впровадження ефективних механізмів контролю та стягнення заборгованості. Держава повинна відновити заходи з погашення податкового боргу, особливо щодо нерезидентів, щоб уникнути подальшого накопичення боргів. Варто поступово відновити вибіркові податкові перевірки, особливо за трансфертним ціноутворенням і податком на прибуток, щоб мінімізувати зловживання та ризики втрати податкових надходжень.

Так, з метою покращенні рівня податкової безпеки, держава повинна відновити заходи з погашення податкового боргу, особливо щодо нерезидентів, щоб уникнути подальшого накопичення боргів.

Незважаючи на зусилля щодо реформування митної служби, корупція залишається головним фактором втрат бюджету. Необхідно впроваджувати

суворіші антикорупційні заходи, розширити застосування цифрових технологій, автоматизувати процеси митного контролю та забезпечити ефективний моніторинг діяльності митників для зменшення корупційних ризиків.

Поновлення митних платежів для підприємств має бути спрямоване на збільшення бюджетних надходжень, але при цьому потрібно переглянути та скоротити зайві пільги. Такий крок має бути збалансованим, щоб підтримати бізнес в умовах війни, але водночас гарантувати стабільне фінансування держави.

Незважаючи на впровадження електронних рішень, є необхідність у подальшій автоматизації процесів та впровадженні ефективних механізмів електронної звітності. Це дозволить покращити податковий контроль, мінімізувати бюрократію та скоротити можливості для корупції.

Таким чином, в умовах воєнного стану потрібно активніше використовувати всі можливі податкові ресурси, зокрема шляхом підвищення податків на розкіш, нерухомість та оподаткування доходів нерезидентів. Це вимагатиме непопулярних рішень, але допоможе забезпечити додаткові кошти для перемоги у війні.

Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, затверджена урядом, має на меті створення стійкої системи управління державними фінансами та інтеграцію економіки України на світовий ринок. Проте для її реалізації необхідна швидка адаптація податкової системи до змін, які можуть призвести до фінансових дисбалансів, через які держава не зможе належним чином реалізувати податкову політику, а бізнес втратить стимул працювати легально.

Тому, концепція податкової безпеки в умовах правового режиму воєнного стану, повинна максимально ефективно забезпечувати потреби бізнесу, громадян та держави. Вона має ґрунтуватися на зворотному зв'язку між наступними суб'єктами забезпечення податкової безпеки (Рис. 2.2).

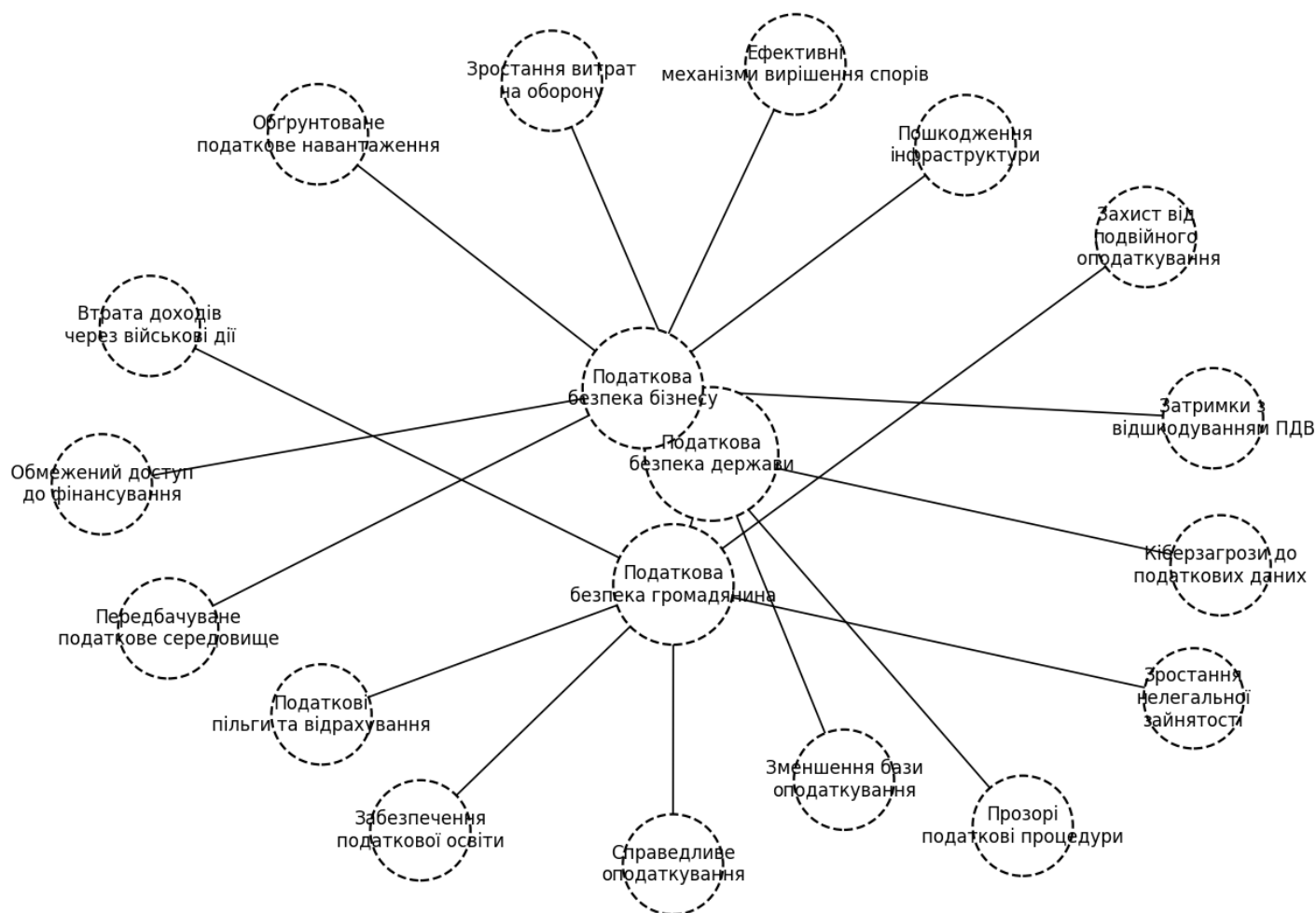


Рис. 2.2 Концепція податкової безпеки в період дії правового режиму воєнного стану

Проект концепції податкової безпеки представлено в Додатку Б.

Для належної реалізації та ефективного контролю з боку органів державного управління було розроблено інтегровану цифрову платформу [215], яка забезпечує можливість проведення всебічного оцінювання потреб населення, бізнесу та держави. На основі зібраних даних штучний інтелект інтегрований у дану платформу здатен аналізувати широкий спектр факторів та визначати оптимальні рішення щодо різних питань, включаючи податкову політику, соціальну підтримку та регулювання бізнес-середовища.

Платформа дозволяє в режимі реального часу відслідковувати тенденції, здійснювати прогнозування та адаптуватися до змін у потребах різних груп суспільства. На даний момент платформа працює в тестовому режимі, але вже

демонструє низку ефективних оптимізаційних рішень, таких як підвищення прозорості прийняття рішень, автоматизація процесів аналізу та надання оперативних рекомендацій органам влади. У перспективі очікується розширення функціональності платформи, що дозволить більш ефективно підтримувати процеси державного управління та враховувати інтереси усіх суб'єктів забезпечення податкової безпеки.

Таким чином, гнучке адаптування законодавства до викликів воєнного часу є необхідною умовою для забезпечення стабільності податкової системи. Для цього варто вдосконалити нормативно-правову базу, оптимально визначивши податкові ставки та пільги, враховуючи специфіку воєнних викликів. Спрощена процедура ухвалення змін у податковому законодавстві дозволить швидко реагувати на нові умови.

Разом з тим, підтримка бізнесу є важливим фактором економічної стійкості під час війни. Тимчасові податкові канікули для підприємств, що постраждали від бойових дій, особливо в регіонах активних бойових дій, сприятимуть збереженню їхньої діяльності.

Зміцнення системи адміністрування податків передбачає впровадження обов'язкового електронного документообігу, що сприятиме зменшенню корупційних ризиків і прискоренню взаємодії між платниками податків і державними органами. Додатково, використання сучасних технологій, таких як штучний інтелект, дозволить аналізувати дані та виявляти схеми ухилення від сплати податків.

Прозорість і звітність щодо використання податків можуть бути підвищені через механізми громадського контролю, особливо за витратами, спрямованими на оборонні та гуманітарні потреби. Створення платформи для моніторингу та звітності витрат з військового збору посилить довіру до податкової системи.

Використання обов'язкового фіскального обладнання для суб'єктів господарювання, навіть у небезпечних регіонах, сприятиме зменшенню частки тіньової економіки.

Диференціація податкових ставок передбачає прогресивну шкалу оподаткування для фізичних осіб із високими доходами, що дозволить збільшити

надходження до бюджету. Водночас зниження податкового навантаження для малих і середніх підприємств сприятиме стабілізації економіки в умовах війни.

Інтеграція міжнародних практик, зокрема впровадження стандартів BEPS для запобігання ухиленням від оподаткування міжнародними корпораціями, дозволить гармонізувати податкову систему України з міжнародними стандартами. Також укладення угод з іншими державами щодо обміну податковою інформацією сприятиме виявленню активів, які використовуються для ухилення від сплати податків.

Реформа військового збору має зосереджуватися на вдосконаленні механізмів його нарахування та сплати, щоб уникнути дублювання та помилок. Пряме спрямування коштів на фінансування оборонних потреб із чіткою звітністю забезпечить ефективне використання ресурсів.

Спрощення податкової звітності для волонтерських організацій сприятиме розширенню їхньої діяльності та залученню більшої кількості ресурсів.

Усі ці заходи створять умови для підвищення рівня податкової безпеки, забезпечення фінансової стабільності та підтримки економіки в умовах воєнного стану.

З метою реалізації запропонованих вдосконалень пропонується ряд покращень вітчизняної нормативної бази.

1. Податковий кодекс України:

- запровадити новий розділ, що регулює порядок тимчасових змін у податковій системі під час дії правового режиму воєнного стану;
- визначити механізми швидкої зміни ставок податків і пільг через рішення Кабінету Міністрів, або Верховної Ради;
- визначити механізм реалізації податкових пільг підприємствам, що виготовляють товари оборонного призначення;
- запровадити обов'язковий електронний документообіг для всіх суб'єктів господарювання;
- окремою нормою визначити обов'язок щоквартального звітування щодо витрат коштів із військового збору;

- окремою нормою запровадити прогресивну шкалу оподаткування для фізичних осіб із високими доходами;
- окремою нормою визначити зниження ставок для малих і середніх підприємств, що підтримують економіку під час війни;
- окремим пунктом визначити шляхи інтеграції стандартів BEPS (base erosion and profit shifting) для запобігання ухиленням від оподаткування міжнародними корпораціями;
- надати податкові пільги фізичним особам і підприємствам, що здійснюють підтримку армії та населення.

2. Закон України «Про правовий режим воєнного стану»:

- додати статтю щодо оперативного прийняття податкових рішень в умовах воєнного стану;
- ввести положення про тимчасові податкові канікули для підприємств у зонах активних бойових дій;

3. Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»:

- уточнити положення про державну допомогу у формі податкових стимулів для підприємств, що постраждали від бойових дій.

Закон України «Про електронні довірчі послуги»:

- розширити використання електронного документообігу для взаємодії з податковими органами.

4. Закон України «Про захист персональних даних»:

- передбачити положення щодо використання штучного інтелекту для аналізу податкових даних.

5. Закон України «Про доступ до публічної інформації»:

- розширити положення про доступ до інформації щодо використання податкових коштів.

6. Закон України «Про громадські об'єднання»:

- надати громадським організаціям право здійснювати моніторинг використання податкових надходжень.

7. Закон України «Про основи національної безпеки України»:

– визначити боротьбу з тіньовою економікою як пріоритет у сфері економічної безпеки.

Таким чином, податкова політика в умовах війни потребує гнучкості та адаптації з метою забезпечення економічної стабільності, збалансованого бюджету та соціального захисту населення. Воєнні дії створюють додаткові виклики для податкової системи, зокрема посилюють ризики поширення тіньової економіки. У таких умовах підприємства та громадяни нерідко прагнуть ухилятися від сплати податків, використовуючи нестабільність як можливість для нелегальної діяльності.

В умовах воєнного стану уряд змушений часто переглядати податкове законодавство, впроваджуючи нові заходи надаючи пільги бізнесу для підтримки економічної активності. Однак такі зміни мають бути добре збалансованими. З одного боку, необхідно створювати умови для збереження та розвитку підприємництва, особливо в галузях, критичних для економіки та оборони. З іншого боку, забезпечення стабільності бюджету є не менш важливим, адже скорочення податкових надходжень може поставити під загрозу фінансування соціальних програм, оборонних потреб та інших стратегічних напрямів.

Зниження обсягів податкових надходжень нерідко змушує звертатися за міжнародною фінансовою допомогою. Хоча така допомога може бути життєво необхідною, вона водночас створює ризики зростання зовнішньої залежності та збільшення державного боргу. Це може вплинути на економічну незалежність держави в довгостроковій перспективі. Тому, в умовах війни ключовим завданням є швидка адаптація податкової системи до нових викликів, що включає підвищення ефективності використання наявних ресурсів, мінімізацію втрат через ухилення від оподаткування та розробку нових інструментів для поповнення бюджету.

Особливо важливим стає забезпечення прозорості та підзвітності використання податкових коштів, зокрема тих, що спрямовуються на фінансування оборонних потреб. Це дозволить підвищити довіру платників податків до системи, а також сприятиме зменшенню рівня тіньової економіки. Податкова політика в умовах війни має стати інструментом не лише економічної

стабільності, але й національної безпеки, сприяючи фінансовій стійкості країни та її здатності протистояти зовнішнім і внутрішнім викликам.

2.3. Закордонний досвід забезпечення податкової безпеки в системі державного управління.

Рівень податкової безпеки в європейських країнах поступово збільшується, про що свідчить уведення в дію нових правил з боротьби з відмиванням доходів, які передбачають, зокрема, конфіскацію доходів, джерело походження яких незрозуміле. Тенденції до прозорості виокремлюють «Рішення Єврокомісії», що протягом останніх років зобов'язує бізнес бути абсолютно прозорим. Такі рішення допускають конфіскацію непідтверджених доходів і принципово посилюють підходи до податкового адміністрування. Усе це ставить під удар не лише міжнародні корпоративні структури з сумнівним походженням активів, а й цілі трасти. Згідно з новими вимогами країни-учасники ЄС створюють відкриті реєстри бенефіціарів, доступ до яких матимуть не тільки компетентні європейські органи, а й треті особи, що володіють «законним інтересом», – наприклад, потенційні кредитори засновника.

Як відомо, чимало країн, які намагаються залучити якомога більше економічних ресурсів шляхом зменшення податкового тиску, або взагалі його відсутності, такі, наприклад, як Кіпр або Мальта, відчайдушно чинили опір упровадженню таких правил і затягували ухвалення відповідних законопроектів. Зазначені країни під тиском ЄС почали вводити не властиві їм раніше інструменти, наприклад, податок на виплати, місцеві окремі місцеві податки тощо.

Зважаючи на те, що ці країни не повною мірою забезпечують державну підтримку бізнесу, частині таких підприємств потрібні сфери реалізації власних товарів, що без залучення потужних корпорацій у спрощенні систем оподаткування, нормально не функціонуватимуть.

Водночас значна частина розвинених європейських країн збільшує податкове навантаження, компенсуючи це зменшенням окремих податкових ставок. У такому разі з'являється ключове питання, яким задаються нині податкові органи і в Україні, – наскільки фактичний функціонал торгових компаній, зареєстрованих у низькоподаткових зонах, відповідає обсягам прибутку, який вони звільняють від оподаткування. Так, податківці керуються принципом «хто не працює, той не отримує прибуток», що суттєво підвищує ризики використання європейських офшорів для податкових цілей.

Протягом останніх кількох років очевидний тренд на обмеження пільг за міжнародними угодами і обкладення доходів при виплаті їх в іншу країну. Навіть Кіпр, який зазвичай вільно може перераховувати через себе кошти в будь-яку точку світу, наразі піднімає питання про можливість оподаткування таких операцій, якщо вони включені в чорний список ЄС.

Проте за межами Євросоюзу умови перебування в офшорах посилюються. У Сінгапурі, наприклад, планують створити реєстр кінцевих бенефіціарів.

Суворість та водночас оптимальність Європейської системи оподаткування була досягнута за рахунок організаційної структури самої системи оподаткування, яка є прозорою та гнучкою. Так, до складу податкової системи ЄС входять такі види податків:

- непрямі податки;
- прямі податки (прибутковий податок та інші) і внески на соціальну безпеку.

Непрямі податки збираються підприємствами торгівлі і передаються до податкових органів, а сплачуються кінцевим споживачем. Непрямі податки нараховуються на обіг, виробництво або споживання товарів і послуг і стягуються без урахування отриманого прибутку, але при цьому вони віднімаються при визначенні оподатковуваного прибутку. До непрямих податків відносяться, насамперед, ПДВ, акцизи і мита, на гармонізацію яких здебільшого і були спрямовані зусилля ЄС. Податки на споживання, виробництво та різні податки з продажів мають кумулятивний ефект і в кінцевому рахунку створюють бар'єри в торгівлі між державами ЄС.

Основним наслідком приєднання нових членів до ЄС у сфері непрямого оподаткування стало те, що угоди з цими державами, починаючи з 1 травня 2004 року, розглядаються як внутрішні операції. З цієї дати кордон нових учасників з третіми державами утворюють зовнішні кордони ЄС. Імпорт з третіх держав на територію нових учасників нині піддається митним та іншим адміністративним процедурам ЄС, а також обкладається ПДВ, акцизами та митами ЄС. Крім приписів відповідних нормативних актів ЄС, до податкової політики нових держав-учасниць застосовуватиметься також практика Суду ЄС.

Директиви, що гармонізують національне законодавство у сфері непрямого оподаткування, можна розподілити на дві групи:

- директиви щодо ПДВ;
- директиви щодо акцизів.

Податок на додану вартість (ПДВ) уведений у 1970 р. і був призначений замінити податки на виробництво і споживання, що стягуються державами-членами. Наявність ПДВ у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до ЄС, так як фінансові надходження від податку на додану вартість складають один з основних джерел формування бюджету ЄС. ПДВ засновується в державах-членах, які визначають розмір його податкової ставки в межах, визначених законодавством ЄС. Доходи, що надходять від ПДВ до бюджету ЄС, представляють собою установлену рішенням Ради єдину процентну надбавку до ставки ПДВ у державах-членах.

Перша директива про ПДВ (№ 67/227/ЄЕС) заснувала ПДВ у межах Співтовариства та закріпила його функціонування.

Друга директива про ПДВ (№ 67/228/ЄЕС) доповнила положення Першої директиви, конкретизуючи порядок її реалізації.

Перші директиви поклали початок єдиної системи ПДВ. Однак чимало питань залишилися поза конкретним регулюванням директив, які мають певну неврегульованість. Зокрема, визначення сфери застосування такого податку (номенклатури товарів і послуг, щодо яких діє ПДВ). Відповідно до директив це питання залишилося у компетенції держав-членів, які самостійно і, природно,

без узгодження з іншими учасниками ЄС, визначали перелік товарів і послуг, що обкладаються ПДВ і виключаються зі сфери його дії.

Саме до ПДВ відноситься найбільша кількість гармонізованих норм. Загалом політика Союзу у цій сфері спрямована на гармонізацію податку, а не на його стандартизацію, тобто на забезпечення відповідності національних податкових систем держав-членів один одному, а також цілям Договору.

Уведення ПДВ дало змогу створити прозору і нейтральну (з тієї точки зору, що сума, стягнута з продукту, призначеного для кінцевого споживання, не залежить від кількості проміжних транзакцій) систему, придатну для внутрішньої і зовнішньої торгівлі ЄС.

На додаток і у зміну перших директив, Рада прийняла ще низку рішень, але лише прийняття в 1977 р. Шостої директиви (№ 77/388/ЄЕС) послугувало розвитком системи ПДВ, шляхом скасування податкових кордонів. Надалі вона неодноразово доповнювалася. Важливим доповненням до Шостої директиви стала Директива від 19 жовтня 1992 р. № 92/77/ЄЕС, яка стосувалася ставок податку. У ст. 1 цієї Директиви йдеться про те, що держави-учасниці повинні застосовувати стандартні податкові ставки з 1 січня 1993 р. За новими правилами держави-члени застосовують стандартні ставки ПДВ щонайменше на рівні 15 % і мають право застосовувати одну або дві знижені ставки (не нижче 5 %) винятково для певних товарів або послуг культурного чи соціального призначення. Верхня межа ПДВ була скасована. Як показує практика держав-членів, стандартні ставки ПДВ становлять 15–25 %.

Директиви про гармонізацію цього податку також підлягають застосуванню і в нових державах-учасниках, хоча обмежену кількість винятків усе-таки було погоджено при їх вступі до ЄС у частині оподаткування малого і середнього бізнесу, щодо податку в окремих галузях економіки і з певних товарів. Але в будь-якому разі нові члени ЄС ввели у себе ПДВ з 1 травня 2004 р.

Директива Ради від 28 листопада 2006 р. № 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» може вважатися тріумфом європейської податкової інтеграції. Цей акт, який вступив у силу з 1 січня 2007 р., був прийнятий для заміни чинного інтеграційного законодавства у сфері

регулювання ПДВ (зокрема, Шостої директиви) без внесення до нього суттєвих змін. Зміни торкнулися здебільшого логічної структури документа.

Важливим аспектом у системі державного управління податковою безпекою є те, що перетин внутрішніх кордонів ЄС більше не може слугувати приводом для стягнення зборів, це робиться при здійсненні транзакцій, що зазвичай і відбувається в межах однієї держави. Однак поняття «точки призначення» все-таки зберігається, що вимагає ефективної роботи з обміну інформацією між представниками влади різних держав. Таке спрощення дає змогу значно збільшити обсяги реалізованих товарів у рамках ЄС, проте, це певною мірою провокує шахрайські схеми ухилення від сплати податків.

За нинішніх умов товари між суб'єктами оподаткування для осіб, які не підлягають оподаткуванню, мають дуже просту систему: споживачі сплачують ПДВ у державі, де купується товар. Є деякі винятки, наприклад, нові машини, замовлення товарів поштою, торгівля через Інтернет тощо, з різних держав здійснюються без сплати ПДВ. Це свідчить про те, що система оподаткування ЄС заснована на тому, що є можливість перехресної перевірки, що здійснюється податковими органами держав, залучених у транзакцію. Це значною мірою збільшує рівень податкової безпеки, оскільки:

- по-перше, продавець повинен бути в змозі довести, що покупець – зареєстрована особа, яка підлягає оподаткуванню у своїй державі. Тоді може використовуватися ставка ПДВ – 0 %;

- по-друге, декларації продавця і покупця повинні відповідати один одному, хоча з ними взаємодіють різні фіскальні органи (продавець відпускає товар без сплати місцевого податку і повідомляє про транзакції у податковій декларації. Це дає йому право на відшкодування ПДВ, сплаченого ним раніше. Покупець направляє декларацію податковій владі і отримує право на повернення ПДВ в сумі, встановленій у його державі проживання).

При введенні загальних правил акцизних зборів, ЄС керувався схожими принципами, структура цього податку, його ставка (її мінімальні розміри) і пересування товарів, що підлягають стягненню, таких як тютюнові вироби, алкогольні напої та мінеральні масла, – все було спрямовано на те, щоб у 1993 р.

був сформований єдиний ринок і введена загальна система акцизів. Механізм стягування акцизів заснований на принципі оподаткування в державі споживання підакцизних товарів. Податок стягується в момент, коли товар передається для домашнього користування, за ставкою, що діє в державі споживання. Рух підакцизних товарів здійснюється через податкові склади і супроводжується адміністративними документами.

Хоча в цій сфері і зберігаються можливості для шахрайства, особливо з цигарками, здебільшого завдяки нелегальному імпорту з третіх держав (Європейська комісія і податкова влада держав ЄС підозрюють, що деякі виробники тютюнових виробів заохочують контрабанду в ЄС, свідомо поставляючи цигарки шахрайством у треті держави), ситуація більш керована, ніж при застосуванні схеми ПДВ, оскільки йдеться про товари, які виробляються і розподіляються обмеженою кількістю. Товари переміщуються між оптовиками з одного зареєстрованого складу на інший.

Крім цього, акцизи довгий час створювали проблеми в справі інтеграції ринку через безліч варіацій ставок між державами-учасницями. Спочатку Директива № 91/12/ЄЕС (за своїм змістом директива порівнянна з податковим законом держави, що встановлює порядок сплати податків) і Директива № 92/180/ЄЕС, яка змінила її, встановивши загальні правила справляння акцизів. Ухвалення Директив № 92/83/ЄЕС та № 92/84/ЄЕС у жовтні 1992 р. також стало важливим кроком у напрямі створення єдиного внутрішнього ринку у цій проблемній сфері. Оподаткування алкогольних напоїв (пиво, вино, змішані напої, етиловий спирт) регламентується цими двома директивами.

Нині гармонізація акцизів на алкогольну продукцію здійснюється такими основними актами вторинного законодавства ЄС: Директивою Ради ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. № 92/83/ЄЕС «Про гармонізації структур акцизів на алкоголь і алкогольні напої», Директивою Ради ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. № 92/84/ЄЕС «Про зближення ставок акцизів на алкоголь і алкогольні напої».

Основними актами у сфері гармонізації оподаткування тютюнової продукції є: Директива Ради ЄС від 27 листопада 1995 р. № 95/59/ЄС «Про податки інших, ніж податки з обігу, які впливають на споживання виробленого

тютюну»; Директива Ради ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. № 92/79/ЄЕС «Про зближення податків на цигарки»; Директива Ради ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. № 92/80/ЄЕС «Про зближення податків на вироблений тютюн, інший ніж цигарки».

27 жовтня 2003 р. Рада міністрів Європейського Союзу прийняла Директиву № 2003/96/ЄС, що реструктурує напрям діяльності ЄС щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії, яка набрала чинності з 1 січня 2004 р., скасувавши директиви, що раніше діяли – Директиви Ради ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. № 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизів на мінеральні масла» і Директиви ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. № 92/82/ЄЕС «Про зближення ставок акцизів на мінеральні масла». Директива розширила предмет регулювання системи мінімальної ставки на всі енергоносії, включаючи вугілля, натуральний газ і електрику (раніше застосовувалася тільки для мінеральних масл).

У такий спосіб непрямі податки – ПДВ і акцизи – регулюються на рівні нормативних актів і застосовуються щодо певних видів товарів, що сприяє збільшення контролю податкових загроз та ризиків у системі податкової безпеки.

Після розширення ЄС нові держави-члени привели своє законодавство у відповідність з прийнятими в ЄС правовими актами. Винятки із загальних правил допускаються відносно тих держав, які, приєднуючись до Союзу, узгодили для себе деякі особливі умови.

У міру формування інтеграційного законодавства, що регулює непряме оподаткування, держави-члени дедалі менше поступалися ЄС своїм суверенітетом у сфері прямого оподаткування. Тяжкість сплати прямих податків несе платник податків. Після консультацій з Європейським Парламентом та Економічним і соціальним комітетом, багато країн ЄС прийняли одностайно директиви про зближення таких законів і правових актів виконавчої влади держав-членів, які безпосередньо впливають на створення і функціонування внутрішнього ринку. У зв'язку з цим, на практиці після багатьох років функціонування внутрішнього ринку та розвитку прецедентного права співтовариство отримало право звертатися до гармонізації прямих податків.

На сьогодні інститути ЄС прийняли лише дві директиви, спрямовані на зближення законодавства держав-членів у сфері прямого оподаткування. Ухвалені Радою у 1990 р. Директиви № 90/434 та № 90/435 стосуються оподаткування операцій з транскордонною реорганізацією і виплат дивідендів між материнськими і дочірніми компаніями. Ці директиви набрали чинності 1 січня 1992 р.

Податок з фізичних осіб, які працюють в апараті ЄС, стягується за прогресивною шкалою у розмірі від 5 до 45 % і надходить до ЄС.

Внески на соціальну безпеку стягуються організаціями, що здійснюють соціальне страхування, – в охороні здоров'я та пенсійній сфері. Вони зазвичай сплачуються як тими, хто працює, так і роботодавцем. Хоча їх частка у ВВП особливо велика, це найменш регульований сектор в ЄС. Відповідно до принципу субсидіарності держави ЄС не поспішають передавати органам Союзу свої повноваження у цій сфері. Проте і тут переважають принципи недопущення дискримінації щодо громадян різних держав і забезпечення свободи переміщення в ЄС. Їхнє порушення може бути оскаржене в судовому порядку.

1 грудня 1997 р. Рада погодила пакет заходів щодо попередження «шкідливої» податкової конкуренції, спотворень єдиного ринку, зростаючих втрат у податкових доходах держав-членів, а також заходів щодо введення системи оподаткування, що не позначилося б негативно на зайнятості. Цей пакет включав серед інших документів резолюцію про Кодекс поведінки держав при оподаткуванні бізнесу, в якому містилося б їхнє політичне зобов'язання не тільки не приймати податкові закони, що призводять до «шкідливої» податкової конкуренції, але також і виключити вже наявні подібні правила.

До «шкідливих» податкових заходів відносять застосування більш низького рівня оподаткування, включаючи його відсутність, порівняно з тим, яке зазвичай застосовується в державах-учасниках. При цьому до таких заходів повинні ставитися такі особливості національного законодавства, як відсутність вимоги про транспарентність угод, невідповідність правил визначення прибутку міжнародним стандартам, надання значних пільг, незалежно від здійснення реальної економічної діяльності тощо.

Згідно з Кодексом поведінки нові держави-члени повинні виключити практику недобросовісної податкової конкуренції. У результаті нові учасники при приєднанні зобов'язалися скасувати пільгові податкові режими, які визначаються Кодексом як «шкідливі». До таких режимів відносяться офшори і певні інвестиційні пільги.

Мита (антидемпінгові і компенсаційні мита), які встановлюються відповідно до реєстру ЄС, – Єдиним митним союзом (ЄМС) і вимогами ГАТТ. Мита є другим видом обов'язкових платежів, що складають систему «власних ресурсів» ЄС. Вони виконують переважно протекціоністську функцію і встановлюються, зазвичай, у формі антидемпінгових і компенсаційних мит. Сільськогосподарські податки встановлюються переважно на імпортовану та експортовану сільськогосподарську продукцію. Сфера їх застосування і ставки визначаються в рамках механізму єдиної аграрної політики, а порядок їх обчислення і сплати регулюється Митним кодексом ЄС. За своєю сутністю ці податки – митні збори на продовольчі товари. Сільськогосподарські податки можуть використовуватися також і для введення обмежень на виробництво певних видів продукції.

ЄС прийняв кілька директив у сфері прямого і непрямого оподаткування, які вимагають від держав-членів надавати взаємну допомогу, шляхом обміну інформацією, повідомленнями, документами, співпраці в зборі податків. Наприклад, такі документи були прийняті у сфері адміністративного співробітництва і взаємної допомоги, боротьби з відмиванням грошей, протидії обману і в сфері захисту фінансових інтересів ЄС. Правом ЄС передбачено створення Європейського офісу у боротьбі з податковими порушеннями. Згідно з прийнятими документами обмін інформацією може відбуватися як за запитом, так і автоматично. Передбачено проведення спільних міжнародних податкових перевірок. У результаті податкові служби держав-учасниць отримали можливість надавати одна одній допомогу у зборі податків. У зв'язку з розширенням ЄС, податкові органи нових членів Альянсу також зобов'язані надавати відповідну інформацію, і наділяються правом запитувати її у відносинах з усіма іншими членами. Це певною мірою збільшує рівень

податкової безпеки, шляхом взаємодії платників податків та суб'єктів оподаткування.

Загалом у державах-членах ЄС норми і принципи міжнародного податкового права значною мірою реалізуються крізь призму їх зобов'язань у рамках ЄС.

Можна прогнозувати, що процес прийняття рішень у податковій сфері буде удосконалено з розширенням прав Союзу у фіскальних питаннях. Ураховуючи те, що податкове законодавство України нині знаходиться в стабільному стані, це однак не заважає йому повільно, але впевнено зазнавати реформації. Звичайно, повномасштабна російсько-українська війна спричинила серйозні виклики для економіки країни, які виявилися більшими, ніж передбачалося державою, що вплинули на розвиток економіки, а також ще чимало важливих подій 2022-2025 років, сприяли більш оперативному і гнучкому реагуванню на ситуацію, зокрема – і у бюджетній сфері. Уряд України, реалізуючи податкову політику, піклуючись про наповнюваність бюджету, думає про зручність громадян в особі податкової системи, її сприйняття населенням, тому що це впливає передусім і на ефективність системи, довіру громадян і організацій до фінансового механізму та показники сплати податків.

Однак, оскільки відбувається реформування і розвиток системи, отже, є підстави стверджувати про необхідність такого реформування.

Незважаючи на розвиток податкової системи, впровадження цифрових інтернет-технологій, баз даних, роботу над «доброзичливістю» системи і просвітою платників податків, старі проблеми все ще дають про себе знати: суб'єкти, і особливо компанії, вдаються до фінансових махінацій і відходу від сплати податків, затримують виплати і неакуратно ведуть податкову звітність. Правовий нігілізм, традиція «обходу» законів ще не до кінця переможені в Україні. Усе це призводить до збитків фінансовій системі держави, порушення цілісності та стрункості системи, а також завдає шкоди самим платникам податків, тому що вони також страждають від своєї недобросовісності. Постає питання: чи можна поліпшити податкову систему України, зробити її більш

прозорою і ефективнішою? Щоб відповісти, звернемося до досвіду Федеративної Республіки Німеччина.

Завдяки податкам Німеччина формує до 80 % державного бюджету. Податки розглядаються владою цієї країни як головний механізм управління економікою. Крім того, німецьке законодавство практикує як вертикальний, так і горизонтальний механізми отримання доходів. Території з більш високими податками, такі як Північний Рейн-Вестфалія, Баварія, Вюртемберг, віддають частину грошових коштів на підтримку менш розвинених земель. До останніх можна віднести Шлезвиг-Голштейн і Саксонію. Усе це доводить, що німецька система податкових пропозицій не тільки розвинена, але й гуманна.

Громадяни Німеччини порівнюють свою податкову систему зі своєрідним Атлантом, який на своїх широких плечах тримає звід соціальних гарантій держави. Жителі Німеччини отримують у вигляді різних допомог і інших соціальних виплат понад 73 % від загальних сум податків і зборів, перерахованих ними в бюджет країни. Це пояснює високі соціальні стандарти, прийняті в Німеччині, і відповідальність, з якою населення ставиться до податків. Частка всіх податків і обов'язкових платежів від ВВП Німеччини становить 42,9 %, а частка соціальних платежів у структурі консолідованого бюджету Німеччини досягає 37,4 % від загальної суми податкових доходів.

Система оподаткування в Німеччині налічує близько 45 різних видів податків. Відмінною особливістю податкової системи Німеччини є складний, багатоступінчатий розподіл сукупних податкових надходжень між ланками бюджетної системи, спрямований на вирівнювання економічного розвитку окремих регіонів. Права федерації, земель і громад у сфері оподаткування суворо розділені і регулюються Конституцією та низкою спеціальних законів.

Тобто Німеччина має не тільки вертикальну систему розподілу податкових зборів: громади і міста, федеральні землі і центр загалом, – але і горизонтальну.

Більш забезпечені регіони надають «донорську» податкову допомогу обділеним регіонам у рамках т. зв. «фінансового вирівнювання земель». Високоприбуткові землі (Баварія, Вюртемберг, Північний Рейн-Вестфалія) перераховують частину своїх фінансових ресурсів менш розвиненим землям

(Саксонія, Шлезвіг-Голштейн). Особливості сучасної системи оподаткування Німеччини пов'язані з історією її багаторічного розвитку. При утворенні в 1871 р. Німецької імперії встановлення всіх основних прямих податків залишалося прерогативою усіх держав (сучасних земель), які до неї входили. З іншого боку, розглядаючи особливості податкової системи, не можна не виділити ті принципи, на яких ґрунтується сучасна податкова система Німеччини. Обкладання податками повинно бути погоджено з можливістю платити, працездатністю. Другий принцип, що проголошує соціальну державу: величина податків повинна відповідати розміру державних послуг, включаючи захист людини і все, що громадянин може отримати від держави. Третій принцип проголошує підкріплення законом системи оподаткування. І четвертий принцип вказує на рівність усіх громадян при сплаті податків: Загальні правила, що діють для всіх видів податків, знаходяться в Положенні про відрахування як т. зв. загальний податковий правовий документ. У цьому документі визначається поняття податків, встановлюється, хто відноситься до платників податків, закріплюється принцип збереження фінансовими органами таємниці щодо податкової інформації та принцип рівномірності оподаткування.

У зв'язку з оподаткуванням, людина повинна мінімально відкривати державі своє приватне життя. Податковий працівник не має права нікому надавати будь-які відомості про платника податків. Дотримання комерційної таємниці гарантовано в Німеччині. Податкова система повинна виключати подвійне оподаткування. Величина податків повинна відповідати розміру державних послуг, включаючи захист людини і все інше, що громадянин може отримати від держави. Податкова система Німеччини, наприклад, суттєво відрізняється від північноамериканських систем, які визначаються традиційною орієнтацією на масштабне державне врегулювання. Стимулююча функція системи оподаткування Німеччини проявляється в інвестиційному потенціалі, який передбачає, поряд з використанням норм прискореної амортизації, пільгове оподаткування тієї частини прибутку господарюючих суб'єктів, яка виділяється на формування резервів, основним призначенням яких є забезпечення перспективного розвитку господарюючих суб'єктів.

Реалізація фіскальної функції податкової системи Німеччини також має особливість, її головною рисою є приблизно однаковий та податковий тягар, який несуть і фізичні, і юридичні особи. За компетенції стягування податки в Німеччині поділяються на федеральні, земельні, общинні, спільні та церковні.

За об'єктами оподаткування поділяються на податки на володіння, податки на операції у сфері обігу, податки на споживання (акцизи). Федеральні податки не підлягають жодному перерозподілу. Вони включають надходження в бюджет від оподаткування продукції споживчого попиту: бензину та іншого нафтового палива (5,6 %), тютюну (3,1 %), вино-горілчаних виробів (0,8 %) та ін. У земельному бюджеті податкові збори від продажу низки споживчих товарів (пиво, кава, цукор і ін.) також відіграють певну роль. Але більш важливим компонентом є податки на майно і транспортні засоби. В общинних зборах вирішальну роль відіграють промисловий і поземельний податки. На відміну від федеральних і земельних, які залишаються цілком у бюджетах відповідних управлінських рівнів, общинний промисловий податок частково (близько 18 %) передається в розпорядження федерації і землі. Федерація вирішує питання про розподіл податків між землею і федерацією, про частки муніципальних органів у прибутковий податок. Федеральні закони про податки, частина яких належить землям і муніципалітетам, вимагають згоди Бундесрату [222].

Загальна сума податкових надходжень ділиться приблизно на такі частини: федерація – 48 %, землі – 34 %, громади – 13 %. Крім того, існує ще церковний податок, який фінансовою статистикою не вказується разом з державними податками.

Федеральний бюджет формується за рахунок таких надходжень:

- федеральних податків: мита, податку та додану вартість, податку на прибуток від страхової діяльності, вексельного податку, солідарного податку, податків по лінії Європейського співтовариства, акцизів;

- частки в спільних податках;

- частки в розподілі промислового податку.

Землі отримують доходи від:

- земельних податків, майнового податку;

- податку на спадщину;
- податку на придбання земельної ділянки;
- податку з власників автотранспорту, податку на пиво, податку з тоталізатора і проведення лотерей, податку на протипожежну охорону;

До переліку спільних податків відносяться:

- податок на заробітну плату, прибутковий податок;
- податок з корпорацій, податок на додану вартість.

Громади отримують частину надходжень від:

- місцевих податків;
- промислового податку;
- земельного податку;
- місцевих акцизів та податку на специфічні форми використання доходів;
- частки у надходженнях від податку на заробітну плату і прибуткового податку;
- податкових внесків у рамках земельного законодавства.

Широке коло надходжень до бюджетної частини створює суттєвий стан захищеності податкової системи, це значною мірою збільшує надходження до бюджету та виводить економіку країн на новий рівень. Такий стан речей обумовлений тим, що переважною у Європейській практиці як оподаткування, застосовують податок на прибуток, який є однією з основних доходних частин бюджету більшості країн та має власні закономірності розвитку. Головною перевагою такого оподаткування є пряма залежність отриманих прибутків із податковими внесками.

Податок на прибуток з юридичних осіб набув поширення у зв'язку з розвитком конкурентної економіки, заснованої на приватній власності, і форм бізнесу, заснованих на принципі обмеженої відповідальності.

Частина прибутків європейських країн отримується із податку на чистий прибуток, т. зв. корпоративний податок. Утім, у більшості країн ставка не є єдино визначеною, існують знижені, мінімальні і максимальні ставки податку. Так, максимальні ставки податку становлять у Німеччині 50 %, Греції – 49 %, у

Франції – 42 %, Бельгії та Ірландії – 43 %, Італії – 36 %, Великобританії, Нідерландах, Іспанії, Португалії – 35 %, Люксембурзі – 34 % [17].

У Сполучених Штатах Америки прибутковий податок на корпорації, тобто податок на прибуток, становить фіксовані 21 % оподатковуваного прибутку на федеральному рівні згідно з чинною редакцією Publication 542 «Corporations» Internal Revenue Service, а з урахуванням середньозважених ставок корпоративного податку окремих штатів сумарна номінальна ставка сягає приблизно 25,8 % [220].

В Україні ставка податку на прибуток підприємств становила 30 % до кінця 2003 р. (діяла з 1997 р.). З 1 січня 2004 р. її знижено до 25 %, а з 1 січня 2014 р. базова ставка встановлена на рівні 18 %. Законом № 4015-IX від 10.10.2024 передбачено підвищення ставки до 25 % для фінансових установ (крім страховиків) починаючи з податкових періодів 2025 р.; для банків прибуток за 2024 р. оподатковується за ставкою 50 %. Відповідно, при оподаткуванні скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній та застосуванні авансового внеску при виплаті дивідендів фінансовими установами з 2025 р. також діятиме ставка 25 %, тоді як для інших платників залишається 18 % [221, 222].

Законодавство країн-членів ЄС закріплює різні підходи до оподаткування прибутку юридичних осіб, проте всю їхню розмаїтість можна звести до декількох основних схем. Наприклад, у Бельгії, Голландії, Люксембурзі та Швеції передбачається повне оподаткування прибутку, тобто прибуток компанії обкладається корпоративним податком, а потім, отримавши частину прибутку, акціонери платять з нього особистий прибутковий податок [21].

В інших європейських державах, щоб уникнути подвійного оподаткування, оподаткування прибутку зменшується на рівні акціонерів. Ця схема реалізується двома способами. Наприклад, у Великій Британії, Ірландії та Франції суми податку, сплачені корпорацією, частково враховуються при визначенні сукупного оподатковуваного особистого доходу, частиною якого є дивіденди, отримані акціонером цієї корпорації, а в Австрії та Данії, незалежно

від сплати корпоративного податку компанією, від податку частково звільняються дивіденди, отримані акціонером [222].

У Фінляндії, Іспанії та Португалії закон передбачає можливість зменшення оподаткування на рівні компанії [221]. За такої схеми прибуток компанії ділиться на розподілений та не розподілений прибуток. Для прибутку, який розподіляється у вигляді дивідендів, установлюються або нижчі ставки податку (Португалія), або часткове звільнення від податку (Фінляндія, Іспанія). У деяких країнах розподілений прибуток повністю звільняється від податку на рівні компанії (Греція), або на рівні акціонерів (Італія). При цьому слід мати на увазі, що національне законодавство може поєднувати способи розрахунку корпоративного податку і передбачати можливість застосування різних схем, залежно від конкретних цілей податкової політики.

Загалом податкові пільги – дуже важливий елемент податку, за допомогою якого держава вирішує питання своєї економічної безпеки. Оперуючи податковими пільгами, вона стимулює ті види економічної діяльності, які, на думку держави, потребують додаткових інвестицій.

Податкове законодавство багатьох європейських країн передбачає значний перелік пільг, серед яких можна виділити встановлення норм прискореної амортизації, податкові кредити і відстрочки сплати податків. Установлення норм прискореної амортизації дає змогу компаніям у більш стислий термін, аніж при звичайній амортизації, відшкодовувати свої витрати до закінчення терміну фізичного і морального зносу активів, що підлягають амортизації (споруд, машин, устаткування, патентів, авторських прав тощо). У такий спосіб, обравши норми амортизаційних відрахувань до закінчення терміну служби активів, компанії утримують у себе частину прибутку, не включаючи її в базу оподаткування.

Практика забезпечення податкової безпеки в європейських країнах широко застосовує податкові кредити, які означають відрахування із суми нарахованого податку. Вони покликані забезпечити вирішення багатьох соціально-економічних завдань держави, зокрема:

- стимулювати інвестиції, шляхом застосування інвестиційного податкового кредиту;
- розвивати зовнішньоекономічну діяльність, шляхом відрхування податків, сплачених за кордоном, з суми податку, обчисленого в країні, резидентом якої є платник податків;
- забезпечувати зайнятість населення, шляхом відрхування з суми податку частини коштів, що спрямовуються платником податків для фінансування програм забезпечення зайнятості.

У деяких країнах, наприклад у Франції і ФРН, законодавство передбачає понад десять видів податкових кредитів.

Відстрочка сплати податку надається на певний термін (від одного року до декількох років), з метою створення сприятливих економічних умов для розвитку певних видів виробництва або іншої економічної діяльності. Наприклад, у Франції така відстрочка надається при реорганізації компанії. У Великобританії вона діє відносно деяких доходів, отриманих за кордоном.

Поряд із «соціальними» податками, пільги з оподаткування фізичних осіб є невід’ємними джерелами фінансування національних соціальних програм і тому розглядаються державами як предмет виняткової податкової компетенції, яка не підлягає перерозподілу на користь ЄС. Єдиним інститутом ЄС, з втручанням якого держави змушені погодитися, є Європейський суд.

Розбіжності в структурі прибуткових податків з фізичних та юридичних осіб означають різне податкове навантаження в країнах-членах ЄС. У рамках національної юрисдикції це цілком узгоджується з конституційними принципами і податковим суверенітетом держави, але в умовах економічного і валютного союзу це може призвести до дискримінації за ознакою громадянства.

Вирішення проблеми, пов’язаної з особливостями національного правового регулювання податків, залежить від чіткого розмежування податкової юрисдикції держав і співтовариств, і визначення принципів інтеграційного податкового права, включаючи принцип федералізму. Цього можна досягти, закріпивши положення доктрини в нормативних актах, або роз’яснивши їх у рішеннях Європейського суду.

Водночас, з огляду на те, що Конвенція Європейського Союзу не передбачає чіткої гармонізації прямих податків, що стягуються на його території, мета податкової політики ЄС у сфері прямих податків – створити для компаній різних країн-членів ЄС у межах спільного ринку правові умови, що відповідають аналогічним умовам внутрішнього ринку. Однією з основних складових цієї політики є визначення податкових правил, які, з одного боку, є нейтральними з погляду конкуренції в ЄС, а з іншого – підвищують конкурентоспроможність європейських компаній на міжнародному рівні.

Якщо говорити про предмет гармонізації податкового законодавства країн-членів ЄС, то, безумовно, це закони країн-членів ЄС, що регулюють податок на прибуток, який сплачується юридичними особами.

Правовою основою прийняття відповідних рішень Комісією і Радою ЄС є стаття 100 Договору про Європейський Союз, що передбачає можливість гармонізації прямих податків тією мірою, якою вони прямо зачіпають створення і функціонування спільного ринку. При цьому гармонізація прямого оподаткування підприємств опосередковано зачіпає доходи фізичних осіб – акціонерів компаній, які отримують частину свого річного доходу в формі розподілених компанією дивідендів.

Загалом гармонізація оподаткування доходів юридичних осіб у Європейському Союзі спрямована на вирішення таких завдань:

- усунення податкових перешкод процесу концентрації організацій і підприємств (у такий спосіб стимулюється створення транснаціональних європейських компаній, здатних успішніше конкурувати з компаніями третіх країн);
- прийняття спільних підходів щодо методів розрахунку бази оподаткування корпоративних податків і усунення подвійного оподаткування.

Зокрема, наразі, з одного боку, податкове законодавство країн-членів ЄС має серйозні розбіжності і містить норми, що запобігають формуванню загальних підходів, а відтак і загальних правил оподаткування доходів компаній, а це негативно впливає на їх інвестиційні можливості.

Дослідження, проведені в 1990 році, показали, що національний податковий режим є найважливішим фактором розміщення інвестицій [23]. У разі створення виробничого підприємства, 48 % опитаних європейських бізнесменів назвали цей фактор визначальним у виборі місця інвестицій [23]. У випадку з фінансовими установами, значення податкового фактора досягає 78 % [23].

З іншого боку, податковий суверенітет є тією частиною суверенітету, яку країни-члени ЄС готові обмежити лише в останню чергу [23]. Беручи до уваги те, що державний суверенітет щодо непрямих податків значною мірою розділений з інститутами ЄС, країни намагаються зберегти в своєму повному віданні прямі податки, що займають другу, а в деяких країнах і першу позицію серед податкових доходів бюджету.

У всякому разі при удосконаленні механізму формування податків на прибуток підприємств України, слід звернути увагу на те, що саме перший фактор визначає поведінку держав у питаннях податкової політики, оскільки економічна користь інтеграції в межах міжнародного поділу праці і конкуренції очевидна.

Незважаючи на розбіжності правового регулювання податку на прибуток в окремих державах, які, зазвичай, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів, основні критерії формування цього податку в країнах-членах ЄС є незмінними, і саме вони повинні бути покладені в основу реформування цього податку в Україні.

Отже, з огляду на європейський досвід, механізм забезпечення податкової безпеки в Україні передусім повинен стати прозорим, а порядок нарахування – простим і зрозумілим для всіх платників податків. Європейський досвід, натомість, давав змогу акцентувати увагу на те, що в Україні чинні норми та положення, які регулюють процес оподаткування, необхідно переробити відповідно до обраних напрямів розвитку податкової системи Європейського Союзу, що дозволило б вивести податкову безпеку України на якісно новий рівень.

Водночас, лише орієнтації на європейські стандарти може виявитися недостатньо. Зважаючи на високий рівень економічного розвитку, значні обсяги інвестицій та глибоку диверсифікацію фінансових ринків, доцільно врахувати й американський досвід. У Сполучених Штатах сформувалася розгалужена система оподаткування та забезпечення податкової безпеки, що охоплює як федеральний, так і локальний рівень. Вивчення цих механізмів дає змогу не лише посилити внутрішню фіскальну політику, але й при потребі вдосконалити правове й адміністративне підґрунтя для ефективнішої протидії податковим правопорушенням. Застосування окремих елементів американської моделі у поєднанні з європейськими практиками дозволить Україні розробити гнучку та стійку податкову систему, орієнтовану на довготривалу економічну безпеку і конкурентоспроможність на світовій арені.

Механізми забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в США передусім обумовлені процесами управління податковими ризиками, які з кожним днем набувають дедалі більшої актуальності як для податкових органів, так і для платників податків.

Основним суб'єктом забезпечення податкової безпеки США виступає Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service, IRS). Вона є державним органом Федерального уряду США. До основних його функцій входить: збір податків, контроль за виконанням законодавства у сфері оподаткування. Основним документом, який регламентує його діяльність, є податковий кодекс США, який має назву «Кодекс внутрішніх доходів (Internal Revenue Code)» [5]. Ця структура входить до Міністерства фінансів США і підпорядковується Комісару з внутрішніх доходів.

До структури IRS входять 62 податкових округи, 7 регіональних управлінь та центральний податковий комісаріат. Основна функція забезпечення податкової безпеки покладена саме на цей підрозділ, оскільки саме він займається розробкою податкових програм, а також контролює їх реалізацію.

Крім того, як і вітчизняна податкова служба, IRS займається виявленням правопорушників, збирає матеріали для порушення кримінальних та адміністративних справ.

На відміну від вітчизняних податкових органів, IRS співпрацює у Федеральним бюро розслідувань, використовуючи спеціальні електронні платформи для спільного контролю фінансової діяльності підприємств та фізичних осіб. Крім того, така співпраця є й з Інтерполом та Європолом.

Така взаємодія реалізована не лише в роботі податкової служби, а й на рівні державного управління, де окрім зазначених структур, до цієї співпраці залучені ще й банківські структури, які у разі фіксації виплат готівкою сум понад 10 000 дол., відправляють таку інформацію до місцевих відділень ФБР, які вносять її також до єдиної бази даних, що дає змогу виявляти правопорушення на ранній стадії виникнення.

У такий спосіб, окрім постійної оптимізації податкового навантаження, яким займається IRS, платники податків можуть мати вплив на податкову систему, що робить її більш прозорою та надійною, і, як результат, збільшення кількості підприємств та залучення інвестицій.

У США податкові спеціалісти постійно піддаються безпрецедентним закликам до прозорості щодо своїх стратегій та процесів управління загрозами та ризиками в системі податкової безпеки. Інтерес до цих фахівців, який був проявлений в рамках цього дисертаційного дослідження, обумовлений фактами, які характеризують процеси податкового планування, що позитивно сприймаються у цій країні. Такий інтерес зумовлений тим, що податкова система Америки вважається однією з найефективніших у світі. Поряд з доходами, які оподатковуються за стандартними ставками, існують і доходи, оподатковувані двічі (наприклад, дивіденди з акцій), а також доходи, які зовсім не підлягають обкладенню (дохід від покупки цінних паперів, емітованих місцевими органами влади). Це створює певну гнучкість у системі оподаткування, де ключову роль відіграє саме податкова безпека, як такий стан захищеності бюджетних надходжень, за якого економічний потенціал має максимальний вектор розвитку.

Так, Державне казначейство США разом із IRS, створює правила, формуючи постанови, які спрямовані на регулювання податкових відносин у системі державного управління, оскільки федеральні податки формують найбільшу частину всіх надходжень, де значну роль відіграють податки на

прибуток, рівень яких має взаємозв'язок із рівнем національного доходу. Проте, порівнюючи її із вітчизняною, слід відзначити складність та сегментацію за регіональними рівнями. Зокрема, податкова система США має три рівні: федеральний рівень, рівень штату, місцевий рівень – рівень який формує міські податки (рис. 2.3).

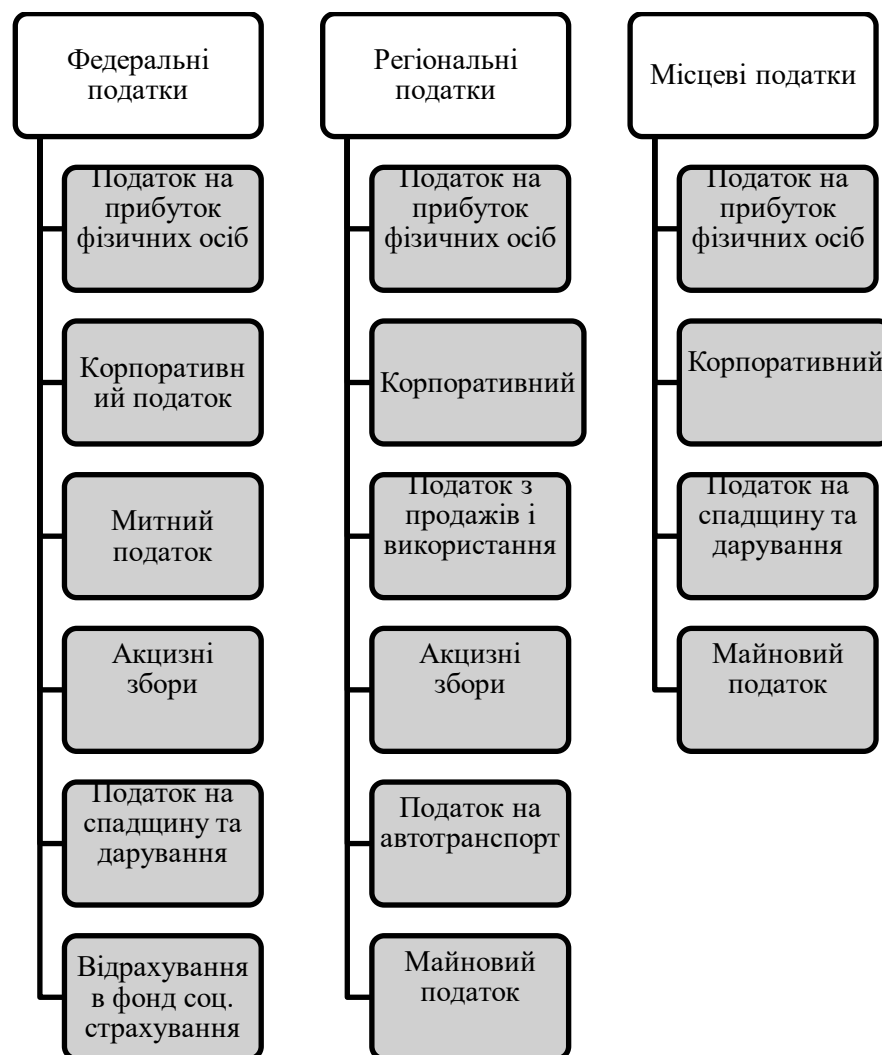


Рис. 2.3 Структура податкової системи США

Систематизовано автором на основі джерела: [223]

З огляду на високий ступінь децентралізації органів державного управління в США, податки штату та федеральні податки значною мірою відокремлені одні від одних, що забороняє, наприклад, федеральним урядовим установам втручатися в податкову систему окремого штату, у такий спосіб

система оподаткування має гнучкі методи визначення потрібних доходів, за низкою критеріїв, які повністю відповідають принципам податкової безпеки.

Наприклад, бізнес, що приносить незначні прибутки, має досить спрощену систему оподаткування, на відміну від потужних корпорацій, проте в залежності від національних інтересів, такі податки можуть також бути скориговані, що дозволяє, за потреби, реалізовувати потрібні механізми управління податковою безпекою. У тих випадках, коли існує ризик зменшення фінансових надходжень через високі податки, IRS може застосовувати спрощені механізми оподаткування [223].

Розглядаючи федеральний рівень оподаткування, слід відзначити, що він є обов'язковим для усіх підприємств. Водночас у США передбачено податкові канікули, якщо за рік діяльності підприємства не було отримано жодного прибутку, у такому разі воно може подавати порожню декларацію. Натомість основну частину доходів від оподаткування складають саме прибутки громадян, проте думка про перекладання основного податкового навантаження на громадян є хибною, оскільки такі податки інтегровані у систему виплат роботодавців [196]. Відповідно податкова система США захищена від кризових явищ, змін в економічному, політичному та суспільному середовищі, оскільки саме така система може бути керованою, і, за потреби, захищеною від зовнішніх та внутрішніх загроз, ризиків та небезпек.

Структуру податків США станом на 2020 р., представлено на рис. 2.4.

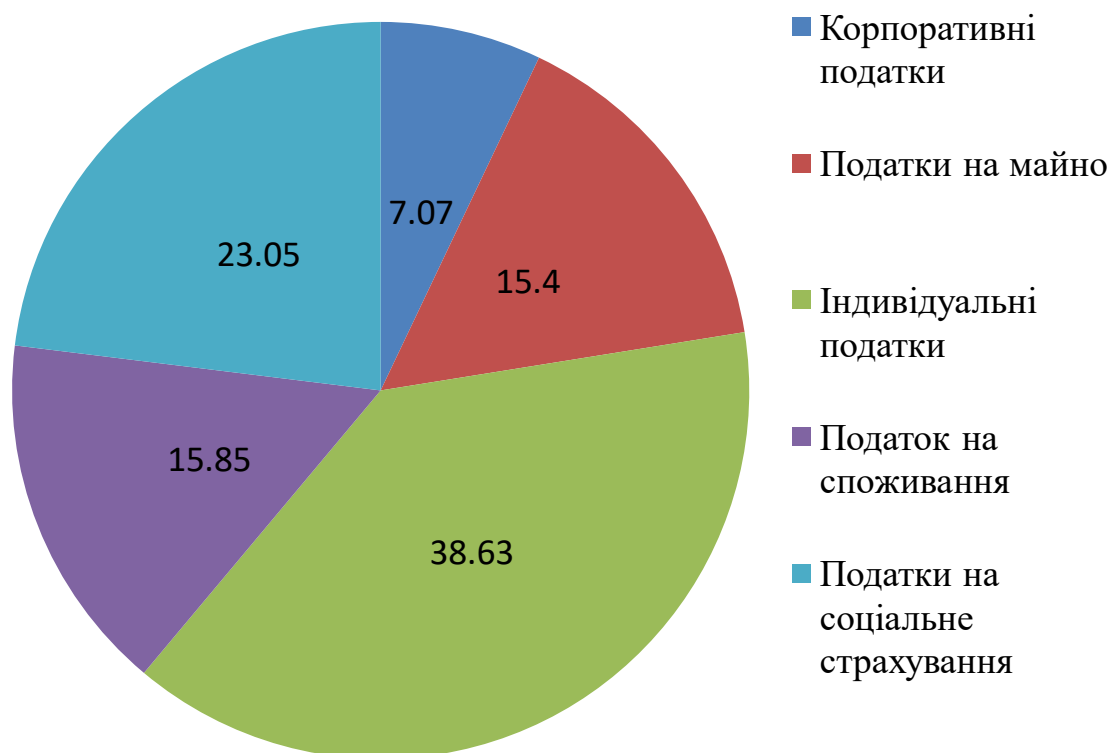


Рис. 24 Джерела податкових надходжень США у 2020 р. (%) [21]

Складено автором на основі даних: [193].

Податки, які сплачуються на регіональному рівні, мають окрему систему утворення, у кожному штаті окремо, де кожен штат відповідно, має досить широке коло податкових повноважень, що дає змогу проводити управління податковими ризиками, шляхом корегування податкових ставки, чого не можна сказати про вітчизняні реалії, де гнучка система оподаткування знаходиться на початковій стадії формування.

Крім того, кожен штат має право визначати власні податки, що регламентовано двома положеннями Конституції США [62]:

- США на своєму рівні не мають права вводити податки на зовнішню торгівлю і зовнішньоекономічні операції;

- податки, які введені в дію окремим штатом, можуть діяти винятково в межах юрисдикції штату.

Саме ці два пункти конституції показують зв'язок податкової безпеки держави та її економічної безпеки, що підтверджує результат теоретичного дослідження в розділі 1.2.

Ще одним фактором управління податковою безпекою є те, що податкова система США здебільшого орієнтована на стягування прямих податків, з переважанням прогресивного методу оподаткування, це дає змогу застосовувати механізми паралельного оподаткування на різних рівнях податкової системи. Так, наприклад, на місцевому рівні муніципалітетів діють свої органи управління, які, реалізуючи податкову політику, надають послуги в межах територіальних органів. До таких податків відносяться прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій, акцизи, податки на спадщину та дарування, податок з продажів, екологічні податки, податок на паливо [194]. Основним місцевим податком вважається майновий податок і стягується з фізичних та юридичних осіб, які володіють власністю. Він може також стягуватися на рівні штатів, але не на федеральному рівні.

Система оподаткування в США базується на принципі пропорційності державним інтересам. Наприклад, стратегічно важливі напрями економічної діяльності мають окрему систему оподаткування, зокрема до таких відноситься використання природних ресурсів. У нафто- і газовидобувних штатах діють податки на видобуток корисних копалин (severance tax), а наприклад, у штатах Східного узбережжя діють податки з доходів від вирубки лісу.

У багатьох штатах, окрім регіональних податків, стягується і місцевий податок з продажу, у такому разі доходи від цього податку повертаються штатом тому органу, від якого вони надійшли. Окрім того, місцеві органи влади ліцензують право продажу окремих продуктів. Тобто місцеві податки в Сполучених Штатах Америки відзначаються певною самостійністю і складають основу дохідної частини місцевих бюджетів, тоді як серед місцевих органів широко розповсюджено федеральне субсидування, як форма регулювання податкової безпеки цієї країни. І у такий спосіб, незважаючи на відносно високі ставки, податкове навантаження США визнано в світі одним із найнижчих серед промислових країн, а широкі повноваження надані місцевим органам влади у

сфері оподаткування, дають змогу проводити оптимізовану податкову політику, що лише оптимізує механізми забезпечення податкової безпеки.

Безпекова складова в цьому аспекті виражається в оптимальному співвідношенні між можливостями платників податків їх сплачувати та максимально-можливими умовами для збільшення надходжень до державного бюджету. Важливим аспектом у цьому напрямі є час. Американські аналітики успішно прогнозують, скільки зможе надавати доходу для держави підприємство, яке починає розвиватися через певний проміжок часу, тому в США існує величезна кількість програм, які дозволяють молодому підприємству сплачувати мінімальні податки. Це свідчить про те, що рівень податкової безпеки можна оцінювати кількісно, але не просто поточними показниками доходжень до казни, а й прогнозованим значенням, і, в цьому є сенс будь-яких механізмів забезпечення податкової безпеки, створити такі податкові умови для ведення бізнесу, щоб підприємці продовжували розвивати свій бізнес, але й пропорційно збільшувати надходження до держави.

Така оптимізація у сфері податкової безпеки обумовлена інформаційно-аналітичною складовою. Основним суб'єктом інформаційно-аналітичної діяльності у сфері оподаткування США виступає фонд податків, який збирає дані і публікує наукові дослідження стосовно податкової політики США як на федеральному, так і на рівні штатів [195]. Зазначена місія Фонду полягає у проведенні наукових досліджень у галузі податкової політики, що призводить до більшого економічного зростання та можливостей для розвитку економіки загалом та податкової безпеки зокрема. Фонд організований як звільнена від оподаткування неприбуткова освітня та дослідницька організація, з метою моніторингу податкової та видаткової політики державних установ. Організація функціонує за трьома основними напрямками досліджень, що проводяться Центром федеральної податкової політики Фонду, Центром державної податкової політики та Центром правової реформи США.

Для платників податків у США передбачено спеціальний податковий суд, де у разі виявлення потреби у спрощенні системи оподаткування, яка може бути доцільна для цього платника податків та обґрунтована і може бути

підтвердженою, такому платникові податків можуть переглянути пільгові можливості, скасування штрафів та спеціальні податкові знижки [100]. Дослідження особливостей податкових спорів відповідною установою може розкрити особливості застосування механізмів податкової безпеки США в частині їх ефективності. І, як приклад, може бути імплементована у систему податкової безпеки України.

Окрім того, що в США нині існують три судові інстанції, в яких можливо оспорювання факту притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства: Податковий, Претензійний і районний суди, найбільше в питання забезпечення податкової безпеки використовується саме Податковий суд. Цим судом розглядається понад 95 % усіх спорів, які пов'язані із податками, оскільки саме ця установа є єдиною, куди платнику податків достатньо лише звернутися із власною заявою. Така спрощеність виявляється у принципі реалізації свого податкового суверенітету цієї країни, де окрім лояльних до платників податків умов, існують механізми забезпечення виконання примусового обов'язку зі сплати податків, які мають сувору модель відповідальності за порушення податкового законодавства [99; 198].

Податковим судом США приділяється достатньо уваги дотриманню принципу «належної правової процедури» (англ. Due process of law). Порівнюючи зазначених суб'єктів забезпечення податкової безпеки з аналогічними інституціями в європейських країнах, можна побачити принципову різницю: у більшості юрисдикцій ЄС платник податків насамперед зобов'язаний сплатити донараховану суму, а вже потім ініціювати судове оскарження, тоді як у США Tax Court надає можливість захистити свої інтереси до сплати, що істотно знижує фінансові ризики й підвищує довіру до податкової системи.

Крім Податкового суду, в США справи про податкові правопорушення розглядаються претензійним судом, а також районними судами, проте податковий суд є єдиним органом, спеціалізованим саме на податкових справах, а судді є професіоналами саме у сфері оподаткування [73]. У такий спосіб Податковий суд функціонує за межами судової гілки влади США, оскільки

сформований відповідно до ст. I Конституції США, проте його рішення можуть оскаржуватися в апеляційних судах США [177].

Провадження в Податковому суді регламентовано власними «Правилами і процедурами судочинства [200]. Процедура подачі документів відповідно до таких положень, наступна:

- платник податків подає заяву, до якої не пред'являється будь-яких жорстких вимог: вона повинна бути простою, короткою і недвозначною;
- незважаючи на складність американського податкового законодавства, платники податків можуть представляти себе самі в справах у Податковому суді, і на сьогоднішній день платники податків активно користуються цим правом;
- для допуску до представництва в Податковому суді особа повинна подати відповідну заяву, яка є обов'язковою, навіть для адвокатів.

Якщо в рамках процесу не було досягнуто мирової угоди, або якщо справа не розглядається в спрощеному порядку, то проводиться повноцінне судове слухання.

Дослідження окремих думок свідчить про те, що більшість справ у Податковому суді закінчуються угодами, і лише 5 % справ фактично розглядаються з винесенням окремих рішень [179].

Якщо угоду не досягнуто, суд максимально швидко виносить рішення в передбаченому порядку.

У доктрині податкового права США виділяють усні думки, а також накази Податкового суду, що видаються з таких питань, як, наприклад, підстави звільнення від доказування, принцип *res judicata* й інші питання процесуального характеру [187]. Рішення Податкового суду у конкретній справі може бути оскаржено протягом 90 днів з моменту винесення до відповідного апеляційного суду в порядку, аналогічному подачі апеляцій з інших цивільних справ, розглянутих без участі присяжних засідателів. Це означає, що суд апеляційної інстанції розглядатиме справу заново з питань правильності застосування норм права, тоді як питання факту переглядаються тільки в разі виявлення серйозних помилок, допущених Податковим судом при встановленні фактичних обставин справи.

Водночас, хоча рішення Податкового суду підлягають апеляційному оскарженню за аналогією з рішеннями районних судів, наслідки скасування апеляційним судом рішення для Податкового суду більш суттєві, ніж для районного, оскільки у Податкового суду виникає дилема: чи варто враховувати негативне рішення в одному окрузі, наприклад, за наявності позитивних рішень в інших округах, і як домогтися однаковості практики.

З цієї причини в американській доктрині неодноразово висловлювалася позиція про заснування централізованої, єдиної інстанції для перегляду рішень Податкового суду, тобто пропонувалася ідея заснування т. зв. апеляційного Податкового суду.

Загалом Податковий суд прагне максимально враховувати рішення апеляційних судів. Особливої уваги заслуговують справи з незначною сумою позову (до 50 тис. дол. США), оскільки вони, за заявою платника податків, розглядаються суддями-посередниками в спрощеному порядку, з дотриманням мінімуму формальностей. Однак платник податків і податковий орган повинні пам'ятати, що, вибираючи спрощений порядок, платник податків не зможе оскаржити рішення суду.

Отже, проаналізувавши питання вирішення податкових спорів Податковим судом США, можна зробити висновок про його роль у системі податкової безпеки, що обумовлено такими факторами:

- Податковий суд США залишається єдиною судовою інстанцією, звернення до якої можливо до сплати пені або штрафів;
- лише невелика кількість справ розглядаються Податковим судом по суті, більшість справ закінчується мировою угодою;
- справи з незначною сумою позову розглядаються в спрощеному порядку, що сприяє процесуальній економії.

На відміну від США, в Україні відсутня комплексна та централізована системи інформаційно-аналітичного забезпечення податкової діяльності. Частково такі функції закладені до особистого Електронного кабінету платників податку і таку функцію взяла на себе податкова служба. Проте, враховуючи, що податкова безпека, як явище, може по-різному проявлятися для держави та для

платників податків, доступ громадянського суспільства на рівні організації інформаційного забезпечення податкової системи в Україні поки що відсутній.

Відповідно можна відзначити, що в основі податкової системи США лежить принцип справедливості, розкрити сутність такого принципу в системі оподаткування можна через дослідження структури та кількості основних податків.

Установлено, що основними типами податків є:

- податки на прибутки;
- податки на придбання;
- податки на майно.

Кожна окрема категорія потребує дослідження в контексті забезпечення податкової безпеки, тому слід розглянути структуру основних податків, що стягуються в США для усіх їх платників (рис. 2.5).

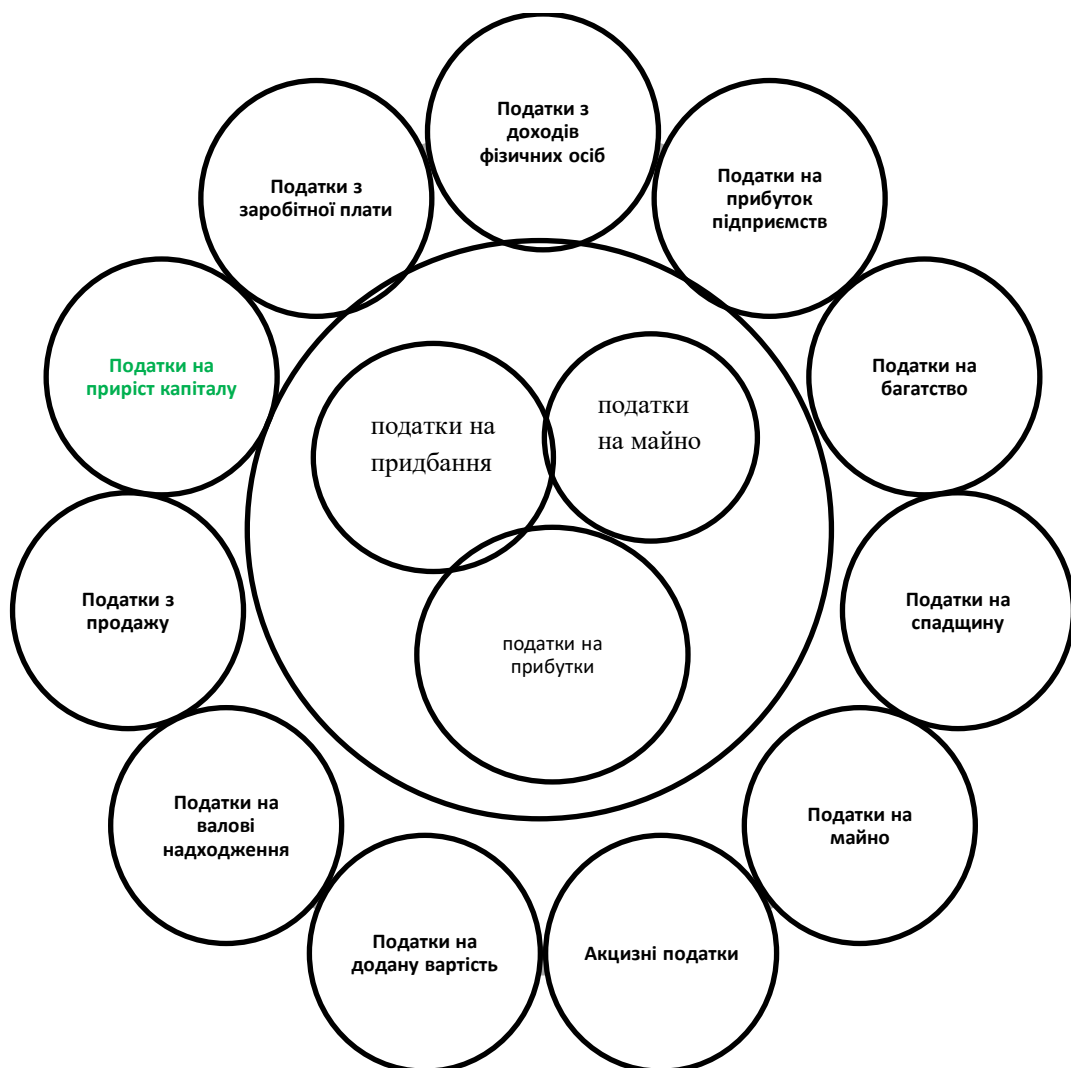


Рис. 2.5 Типи основних податків США

Розглядаючи податок на прибуток для фізичних осіб у США, слід виділити той факт, що переважна частина таких є «прогресивними», тобто ставки податку зростають із збільшенням доходу. Тому система оподаткування в частині податкової безпеки дозволяє створювати сприятливі умови для середнього класу, у такий спосіб платники податків, які отримують вищі доходи, сплачують більшу частку податку на прибуток, аніж нижчі.

У таблиці 2.1 наведено характеристики податкових ставок для фізичних осіб у США, де видно, що прогресивна шкала збільшується пропорційно доходам.

Таблиця 2.1

Загальнодержавна шкала у 2025 році

Відсоток від доходу (%)	Межі (для платників без сім'ї), дол/рік	Межі (для одружених осіб, які подають декларації спільно) дол/рік
10	Менше 9700	Менше 19 400
12	До 39 475	До 78 950
22	До 84 200	До 168 400
24	До 160 725	До 321 450
32	До 204 100	До 408 200
35	До 510 300	До 612 350
37	510 300,01 і більше	612 350,01 і більше

Розроблено автором на основі джерела: [199]

Цей вид податків є основним джерелом доходів як федерального уряду, так і уряду штату, до 37 % усієї дохідної частини.

У такий спосіб 43 штати стягують індивідуальні податки на прибуток у вигляді податку на заробітну плату і прибуток, 2 штати (Нью-Гемпшир і Теннессі) тільки у вигляді податку на дивіденди та відсотковий дохід, 9 штатів

мають фіксовану ставку податку, 33 штати стягують податок на прибуток за прогресивною шкалою, яким доцільно також приділити увагу. Так, більшість помиляється при оцінюванні реальних податкових ставок. Наприклад, прибуток складає 50 000 дол., де ставка прибуткового податку складе 22 %. На перший погляд, це складе 11 000 дол. Розрахунки будуть трохи складнішими, відповідно до прогресивної шкали його рівень при досягненні 22 % буде меншим. Зокрема, для перших отриманих 9 700 дол. з 50 000 дол. ставка податку буде 10 %, що дорівнює 970 дол. Для наступного діапазону доходу від 9 700 дол. до 39 475 дол., ця сума вже матиме ставку 12 %, що дорівнює 3 573.

У наступному діапазоні, якщо платник податків не дотягується до загальної суми доходів у 84 тис. дол., тому 22 % – ним податком буде обкладатися тільки різниця між 50 000 і 39 475 дол.

База оподаткування в такому разі складатиме 10 525 дол., а розмір виплат: $10\,525 \text{ дол.} \cdot 0.22 \text{ дол.} = 2315,5 \text{ дол.}$

Отож для повного обсягу податку на прибуток залишаться отримані частини на кожній із ступенів оподаткування: 970 дол. + 3573 дол. + 2315.5 дол. = 6858,5 дол. У результаті податкова ставка складатиме не 22 %, а всього 13,7 %. Відповідно гнучка система оподаткування може бути адаптивною як до потреб економіки, так і для самих платників податків, що загалом формує надійний, злагоджений механізм формування податкової безпеки. І найголовніше, це стосується податкової безпеки не лише платників податків, а держави. Така гнучкість спостерігається і за рівнем концентрації капіталу та фінансових ресурсів регіонів. Наприклад, ставки в штатах Нью-Джерсі, Каліфорнія, Нью-Йорк і на Гаваях вищий у порівнянні з іншими штатами, а у Неваді, на Алясці, Південній Дакоті та Флориді, податок на прибуток фізичних осіб на регіональному рівні взагалі відсутній.

Окрім того, податкові ставки в рамках одного штату можуть відрізнятися для одиноких людей, сімейних пар, які представляють спільну податкову декларацію, і сімейних пар, які представляють податкову декларацію від імені кожного з членів сім'ї. Так, оптимізація податку фізичних осіб має широке коло застосування, для цього в США існує нормативний базис, який дозволяє це

роботи. Натомість податкові ризики, які можуть виникати внаслідок зменшення економічної активності, або інших негараздів, досить легко мінімізувати. Це дає змогу збільшити кількість інструментів забезпечення податкової безпеки.

Вагому роль у податковій системі США відіграє корпоративний податок.

Розмір ставки корпоративного податку також відрізняється в різних штатах і здебільшого становить у середньому 19,7 % від доходів регіонального уряду. Цікавою особливістю застосування корпоративного податку є те, що компанії-резиденти США при обчисленні прибутку, який підлягає оподаткуванню, враховують дохід, який отримують не тільки на території США, але і за межами країни. Це за певних умов може мати і низку податкових ризиків, коли ці самі компанії можуть створювати за кордоном дочірні підприємства, або за потреби, зовсім працювати в країні, де податкова система найбільш вигідна для них. Зазвичай такі країни мають слаборозвинену економіку, а для залучення капіталів, знижують податки до мінімуму. Такі країни прийнято ще називати офшорами. Проте гнучка система нарахування податків може бути адаптована для таких підприємств, з метою їх утримання. Водночас чимало підприємств-резидентів не просто фізично не зможуть перенести свої капітали в інші країни через низку факторів, це і імідж самої компанії, і державна підтримка США, зокрема і за кордоном, і звичайно капітали, переважна частка яких здійснюють свою економічну діяльність на території США. Так, наприклад, важко уявити, щоб McDonald's, або Google змінили основне місце своєї економічної діяльності. Такі вимоги до оподаткування резидентів за кордоном певною мірою створюють захищеність цих компаній з боку держави, що також позитивно впливає не лише на податкову безпеку цих підприємств, а й на податкову безпеку держави загалом.

Іноземні компанії, які отримують дохід на території США, оподатковуються за прогресивною шкалою. Такий дохід включає відсотки, дивіденди та орендні платежі. Знизити ставки оподаткування може угода про уникнення подвійного оподаткування. Така угода є і з Україною та США [61] і понад 60 країнами. Сутність її полягає у співробітництві між країнами, в рамках інтересів кожної із країн.

Ще один важливий аспект, який більше стосується великих корпорацій, полягає в тому, що потужні корпорації можуть взагалі не платити податок за умов, якщо вони інвестують у сучасні технології. Але це значною мірою несе податкові ризики, оскільки досить широкі можливості для платників податків мати податкові пільги, можуть нести за собою загрозу податковій безпеці.

Так, у ході аналізу діяльності низки компаній зі списку Fortune 500, виявилось, що у 2018 р. приблизно 60 прибуткових американських компаній не доплатили податків на загальну суму майже \$ 80 млрд. Серед цих компаній опинилися Facebook, Amazon, Google, Apple, Uber та інші. Частина з них цілком успішно претендують на отримання податкових пільг. Наприклад, прибуток Amazon у 2018 році виріс до \$ 11,2 млрд, але при цьому не заплативши жодного податку. Вони реінвестували свій прибуток у наукові дослідження, в нерухомість, а також роздали своїм співробітникам додаткові фінансові винагороди. Усе це дозволило корпорації отримати податкові пільги.

У рамках податкової реформи колишній президент США Дональд Трамп в кінці 2017 року зменшив податок з прибутку з 21 % до 20 % і дозволив компаніям отримувати знижки. У результаті 60 з 500 найбільших американських корпорацій скористалися поправками так, що взагалі не заплатили податок з прибутку.

При цьому неплатниками стали Amazon, IBM, Netflix, General Motors, Delta Airlines, Chevron і інші корпорації.

Ситуація призвела до скорочення корпоративних податкових надходжень у бюджет США на 31 %. Корпорації заплатили менше, ніж у будь-який інший рік нормального економічного зростання в історії США.

Натомість ця ситуація стимулювала бізнес, надавши йому змогу збільшити власну капіталізацію та отримати значний розвиток, який має певну інерційність на довгострокову перспективу. Таку позицію займав колишній президент США Дональд Трамп, який назвав свою податкову реформу «історичною перемогою». Прихильники інших позицій мали більш скептичне до неї ставлення. Зокрема, сенаторка-демократ Елізабет Уоррен назвала її пограбуванням, оскільки зниження податкового тягаря поклало додатковий стимул і без того впевненому відновленню економіки США. Так, зростання ВВП перевищило в 2018 р. 3 %.

Однак, це не змусило Федеральну резервну систему змінити довгостроковий прогноз темпів зростання -1,8 %.

Тим часом зростаючий бюджетний дефіцит, який тільки збільшився в результаті податкової реформи, у довгостроковій перспективі може нанести економіці серйозної шкоди.

Розглядаючи таке сильне фіскальне стимулювання, слід відзначити і його позитивні сторони. Зокрема, після реформи компанії робили дуже сміливі заяви, пообіцявши інвестувати загалом \$ 194 млрд, а також підвищити зарплати приблизно 2 млн співробітникам і витратити \$ 7 млрд на виплату разових бонусів. У результаті зарплати зросли на понад 3 %, але складно оцінити, наскільки це пов'язано з податковою реформою, відзначають фінансові аналітики. Дискусії тривають і досі, проте зафіксовано, що якщо в I кварталі 2018 року вони зросли на понад 11 % у річному вираженні, то в III кварталі – лише на 2,5 %. Рівень інвестицій як і раніше, занадто низький, щоб прискорити економіку в довгостроковій перспективі, як це обіцяв Міністр фінансів США Стівен Мнучін, вважають аналітики Barclays [2]. За їхніми оцінками, щоб зростання тривалий час залишалось на рівні 3 % за рахунок лише цього фактора, корпоративні інвестиції повинні збільшитися на 30 %.

У такий спосіб податкове стимулювання має, з одного боку позитивний ефект, але в тому разі, якщо держава від цього отримає зростання економіки, хоча б еквівалентно недоотриманим податкам. Натомість у США склалася ситуація, коли: бюджетний дефіцит збільшується на тлі сильного зростання економіки. З жовтня 2018 по вересень 2019 рр. за оцінками Бюджетного управління конгресу, дефіцит досягнув 970 млрд. Тобто він виросте менш ніж з 4 до 4,6 % ВВП. За даними фахівців цього відомства, ще ніколи в історії США дефіцит не був таким великим, за винятком періодів рецесії і військових і післявоєнних років.

Отож рівень податкової безпеки може регулюватися податковими стимулюваннями, проте вони мають бути прогнозовані.

Значною мірою рівень податкової безпеки в США регулюється коригуванням податків з продажу – це певний аналог звичного нам ПДВ, тобто

непрямий податок, яким обкладається споживач при купівлі товару або послуги. Він може стягуватися як на рівні штату, так і на місцевому рівні. Часто від нього звільняються харчові продукти, комунальні послуги, одяг, друковані видання та предмети першої необхідності. У кожного штату є свій список товарів, які звільняються від цього податку. Так, станом на 2020 р. 45 штатів і округ Колумбія стягують податок з продажів. Місцеві податки з продажів збираються додатково ще в 38 штатах. У п'яти штатах податок з продажів відсутній.

Податок з продажів вважається найбільш прозорим з усіх податків США, його не потрібно обчислювати та сплачувати окремо, його розмір вказаний у кожному чеку, який супроводжує покупку. У такий спосіб саме кількість зайнятості населення та кількість проданих товарів, що мають пряму залежність, можна вважати не лише індикатором податкової безпеки, а й індикатором економічної безпеки загалом. З огляду на те, що податок з продажів застосовується тільки до покупок у межах кордонів штату, то коли йдеться про використання, зберігання або іншу форму споживання товарів, куплених за межами штату, у цьому разі застосовується податок на використання (use tax). Зазвичай він виникає при здачі майна в оренду або при покупці великих речей та використанні їх на території штату.

У контексті цього податкове стимулювання дозволяє збільшити виробництво багатьох товарів та послуг, які безпосередньо пов'язані між собою. Зокрема, при збільшенні виробництва товарів, мають зрости податки з продажу, споживачі будуть більше сплачувати податків з використання послуг, товарів тощо. На думку колишнього Президента Д. Трампа, є всі підстави стверджувати все-таки про зростання економіки в найближчій перспективі.

З огляду на це, можна відзначити, що оподаткування приросту капіталу є одним з найбільш суперечливих питань у державних фінансах усіх розвинених країн і США тут не виняток. Відносно високі ефективні податкові ставки на доходи від капіталу, особливо в корпоративному секторі, можуть перешкоджати інвестиціям і економічному зростанню загалом, а відповідно і податковій безпеці. Ураховуючи, що відсоток тіньової економіки в країні мізерний, через сувору відповідальність за несплату податків, перекладаючи це, наприклад, на

Україну, при збільшенні податкового тиску частина платників податку може піти в тінь, або взагалі може спровокувати підприємців виводити свої капітали з країни. Важливу роль у податковій системі США відіграє інформаційно-аналітична система контролю податків та діяльності податкових служб. Механізм контролю за діяльністю платників та суб'єктів оподаткування досить прозорий. А обробка даних відбувається з використанням штучного інтелекту. Так, в США з 2012 р. реалізується ініціатива, спрямована на вивчення і впровадження методів обробки «великих даних» у діяльність органів державної влади. При цьому вихідними джерелами таких даних розглядаються найрізноманітніші сфери – від житлово-комунального господарства до агрегованих даних господарюючих суб'єктів. Виходячи з проведених досліджень, в окремих сферах були сформульовані алгоритми реакції на результати аналітики «великих даних». Наприклад, Комісія з цінних паперів і бірж США використовує подібні алгоритми для виявлення і припинення аномальної торгової активності при проведенні торгів на фондових біржах, що дозволяє знизити ризики шахрайства у фінансовій сфері. Застосування заснованої на «великих даних» аналітики в Федеральному агентстві житла США дозволяє «прогнозувати коливання процентних ставок, будувати різні моделі підтримки прийнятного рівня рентабельності капіталу, активів і інвестицій у керованих їм фондах, а також прогнозувати їх майбутні грошові потоки. У частині технічного застосування алгоритмів роботи з великими даними в США, особливу увагу було приділено розробці програмно-аналітичних комплексів, які встановлюються в федеральних органах влади і дають можливість оперативного аналізу та прийняття необхідних стратегічних рішень [6, 7].

Практика США цікава і в контексті використання технологій штучного інтелекту при плануванні контрольно-наглядової діяльності. Наприклад, Департамент охорони здоров'я Південної Невади, що відповідає за питання громадського здоров'я, здійснює контрольно-наглядові функції, в рамках яких проводить перевірки підприємств з питань безпеки продуктів харчування.

Для підвищення результативності контрольно-наглядової діяльності департамент упровадив технологію штучного інтелекту, що використовує дані

користувачів «Твіттера» (додаток використовує дані про геолокації і технологію розпізнавання природної мови) про відвідування ресторанів і їх відгуки, з метою формування переліку підприємств громадського харчування для проведення перевірки.

Результативність застосування нової технології для визначення переліку об'єктів, що перевіряються, була підтверджена експериментальним шляхом. У рамках проведеного в Лас-Вегасі експерименту половина перевірок громадського харчування в місті була проведена на основі переліку підконтрольних суб'єктів, складеного у випадковий спосіб. Друга половина перевірок була проведена на основі переліку, складеного на підставі результатів обробки даних штучним інтелектом. Протягом трьох місяців система автоматично щодня сканувала близько 16 тис. повідомлень, залишених приблизно 3 500 користувачами.

Майже 1 000 таких повідомлень могли бути співвіднесені з конкретними ресторанами; з них приблизно 12 повідомлень в день містили дані про факти отруєння. Аналіз повідомлень проводився на основі технології машинного навчання і автоматичного моделювання мови. Ці дані були використані для створення переліку пріоритетних з погляду проведення перевірки ресторанів і кафе.

За підсумками експерименту було виявлено, що перевірки підприємств, перелік яких був складений з використанням технологій штучного інтелекту, були більш результативними у контексті виявлення та запобігання ризиків заподіяння шкоди, ніж перевірки, проведені за переліком, сформованим у випадковий спосіб. Зокрема, за підсумками перевірок, проведених за участю технологій штучного інтелекту, порушення були виявлені в 15 % випадків (при випадковому відборі – в 9 %). Загалом за оцінками експертів, перехід до проведення перевірок за планом, сформованим з використанням технологій штучного інтелекту, привів би до скорочення випадків харчових отруєнь на 9 тис. І скорочення кількості випадків госпіталізації на 577 щорічно [162].

Цифрові технології можуть суттєво трансформувати і процеси моніторингу та оцінки результатів, що досягаються. У цьому сенсі

представляють інтерес міжнародні ініціативи з використання «великих даних» для цілей офіційної статистики (зокрема, як альтернатива традиційно використовуваним методам). У 2014 р. при Департаменті статистики ООН була створена Глобальна робоча група з «великих даних», покликана розробити стратегічне бачення, напрям і глобальну програму з використання «великих даних» для цілей офіційної статистики, підтримати практичне використання джерел «великих даних» у статистичних цілях. До складу Глобальної робочої групи увійшли двадцять країн і дев'ять міжнародних організацій.

У 2014–2015 рр. Глобальна робоча група провела значну роботу зі збору та систематизації інформації про проекти, спрямовані на використання «великих даних» в офіційній статистиці. Відповідна база даних опублікована на сайті організації.

Більшість проектів з використання «великих даних», що реалізуються національними статистичними органами та іншими зацікавленими органами влади, присвячені питанням економічної і фінансової статистики, демографічної і соціальної статистики, а також даним про ціни.

Так, проекти з використання «великих даних» у сфері статистики цін були реалізовані в Австрії, Бельгії, Данії, Італії, Китаї, Канаді, Нідерландах, Норвегії, Кореї, Чехії, Угорщині, Швейцарії, США і в інших країнах, а також на рівні Євростату; основними джерелами цих проектів виступали дані сканерів у супермаркетах про фактичні ціни на споживчі товари, дані про ціни на продукцію, опубліковані в Інтернеті.

У сфері статистики зайнятості в європейських країнах і США реалізуються проекти з використання «великих даних» (публікацій про вакансії в Інтернеті) для формування статистики вакансій і вивчення вимог до кандидатів. Для оцінки витрат населення, широко використовуються «великі дані» про витрати з кредитних карток, для оцінки споживання комунальних послуг — дані інтелектуальних лічильників тощо.

У такий спосіб технології Інтернету речей і «великих даних» дають змогу використовувати для моніторингу результатів реалізації державної політики

принципово нові джерела даних, виходять за межі традиційної статистики та адміністративних даних відомств.

Для моніторингу та оцінки результативності та ефективності діяльності органів державної влади, в іноземній практиці найчастіше використовуються цифрові платформи, особливо в частині моніторингу та оцінки якості надання державних послуг. Зокрема, на платформі результативності уряду Великобританії представлені значення про показники, що характеризують надання державних послуг. Кожна послуга оцінюється на основі таких чотирьох показників:

- вартість транзакції – середні трансакційні витрати держави в розрахунку на надання однієї послуги;
- задоволеність одержувачів послуги (розраховується автоматично на основі опитування одержувачів послуг);
- ступінь надання послуги (частка заявників, що успішно отримали результат послуги, від загальної кількості громадян, що звернулися за послугою);
- рівень цифровізації (частка громадян, які використовують державні онлайн-послуги, порівняно з іншими каналами надання послуг, наприклад, поштою або телефоном).

Примітно, що аналогічні показники використовуються і для оцінки надання державних послуг на платформі результативності в Австралії, де джерелом даних для формування значень показників є цифрова платформа з надання державних послуг. Рівень задоволеності громадян якістю надання послуг розраховується на підставі результатів онлайн-опитувань, проводяться в процесі надання адміністративної послуги на платформі. Відповідно, точність такого показника залежить від частки громадян, які відповіли на запитання про свою задоволеність результатами надання адміністративної послуги.

На етапі оцінки важливу роль відіграє впровадження механізмів розробки державної політики, заснованої на доказах, які передбачають проведення оцінки результативності програм.

За оцінками багатьох недержавних організацій, у США більшість штатів тією чи іншою мірою впроваджували принципи вироблення державної політики, заснованої на доказах, при цьому серед найбільш просунутих відзначалися Вашингтон, Юта, Міннесота, Коннектикут, Орегон [172]. Подібні дані самі собою є важливим інструментом підвищення результативності діяльності органів державної влади і можуть використовуватися на етапі виконання відповідних державних функцій.

Представляє практичний інтерес і досвід Австралії у використанні сучасних технологій для оцінки результативності професійної службової діяльності державних цивільних службовців. Так, для підвищення якості кадрової роботи зі службовцями, чия діяльність не відповідає вимогам результативності, в Австралії було запущено спеціальний мобільний додаток [192], за допомогою якого службовцям щодня задавалося нове питання, пов'язане з проходженням служби. Таким чином, поступово додаток підвищував кваліфікацію службовця і створював умови для більш високої результативності його діяльності.

У США використовується спеціальне програмне забезпечення (USA Performance) для оцінки результативності професійної службової діяльності федеральних державних службовців. Це програмне забезпечення призначене для забезпечення впровадження управління за результатами на індивідуальному рівні для високопосадових державних службовців та інших категорій державних службовців. Програмне забезпечення дозволяє автоматизувати процес планування, моніторингу і оцінки результативності професійної службової діяльності на всіх етапах управлінського циклу. Так, органи влади за допомогою цього програмного продукту, розробляють і затверджують в електронному вигляді плани результативності діяльності державних цивільних службовців і здійснюють моніторинг їх виконання, направляють зворотний зв'язок і проводять оцінку. Оптимізуючи процес планування, моніторингу та оцінки результативності професійної службової діяльності, програмне забезпечення дозволяє органам влади приділяти основну увагу результатам, а також забезпечувати управління результативністю у режимі реального часу.

У такий спосіб цифрові технології можуть значно змінити традиційні підходи до планування, моніторингу та оцінки результатів державних органів. Об'єднання даних з різних джерел, робота з неструктурованими і частково структурованими джерелами інформації дають змогу державі більш якісно виявляти і вирішувати проблеми сьогодення, прогнозувати і своєчасно реагувати на проблеми майбутнього.

Усе це та багато інших не вирішених питань, що стосуються цифрового управління податковою безпекою, може бути імплементовано до систем державного управління, з метою удосконалення механізмів її забезпечення.

Отже, підсумовуючи дослідження ефективних механізмів забезпечення податкової безпеки в США, можна зробити висновок про те, що гнучка система оподаткування, з можливостями введення додаткових податкових пільг, які зменшують за потреби ставку податку, децентралізація податкової системи, сприяння вирішенню питань платників податків з боку держави, у поєднанні із суворою системою контролю за дотриманням податкових законів, надає США дієві інструменти в регулюванні рівня податкової безпеки. Яскравим прикладом такого регулювання була реформа Д. Трампа, який здійснив спробу активізації бізнесу, шляхом зменшення податкового навантаження за умов розвитку економічного потенціалу, який виражений у збільшенні ВВП країни, збільшенні робочих місць, збільшенні вартості національної валюти та інших позитивних факторів, які спричиняє зростання економічного потенціалу країни.

Це, безумовно, можна вважати ефективним інструментом залучення інвестицій та покращення наукового потенціалу.

Водночас недоотримання федеральними бюджетами податків негативно вплинуло на державні видатки, що мало місце і для критики таких заходів. Проте, інерційність економічних процесів, збільшення виробництва тягне за собою і збільшення інших сфер економічної діяльності, тому можна констатувати, що зменшення податкового навантаження має бути економічно обґрунтованим як на стадії податкових очікувань, так і в довгостроковій перспективі.

З дослідження проведеного в даному розділі слід виділити той факт, що у сучасному світі, де цифровізація і глобалізація суттєво трансформують

економічні моделі, ефективність податкового адміністрування, заснованого на використанні інтелектуальних технологій, набуває не лише фіскального, а й стратегічного значення для національної безпеки держави. Досвід США та Європи переконливо демонструє, що прозора податкова система, цифрова взаємодія з платниками податків, аналітика «великих даних» і штучний інтелект є потужними інструментами не лише для підвищення ефективності збору податків, а й для захисту економічного суверенітету країни. Фактично, сучасне цифрове податкове адміністрування стає частиною інформаційно-аналітичної парасольки національної безпеки, що охоплює не лише фінансову сферу, а й інші критично важливі галузі: охорону здоров'я, продовольчу безпеку, оборону, енергетику.

У цьому контексті індикатори податкової дисципліни, цифрової прозорості, реєстрації бізнесу, звітності та соціально-економічних трансакцій — перетворюються на маркери рівня внутрішньої стабільності держави, здатності протистояти економічним загрозам і виявляти потенційні ризики у реальному часі. Відтак, інтеграція цифрових рішень у податкову сферу — це вже не лише ознака адміністративної ефективності, а необхідний крок до формування адаптивної, мобільної і захищеної системи національного управління, що відповідає викликам XXI століття.

У поєднанні з аналітичними платформами, які використовуються в США та Європі для виявлення порушень, відстеження трансакцій і розрахунку ефективності державних службовців, це формує принципово нову архітектуру управління державою, в якій податкова безпека виступає інтегрованим елементом загальної системи національної безпеки.

Україна, яка нині перебуває у стані гібридної війни та потребує глибокої трансформації системи державного управління, має всі підстави для впровадження подібних рішень. Впровадження цифрових платформ е-аудиту, автоматизація перевірок на основі ризик-орієнтованих алгоритмів, використання індикаторів реального часу для формування податкової політики — усе це стане не просто реформою фіскальної системи, а ключовим інструментом

забезпечення національної стійкості, що дозволить державі своєчасно реагувати на загрози, захищати громадян та гарантувати економічну стабільність.

Висновок до Розділу 2

У розділі проведено аналіз сучасних механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, охоплюючи національний досвід України, а також міжнародні практики. Це дозволило обґрунтовувати та визначити шляхи подальшого вирішення наступних питань:

- попередити відтік вітчизняного капіталу через нераціональні пільгові та інші регульовані системи оподаткування;
- оптимізувати податкове навантаження у такий спосіб, щоб платники могли ефективно розширювати свою економічну діяльність;
- спрощена система оподаткування потребує ретельного «очищення» від зловживань. Для її ефективної реалізації, необхідні антиофшорні новації плану BEPS, який відкриває моральне право для пожвавлення такої роботи.

Існуючими загрозами податкової безпеки також залишаються випадки заниження обсягу річного доходу до граничного показника для уникнення переходу із спрощеної на загальну систему оподаткування. Це натомість сприяє приховуванню частини виручки від реалізації товарів, із використанням готівкових розрахунків, без використання касових апаратів.

Значна кількість податкових ризиків виникає через відсутність єдиної, уніфікованої системи е-аудиту в Україні. Удосконалення вже наявної системи дасть змогу виявляти переважну частину ризиків ще до перевірки, а також прискорено та спрощено проводити процедури аналізу даних бухгалтерського обліку платників. Механізми забезпечення податкової безпеки Європейського Союзу мають різні форми реалізації. Так, фізичні та юридичні особи можуть піддаватися подвійному оподаткуванню, або нести додаткові збитки, пов'язані з різними підходами до податкового адміністрування. Тому питання податкової безпеки торкається не лише держав учасниць, а й платників податків.

Ключовими принципами забезпечення податкової безпеки Європейського Союзу є:

- усунення дискримінації та подвійного оподаткування;
- запобігання зловживанням податковими правами;
- зниження витрат, пов'язаних з оподаткуванням доходів у різних податкових юрисдикціях.

Процес координації податкових систем держав-членів ЄС покликаний, передусім, забезпечити єдність внутрішнього ринку ЄС, шляхом оптимізації як економічних процесів, так і оптимізації податкової політики зокрема. Ефективність механізмів забезпечення податкової безпеки США досягається завдяки гнучкій системі оподаткування, з можливостями введення додаткових податкових пільг, які зменшують за потреби ставку податку, що сприяє вирішенню питань платників податків з боку держави, у поєднанні із суворою системою контролю за дотриманням податкових законів. Це надає США дієві інструменти в регулюванні рівня податкової безпеки. Цифровізація податкового адміністрування, використання великих даних та штучного інтелекту у США та Європі підтверджує, що податкова безпека є не лише фіскальним, а й стратегічним інструментом національної безпеки. В умовах зовнішніх і внутрішніх викликів саме прозора, аналітично підкріплена система оподаткування дозволяє державі оперативно реагувати на загрози, зміцнювати економічну стабільність і забезпечувати стійкість інституцій. Податковий демпінг, який іноді застосовується в США, можна вважати ефективним інструментом залучення інвестицій та покращення економічного потенціалу. Водночас недоотримання до федеральних бюджетів податків під час таких заходів негативно вплинуло на державні видатки, що мало місце і для їх критики. Однак, враховуючи інерційність економічних процесів, збільшення виробництва тягне за собою і збільшення інших сфер економічної діяльності, тому зменшення податкового навантаження має бути економічно обґрунтованим як на стадії податкових очікувань, так і в довгостроковій перспективі. Результати, одержані у розділі опубліковано в наступних працях:

1. Науменко К. В. Забезпечення податкової безпеки в системі державного управління США. *Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства*: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 6 жовтня 2017 р.). Київ, 2017. С. 61–63.

2. Науменко К. В. Розробка цифрової платформи для консолідації інформаційних ресурсів в системі забезпечення податкової безпеки. *Питання дискреційних повноважень у функціонуванні органів публічної влади*: матеріали науково-практичної конференції (м. Київ 20 травня 2021 р.). Київ, 2021. С. 266–268.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ В КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

3.1 Організаційно-правові механізми забезпечення податкової безпеки в контексті національної безпеки

Стан захищеності від загроз і ризиків у сфері оподаткування є водночас індикатором податкової та економічної безпеки, а отже — невід’ємною складовою національної безпеки. Оптимальне співвідношення прибутків бізнесу й виваженого податкового навантаження формує ресурсну базу бюджету, забезпечує макрофінансову стабільність і гарантує державі спроможність виконувати критичні функції оборони, соціального захисту та розвитку. Податкову оптимізацію неможливо реалізувати на підставі інтуїтивних рішень окремих керівників. Вона має ґрунтуватися на комплексному державному організаційно-правовому механізмі управління податковою безпекою — тобто управлінням економічною безпекою в її фіскальному вимірі. Такий механізм повинен спиратися на науково обґрунтовані підходи, прогнозну аналітику та широке інформаційне поле.

Відправною точкою має стати концепція забезпечення податкової (економічної) безпеки, орієнтована на врівноваження інтересів держави, бізнесу й суспільства. Її реалізація запобігатиме деструктивній економічній поведінці

суб'єктів господарювання, мінімізуватиме відтік капіталу у тінь і зміцнюватиме соціальну захищеність громадян. Концепція податкової безпеки має інтегруватися у концепцію національної безпеки, досягши трьох базових цілей: створення економічно обґрунтованих податкових режимів, мінімізацію недобросовісних учасників податкових відносин, формування високої податкової культури на основі конституційного обов'язку сплачувати податки.

Для цього необхідно запровадити чотири функціональні блоки: адміністративний, що забезпечує стабільні доходи бюджету й тим самим основу економічної та національної безпеки; організаційний, який нейтралізує деструктивний вплив недобросовісних платників, зберігаючи стійкість економічної системи; виховний, що формує у платників податків мотивацію добровільного виконання зобов'язань, що знижує соціальну напругу та зміцнює довіру до держави; регулятивний, який дає державі змогу гнучко реагувати на економічні цикли: у фазі спаду — пом'якшувати податковий тягар, у фазі перегріву — стримувати надмірну ділову активність.

Таким чином, податкова безпека є практичним проявом економічної безпеки: через податки держава акумулює ресурси, стримує кризові явища й підтримує стратегічні сектори, а бізнес отримує прогнозоване, справедливе й стимулююче середовище для розвитку. Таким чином це формує міцний «економічний щит» національної безпеки, що здатний протистояти як внутрішнім, так і зовнішнім загрозам.

Загальну концепцію податкової безпеки представлено на рис. 3.1.

Наразі в Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн [123]. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ, СОТ та інших міжнародних економічних організацій [123].

Однак, на відміну від країн Європейського Співтовариства, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання [123].

Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер [123]. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему, шляхом прийняття окремих законодавчих актів, що були недостатньо адекватними стану економіки, характерними рисами яких є неузгодженість окремих норм, наявність значних обсягів тіньових оборотів [123].

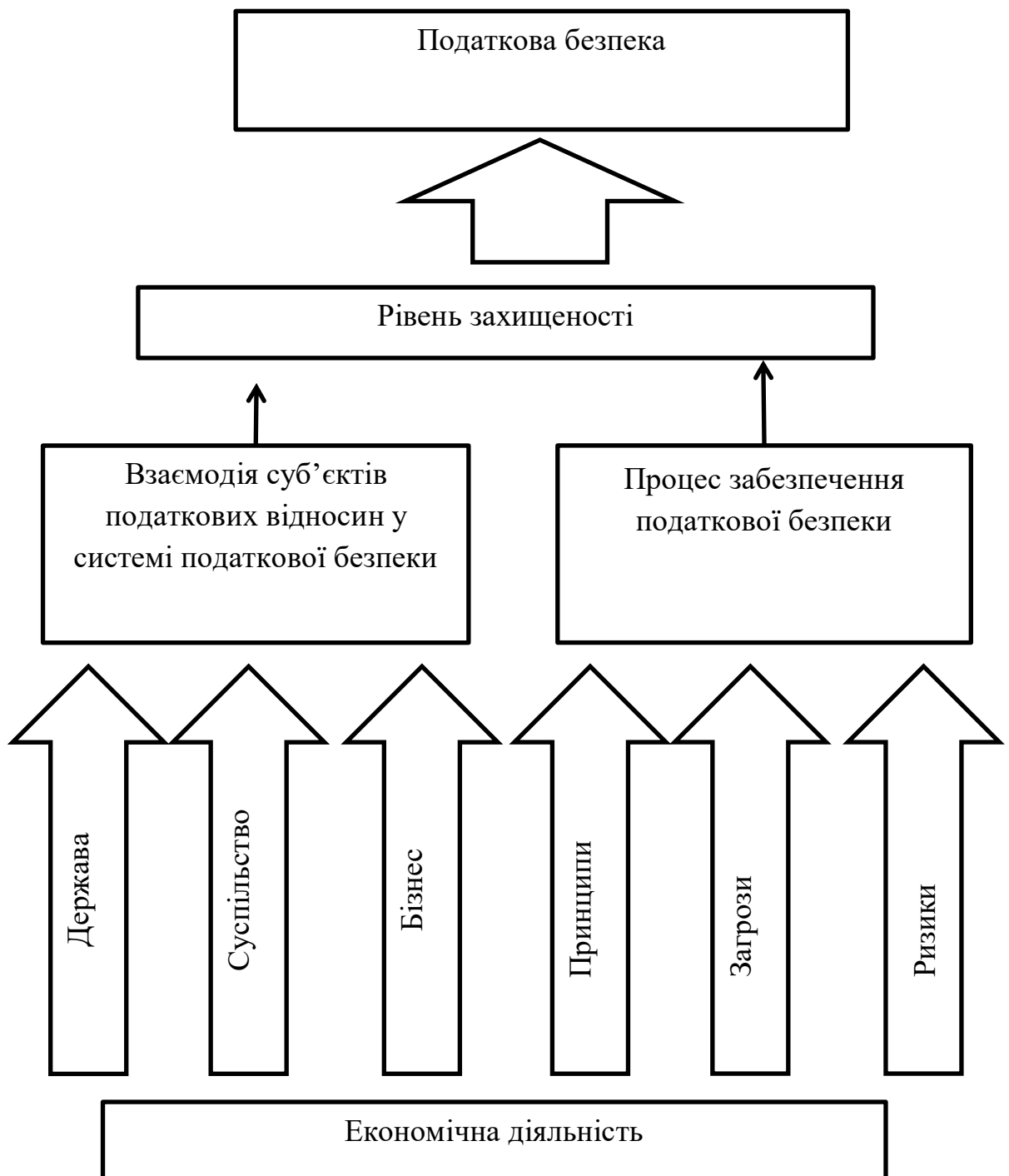


Рис. 3.1 Загальна концепція податкової безпеки

Також можна відзначити, що наявна податкова система України характеризується такими негативними рисами:

- податкова система України характеризується передусім фіскальною спрямованістю, що є лейтмотивом більшості змін, які вносяться до податкового законодавства;

- нормативно-правові акти з питань оподаткування є складними та нестабільними, окремі законодавчі норми – недостатньо узгоджені, інколи суперечливі. Питання оподаткування і досі регулюються не тільки законами, а і постановами Кабінету Міністрів України, указами Президента України. Через наявність у законодавчих актах норм непрямой дії значна кількість питань у сфері оподаткування регулюються підзаконними актами. У зв'язку з тим, що чимало податкових норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, це негативно позначається на діяльності суб'єктів господарювання та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Усе це та багато інших не вирішених питань сформувало наступні проблеми:

- витрати на адміністрування окремих податків є більшими, порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння;

- механізм митно-тарифного регулювання не дає змоги оперативно реагувати на зміни кон'юнктури світового ринку та структури економіки в Україні;

- податкова заборгованість платників перед бюджетом та державними цільовими фондами, обумовлена відсутністю ефективних механізмів, що забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань, також має суттєвий вплив на податкову безпеку країни;

- масштаби ухилення від сплати податків впливають не так на розміри податкових ставок, як на викривлення умов конкурентної боротьби внаслідок нерівномірного розподілу податкового тягаря;

- недосконалість законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, зокрема податкового;

- загальне недотримання норм законів платниками податків;
- бюджетна заборгованість з відшкодування податку на додану вартість [120]. Основними причинами, що ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість, є недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування та пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість та заниження сум податкових зобов'язань;
- нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг.

Ураховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що першим, що потрібно зробити для вдосконалення організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в Україні, це визнати той факт, що загалом податкова система України вже склалася і, не дивлячись на всі свої недоліки, не повинна розглядатись як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Тобто створення нової законодавчої бази у сфері оподаткування повинно віддзеркалювати традиції наявної податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем.

Оскільки відповідно до статті 1 Конституції Україна є соціальною правовою державою, то її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави, передусім це стосується рівня фінансування суспільних благ. У такий спосіб податкова система, сформована внаслідок податкової реформи, має забезпечувати акумуляцію фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави. Результативність податкової реформи залежатиме від вирішення проблеми забезпечення ефективного та цільового використання бюджетних коштів, і на цій основі – безпосереднього взаємозв'язку між обсягом сплачених податків та обсягом і якістю суспільних благ, отриманих платниками.

У зв'язку з чим податкові реформування мають передбачати удосконалення бюджетної політики держави, метою якої має бути створення податкової системи, сприятливої для економічного зростання.

Такі реформування мають бути реалізовані з метою:

- формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом;
- недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань;
- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращання адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;
- підвищення регулівного потенціалу податкової системи на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій з податку на прибуток підприємств;
- забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягаря між платниками податків;
- демократизація податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування цифрової системи управління податкової служби.

27 грудня 2023 року Уряд затвердив Національну стратегію доходів на 2024-2030 роки [227] , чим виконав один зі структурних маяків програми співпраці з Міжнародним валютним фондом.

Як зазначено у самому документі Національна стратегія доходів України (далі – НСДУ) – це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі. Вона також підтримує економічне зростання через зменшення нерівності та неефективності в політиці та адмініструванні доходів. Це бачення майбутньої системи доходів України, що надає чіткості та мети реформам. Для того, щоб національна стратегія доходів була ефективною та успішною, вона повинна мати широку підтримку та політичну волю. НСДУ втілює стратегію фінансування видаткових потреб і забезпечення фіскальної стабільності у керований і сталий спосіб на противагу довільним і непослідовним

реформам. Очікується, що НСДУ також сприятиме досягненню фіскальних орієнтирів, середньострокового бюджетного планування, які зосереджені на скороченні державного боргу у відсотках до ВВП, зменшенні первинного дефіциту бюджету у відсотках до ВВП та підтримці тенденції до зниження як боргу, так і дефіциту бюджету у відсотках до ВВП.

Податковим кодексом України встановлюються основні засади визначення суб'єктів правових відносин, їхні права та обов'язки, перелік податків, зборів (обов'язкових) платежів, що становлять систему оподаткування, об'єкти та база оподаткування, розміри податкових ставок.

Крім того, Податковим кодексом України пропонується врегулювати питання, пов'язані з порядком ведення податкового обліку, забезпеченням виконання податкових зобов'язань та умовами настання і мірою відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Прийняття Податкового кодексу України сприяло розвитку підприємництва в Україні. Створення прозорих правил ведення господарської діяльності та оподаткування, а також забезпечення єдиних справедливих підходів до всіх суб'єктів податкових правовідносин сприяло укріпленню партнерських відносин між громадянами, суб'єктами господарювання та державою.

Частину із цих положень вдалося реалізувати, а саме:

- включити в систему перевірок моніторинг фінансово-господарської діяльності організацій;
- розробити та впровадити єдині методики перевірок виїзних податкових перевірок з описом конкретних методів і прийомів їх здійснення;
- створити окремий підрозділ у системі ДПС для внутрішнього аудиту діяльності, що пов'язана із податковими перевірками;
- для професійної підготовки і підвищення кваліфікації кадрів податкових органів, впровадити нові інформаційні та освітні технології в освітній процес підготовки кадрів ДПС.

Сучасний економічний стан в Україні має негативні тенденції, що обумовлені військовою агресією Російської Федерації проти України, світовими

економічними кризами, пандеміями тощо. Тому подальше управління державними процесами вимагає не лише заходів, орієнтованих на ідеологічне спрямування, а й реальних дій, що призведуть до покращення рівня життя населення. Така задача потребує виважених, оптимальних дій, які базуються на достовірній інформації про стан тих чи інших державних процесів, незалежності керівників державних органів від бізнесової та політичної еліти, громадянської підтримки, фінансування тощо.

З моменту оголошення Президентом України воєнного стану, через військову агресію Російської Федерації проти України, почалось життя країни в стані війни та нових реалій економічної безпеки, яка відповідно до статті 17 Конституції України є однією з найважливіших функцій держави. Невід'ємною складовою економічної безпеки є податкова безпека, адже саме за рахунок податків і зборів здійснюється наповнення дохідної частини як державного так і місцевих бюджетів.

Усе це та багато інших невирішених питань ставлять безпеку держави перед загрозою небезпек та викликів, які мають нові форми, шляхи вирішення яких поки що не знайдені. За таких умов слід збільшити акцент саме на процесах оптимізації управлінських рішень у державному управлінні, вивченні ефективних методів прийняття таких рішень, дослідженні провідного міжнародного досвіду та об'єднання зусиль громадянського суспільства для розвитку наших територій, ресурсів, потенціалу, економіки, що як, показала практика останніх подій, відіграє ключову роль у збагаченні українців не залежно від соціального статусу. Тому актуальним завданням є забезпечення податкової безпеки держави.

Оскільки основна частина доходів у бюджет є податковими доходами, створення та реалізація концепції податкової безпеки підвищить рівень захищеності податкової системи, що вплине на сприятливий розвиток економічного стану країни загалом. Ця концепція повинна бути сформована у такий спосіб, щоб вона могла забезпечувати умови для подальшого економічного розвитку країни, оскільки кожна сфера забезпечення безпеки потребує фінансування, від якого залежить її ефективність. Так, воєнна безпека США, наприклад, забезпечується 738 млрд дол. на рік [186].

Концепція податкової безпеки має включати розуміння того, що благополуччя залежить від зайнятості, яка натомість дає надходження до бюджету, не залежно від виду економічної діяльності. Таку залежність детально дослідив американський учений Бернард Баумоль. У результаті можна стверджувати про те, що зайнятість у будь-якій формі є позитивним фактором для розвитку економіки країни. Показник зайнятості характеризує подальшу поведінку фондових ринків, валют тощо, оскільки дає зрозуміти потенційному інвестору, що справа, в яку він вкладає кошти, розвивається та приносить більші прибутки [14].

Така концепція має чітко розмежовувати функції суб'єктів забезпечення податкової безпеки в країні, якими виступають органи державного управління.

Концепція податкової безпеки має описувати шляхи покращення економічного, політичного, організаційного, соціального та інноваційного потенціалу країни.

Концепція має забезпечити прозорість роботи органів державного управління, унеможливаючи випадки зловживання владою. Застосування автоматизованого контролю за виконанням податкового адміністрування та поведінкою платників податків, дасть змогу значно скоротити час на проведення перевірок та вирішення питань із виявлення недобросовісних платників. Такі системи вже існують [138], проте їх роль також неоднозначна. З одного боку, їх застосування виконує контролюючу функцію, а з іншого – вони можуть містити чимало загроз технологічного характеру (збої в роботі, несанкціоноване втручання тощо). Основною перевагою таких систем є те, що правильно налаштований зворотній зв'язок між управлінськими рішеннями, їх виконанням та забезпеченням контролю виконання таких рішень, дає можливість створити необхідні норми громадського контролю у сфері державного управління. Окрім того, все це поєднується із різними зовнішніми та внутрішніми впливами на результат такого рішення, що безумовно робить державного управлінця залежним від обставин.

Модель прийняття оптимального управлінського рішення в державному управлінні, з використанням автоматизованої системи контролю, можна проілюструвати за допомогою алгоритму (рис. 3.2), на основі якого розроблено імітаційну модель оцінки ефективності прийняття управлінських рішень у

державному управлінні, що дозволяє за допомогою створеного веб-додатку, реалізовувати цей алгоритм [91].

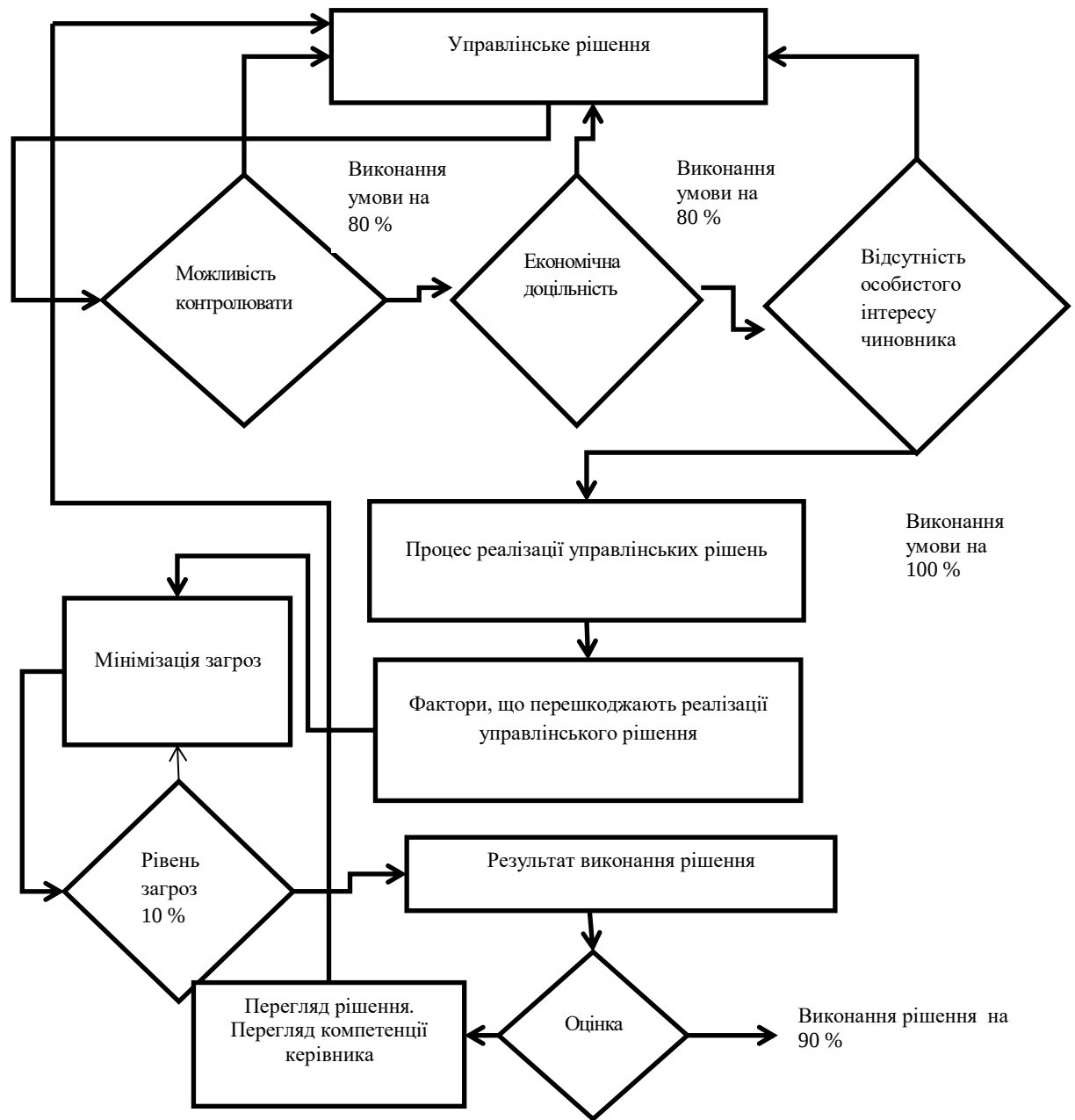


Рис. 3.2 Алгоритм оптимізації управлінських рішень у державному управлінні (Розроблено автором)

Запропонований алгоритм дасть змогу забезпечити контроль управлінських рішень на стадії формування. Для цього слід визначити форму контролю, яка може бути прямою, опосередкованою, або незалежною.

А також необхідно визначити суб'єктів контролю. З метою забезпечення відкритості процесів прийняття рішень, доцільно включити до таких суб'єктів

представників платників податків, а також представників громадянського суспільства.

Наприклад, коли приймається рішення стосовно визначення податкових пільг, або окремих рішень щодо проведення перевірки платника податків, його супровід має бути підконтрольним на кожній стадії реалізації.

На рис. 3.2 представлені стадії оптимізації управлінських рішень у державному управлінні:

1. Можливість контролювати виконання такого рішення, шляхом зобов'язання керівника державного органу періодичної звітності, якщо така можливість є і не відноситься до категорії державної таємниці, воно має продовжувати свій шлях до наступного рівня. Ваговим коефіцієнтом для оцінювання можливості контролю було визначено 80 %, з урахуванням похибки оцінювання;

2. Рішення має бути економічно доцільним;

3. Особа, що приймає управлінське рішення, не може мати особистої зацікавленості з цього питання;

4. Мають бути враховані фактори, що негативно впливають на прийняте рішення;

5. Має бути врахований механізм мінімізації загроз;

6. Рішення має бути оцінено та переглянуто компетентність його виконавця.

З іншого боку, рішення можуть базуватися на інтуїції керівника, його досвіді тощо. Тобто на особистих аналітичних якостях державного управлінця.

У першому випадку управлінське рішення має бути обґрунтовано низкою аналітичних досліджень, в іншому – рівень відповідальності зводиться до надійності інтуїтивних якостей чиновника.

Однозначно така система не претендує на універсальність, тому кожен рівень прийняття рішень вимагає окремого контролю, а відповідно і налаштування системи. На основі зазначеного алгоритму було розроблено програмне забезпечення для контролю прийняття управлінських рішень відділу планових економічних перевірок юридичних фізичних осіб ДПС у м. Київ

(рис. 3.2). Його апробацію перевірено на прикладі процесу вирішення питань щодо застосування моделі оподаткування пільгових категорій платників.

У результаті кожен етап прийняття рішення був відображений та оцінений користувачами цього програмного забезпечення [1].

У такий спосіб, з урахування функції контролю прийняття рішень у державному управлінні, запропонована концепція податкової безпеки, окрім засобів цифровізації, має забезпечувати:

- можливості проводити ефективну податкову політику;
- можливості здійснювати економічні заходи з невідкладних соціально небезпечних ситуацій, пов'язаних з податковими загрозами та ризиками;
- можливості надавати допомогу платникам податків, де наявна несприятлива економічна ситуація може негативно позначатися на економічних інтересах країни;
- можливості стабільно підтримувати відповідність діючих нормативів, що відповідають загальноприйнятим у світовій практиці, або затвердженням для окремих видів економічної діяльності, що дозволило б зберегти позитивну динаміку економічного зростання в Україні.

До основних загроз, які передбачені концепцією податкової безпеки, слід віднести:

- зовнішні, що не залежать від діяльності платників податків. Тобто пов'язані з макроекономічними факторами, або політичними змінами в державі, які призводять до змін у податковій системі;
- внутрішні, що виникають у результаті економічної діяльності. Це може бути перехід організації на іншу систему оподаткування, зміна постачальників, збільшення кількості працівників тощо.

За часом виникнення доцільно виокремити такі загрози:

- поточні, якщо термін подання податкової декларації закінчується, це може нести загрозу зупинення операцій з рахунків організації;
- перспективні – полягають у тому, що дії платника податків на поточний момент можуть призвести до негативних наслідків у майбутньому;

– ризики зміни податкових зобов'язань – підвищення податкових ставок, скасування податкових пільг тощо;

– ризики правового характеру.

З метою протидії загрозам та ризикам у системі податкової безпеки, пропонуються наступні етапи управління податковими ризиками (рис. 3.3):

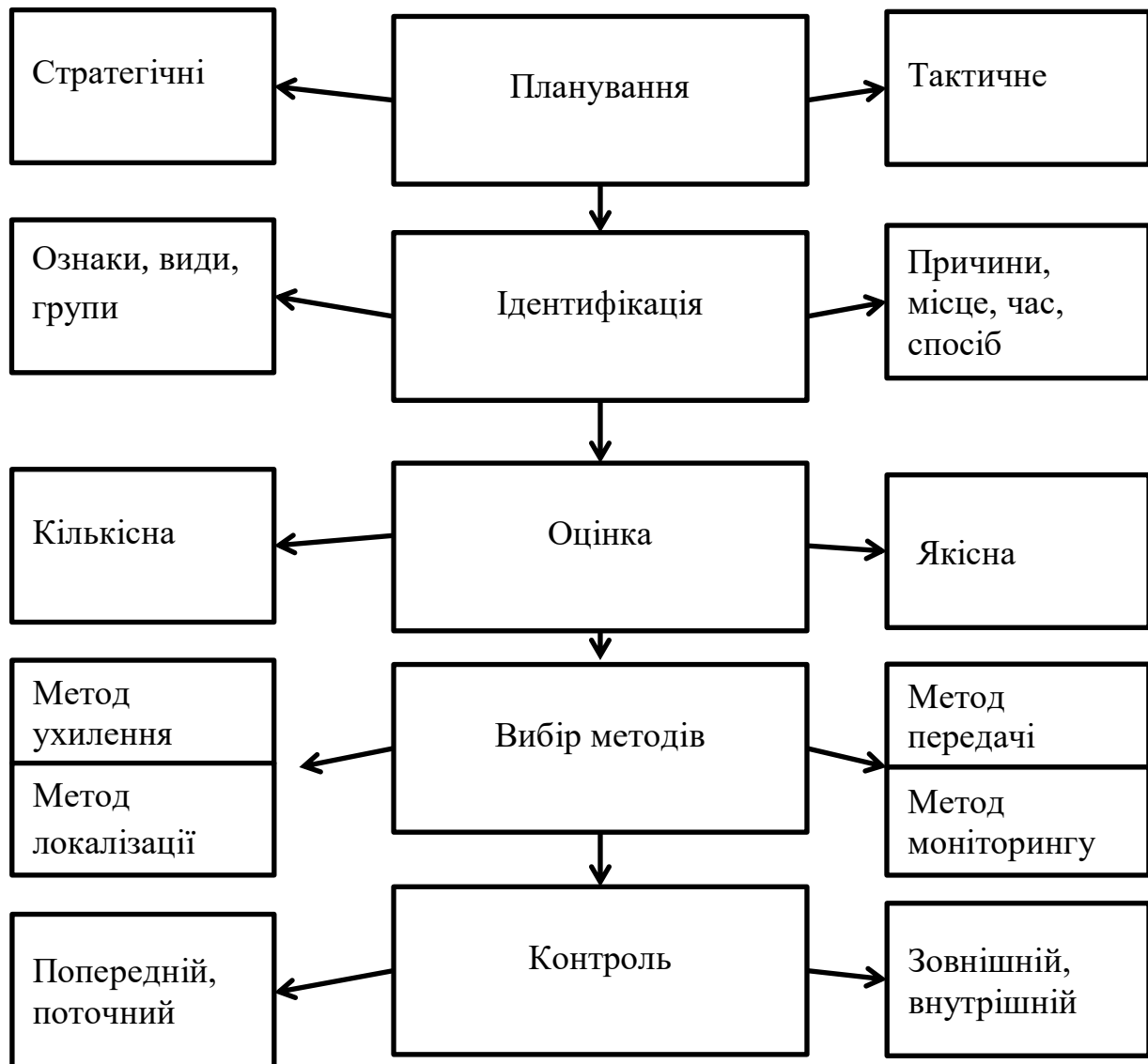


Рис. 3.3 Основні етапи управління податковими ризиками *(Розроблено автором)*

Загалом методи управління податковими ризиками залежать від того, чи переслідується мета забезпечення стратегічної ефективності податкової безпеки в довгостроковому періоді соціально-економічного розвитку, або вони спрямовані на вирішення короткострокових завдань і конкретних податкових проблем певного економічного етапу фінансово-господарської діяльності. Ці методи дуже різноманітні, однак вони базуються на єдиних засадах і принципах

і постійно поповнюються і змінюються, в залежності від навколишнього середовища, появи нових видів ризиків, що ставить перед економістами нові завдання дослідження теорії і практики економічної безпеки.

Стабільне фінансове становище держави і бізнесу значною мірою визначається величиною податкових зобов'язань та податкових ризиків, що зумовлює необхідність розробки спеціальних тактичних прийомів з проведення комплексної діагностики податкової безпеки. Головною метою діагностики податкової безпеки є вивчення діяльності організації, що дає змогу встановити рівень податкової безпеки і запропонувати можливі рішення.

Об'єктом діагностики є всі учасники податкових відносин – економічні суб'єкти і органи державного управління. Суб'єктами діагностики можуть виступати податкові та правоохоронні органи, податкові консультанти і аудитори, професійні бухгалтери і податкові адвокати, тобто всі ті, хто оволодів методикою її проведення і зацікавлений у результатах.

Якість і ефективність організації та здійснення діагностики податкової безпеки залежить від правильності методологічних підходів і тактичних прийомів. Залежно від природи проблем, які виникають, діагностика податкової безпеки може приймати різні форми, такі, наприклад, як комплексна (або поглиблена), функціональна, експрес-діагностика, які пов'язані між собою. Під комплексною діагностикою слід розуміти сукупність методів, що дозволяють визначити рівень податкової безпеки суб'єкта дослідження. Комплексна діагностика податкової безпеки дозволяє проаналізувати основні податкові показники за всіма видами податків у взаємозв'язку з усією діяльністю суб'єкта дослідження, виявити сильні і слабкі сторони діяльності, зрозуміти результати минулих періодів, виявити і попередити податкові загрози. Ця інформація дозволяє керівникам коригувати дії з оптимізації своїх управлінських рішень, спрямованих на поліпшення результатів функціонування підприємств і організацій.

Якщо виникає необхідність термінового вирішення податкової проблеми, можна застосовувати метод експрес-діагностики, що дає змогу протягом короткого часу встановити причини і запропонувати можливі рішення цих

проблем. Наприклад, провести аналіз різкого зниження або збільшення податкових показників або результатів фінансово-господарської діяльності, розробити варіант оптимізації оподаткування.

Функціональна діагностика являє собою вибірккову (часткову) діагностику будь-якого елементу оподаткування або окремого податку, що дозволяє приймати точкові рішення для підвищення ефективності конкретного напрямку.

Пріоритетними для проведення діагностики податкової безпеки є ті платники податків, які застосовують схеми мінімізації податкових зобов'язань, або результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності яких свідчать про наявність суттєвих податкових ризиків і ознаках податкових правопорушень.

Використання методів діагностики податкової безпеки в сукупності з законодавчо закріпленими повноваженнями правоохоронних органів, максимально сприяє декриміналізації економіки і підвищенню рівня економічної безпеки.

Методи забезпечення податкової безпеки повинні оцінюватися з позицій економічної ефективності суспільного добробуту. Водночас унаслідок неможливості досягнення ідеальних економічних відносин, недосконалість нормативно-правового регулювання і незрілості громадської правосвідомості, забезпечити максимально ефективну систему податкової безпеки в сучасних умовах неможливо. Це зумовлює розробку практично орієнтованих критеріїв, що дозволяють аналізувати і оцінювати ефективність різних механізмів податкової безпеки, з одного боку, виявляючи і припиняючи заздалегідь незаконні напрями, з іншого – відображаючи і фіксуючи переваги і позитивні тенденції розвитку громадського сектора економіки і національного добробуту.

Наявні критерії, які мають нині найбільше відношення до оцінки ефективності податкової безпеки і податкової системи, відображають, передусім, податкове навантаження на підприємства і ефективність самої діяльності зі збору податків [145].

Очевидно, що високий рівень податкового навантаження стримує економічну активність, знижуючи мотивацію платника податків до здійснення

підприємницької діяльності, будучи однією з причин неефективного розпорядження ресурсами [145]. Однак є завдання розробки критеріальних показників оцінки податкової безпеки, що відображають вплив податкового навантаження на ефективність економічної поведінки платників податків і рівень їх податкової активності, що характеризують розвиток економіки, які в сукупності з іншими показниками можуть у досить об'єктивній формі відобразити ефективність функціонування податкової системи та системи податкової безпеки в різних сферах і галузях економіки [145]. Відповідний критеріальний механізм управління податковою безпекою має бути представлений блочно. Для більш широкого його розуміння, структуру цього механізму було представлено схематично (рис. 3.4). Так, на рис 3.4 блок перший є підготовчим. У ньому визначаються мета та завдання щодо проведення оцінювання рівня податкової безпеки держави, індикатори та методи його здійснення, проводиться за допомогою підготовлених інформаційних джерел, збір статистичних даних для обчислення кожного індикатора податкової безпеки держави. Метою проведення оцінювання рівня податкової безпеки держави є об'єктивний та якісний регулярний моніторинг рівня податкової безпеки держави, з виявленням внутрішніх і зовнішніх загроз та своєчасне їх усунення у результаті проведених урядом країни заходів щодо посилення рівня податкової безпеки держави. Об'єктом проведення моніторингу є рівень податкової безпеки держави. Рекомендованою інформаційною базою виступають звіти органів Фіскальної служби України, Казначейської служби України, Державної служби статистики України та інші законодавчі й нормативні акти України. Складність оцінювання рівня податкової безпеки держави полягає у визначенні оптимальної чисельності та виборі індикаторів. Зокрема, є вчені, які пропонують здійснювати оцінювання рівня податкової безпеки держави за двома індикаторами: рівнем податкового навантаження (%) та часткою податків у структурі державного бюджету (%). Однак проведення моніторингу оцінювання податкової безпеки держави за визначеними показниками буде недостатнім для виявлення внутрішніх та зовнішніх загроз.



Рис. 3.4 Критеріальний механізм управління податковою безпекою

Дослідник В. А. Таращенко у статті «Податкова безпека як складова економічної безпеки України» пропонує оцінювати податкові загрози держави через комплексні індикатори, серед яких: рівень податкового навантаження, ступінь виконання плану надходжень, частка ухилення від оподаткування, ефективність адміністрування та дієвість податкового контролю, а також навантаження на працівників ДПС [51].

Застосування перелічених вище індикаторів дасть змогу оцінити податкові загрози, що виникають у результаті проведення урядом реформ, та рівень податкової безпеки. Утім, для більшої достовірності результатів, необхідним є визначити закономірності за іншими, не менш важливими індикаторами та встановити їх порогові значення. В. Мартинюк та О. Баранецька [84], проводячи оцінку окремих індикаторів фіскальної безпеки держави, виділяють тільки індикатори бюджетної складової, оминаючи її податкову складову. З позиції інформативності, заслуговують на увагу індикатори оцінки рівня податкової безпеки держави, запропоновані Т. А. Тищук [142], а саме: стабільність та дієвість податкового законодавства, рівень довіри до уряду, наявність корупції, тінізація економіки, кваліфіковані кадри у сфері оподаткування, рівень податкової культури, ефективність адміністрування податків, дієвість

податкового контролю, питома вага податків у ВВП країни та загальній сумі доходів державного бюджету, рівень пільгового оподаткування, співвідношення прямих і непрямих податків. Зокрема, визначені індикатори можна використовувати у подальших наукових дослідженнях, але, на жаль, ученим не надано порядок їх розрахунку та нормативні (порогові) значення, що унеможливило здійснення якісного оцінювання рівня податкової безпеки держави, оскільки перелік індикаторів повинен забезпечувати як проведення максимально достовірного й якісного моніторингу, так і можливість швидкого одержання інформації та їхніх розрахунків. Отже, систематизуючи наявні та власні напрацювання, пропонуємо комплекс основних індикаторів оцінювання рівня податкової безпеки держави, що наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні індикатори податкової безпеки держави

№	Індикатор	Опис	Позначення
1	Рівень податкових надходжень	Частка податкових надходжень у загальному обсязі державних доходів	T_n
2	Податкове навантаження	Відношення загального обсягу податкових надходжень до ВВП	T_l
3	Рівень податкової заборгованості	Обсяг податкової заборгованості щодо загальних податкових зобов'язань	T_d
4	Ефективність адміністрування податків	Частка податкових надходжень, що надходять внаслідок ефективного адміністрування	T_a
5	Стабільність податкового законодавства	Кількість змін до податкового законодавства за певний період	T_s
6	Рівень тіньової економіки	Частка тіньової економіки у загальному обсязі економічної діяльності	T_e

Для оцінки загального стану податкової безпеки держави можна використати інтегральний показник, який враховує всі зазначені індикатори з урахуванням їх вагомості:

$$I_T = w_1 \cdot T_n + w_2 \cdot T_l + w_3 \cdot (1 - T_d) + w_4 \cdot T_a + w_5 \cdot (1 - T_s) + w_6 \cdot (1 - T_e), \quad (3.1)$$

де: I_T — інтегральний показник податкової безпеки; $T_n, T_l, T_d, T_a, T_s, T_e$ — відповідні індикатори податкової безпеки; $w_1, w_2, w_3, w_4, w_5, w_6$ — вагові

коефіцієнти, що визначають відносну важливість кожного індикатора (де $\sum_{i=1}^6 w_i = 1$).

Вагові коефіцієнти пропонується визначити на основі експертного методу або шляхом аналізу значущості кожного індикатора. Наприклад, можна запропонувати наступні значення. Проведення експертного дослідження дозволило отримати наступні показники:

$$w_1 = 0.2, w_2 = 0.15, w_3 = 0.2, w_4 = 0.25, w_5 = 0.1, w_6 = 0.1$$

За заданими ваговими коефіцієнтами та значеннями індикаторів, можна оцінити загальний рівень податкової безпеки для конкретної країни або періоду, що дозволить виявити проблемні аспекти та визначити пріоритети у вдосконаленні податкової системи.

Окрім запропонованих кількісних індикаторів оцінювання рівня податкової безпеки держави, визначимо якісний рівень податкової безпеки, а саме:

- рівень податкової культури та моралі;
- рівень якості законодавства у сфері оподаткування;
- морально-етичний рівень персоналу фіскального відомства, його самооцінка інтенсивності зусиль з підвищення власної репутації.

Визначені індикатори оцінювання податкової безпеки держави не є вичерпними. Однак їх використання дасть змогу виявити основні загрози податкової безпеки держави [25].

Таким чином, другий блок критеріального механізму управління податковою безпекою див. (Рис. 3.4) є технологічним, де розраховується кожен індикатор податкової безпеки держави та порівнюються фактичні дані з їх пороговими значеннями.

Блок третій – результативний. У третьому блоці методичного підходу проводиться оцінювання результатів розрахунку індикаторів податкової безпеки держави, з виявленням внутрішніх та зовнішніх загроз, а також надаються рекомендації з проведення заходів посилення її рівня. Крім того, одержані результати рекомендовано використовувати при розробці та оцінці

результативності податкових реформ, а також при формуванні стратегії податкової політики держави.

У такий спосіб запропонований методичний підхід до оцінювання рівня податкової безпеки держави дозволить започаткувати об'єктивний та якісний регулярний моніторинг рівня податкової безпеки держави та заходи щодо зміцнення податкової безпеки держави та визначити загрози, які найбільш суттєво впливають на виявлені негативні довгострокові тенденції.

Водночас, щоб не допустити виникнення загроз податковій безпеці держави та забезпечити зростання її рівня, необхідно постійно проводити оцінювання, що обумовлює доцільність подальших досліджень щодо проведення моніторингу рівня податкової безпеки держави у практичній площині.

Ураховуючи зазначені рекомендації, можна сформувати структурну модель концепції податкової безпеки, яка повинна включати в себе поєднання таких інституцій, як:

- центр з координації заходів з державної безпеки, науково-технічної та інноваційної політики. Їх завдання – забезпечити належну реалізацію державної політики в науковій та інноваційній сферах. Відповідна структура формує основні завдання інноваційної політики, бере участь у формуванні державного замовлення на наукові дослідження, які сприяють економічному зростанню держави;

- державний науково-освітній сектор, що включає дослідні установи, інститути та лабораторії вузів, які здійснюють наукові дослідження центр недержавних суб'єктів забезпечення безпеки;

- центр інноваційної політики, що сприяє реалізації наукових досягнень у реальному секторі економіки;

- підприємницький сектор, що реалізує виробництво інноваційних товарів і послуг.

Систему взаємодії суб'єктів забезпечення податкової безпеки представлено на рис. 3.5.

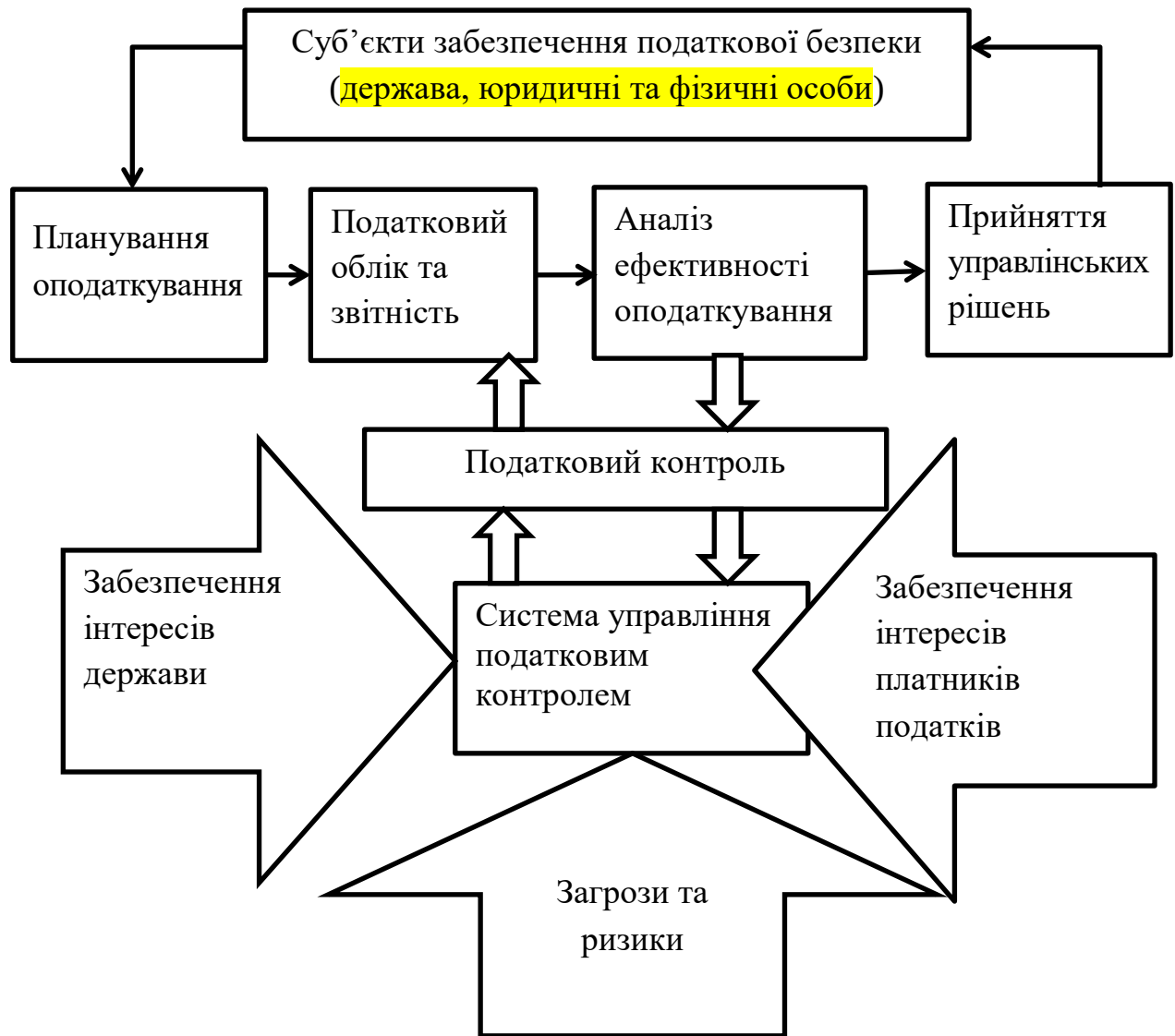


Рис. 3.5 Система взаємодії суб'єктів забезпечення податкової безпеки

Правові механізми забезпечення податкової безпеки мають складати систематизовану сукупність правових методів і засобів, які регулюють податкову систему і забезпечують захист всім учасникам податкових відносин у різних сферах соціально-економічного життя суспільства і держави на довгостроковий період. Дотримуючись класичної філософської традиції для теоретичного обґрунтування і осмислення концепції податкової безпеки, можна застосувати дві основні теорії об'єктивізму і суб'єктивізму, які дають підстави розглядати систему податкової безпеки в залежності від об'єкта і об'єктивних відносин або від правосвідомості окремого суб'єкта.

Основним напрямом правової методології податкової безпеки на сучасному етапі можна вважати податковий об'єктивізм, коли правові основи

податкових відносин розглядаються як владні відносини щодо встановлення і стягнення податків і зборів для здійснення функцій держави.

Особливістю податкового об'єктивізму є те, що він установлює прямий зв'язок податкових правовідносин з державними інтересами і визначається економічними і політичними факторами існування держави, не завжди порівнюючи забезпечення податкової безпеки держави з критеріями соціально-економічної справедливості. Аналогічний підхід міститься в позиції, яка представлена в «Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері» [116], де наявні відомості про те, що податкові правовідносини беруть участь у загальних відносинах, забезпечуючи податкову безпеку держави і абсолютизуючи державний правопорядок, установлюючи відповідальність за несплату податку, що максимально відповідає вимогам часу, а також конкретним економічним умовам. З іншого боку, податкові правовідносини, що впливають з імперативно встановлених державою, не мають певних орієнтирів щодо формально наявних умов, з погляду справедливості або необхідності, щодо соціально-економічних потреб громадян і існуючих відносин власності.

У зв'язку з цим, як альтернативний напрям правової методології податкової безпеки, доцільно розглядати податковий суб'єктивізм, який представляється як класична форма природно-правового мислення особистості, спрямована на захист примусово відчужуваного права приватної власності на користь держави. Посилення податкового суб'єктивізму на сучасному етапі пов'язане з поглибленням світових кризових явищ, які впливають на розвиток вітчизняної економіки.

У період дії правового режиму воєнного стану спостерігається різкий перехід від раціонально-економічного усвідомлення сутності податків як ресурсного чинника держави, до осмислення податків як загрози економічній безпеці та тяжкості податкових наслідків для бізнесу, від мотивації дотримання податкового правопорядку, з метою існування держави до самореалізації окремої особистості для фізіологічного виживання, актуалізуючи наявні ціннісні орієнтири і реально наявні соціальні умови справедливості і економічної реальності.

Основними стратегічними напрямками системи податкового регулювання, що закладено в концепції податкової безпеки, є:

- усунення подвійного оподаткування [81];
- забезпечення податкової безпеки господарюючих суб'єктів, які ведуть зовнішньоекономічну діяльність в іншій державі, за якої гарантується сприятливий податковий клімат, шляхом усунення податкової дискримінації;
- підвищення міжнародної комерційної активності, збільшення потоку капіталів між країнами при взаємовигідному співробітництві;
- декриміналізація міжнародних податкових відносин, за якої забезпечується свій податковий суверенітет за допомогою обміну інформацією між фіскальними органами і проведення попередніх розслідувань за наявності фактів ухилення від сплати податків;
- вирішення спірних питань оподаткування, що виникають між різними під час податкового адміністрування, на основі норм міжнародного права. Отже, вдосконалення організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, шляхом упровадження концепції податкової безпеки, дасть змогу покращити діяльність податкових органів і, у такий спосіб, вивести податкову систему держави на якісно новий рівень. Концептуальна модель інтеграції податкової безпеки в систему національної безпеки відображає цю взаємодію й може бути представлена таким чином (табл. 3.2): вона поєднує стратегічний рівень (доктрина та індикативна матриця ризиків), операційний рівень (єдина платформа е-аудиту, центр фінансової аналітики) і функціональний рівень (правові, соціально-комунікаційні та антикризові блоки), утворюючи єдину проактивну систему захисту економіки й фінансів країни.

Концептуальна модель інтеграції податкової безпеки в систему національної
безпеки України

Рівень	Підсистема / Елемент	Ключові суб'єкти / Інструменти	Функція / Очікуваний результат
Стратегічний	Доктрина національної безпеки	Президент, РНБО, Верховна Рада	Фіксує, що податкова безпека є ядром економічної безпеки та ресурсним фундаментом усіх інших секторів (оборона, інформаційна, енергетична, соціальна)
	Стратегія податкової безпеки	Кабінет Міністрів, Мінфін, Бюро економічної безпеки	Довгострокові цілі: стійке бюджетне наповнення, мінімізація тінізації, зниження частки “ризикових” секторів, інтеграція до міжнародних стандартів
	Індикативна матриця ризиків	РНБО + Мінекономіки	Щорічне встановлення «червоних ліній» макро- та мікроіндикаторів
Операційний	Єдина міжвідомча платформа е-аудиту	блокчейн-реєстр транзакцій, AI-сканер ризикових операцій	Своєчасне виявлення схем ухилення; автоматичний обмін даними ДПС-митниця-НБУ-СБУ
	Центр фінансової аналітики	Big Data-кластер, індекси податкової прозорості, прогнозні моделі	Оперативна оцінка загроз, формування сценаріїв реакції
	Механізм “єдиного вікна” для бізнесу	Кабінет платника 2.0, API-інтеграції банків та маркетплейсів	Зменшення транзакційних витрат, зростання добровільної дисципліни, легалізація обороту
Функціональний	Правовий блок	кодифікація термінів у ПКУ; гармонізація з BEPS, CRS, AML; кіберзахист	Єдина правова рамка, мінімізація колізій, підвищення довіри інвесторів і міжнародних партнерів
	Соціально-комунікаційний блок	дашборд «Куди йдуть мої податки»; Кабінет платника 2.0; освітні курси; онлайн-опитування	Зростання добровільної дисципліни, прозорість витрат бюджету, зниження соціальної напруги
	Антикризовий блок	податкові канікули, адаптивні ставки, протоколи кіберзахисту, резервний фонд ДПС	Гнучке реагування на шоки, збереження платоспроможності бізнесу, безперервність фіскальних функцій

Таким чином, розглядаючи податкову безпеку як невід’ємну складову національної безпеки, можна перейти від реактивного фіскального контролю до проактивного ризик-менеджменту, де кожен податковий індикатор слугує «датчиком» економічної та фінансової стійкості. Такий підхід дозволяє не лише гарантувати стабільне бюджетне наповнення, а й своєчасно виявляти та нейтралізувати економічні загрози, зміцнюючи економічну безпеку та конкурентоспроможність країни.

3.2 Інноваційна модель забезпечення податкової безпеки як стратегічного інструменту національної безпеки

Тривалий час в Україні складно домогтися стабільних податкових надходжень за рахунок підвищення збору податків та скорочення випадків їх несплати [69]. Такий фактор певною мірою є перешкодою до зменшення податкового навантаження, що могло б стати каталізатором розвитку бізнесу в Україні. Постійний дефіцит бюджетної сфери, своєю чергою, ускладнює шляхи оптимізації податкового регулювання. Тому необхідність поліпшення умов для платників податків є безумовним пріоритетом державної політики.

Водночас контроль за виконанням податкових обов’язків, який покладено на Державну фіскальну службу України, значною мірою залежить від політичної ситуації та економічних обставин у країні. З одного боку, фіскальні органи часто стають заручниками цих умов, з іншого – обмежені у впливі на законодавчу владу та вимушені оперативно адаптуватися до частих змін податкового законодавства. У зв’язку з цим актуальними залишаються такі невирішені проблеми:

- неповна легалізація доходів через наявні корупційні ризики;
- правові колізії в законодавстві;
- проблеми із системністю та прозорістю перерахування митних платежів;

- низький рівень довіри платників до податкових органів;
- недостатній рівень соціальної відповідальності бізнесу.

Усе це в сукупності створює бар'єри для досягнення конструктивного податкового компромісу між державою та бізнесом, що необхідний для формування стійкого податкового середовища. Для їх вирішення необхідно, по-перше, збільшити соціальну відповідальність у державному управлінні, а по-друге, створити прозорі умови для роботи суб'єктів владних повноважень. Такі прозорі умови, які можуть попередити виникнення загроз податкової безпеки, що пов'язані із людським фактором, слід мінімізувати. Це можна зробити шляхом інтеграції цифрових рішень у податкову систему. Оскільки поточні проблеми податкової системи України потребують інформаційно-аналітичного забезпечення, методологія якого наразі в умовах інформатизації суспільства, стрімко розвивається [40; 91; 139; 215], такий підхід буде особливо актуальним. Головні його сутність спрямована на застосування провідного світового досвіду, який знайшов своє закріплення. Крім того, враховуючи, що Податковим кодексом України (ПКУ) встановлено низку нормативних інструментів, що регламентують процеси інформаційно-аналітичного забезпечення податкової системи, зокрема:

- ст. 71. Визначення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу;
- ст. 72. Збір податкової інформації;
- ст. 73. Отримання податкової інформації контролюючими органами;
- ст. 74. Обробка та використання податкової інформації [106].

Можна стверджувати, що законодавець і так установив засоби інформаційного забезпечення, механізми здійснення та форми контролю над цими процесами. Залишається лише реалізувати таку потребу.

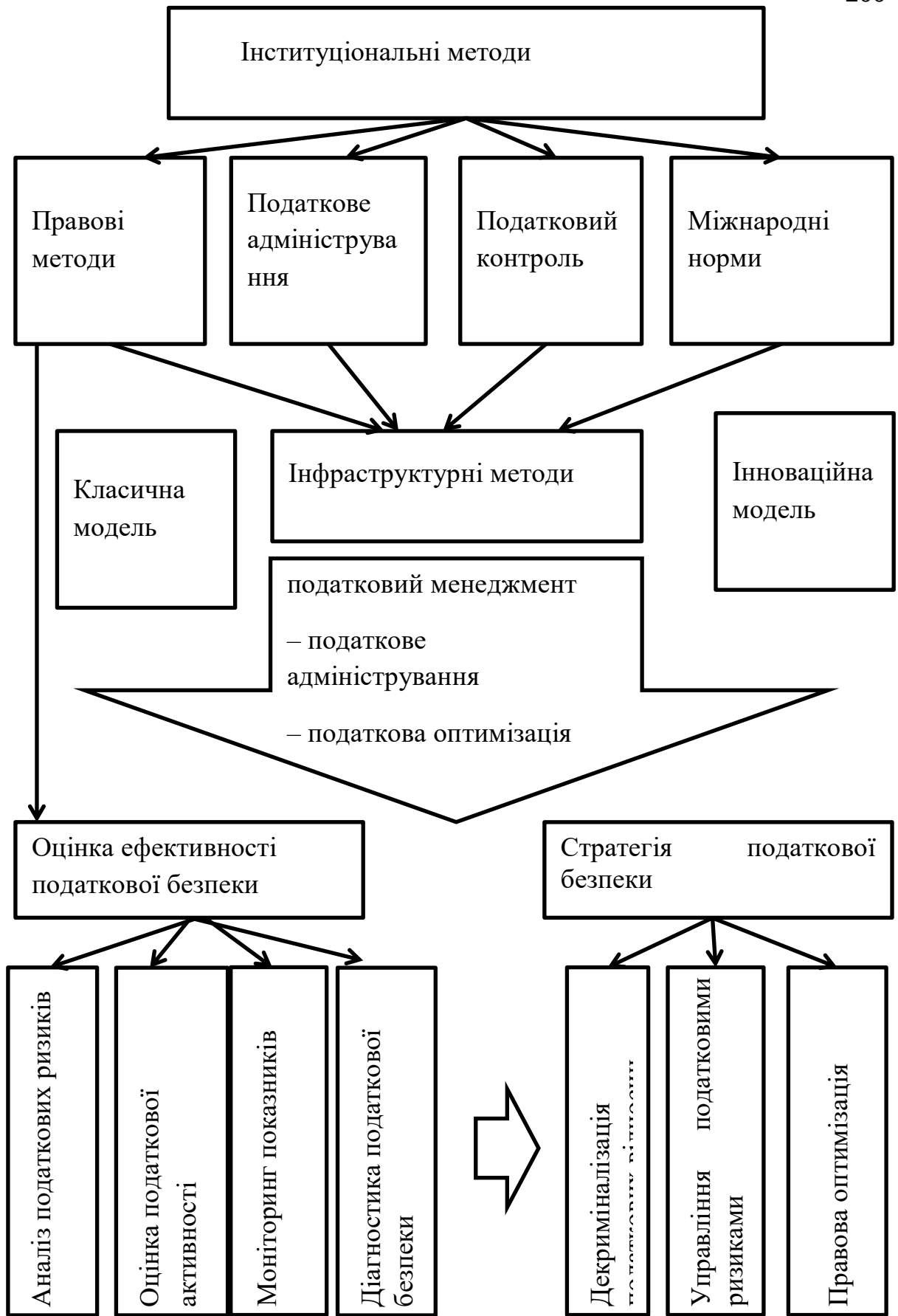


Рис. 3.6 Методологічна структура забезпечення податкової безпеки

Водночас можна відзначити і дискусійні питання щодо застосування цих норм, які можуть виникати у сфері отримання інформації (ст. 73 ПКУ). На відміну від багатьох інших розвинених країн світу, де у відповідних питаннях значною мірою бере участь громадянське суспільство, в Україні, здебільшого – це сфера діяльності державних органів, що робить інформатизацію податкових органів закритою від громадян та створює перешкоди на шляху до розвитку прозорості владних структур.

У зв'язку з викладеним, пропонується методологічна структура забезпечення податкової безпеки (рис. 3.6), яка дозволить системно підходити до вирішення зазначених проблем. Така структура передбачає інтеграцію податкової безпеки в ширший контекст національної безпеки, поєднуючи стратегічні, операційні та функціональні рівні управління. Вона охоплює інструменти ризик-менеджменту, індикативні матриці загроз, правові й цифрові механізми контролю, що дозволяють не лише підвищити ефективність адміністрування, а й забезпечити захищеність фінансово-економічного середовища України.

Відповідний аспект потребує особливої уваги з багатьох позицій, а його подальший науковий розвиток може бути корисним під час покращення умов для формування прозорих взаємовідносин бізнесу та держави.

Тому, з метою втілення задумів з інформатизації та цифровізації податкової системи, слід визначити напрями покращення процесів інформаційного забезпечення податкових органів і налагодження взаємодії з іншими державними структурами та громадянським суспільством. Для цього слід розробити модель інформаційного забезпечення податкової безпеки, яка дозволить вирішити вищезгадані проблеми.

З огляду на той факт, що оптимізація фіскальної політики є головним показником ефективності функціонування податкової служби, при оцінюванні роботи якої необхідно визначити, що саме є ефективністю, є підстави стверджувати, що ефективність роботи податкових органів виявляється у співвідношенні поставлених цілей та досягнутими результатами.

Роль такої системи інформаційно-аналітичного забезпечення податкової безпеки має вирішувати питання, що полягають у:

- визначенні критеріїв оптимізації податкового навантаження;
- поліпшенні рівня технічного забезпечення діяльності податкових органів та професіоналізму співробітників;
- покращенні взаємодії податкових органів з іншими контролюючими та правоохоронними органами;
- забезпеченні належної якості документів, що подаються платниками податків, через зворотній зв'язок між одержаними результатами від запропонованих реформ;
- збільшенні рівня правової культури платників податків та їх готовності до співробітництва з державними органами.

Усе це та багато інших не вирішених проблем обумовлює необхідність створити надійний податковий контроль державних органів. Саме такий контроль має бути застосований і до податкових органів з боку громадянського суспільства, що дозволить збільшити рівень довіри населення до суб'єктів владних повноважень та покращити їх взаємодію. У результаті значно мають зрости суми податків, не сплачених у результаті приховування податкової бази та зменшитися втрати підприємців від застосування схем податкової оптимізації.

Зважаючи на те, що недоліком оцінки контрольної діяльності податкових органів є в багатьох випадках людський фактор працівників податкових органів, запропоновану систему інформаційного забезпечення податкової безпеки можна віднести до таких, що сприяють установленню довірчих відносин між платниками податків та податковими органами. Цього можна досягти, шляхом автоматизованого нарахування податків, з урахуванням критеріїв економічної ефективності для країни та потреб самих платників податків. Відповідно така система має бути інтелектуальною, а саме здійснювати нарахування пільг та податків, з використанням штучного інтелекту. Це дасть змогу:

- застосовувати автоматизовані системи обчислення податків;
- синхронізувати час щодо перевірки виконання податкових обов'язків та звітності платників;

– уникнути зовнішніх ризиків (перерахунок податків, збільшення термінів урегулювання спірних питань тощо).

В іншому разі, людський фактор, що спричиняє значну кількість технічних помилок, може звести нанівець зручність для платників податків.

Іншим важливим питанням у процесі забезпечення податкової безпеки є те, що платники податків позбавлені можливості активно впливати на розрахунок податку, шляхом внесення поправок, надання додаткових даних, або навіть шляхом самотійного складання декларації. Це можна пояснити тим, що в Україні переважає «агентська» модель справляння податків: основні зобов'язання автоматично утримують і сплачують податкові агенти (роботодавці, банки), а сам платник подає декларацію лише у виняткових випадках, причому можливість її виправити обмежена короткими строками й штрафами; до того ж Податковий кодекс дозволяє контролюючому органу донараховувати податок непрямыми методами, або блокувати операції через електронні фільтри ще до того, як платник пояснить свої дані. Таким чином, разом із високим адміністративним тягарем і частими змінами законодавства, це робить платника переважно пасивним спостерігачем, а не активним учасником розрахунку власних податків.

Практичний аспект контролю податкових нарахувань свідчить про те, що окремі технічні помилки неминучі, а податкові органи не зможуть передбачити всі нюанси господарського життя платника податків [39]. Наприклад, зміна фізичного показника при обчисленні єдиного податку тощо.

Для уникнення таких проблем, мають бути створені максимально зручні механізми впливу на розрахунок податку, шляхом забезпечення можливості оперативного перегляду даних у режимі онлайн, із застосуванням різних сервісів, що дають змогу створити платнику віртуальний кабінет для забезпечення зручності внесення поправок у розрахунки.

Ще одним питання є незалежний контроль функціонування податкової системи та управлінських рішень з боку громадянського суспільства, оскільки важливо пам'ятати, що пересічний громадянин не може розглядатися як заробітчанин, найманий працівник або просто біомаса.

Відповідно до Конституції України кожен громадянин є роботодавцем, а усі вертикалі влади – це наймані працівники, які отримують платню з податків цих громадян, а також оцінюються громадянами на предмет їх ефективності.

Проте, на жаль, в Україні таке (правильне) розуміння не часто висвітлюється ЗМІ, і, багато хто вважає, що усе відбувається з точністю до навпаки – бізнесово-провладна еліта – роботодавець, а пересічний громадянин із незначним доходом – це працівник.

Однак згідно зі ст. 5 Конституції України – єдиним джерелом влади є народ [63], тому таку позицію слід завжди підкреслювати.

І у такий спосіб для необхідності реалізації програми з контролю та управління фіскальною політикою України, необхідно розробити комплекс організаційних, технічних та економічних заходів для забезпечення податкової безпеки, яка полягає в оптимальному співвідношенні податкового навантаження та інтересів бізнесу з залучення громадян України до інформаційно-аналітичних аспектів податкової діяльності, за рахунок створення єдиної соціальної платформи, з відкритим програмним кодом, яку неможливо буде зруйнувати та змінити під потреби бізнесово-політичних суб'єктів. Кожен громадянин має бути носієм цього інформаційного ресурсу, наприклад, з використанням технологій P2P, blockchain тощо.

Проаналізувавши вищезгадані потреби у створенні системи інформаційного забезпечення податкової безпеки, було розроблено її модель, в основі якої лежить алгоритм оптимізації прийняття рішень у сфері оподаткування (рис. 3.7), цифрова платформа для забезпечення інформаційно-комунікаційних потреб податкової безпеки, можливості контролю управлінських рішень у сфері державного управління. Однією із потреб інформаційного забезпечення є консолідація зусиль низки структур у системі державного управління, оскільки досить часто на перешкоді якісного контролю платників податків стає неузгодженість між ними. Це певною мірою гальмує якість контролю платників податку, збільшуючи цим ризик корупції та недобросовісного виконання податкових обов'язків як з боку платників податків, так і суб'єктів оподаткування.

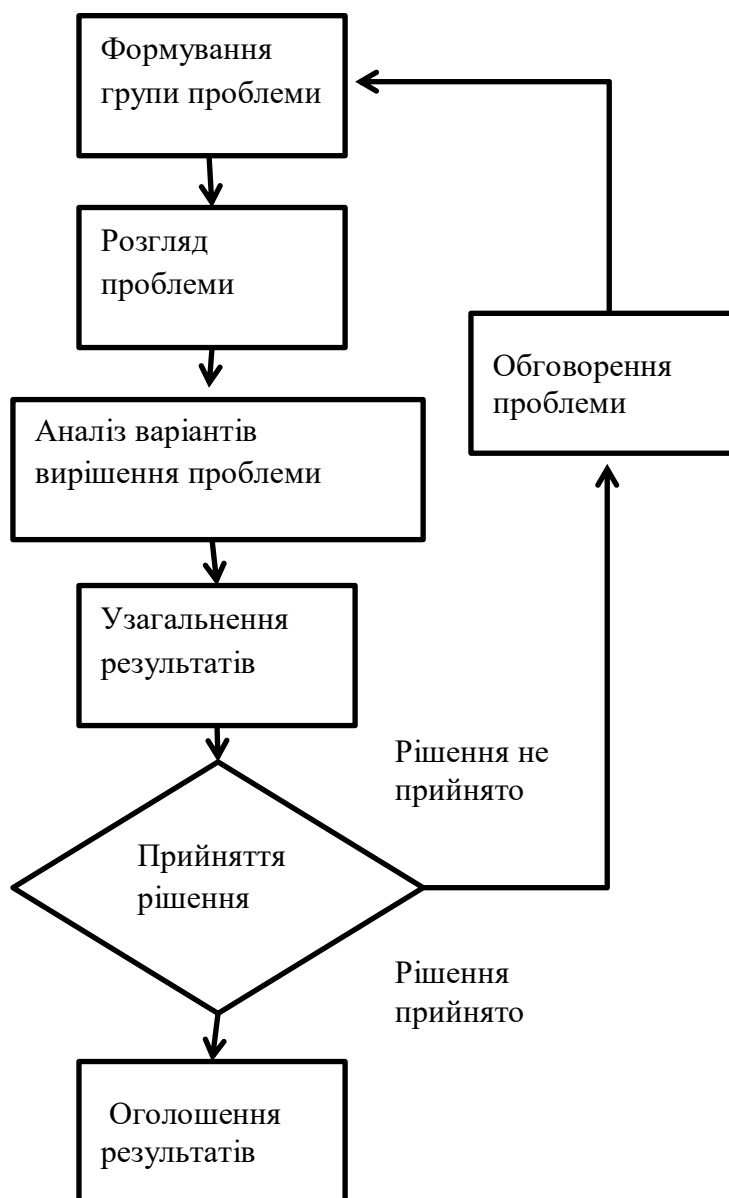


Рис. 3.7 Алгоритм оптимізації прийняття рішень у сфері оподаткування

Запропонована модель формує підхід до об'єднання зусиль податкових органів, служби фінансового моніторингу України, банківської системи, Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів та платників податків задля забезпечення податкової безпеки держави і платників податків.

Механізм реалізації такої взаємодії представлений у розробленому програмному додатку [91], де запропоновано шляхи інформатизації низки державних структур стосовно економічної активності платників податків. Водночас інформація, що надається для перевірки окремих транзакцій, є відома

тому ж платнику податків, що дозволяє зробити процес перевірки більш прозорим.

У такий спосіб відповідний механізм дасть змогу попередити зловживання службовими повноваженнями зі сторони державних органів, з одного боку, та порушеннями закону з боку платників податків, – з іншого.

Відповідна цифрова платформа дозволяє кожному із зазначених суб'єктів правовідносин отримувати інформацію щодо фінансових операцій платників податків, їх економічної діяльності, а також стану перевірок цих операцій вищезазначеними органами, в залежності від їх компетенції. Тому вона має не лише адміністративне спрямування, але й соціальне, де надаються безкоштовні послуги з оцінювання управлінських рішень у державному управлінні, тестується система громадського контролю податкової безпеки та оцінюється її рівень. Відповідно інформаційно-аналітичний аспект у державному управлінні має бути спрямований на консолідацію співпраці державних структур та громадянського суспільства.

Для втілення зазначеної платформи в діяльність податкових органів, з урахуванням особливостей українського суспільства, пропонується розширити норми ст. 73 ПКУ у сфері інформаційного забезпечення діяльності податкових органів. Зокрема, надати громадянам додаткові права в інформуванні податкових органів та створення окремих інформаційних ресурсів для накопичення, обробки та аналізу інформації щодо діяльності податкових органів.

Подальше її вдосконалення повинно розширювати можливості цієї платформи із застосуванням технологій P2P та blockchain, створити єдину, незалежну (технічно та фізично) від органів державної влади, народну платформу з обміну інформації, де мають міститися інформаційні ресурси, зокрема і з роботи податкових служб, де буде забезпечена можливість прийняття громадянських рішень (голосування, референдуми тощо).

Загальна структура запропонованої моделі представлена на рис. 3.8. Натомість структуру інформаційного забезпечення можна візуалізувати схематично (рис. 3.9).

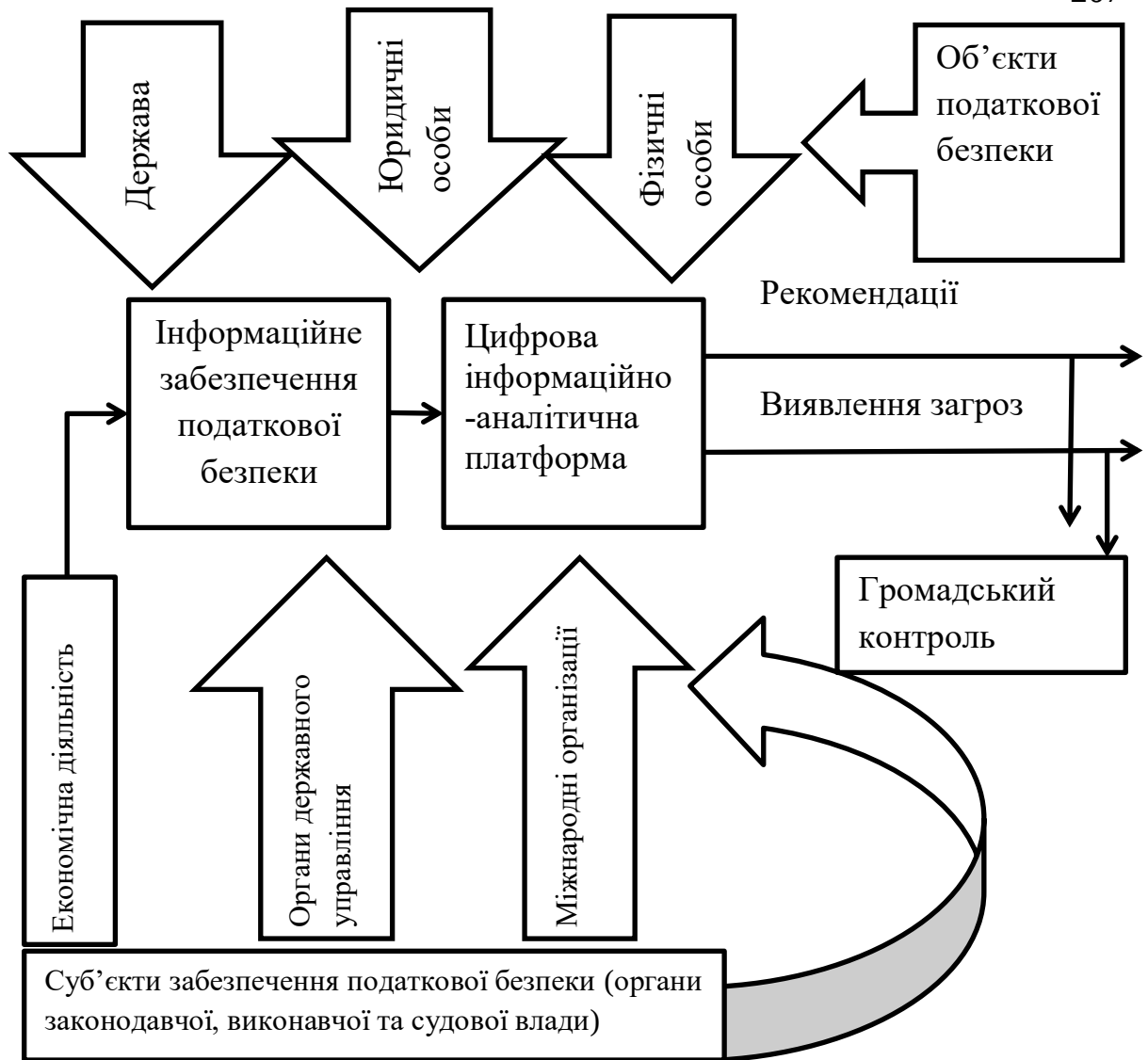


Рис. 3.8 Модель інформаційного забезпечення податкової безпеки

Слід відзначити цифрову платформу для контролю та взаємодії державних органів за веденням економічної діяльності, яка була розроблена з використанням веб-серверної технології (рис. 3.10). На схемі наведено логічну структуру веб-серверної цифрової платформи tax365. Її роботу починають користувачі, які через інтерфейс надсилають запити до веб-сервера; той, у свою чергу, приймає запити, обробляє їх і забезпечує двосторонній обмін даними з основною базою даних. Ця база зберігає актуальну інформацію про економічну діяльність і відповідає на звернення сервера, після чого результати повертаються користувачам.



Рис. 3.9 Структурні елементи системи інформаційного забезпечення податкової безпеки

Додатково передбачено резервну базу даних, що синхронізується з основною та забезпечує відмовостійкість: у разі збою головного сховища система автоматично перемикається на резервне, не перериваючи доступу ані веб-серверу, ані користувачам. Таким чином, схема демонструє безперервний обмін даними між усіма компонентами платформи, де веб-сервер виступає головним посередником між кінцевими користувачами й двошаровою системою зберігання даних.

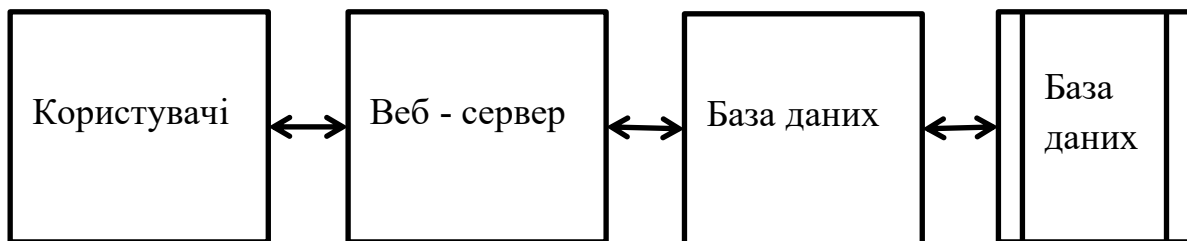


Рис. 3.10 Веб-серверна цифрова платформа tax365

Принцип роботи цієї платформи полягає в тому, щоб платник податків бачить власні транзакції, які можуть бути отримані з різних джерел і підтягнуті до веб-додатку. Натомість кожен користувач цієї платформи матиме окремий доступ до такої інформації, реєстрація якого пропонується перед початком користування додатком (рис. 3.11).

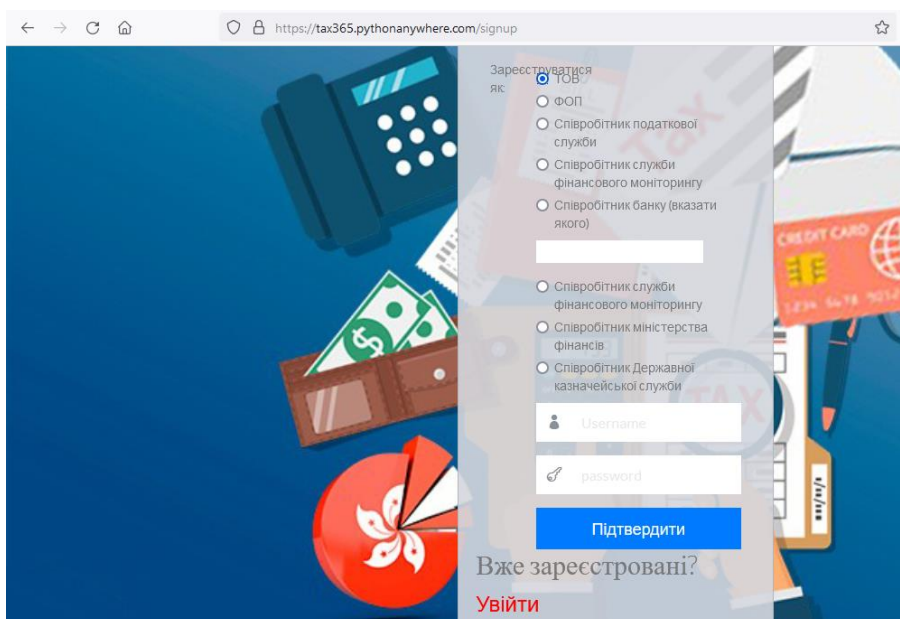


Рис. 3.11 Веб-інтерфейс сторінки для реєстрації додатку tax365 [1]

Кожен користувач цієї системи може мати інформацію щодо економічної діяльності, кількості перевірок, суб'єктів податкової діяльності, інших контролюючих органів. Відповідний додаток дасть змогу платникам податків та податковим органам контролювати взаємовідносини.

Отже, з огляду на окреслені проблеми, що стосуються вдосконалення механізмів забезпечення податкової безпеки, запропонована платформа (tax365) дозволить оптимізувати діяльність податкових органів та покращити механізм управління податковою безпекою. Водночас така платформа є складовою запропонованої моделі інформаційного забезпечення, застосування якої може покращити діяльність ДПС, роблячи її роботу більш прозорою та ефективною.

Таким чином, в умовах зростаючих економічних, політичних та кіберзагроз питання забезпечення податкової безпеки виходить за межі виключно фіскального адміністрування і набуває стратегічного значення для системи національної безпеки держави. Саме в цьому контексті запропонована інформаційна система tax365, заснована на алгоритмі оптимізації прийняття рішень у сфері оподаткування, розглядається не лише як інструмент удосконалення державного управління, а як складова частина архітектури економічної безпеки України, що є фундаментальним елементом національної безпеки.

По-перше, цифрова платформа tax365 створює новий рівень прозорості взаємодії між платниками податків, податковими органами, фінансовими установами та іншими контролюючими структурами. Це мінімізує ризики зловживань, підвищує якість контролю, дозволяє в режимі реального часу здійснювати аналіз фінансових операцій, відстежувати підозрілі транзакції та виявляти ризикові операції. Такі можливості критично важливі для своєчасного реагування на фінансові загрози як внутрішнього, так і зовнішнього походження.

По-друге, впровадження цієї системи посилює кіберзахист податкових даних та забезпечує безперервність виконання фіскальних функцій держави в

умовах надзвичайних ситуацій. Технічна реалізація за допомогою блокчейн-технологій, peer-to-peer протоколів та децентралізованої архітектури робить її стійкою до спроб злому, фальсифікації або втручання в інформаційний обмін. У період інформаційних воєн, гібридних загроз і масових кібератак це має критичне значення для безпеки держави.

По-третє, можливість участі громадськості у здійсненні моніторингу та податкового нагляду сприяє формуванню відповідальної податкової культури та довіри до податкових органів. Це підвищує рівень добровільної податкової дисципліни та дозволяє забезпечити соціально-економічну стабільність, що є пріоритетом національної безпеки.

По-четверте, запропонована система має адаптивну структуру, яка дозволяє інтегрувати її в міжвідомчі інформаційні платформи, забезпечуючи тим самим цілісне бачення стану податкової безпеки в режимі реального часу. Це відкриває можливості для оперативного прийняття рішень на рівні РНБО, Мінфіну, ДПС, СБУ та інших суб'єктів забезпечення національної безпеки.

Відтак запропонована інформаційна система виступає не лише інструментом цифровізації податкового адміністрування, але й стратегічною платформою для управління ризиками у сфері податкової безпеки. А її впровадження сприятиме не тільки стабілізації державних фінансів, але й загальному зміцненню національної безпеки України в сучасних умовах.

3.3 Впровадження моделі забезпечення податкової безпеки в механізми державного управління та архітектуру національної безпеки

Сучасні дослідження МВФ та ОЕСР показують, що інтеграція технологій Big Data, блокчейн-реєстрів і алгоритмів штучного інтелекту суттєво підвищує ефективність податкового адміністрування, знижує корупційні ризики й надає державі інструменти раннього попередження про економічні загрози. У цьому контексті податкову безпеку доцільно розглядати не лише як фіскальну

категорію, а як ключовий елемент економічної, а відтак і національної безпеки. Саме таку логіку втілює запропонована в роботі інформаційна система tax365.

Насамперед пропонується запустити платформу у двох економічно активних регіонах (наприклад, Київ і Львів). До реєстру транзакцій будуть підключені банки й підрозділи ДПС. Це дасть змогу в автоматичному режимі фіксувати щонайменше 80 % операцій ФОП і скоротити час камеральної перевірки майже удвічі.

Паралельно слід внести зміни до статті 17 Податкового кодексу, розширивши права громадян на подання електронних повідомлень про виявлені порушення податкового законодавства та зобов'язавши ДПС реагувати на них у чітко визначений строк (наприклад, 10 днів). Ці поправки мають бути гармонізовані з міжнародними стандартами BEPS, CRS та AML.

Система повинна пройти сертифікацію за стандартом ISO/IEC 27001 і щороку піддаватися незалежному тесту. Орієнтиром може бути відновлення повної працездатності протягом двох годин навіть після масштабної кібератаки.

На основі даних tax365 пропонується розробити інтегральний індекс податкового ризику, який щокварталу надходитиме до Ситуаційного центру РНБО. Якщо індекс перевищує встановлений поріг, автоматично формується міжвідомча група (ДПС, СБУ, НБУ) для вироблення антикризових заходів.

Потрібно запустити безплатні онлайн-курси для підприємців, відкрити дашборд «Куди йдуть мої податки» та проводити регулярні open-data-хакатони. Так держава підвищить добровільну дисципліну, зробить витрати бюджету прозорими та знизить соціальну напругу.

У співпраці Мінцифри та ДПС слід запровадити електронну акцизну марку для алкоголю, тютюну й пального. Це дасть змогу зменшити частку контрафакту принаймні на чверть протягом двох років і підвищити податкові надходження без збільшення ставок.

Упродовж перших двох років після запуску tax365 планується збільшити доходи бюджету на 1–1,2 % ВВП, зменшивши тіньовий сектор економіки приблизно на три відсоткових пункта, підвищивши рівень довіри до податкової

служби. Крім того, інтеграція платформи з аналітичними підрозділами РНБО преворить податкові дані на сенсори економічної й фінансової стійкості: держава отримає можливість негайно ідентифікувати загрози, пов'язані з масовими кібератаками, відтоком капіталу чи масштабними схемами ухилення від оподаткування.

У такому вигляді податкова безпека стає повноцінним інструментом зміцнення економічного суверенітету та, відповідно, національної безпеки України. Такий підхід дозволить імплементувати запропоновану в розділі 3.2 модель інформаційного забезпечення ДПС.

Сама система імплементатії представлена на рис. 3.12.

Зокрема, система дозволяє сформувати запит на проведення фінансової операції, що підлягає контролю. Такий запит автоматично перевіряється на наявність критеріїв ухилення від оподаткування та розсилається суб'єктам контролю. У разі виявлення критеріїв ухилення від оподаткування, зазначені суб'єкти будуть проінформовані автоматично про необхідність більш детальної перевірки. Роль додатку tax365 у цій системі характеризується винятково інформативними функціями, де кожен користувач має власний доступ до економічної інформації. Режим доступу, види інформації, періодичність інформування та багато інших видів інформаційних ресурсів можуть надаватися тим, чи іншим користувачам після узгодження такого регламенту на громадських слуханнях, окремими рішеннями виконавчої влади, на рівні підзаконних актів або навіть законів.

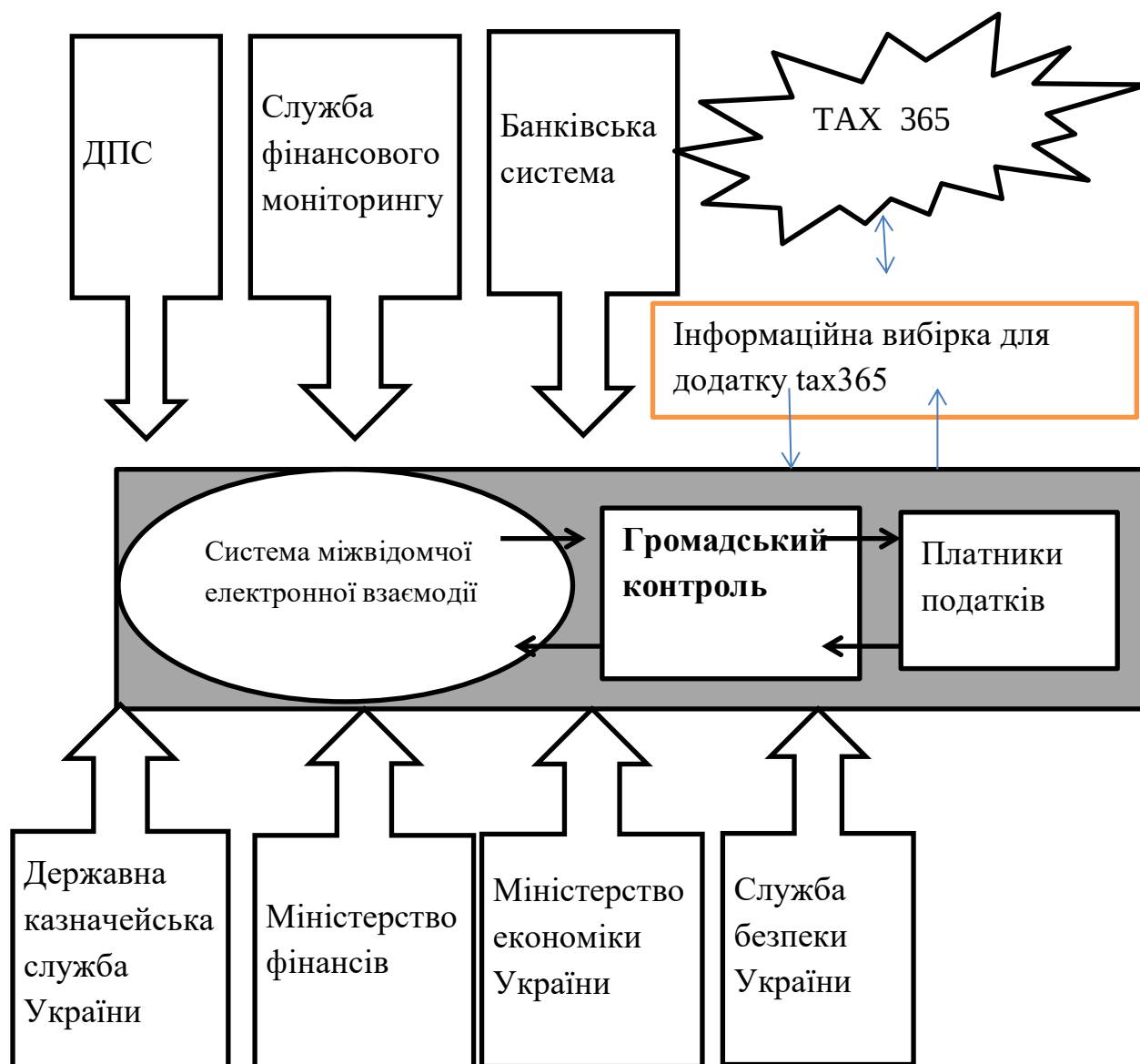


Рис. 3.12 Інформаційна платформа у системі міжвідомчої електронної взаємодії ДПС та суб'єктів національної безпеки

Завдання такої автоматизованої інформаційної системи та її основні функції, порядок забезпечення доступу, правовий статус, правила інформаційної взаємодії між платниками податків, податковими органами та іншими суб'єктами контролю та виявлення порушень податкового законодавства, а також взаємодія з іншими автоматизованими системами та базами даних можуть бути реалізовані в рамках єдиної інформаційної системи в Україні, що забезпечує контроль за діяльністю податкових органів, з одного боку, та платників податку – з іншого. У такий спосіб, з її допомогою, можуть бути вирішені наступні завдання:

- забезпечення відкритості податкових органів для платника податків, шляхом спрощення податкових взаємовідносин та переведення їх в електронний вигляд;

- створення єдиного інформаційного простору для взаємодії податкових органів, органів виконавчої влади та платників податків;

- контроль за дотриманням регламентних процедур податкового адміністрування, якості і терміни їх реалізації;

- зниження поточних витрат податкового адміністрування, передусім за рахунок створення і впровадження електронної системи масової обробки даних;

- удосконалення процедур інформаційної взаємодії з органами державної влади та місцевого самоврядування;

- забезпечення контролю над податковою діяльністю платника податків, шляхом створення єдиного і достовірного ресурсу, що містить всю інформацію про конкретного платника податків, а також дані, що дозволяють своєчасно виявляти ознаки ухиляння від сплати податків;

- забезпечення автоматизованого моніторингу діяльності податкової служби з боку керівництва податкових органів;

- зниження трудовитрат податкових органів на забезпечення міжвідомчого обміну інформацією, звільнення податкових органів від функцій з прийому, обробки і сортування даних, що надходять від інших відомств;

- зниження трудовитрат податкових органів на проведення додаткових розрахунків;

- перехід від кількісного до якісного аналізу податків, податкової бази.

До основних принципів побудови електронної системи контролю оподаткування можна віднести наступні:

- систематизація збору, зберігання і використання інформації при виконанні податковими органами своїх повноважень;

- надання інформації зовнішнім користувачам, а також виключення повторних запитів інформації;

- актуальність і достовірність інформації, що міститься в базах даних;

– відкритість для інтеграції з наявними державними та іншими інформаційними ресурсами, відомчими і міжвідомчими інформаційними системами на основі єдиної системи довідників, класифікаторів та єдиних стандартів інформаційної взаємодії.

До основних функцій запропонованої системи можна віднести:

– збір, систематизацію, обробку, зберігання даних та надання інформації;
– для забезпечення інтеграції з інформаційними системами органів державного управління, інформаційні ресурси можуть бути використані для прийняття управлінських рішень;

– централізоване ведення і надання доступу до реєстрів, довідників і класифікаторів, що використовуються в необхідних для виконання функцій, покладених на податкові органи, і прийняття управлінських рішень;

– забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень, зокрема з використанням засобів моніторингу, оцінки та контролю інформації, що міститься в інформаційних ресурсах податкових органів;

– забезпечення вільного доступу до нормативної, статистичної та аналітичної інформації в сфері державного управління в частині повноважень, покладених на Податкову службу України, за допомогою веб-порталу.

Інформаційна взаємодія такої системи може здійснюватися з використанням технічних і програмних засобів на підставі обміну електронними документами, що направляються учасниками інформаційної взаємодії. Вона може бути реалізована із дотриманням наступних вимог:

– захист інформації від незаконного втручання, знищення, модифікації, блокування, копіювання, поширення, інших неправомірних дій з моменту передачі цієї інформації;

– організація доступу до інформації в порядку, передбаченому законодавством України;

- фіксація дати, часу і учасників усіх дій і операцій, здійснюваних у рамках інформаційної взаємодії, а також можливість надання відомостей, що дають змогу відновити історію інформаційної взаємодії;

- негайне інформування учасників інформаційної системи про збої та порушення в її роботі;

- негайна реалізація заходів щодо усунення виявлених збоїв і порушень функціонування інформаційної системи.

Програмні засоби мають забезпечувати технічний захист інформації за допомогою:

- аутентифікації і авторизації користувачів;

- ведення електронних журналів обліку операцій, виконаних за допомогою технічних і програмних засобів, що дозволяють забезпечувати облік усіх дій з розміщення, зміни і видалення інформації, фіксувати точний час, зміст змін і відомості про користувача, який здійснив зміни;

- застосування засобів забезпечення безперебійного відновлення і дублювання інформації, що забезпечують можливість відновлення інформації;

- захисту інформації від несанкціонованого копіювання, поширення, знищення, модифікації, а також від інших неправомірних дій;

- збереження копій інформації та електронних журналів обліку операцій.

Технічні та програмні засоби мають забезпечувати:

- цілодобовий доступ до отримання і використання розміщеної інформації;

- авторизацію зареєстрованих в інформаційній системі користувачів, з використанням спеціалізованих засобів управління доступом;

- проведення регулярного моніторингу та доступності функцій інформаційної системи;

- можливість пошуку і отримання користувачами інформації;

- автоматизовану перевірку даних про платника податків за даними, що містяться в інформаційній системі, та негайне повідомлення про можливі порушення законодавства;

- можливість нарощування функціональних і технологічних можливостей в частині обсягів виконуваних завдань та адаптації до різних змін;

- можливість автоматизованої оцінки трудовитрат працівників податкових органів та суб'єктів контролю за дотриманням податкового законодавства.

З метою організації роботи з автоматизованою системою, мають бути:

- визначені уповноважені, що здійснюють роботу в електронній системі;
- призначені відповідальні технологи з метою комплексної організації впровадження технологічних процесів та здійснення внутрішнього контролю такої діяльності;
- забезпечено захист інформаційних ресурсів.

Питання імплементації запропонованої системи на нормативному та організаційному рівні диктують нові вимоги до системи державного управління загалом. Незважаючи на те, що проєкт цифровізації передбачає чимало серйозних змін щодо спрощення взаємодії громадян з державою, органів влади між собою, він не вирішує багатьох поточних проблем неефективності органів державної влади і не відповідає повною мірою на виклики цифрової трансформації.

Якщо для бізнесу цифровізація – це ключ до виживання на сучасних ринках, драйвер для підвищення конкурентоспроможності та збільшення прибутку, то для держорганів цифрова трансформація поки не очевидна.

Органи державного управління не борються за одержувачів державних послуг з приватними компаніями, адміністративні витрати не впливають на їх конкурентні переваги, а неефективність створюваних ІТ-сервісів не призводить держоргани до банкрутства. Тому цифрова трансформація має здійснити кардинальні зміни в організації роботи органів влади з використанням цифрових технологій та алгоритмів. Це своєрідний процес адаптації до нових умов діяльності, з урахуванням очікувань споживачів послуг та сервісів. Без системної трансформації управлінських процесів, без кардинальної перебудови роботи всього держапарату масштабної віддачі від цифровізації забезпечити не вийде.

Перш ніж проводити імплементацію моделі інформаційного забезпечення податкової безпеки, принципово важливо спершу окреслити цілі цифрової трансформації.

Для основних сфер держуправління можна запропонувати наступні цілі:

- скорочення витрат на діяльність державних органів – за рахунок оптимізації діяльності окремих служб;
- підвищення продуктивності праці держслужбовців при наданні держпослуг і здійсненні контрольної-наглядової діяльності за рахунок стандартизації та модернізації адміністративно-управлінських процесів;
- зниження вартості створення і адміністрування інформаційних ресурсів і систем за рахунок повторного використання інформаційних технологій та сервісів;
- підвищення ефективності бюджетних витрат на програмні заходи, які реалізуються органами влади за рахунок просування та стимулювання цифрових технологій у різних галузях економіки;
- підвищення рівня довіри громадян та бізнесу до органів влади.

Слід визначити пріоритетні напрями цифровізації для керівників окремих органів державної влади, наприклад, запровадження цифрового профілю керівника, де буде висвітлено його діяльність та здобутки. Він може являти собою короткий опис ключових цілей і пріоритетних завдань на певні періоди із обґрунтованими кінцевими ефектами, які може контролювати громадянське суспільство, а не лише самі органи влади. У зв'язку з цим, всі цілі, завдання та індикатори вимірювання якості державного управління повинні бути сформульовані зрозумілою і доступною для громадян мовою з відповідними текстовими, графічними та візуальними поясненнями.

Отож для імплементації моделі інформаційного забезпечення податкової безпеки необхідно наступне.

Організувати на постійній основі процес цифрового реінжинірингу структури та повноважень податкових органів. Для використання запропонованої інформаційної системи доцільно законодавчо закріпити

механізм, що забезпечує прив'язку повноважень органів виконавчої влади до інформаційних ресурсів.

Цифрову платформу, що забезпечить взаємодію між податковими та іншими контролюючими органами державної влади та платниками податків, мають забезпечувати високооплачувані галузеві професіонали, які повинні розуміти архітектуру державних інформаційних систем і особливості їх упровадження в діяльність органів влади.

У переліку їх функцій може бути допомога при встановленні зв'язку між держорганами і потенційними постачальниками ІТ-рішень.

Для підвищення ефективності витрат на інформатизацію, розробити та затвердити уніфіковану методику визначення вартості розробки і впровадження ІТ-рішень для державного сектора.

Перейти на платформний підхід для розвитку державних цифрових секторів. Портал державних послуг у перспективі необхідно розглядати як двосторонню платформу, на якій, з одного боку, знаходяться органи влади, згодом і інші учасники, а з іншого – фізичні та юридичні особи.

У такий спосіб система інформатизації податкової безпеки може об'єднувати органи державного управління та платників податку.

Кінцевою метою можна вважати створення повністю електронного процесу податкових відносин на всіх стадіях життєвого циклу. Крім того, на всіх етапах проведення економічних розрахунків з використанням платформи tax365, потрібно розвивати додаткові аналітичні сервіси, пов'язані з аналізом економічної діяльності платників податку, з метою виявлення критеріїв ухилення від сплати податків, або зловживання податковим законодавством.

Цифровізація податкової діяльності дасть змогу відмовитися від суб'єктивних рішень на рівні окремих держслужбовців, замінивши їх алгоритмами платформи.

У перспективі платформа tax365 може стати ключовим інструментом прогнозування для визначення оптимального податкового навантаження.

Перспективним буде також застосування «розумних» алгоритмів, наприклад, для вирішення завдань з проведення податкових перевірок.

Слід відзначити потенційну можливість інтеграції платформи tax365 з іншими державними структурами, подальшої оптимізації державних витрат, надання якісних сервісів.

Перевагою платформного підходу, порівняно з мережевим, є те, що на платформі і держслужбовець, і платник податку отримують прозорий і зрозумілий процес взаємодії, який передбачає оцінку якості результату такої взаємодії. Важливим результатом процесу платформізації податкової безпеки є накопичення великих даних про діяльність економічної активності.

Відповідно імплементація інноваційної моделі забезпечення податкової безпеки в системі державного управління може реалізуватися через діджиталізацію інформаційно-комунікаційних рішень, що на відміну від наявних моделей, забезпечить прозорість та злагодженість податкових відносин.

Це значною мірою виведе податкову систему зокрема та економічну безпеку країни загалом, на якісно новий рівень. Запропоновані заходи з упровадження інноваційної моделі забезпечення податкової безпеки дозволять збільшити ефективність діяльності податкових органів за рахунок попередження загроз та ризиків, шляхом їх виявлення, використовуючи засоби цифровізації та інформатизації.

Реалізація запропонованих заходів уможливить процес податкового адміністрування зробити більш прозорим, що дозволить збільшити рівень довіри платників податків.

Забезпечення громадянського контролю за роботою цифрової платформи tax365 дасть змогу виявити недоліки податкового адміністрування та забезпечить більш якісну взаємодію окремих державних інституцій та податкових органів.

Таким чином, у міру впровадження запропонованої інноваційної моделі, побудованої на основі цифрової платформи tax365, з'являється можливість не лише трансформувати податкове адміністрування, але й створити систему

проактивного фінансового контролю, яка забезпечує стабільність, прогнозованість і стійкість бюджетної політики. Запропонована система формує новий тип взаємодії між державою, бізнесом і суспільством — динамічну, прозору та цифрово орієнтовану.

Завдяки вбудованим інструментам контролю, моніторингу та аналітики, платформа може слугувати індикативною основою для оцінки загроз економічного характеру, виявляти ознаки фінансових зловживань на ранніх етапах, забезпечуючи єдину інформаційну картину для органів державної влади. У разі її інтеграції з іншими критичними платформами безпеки держави (наприклад, аналітичними структурами РНБО, Міністерства економіки, СБУ тощо), tax365 може набути статусу стратегічного інструмента управління економічною безпекою держави.

У результаті інформаційна система забезпечення податкової безпеки стає не лише технічним чи адміністративним рішенням, а перетворюється на інституціональний компонент національної безпеки, який дозволяє формувати, реалізовувати та контролювати фіскальну політику відповідно до сучасних викликів та загроз. Така інтеграція не тільки сприятиме підвищенню економічної стійкості країни, але й дозволить державі перейти до управління на основі даних, де податкові індикатори стають ключовими датчиками стану фінансової безпеки, соціального напруження та інвестиційної привабливості країни.

У довгостроковій перспективі це дає змогу перейти від реактивної до проактивної моделі державного управління, де податкова безпека розглядається як невід’ємна складова загальної архітектури національної безпеки.

Висновок до Розділу 3

У розділі проведено аналіз організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління, що дозволило запропоновано концепцію податкової безпеки, яка включає в себе

поєднання діяльності низки провідних інституцій у державі. Вона передбачає такі функції контролю податкової політики в державному управлінні:

- можливості проводити ефективну податкову політику;
- можливість здійснювати економічні заходи з невідкладних соціально небезпечних ситуацій, пов'язаних з податковими загрозами та ризиками;
- можливості надавати допомогу платникам податків, де наявна несприятлива економічна ситуація може негативно відбитися на економічних інтересах країни;
- можливості стабільно підтримувати відповідність діючих нормативів, що відповідають загальноприйнятим у світовій практиці, або затвердженим для окремих видів економічної діяльності, що дозволило б зберегти позитивну динаміку економічного зростання в Україні.

До основних загроз, які передбачені концепцією податкової безпеки, віднесено:

- зовнішні, що не залежать від діяльності платників податків;
- внутрішні, що виникають у результаті економічної діяльності;
- поточні;
- перспективні;
- ризики зміни податкових зобов'язань;
- ризики правового характеру.

Концепція розмежовує функції суб'єктів забезпечення податкової безпеки в країні, якими виступають органи державного управління, описує шляхи покращення економічного, політичного, організаційного, соціального та інноваційного потенціалу країни, забезпечує прозорість роботи органів державного управління, унеможливорюючи випадки зловживання владою, що дасть змогу покращити діяльність податкових органів і, у такий спосіб, вивести податкову систему країни на якісно новий рівень. Це дозволить розширити дію механізму забезпечення податкової безпеки з зокрема та збільшити можливості для подальшого розвитку податкової системи загалом.

Запропоновано концепцію податкової безпеки в умовах воєнного стану, що, на відміну від звичайних умов, враховує специфіку кризового періоду, зокрема необхідність оперативного реагування на зміни у внутрішньоекономічному та зовнішньополітичному середовищі. Концепція передбачає адаптацію податкової системи до нових викликів, таких як значне скорочення доходів бюджету, зростання витрат на оборону та соціальну підтримку, а також зменшення податкового навантаження на бізнес для забезпечення його стійкості.

Особливу увагу приділено розробці механізмів моніторингу ризиків, які виникають в умовах воєнних дій, таких як тінізація економіки, ухилення від сплати податків та втрата частини податкової бази через тимчасову окупацію територій. Концепція включає заходи з посилення контролю за виконанням податкових зобов'язань, інтеграцію сучасних інформаційних технологій для автоматизації процесів адміністрування податків та створення прозорої системи податкових відносин.

У зв'язку з необхідністю контролю та управління фіскальною політикою, розроблено інформаційно-організаційно-технічну модель забезпечення податкової безпеки, яка полягає в інформаційному забезпеченні податкової діяльності, за рахунок створення єдиної соціальної платформи, з відкритим програмним кодом, в основі якої лежить алгоритм оптимізації прийняття рішень у сфері оподаткування, можливості громадянського контролю управлінських рішень та покращення комунікативних можливостей органів державного управління.

Запропоновані шляхи імплементації моделі забезпечення податкової безпеки через створення єдиної цифрової платформи інформаційно-аналітичного спрямування, можуть бути використані в процесі оптимізації комунікаційних можливостей органів державного управління та платників податку. Такий підхід дасть змогу поліпшити процеси формування цифрових податкових відносин, а також зробить їх більш відкритими та контрольованими з боку громадянського суспільства.

Запропонована модель має потенціал стати інфраструктурною основою стратегічного планування у сфері національної безпеки, зокрема в її економічному, соціальному та фінансовому вимірах. Завдяки інтеграції алгоритмів штучного інтелекту, автоматизованого аудиту, цифрових реєстрів і механізмів громадського контролю, вона здатна підвищити рівень прозорості, підзвітності та ефективності державного управління. Такий підхід забезпечить системне виявлення внутрішніх і зовнішніх загроз, а також створення сприятливих умов для сталого розвитку в умовах як стабільного функціонування економіки, так і в умовах воєнного стану. Водночас цифровізація податкової діяльності дасть змогу відмовитися від суб'єктивних рішень на рівні окремих держслужбовців, замінивши їх алгоритмами платформи, що значно збільшить рівень податкової безпеки зокрема та економічної безпеки країни загалом.

Результати, одержані у розділі, висвітлено у наступних працях:

1. Наumenko K. V. Пропозиції щодо вдосконалення інформаційно-аналітичної складової податкової безпеки в державному управлінні. *Stredoevropsky vestnik pro vedu a vyzkum*. 2020. № 2 (63). С. 77–82. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/24814.pdf>.
2. Наumenko K. V. Шляхи забезпечення податкової безпеки держави. Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 8 жовтня 2020 р.). Київ, 2020. С. 51–54.
3. Naumenko K. V. Methods of public administration of civil society. *Публічне урядування*. 2019. № 2 (17). С. 217–226. DOI: <https://doi.org/10.32689/2617-2224-2019-17-2-217-226>.

ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено та здійснено нове вирішення наукового завдання, яке полягає у обґрунтуванні інституціональних засад державної політики та вдосконаленні механізмів державного управління у сфері податкової безпеки України в умовах загроз, ризиків та небезпек.

За результатами дослідження сформульовано низку нових теоретичних та практичних положень, висновків і рекомендацій, зокрема:

1. Здійснено систематизацію наукових напрацювань, спрямованих на формування ефективних механізмів здійснення державної політики у сфері

податкової безпеки. Визначено, що податкова безпека являє собою набір індикаторів, що характеризують стан захищеності економічної системи країни та підприємств, які працюють на певній території. Дослідження довело, що, зважаючи на широке коло підходів до визначення механізмів забезпечення податкової безпеки, недостатньо висвітлена та науково опрацьована методологія оцінювання індикаторів податкової безпеки, засоби оцінювання потенційних та реальних, критичних та не критичних загроз і ризиків. Це стосуються як системи податкової безпеки держави, так і податкової безпеки підприємств, а також системи економічної безпеки держави загалом.

2. Уточнено сутність поняття податкової безпеки у сфері державного управління в частині визначення змістовно-інституціонально-функціональної сутності цього явища, що дозволило визначити його як стан захищеності держави та платників податків, за умов забезпечення їх економічних інтересів, шляхом оптимізації податкових відносин, які спрямовані на:

- залучення економічного потенціалу в країну;
- стимулювання бізнесової діяльності;
- збільшення надходжень до державного бюджету не лише в поточний момент, а й у перспективі.

3. Аналіз сучасних механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в Україні виявив, що недосконалість податкового законодавства допускає неоднозначне трактування деяких норм закону у сфері податкової діяльності. Зважаючи на те, що в Україні діє єдиний кодифікований нормативно-правовий документ – Податковий кодекс України, питання оподаткування також регулюється ще й окремими підзаконними нормативно-правовими актами, указами Президента, постановами й розпорядженнями Кабінету Міністрів України. Крім того, зустрічаються розбіжності та неоднозначні тлумачення окремих положень та дефініцій, визначених у законах та підзаконних нормативно-правих актах. Усе це негативно впливає на виконання податкових зобов'язань платниками податків, а також і на роботу співробітників податкової служби. Відсутність єдиного незалежного інформаційного забезпечення

держслужбовцями ДПС, як уніфікованого інструменту, який би дозволив значно скоротити та оптимізувати роботу податкових органів, шляхом налагоджування електронної взаємодії між ними, значно сповільнює роботу служби та створює окремі перешкоди у сфері її взаємодії з іншими суб'єктами податкової політики. Водночас надмірне податкове навантаження через значну кількість податків та зборів відлякує потенційних інвесторів та сприяє відтоку капіталів з України, у такий спосіб стримуючи розвиток вітчизняного бізнесу, що є суттєвою загрозою податкової безпеки. У результаті аналізу встановлено, що сучасний стан податкової безпеки в Україні потребує вирішення наступних питань:

- попередити відтік вітчизняного капіталу через нераціональні пільгові та інші регульовані системи оподаткування;
- оптимізувати податкове навантаження у такий спосіб, щоб платники могли ефективно розширювати свою економічну діяльність;
- спрощена система оподаткування потребує ретельного «очищення» від зловживань. Для її ефективної реалізації необхідні антиофшорні новації плану BEPS, який відкриває моральне право для поживавлення такої роботи.

Наявними загрозами податкової безпеки залишаються випадки заниження обсягу річного доходу до граничного показника для уникнення переходу із спрощеної на загальну систему оподаткування. Це натомість сприяє приховуванню частини виручки від реалізації товарів із використанням готівкових розрахунків, без використання касових апаратів.

Усе це та чимало інших податкових ризиків виникають через відсутність єдиної, уніфікованої системи е-аудиту в Україні. Тому вдосконалення вже наявної системи дасть змогу виявляти переважну частину ризиків ще до перевірки, а також сприятиме прискореному та спрощеному здійсненню процедури аналізу даних бухгалтерського обліку платників.

4. Аналізу європейського досвіду забезпечення податкової безпеки в системі державного управління довів, що механізми забезпечення податкової безпеки Європейського Союзу мають різні форми реалізації. Так, фізичні та юридичні особи можуть піддаватися подвійному оподаткуванню, або нести додаткові збитки,

пов'язані з різними підходами до податкового адміністрування. Тому питання податкової безпеки торкається не лише держав учасниць, а й платників податків.

Ключовими принципами забезпечення податкової безпеки Європейського Союзу є:

- усунення дискримінації та подвійного оподаткування;
- запобігання зловживанням податковими правами;
- зниження витрат, пов'язаних з оподаткуванням доходів у різних податкових юрисдикціях.

Процес координації податкових систем держав-членів ЄС покликаний, передусім, забезпечити єдність внутрішнього ринку ЄС, шляхом оптимізації як економічних процесів, так і оптимізації податкової політики зокрема.

5. У результаті оцінювання механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління в США виявлено ефективність механізмів забезпечення податкової безпеки, яка досягається завдяки гнучкій системі оподаткування, з можливостями введення додаткових податкових пільг, які зменшують за потреби ставку податку, що сприяє вирішенню питань платників податків з боку держави, у поєднанні із суворою системою контролю за дотриманням податкових законів. Це надає США дієві інструменти в регулюванні рівня податкової безпеки.

Податковий демпінг, який іноді застосовується в США, можна вважати ефективним інструментом залучення інвестицій та покращення економічного потенціалу. Водночас недоотримання до федеральних бюджетів податків під час таких заходів негативно вплинуло на державні видатки, що мало місце і для їх критики.

Однак, з огляду на інерційність економічних процесів, збільшення виробництва тягне за собою і збільшення інших сфер економічної діяльності, тому зменшення податкового навантаження має бути економічно обґрунтованим як на стадії податкових очікувань, так і в довгостроковій перспективі.

6. Запропоновані вдосконалення організаційно-правових механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління дали змогу

розробити концепцію податкової безпеки, яка включає в себе поєднання діяльності низки провідних інституцій у державі. Вона передбачає наступні функції контролю податкової політики в державному управлінні:

- можливості проводити ефективну податкову політику;
- можливість здійснювати економічні заходи з невідкладних соціально небезпечних ситуацій, пов'язаних з податковими загрозами та ризиками;
- можливості надавати допомогу платникам податків, де наявна несприятлива економічна ситуація може негативно відбитися на економічних інтересах країни;
- можливості стабільно підтримувати відповідність діючих нормативів, що відповідають загальноприйнятим у світовій практиці, або затвердженим для окремих видів економічної діяльності, що дозволило б зберегти позитивну динаміку економічного зростання в Україні.

До основних загроз, які передбачені концепцією податкової безпеки, віднесено:

- зовнішні, що не залежать від діяльності платників податків;
- внутрішні, що виникають у результаті економічної діяльності;
- поточні;
- перспективні;
- ризики зміни податкових зобов'язань;
- ризики правового характеру.

Концепція розмежовує функції суб'єктів забезпечення податкової безпеки в країні, якими виступають органи державного управління, описує шляхи покращення економічного, політичного, організаційного, соціального та інноваційного потенціалу країни, забезпечує прозорість роботи органів державного управління, унеможливорюючи випадки зловживання владою, що дасть змогу покращити діяльність податкових органів і, у такий спосіб, вивести податкову систему країни на якісно новий рівень. Це дасть змогу розширити дію механізму забезпечення податкової безпеки зокрема та збільшити можливості для подальшого розвитку податкової системи загалом.

7. Розроблено модель інформаційного забезпечення податкової безпеки, яка полягає в інформаційному супроводі податкової діяльності шляхом створення єдиної інформаційної платформи, в основі якої лежить алгоритм оптимізації прийняття рішень у сфері оподаткування, можливості громадянського контролю управлінських рішень та покращення комунікативних можливостей органів державного управління. Запропонована модель розглядається як складова частина системи національної безпеки, оскільки підвищує прозорість та ефективність фінансового управління, сприяє запобіганню фінансовим зловживанням та зміцнює економічну стійкість держави.

8. Обґрунтовано доцільність використання інформаційно-організаційно-технічної моделі забезпечення податкової безпеки як стратегічного інструмента в системі національної безпеки держави. Імплементація цієї моделі в організаційно-правову сферу дозволить не лише оптимізувати податкові взаємовідносини, а й підвищити рівень стійкості держави до внутрішніх і зовнішніх фінансових загроз. Запровадження розробленої цифрової платформи tax365 забезпечує ефективну комунікацію між органами державного управління та платниками податків, сприяє прозорості податкових процесів і підвищує рівень довіри з боку громадянського суспільства.

Цифровізація податкової діяльності дозволяє мінімізувати вплив людського фактора на процеси прийняття рішень, унеможливорює маніпуляції та зловживання владою, забезпечуючи неупереджене, алгоритмічно кероване адміністрування податків. Такий підхід підвищує не лише ефективність податкової політики, а й зміцнює фінансову й економічну безпеку держави як базовий компонент національної безпеки, створюючи передумови для стабільного розвитку та протидії загрозам в умовах воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизована система оцінювання рівня податкової безпеки. URL: <http://tax365.pythonanywhere.com/>.
2. Barclays plc. Barclays PLC Q1 2018 Results Announcement [PDF document]. – London, 2018. – Available at: https://home.barclays/content/dam/home-barclays/documents/investor-relations/ResultAnnouncements/2018Q1/26042018_Q1_Results_Announcement.pdf (accessed 10 June 2025).
3. Аксюков С. М. Оптимізація податкової системи України на шляху до економічного розвитку. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 10. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1007#>.
4. Аналіз основних положень законопроекту 2284. URL: https://aeaep.com.ua/wp-content/uploads/2020/08/USAID-FST-2284-schemes_Ukr_2020_08_10.pdf.
5. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. Київ: Лілея, 2004. 300 с.
6. Executive Office of the President. Big Data Across the Federal Government [Fact sheet]. – Washington, 2015. – Available at: <https://obamawhitehouse.archives.gov/the-press-office/2015/12/04/fact-sheet-big-data-across-federal-government>.
7. Fryer, T. Five Examples of How Federal Agencies Use Big Data [Online article]. – Washington, 25 February 2015. – Available at: <https://www.businessofgovernment.org/blog/five-examples-how-federal-agencies-use-big-data>.
8. Баранецька О., Мартинюк В. Національні інтереси України в сфері фіскальної безпеки. Наука молода. 2008. № 9. С. 83–87.
9. Баранов С. О. Тіньова економіка: сутність, причини, соціально-економічні наслідки та шляхи подолання в Україні. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2015. № 3. С. 47–55.

10. Барановський О. І. Податкова безпека: сутнісний вимір. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2017. №. 1. С. 7–24.
11. Барановський О. І. Фінансова безпека: монографія. Київ: Фенікс, 1999. 338 с.
12. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. 759 с.
13. Olikhovskiy, V. Conceptual Basis of the State's Tax Security Model [PDF document]. – Lviv, 2020. – Available at: <https://ejournals.vdu.lt/index.php/mtsrbid/article/download/1325/1415> (accessed 10 June 2025).
14. Baumohl, B. The Secrets of Economic Indicators: Hidden Clues to Future Economic Trends and Investment Opportunities [Book]. – Upper Saddle River, NJ: FT Press (Pearson), 2012. – 496 p. – Available at: https://www.academia.edu/8433051/Secrets_of_Economic_Indicators.
15. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. С. 242–245.
16. Боднар І. Р. Інформаційна безпека як основа національної безпеки. Mechanism of Economic Regulation. 2014. № 1. Р. 68–75.
17. Бойко О. Я. Специфіка податкових систем України і країн Європейського Союзу та їх порівняльний аналіз. Ефективність державного управління. 2016. Вип. 4. С. 322–328.
18. Парсонс, Талкотт. Соціальна система. Лондон: Routledge & Kegan Paul, 1951.
19. Буркальцева Д. Д. Інституціоналізація системи забезпечення економічної безпеки України: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.03; Н.-д. екон. ін-т. Київ, 2014. 38 с.

- 20.Буряченко А. Є. Податкове навантаження та податкова політика держави / НДІ фіскальної політики Наука оптимальних податкових рішень. URL: <https://www.ndifp.com/1175/>.
- 21.Бусарева Т. Г. Міжнародні інвестиційні процеси і гармонізація національних податкових систем: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.02; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2013. 19 с.
- 22.Organisation for Economic Co-operation and Development. Statutory Tax Rates on Dividends, Interest and Capital Gains: The Debt-Equity Bias at the Personal Level [PDF document]. – Paris: OECD, 2018. – (OECD Taxation Working Papers; № 34). – Available at: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2018/02/statutory-tax-rates-on-dividends-interest-and-capital-gains_1746a468/1aa2825f-en.pdf.
- 23.Валігура В. А. Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні орієнтири: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 289 с.
- 24.Варналій З. С. Економічна безпека: навчальний посібник. Київ: Знання, 2009. 647 с.
- 25.Kasianenko, L. M., Kolomiets, P. V., Popovych, O. V. The Rule of Law as a Fundamental Principle of the Concept of Legal Regulation of Tax Security of Ukraine. – Kyiv, 2021. – Volume 39, Issue 6. – Available at: <https://doi.org/10.25115/eea.v39i6.5152>.
- 26.Виклюк М. І. Визначення суті податкової безпеки на основі застосування TRID-підходу. – Економіка. Фінанси. Право, 2017, № 4, с. 42–44. – Режим доступу: https://www.economy.in.ua/pdf/4_2017/11.pdf.
- 27.Виклюк М. І. Економічний зміст податкової безпеки та її складові. Світ фінансів. 2013. № 3. С. 126–134.
- 28.Виклюк М. І. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик / М. І. Виклюк, В. В. Гресик //

- Інноваційна економіка. - 2013. - № 5. - С. 242-246. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_5_62
29. Волошин В. І., Каркавчук В. В. Системний підхід до аналізу та забезпечення фінансової безпеки підприємства. Проблеми розвитку зовнішньоекономічних зв'язків та залучення іноземних інвестицій: регіональний аспект: сб. науч. тр. Донецьк: ДонНУ, 2012. С. 73–77.
 30. Гетьман К. О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. Проблеми законності. 2015. Вип. 129. С. 188–198.
 31. Глазов О. В. Національна безпека: сутність, ознаки, концепція та геополітичні чинники. Наукові праці. Політологія. 2011. Т. 155. №. 143. С. 42–46. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdupol_2011_155_143_10.
 32. Гнибіденко І. Ф. та ін. Соціальна безпека: теорія та українська практика. Київ: КНЕУ, 2008. 292 с.
 33. Голіков С. С. Сутність податкової безпеки. Економічна наука. 2015. № 9. С. 129–132. – URL: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=3313&i=29>
 34. Голяш І. Д., Романів С. Р., Черешнюк О. М. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. Гроші, фінанси та кредит. 2018. № 18. С. 309–313.
 35. Skrzypek-Ahmed, S., Zientarski, P., Paździor, A., Choroszczak, J., & Barwiak, P. Tax Optimisation in the Tax Risk Management Process: Tax-Legal Analysis and Selected Managerial Issues [Article]. – Józefów, Poland, 2024. – Available at: <https://www.jomswsge.com/pdf-186213-107593>.
 36. Hanlon, M., Heitzman, S., & Saavedra, D. Tax Risk and the Cost of Equity Capital [Article]. – [s.l.], 2012. – Available at: https://www.researchgate.net/publication/255858171_Tax_Risk_and_the_Cost_of_Equity_Capital.
 37. Гошовська В. В. Особливості інформаційного забезпечення обліку та податкової звітності з фіксованого сільськогосподарського податку в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2013. № 4. С. 3–5.

38. Грачов О. В. Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. Економічна безпека: вісник економіки транспорту і промисловості. 2010. № 29. С. 86–87.
39. Декларування прибутку за півріччя 2019 р.: ТОП виявлених помилок. Податковий вісник. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100014023-deklaruvannya-pributku-za-pivrichchya-2019-r-top-viyavlenikh-pomilok>.
40. Деменко О. Є. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2013. № 1. С. 144–151.
41. Державна податкова служба України. Відомості про електронні системи. URL: <https://tax.gov.ua/elektronna-zvitnist/>.
42. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2009. 312 с.
43. Дикань В. Л. Концепція інноваційного розвитку економіки України. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2015. №. 52.
44. Дячек С. М., Легенчук Ю. О. Оцінка рівня фінансової безпеки держави: проблеми та шляхи вирішення. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. 2013. № 2. С. 219–226.
45. Yermoshenko, N. N. Defining a Threat to National Interests in the Financial-Credit Sphere. *Ekonomika Ukrainy (Economy of Ukraine)*. 1999, No 1, pp. 4–12.
46. Єдинак В. Ю. Світовий досвід розв'язання проблеми забезпечення економічної безпеки. URL: <http://firearticles.com/derzhavnereguluvannyaec>.
47. Єфименко Т. І. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи: монографія / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 492 с.

48. Журба О. С. Соціально-економічні засади формування системи міжбюджетних відносин в Україні: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.01; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2007. 212 с.
49. Закон України Про національну безпеку України (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 31, ст. 241) {Із змінами, внесеними згідно із Законами № 522-IX від 04.03.2020, ВВР, 2020, № 34, ст. 241 № 808-IX від 17.07.2020 № 912-IX від 17.09.2020 № 1357-IX від 30.03.2021}. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#Text>.
50. Заплатинський В. М. Логіко-детермінантні підходи до розуміння поняття «Безпека». Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Фізичне виховання, спорт і здоров'я людини / [редкол.: П. С. Атаманчук (відп. ред.) та ін.]. Кам'янець-Подільський: Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка, 2012. Випуск 5. С. 90–98.
51. Тарашенко В. А. Податкова безпека як складова економічної безпеки України. Український економічний часопис. – 2024. – № 6. – С. 153–157. – DOI: 10.32782/2786-8273/2024-6-25. – Режим доступу: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/492>.
52. Іванов Ю. Б., Бережна Ю. В. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення. Економіка розвитку. 2010. № 2 (54). С. 9–11.
53. Ільяшенко В. А. Державна податкова політика як механізм регулювання національної економіки: дис. докт. екон. наук: 08.00.03. Запоріжжя, 2014. 360 с.
54. Інформаційно-аналітичне забезпечення економічної безпеки машинобудівних підприємств з використанням інструментів конкурентної розвідки: дис. канд. ек. наук: 08.00.04. Київ, 2015. 272 с.
55. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2012. № 37. С. 35–40.

56. Калантай А. М. Роль і місце фінансової безпеки в контексті національних інтересів. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2012. № 1. С. 143–153.
57. Калач Г. Фінансова безпека держави в умовах глобалізації. Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. 2004. Вип. 4 (26). С. 115–120.
58. Кашин В. А. Податкова система: як її зробити більш ефективною? Фінанси. 2008. № 10. С. 5–9.
59. Квашук Д. М., Підлужний В. В. Діагностика захворювань рослин з використанням технологій розпізнавання образів в системі економічної безпеки фермерських домогосподарств. Ефективна економіка. 2019. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7137>.
60. Козаченко А. В., Пономарев В. П., Ляшенко А. Н. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения: монография. Киев: Либра, 2003. 280 с.
61. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків. Документ 840_576, чинний, поточна редакція. Редакція від 29.09.1999, підстава – v4620225-99. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text.
62. Конституція США. Юридична енциклопедія: [у 6 т.] / ред. кол. Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) [та ін.]. Київ: Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана, 2001. Т. 3: К–М. 792 с.
63. Конституція України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141). Податковий вісник. 2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
64. Концепція розвитку національної безпеки у фінансовій сфері: Розпорядження КМУ від 15 серпня 2012 р. № 569-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

- 65.Корецька С. О. «Тіньова» економіка: наслідки та методи подолання. Інвестиції: практика та досвід. 2011. №. 20. С. 15–18.
- 66.Кормич Л. І. Політична криза в сучасній Україні: чинники впливу. Актуальні проблеми політики. 2016. №. 57. С. 3–10.
67. International Monetary Fund. Ukraine: Technical Assistance Report— Strengthening Public Financial Management [PDF document]. – Washington, DC: IMF, 2019. – Available at:
<https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2019/12/04/Ukraine-Technical-Assistance-Report-Strengthening-Public-Financial-Management-48846>.
- 68.Косілова О. Політична безпека в системі національної безпеки України. Правова інформатика. 2011. №. 1. С. 72–78.
- 69.Долішній, Б. М. Економічна безпека України: сутність і напрямки формування Долішній Б. М. Економічна безпека України: сутність і напрямки формування [Монографія]. – Київ: Наукова думка, 2005. – 371 с.
70. Кузьменко В. В. Держава як інститут економічної безпеки. Научные труды ДонНТУ. Серия экономическая. 2004. Вып. 69. С. 136–142.
- 71.Кучеркова С. О. Окремі аспекти щодо податкового навантаження. Гроші, фінанси, кредит. 2019. № 27. С. 297–301.
- 72.Ладюк О. Д. Фінансова безпека: характеристика складників. Ефективна економіка. 2016. № 11. URL:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5280>.
- 73.Ларо Д. Про податкові судах в США та інших країнах. Податкові спори: досвід Росії та інших країн. Збірник матеріалів конференції; сост. М. В. Завязочнікова; під ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Статут, 2010. С. 288–313.
- 74.Varaksa N., Korostelkina I., Dedkova E., Konstantinov V. Formation of Tax Security as a System-Forming Element of Financial Security. In: Economic and Social Trends for Sustainability of Modern Society (ESBS 2020). European

- Proceedings of Social and Behavioural Sciences, 2020, pp. —. DOI: 10.15405/epsbs.2020.10.03.76
- 75.Ліпкан В. А. Теорія національної безпеки: підручник. Київ: КНТ, 2009. С. 362, 363.
 - 76.Лісовий Г. О. Податкова безпека України: загрози та ризики. Форум права. 2016. №. 1. С. 162–168.
 - 77.Ліщенко А. В. Аналіз рівня економічної безпеки молокопереробних підприємств. Економіка та держава. 2019. № 1. С. 132–136.
 - 78.Лук'яненко І. Бюджетно-податкова політика України: нові виклики: дис. канд. іст. наук / Національний університет «Києво-Могилянська академія». Київ, 2014. 230 с.
 - 79.Лукановська І. Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України. Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 6. – С. 40-45 (157).
 - 80.Луценко І. С. Методичний підхід до оцінювання рівня податкової безпеки держави. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. № 12. С. 159–163.
 - 81.Луценко І. С. Податкова політика України в сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08; Одес. нац. екон. ун-т. Одеса, 2012. 256 с.
 82. Берталанфі, Людвіг фон. Загальна теорія систем: основи, розвиток, застосування (пер. з англ.). Нью-Йорк: Braziller, 1968.
 - 83.Мартиненко В. Л. Податкова політика в Україні та її вдосконалення з метою активізації інвестиційної діяльності. Формування ринкових відносин в Україні. 2008. № 2. С. 46–50.
 - 84.Martyniuk, V. P.; Baranetska, O. V. Assessment of Selected Indicators of the State's Fiscal Security. Business Inform. 2013, No 8, pp. 15–21.
 - 85.Матвійчук М. О., Брехов С. С. Оптимізація рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні. Молодий вчений. 2018. № 1 (53). С. 926–929.

- 86.Мацієвський Ю. Деякі аспекти вивчення феномена кризи у політичних дослідженнях. Політичний менеджмент. 2008. №. 6. С. 16–29.
- 87.Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.
- 88.Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 1277 від 29.10.2013 р. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&tag=MetodichniRekomendatsii>.
- 89.Муртіян В. І. Економічна безпека України. Київ: Либра, 1999. 462 с.
- 90.Наталія Каленіченко. Основним пріоритетом нашої роботи є цифровізація, легкість та простота: інтерв'ю. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/443354.html>.
- 91.Науменко К. В. Алгоритм моделювання процесів прийняття управлінських рішень в державному управлінні. 2019. URL: <http://tax365.pythonanywhere.com>.
- 92.Науменко К. В. Пропозиції щодо вдосконалення інформаційно-аналітичної складової податкової безпеки в державному управлінні. Stredoevropsky vestnik pro vedu a vyzkum. 2020. № 2 (63). С. 77–82. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/24814.pdf>.
- 93.Науменко К. В. Система забезпечення безпеки в державному управлінні. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2020. № 3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1606>.
- 94.Ковальчук, Т. Т. «Проблеми формування системи економічної безпеки держави: теорія та практика.» Фінанси України, no. 1 (2008): 3–13.
- 95.Segal T., Maroun W. Tax risk-management analysis: comparison between the United States of America, the United Kingdom and South Africa [Article]. – Journal of Economic and Financial Sciences, 2014, Vol. 7, No. 2, pp. 375–392. – Available at: <https://jefjournal.org.za/index.php/jef/article/view/146/142>.

- 96.Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 231 с.
- 97.David M. G. Newbery and Nicholas H. Stern, 240–256. Oxford: Oxford University Press, 1987.
- 98.Орлова В. О. Методологія розвитку малого бізнесу України. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством: автор. дис. ... докт. екон. наук; Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Донецьк: ДНУЕТ, 2014. 40 с.
- 99.Осика Д. М. Особливості розгляду податкових спорів Податковим судом США. Податки і оподаткування. 2020. № 6. С. 26–34.
100. Huffman A., Keenan R. The Federal Court System in the United States: An Introduction for Judges and Judicial Administrators in Other Countries [PDF document]. – Washington, DC: Federal Judicial Center, 2016. – 70 p. – Available at:
https://www.uscourts.gov/sites/default/files/federal_court_system_english.pdf.
101. Офіційний сайт аналітичної компанії Ernst & Young. URL:
https://www.ey.com/uk_ua.
102. Пастернак-Таранущенко Г. А. Экономическая и национальная безопасность Украины. Экономика Украины. 1994. № 2. С. 51–57.
103. Патон Б. Інноваційний шлях розвитку економіки України. Вісник НАН України. 2001. № 2. С. 11–15. URL:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnanu_2001_2_2.
104. Пендюра М. М. Національна безпека України в контексті сучасних європейських геополітичних трансформацій. Київ: Київ. Нац. унів. Внутр. справ, 2006. 215 с.
105. Податкова реформа Трампа: перша велика перемога чи поразка? Інтернет-видання «Українська правда». 2021. URL:
<https://www.epravda.com.ua/publications/2018/02/1/633528/>.

106. Податковий Кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
107. Подік І. І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. Економіка та держава. 2017. № 4. С. 46–51.
108. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 1. С. 82–102.
109. Полонська Ю. М. Організаційне забезпечення системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні за критерієм податкової безпеки. Комунальне господарство міст. 2011. № 100. С. 277–284.
110. Попова С. М. Інформаційне забезпечення діяльності органів податкової служби. Право і Безпека. 2011. № 2. С. 273–276.
111. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проєкти із значними ін. Документ 1293-IX, чинний, поточна редакція – Прийняття від 02.03.2021.
112. Про внесення зміни до пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України щодо звільнення від оподаткування ввезним митом нового... Документ 1294-IX, чинний, поточна редакція – Прийняття від 02.03.2021.
113. Про державну підтримку інвестиційних проєктів із значними інвестиціями в Україні Документ 1116-IX, чинний, поточна редакція – Прийняття від 17.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1116-20#Text>.
114. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 11 серпня 2021 року «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року» Документ 347/2021, чинний, поточна редакція – Прийняття від 11.08.2021.

115. Про Стратегію національної безпеки України, Документ п0005525-20, чинний, поточна редакція – Введення в дію від 16.09.2020, підстава – 392/2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0005525-20#Text>.
116. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері Розпорядження Кабінету Міністрів України; Концепція від 15.08.2012 № 569-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80#Text>.
117. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=72106.
118. Asian Development Bank. Improving Tax Compliance: Establishing a Risk Management Framework. Governance Brief No. 39. Manila: ADB, 2020. Available at: <https://www.adb.org/publications/improving-tax-compliance>
119. Євтушенко, Н. О. Податкові ризики та система керування ними [Монографія]. – Дніпро, 2016. – 60 с. – Available at: https://www.dnu.dp.ua/docs/visnik/fmecon/program_5e4b8eac1328e.pdf.
120. Ривак Н. О. Непряме оподаткування в механізмі державного регулювання економіки України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2014. 20 с.
121. Рівень тіньової економіки в Україні в 2017 році зменшився на 4 відсоткові пункти. Прес-служба Мінекономрозвитку. 2020. URL: <https://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=87e8d12e-cced-47dc-95e4-24a0d6a72bda&title=RivenTinovoiEkonomikiVUkrainiV2017-RotsiZmenshivsiaNa4-VidsotkoviiPunkti>.
122. Рудик Н. В. Фінансова безпека в системі управління державними фінансами. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Вип. 5. С. 128–133.

123. Рябчук О. Г. Державне регулювання оподаткування доходів населення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03; Держ. податкова адмін. України, Нац. ун-т держ. податкової служби України. Ірпінь, 2010. 20 с.
124. Самойленко Є. Г. Сутність та етапи еволюції тіньової економіки. Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. 2012. №. 1 (2). С. 338–345.
125. Ситник Г. П., Олуйко В. М., Вавринчук М. П. Національна безпека України: теорія і практика: монографія; за заг. ред. Г. П. Ситника. Київ: Вид-во «Кондор», 2007. 669 с.
126. Сніщенко Р. Г. Фінансова безпека учасників фінансового ринку: монографія. Кременчук: ПП Щербатих О. В., 2015. 372 с.
127. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення: дис. ... д-ра екон. наук: 08.04.01; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. Київ, 2002. 491 с.
128. Соловійов В. І. Фінансова безпека як основоположний фактор незалежності держави. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2011. № 3 (15). С. 149–152.
129. Бондаренко, В. С. Податкова безпека в системі економічної безпеки держави Бондаренко В. С. Податкова безпека в системі економічної безпеки держави [Стаття]. – Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право, 2017, Вип. 42, т. 1, с. 79–82. – Режим доступу: http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/archive/2017/vol_42/part_1/20.pdf
130. Сухоруков А. І. Проблеми фінансової безпеки України: монографія. Київ: НППМБ, 2004. 117 с.
131. Buzan, B., Wæver, O., & de Wilde, J. Security: A New Framework for Analysis [Book]. – Boulder, Colorado: Lynne Rienner Publishers, 1998. – 239 p.
132. Chuy I., Zabiian V. Tax Security as a Determining Factor of Fiscal Sustainability. In: Balytska M., Bohusová H., Luty P. (eds.) The V4 and Ukraine

- Fight with Tax Frauds and Money Laundering. Wrocław: Publishing House of Wrocław University of Economics and Business, 2025, pp. 58–70. DOI: 10.15611/2025.32.0.05
133. Тенденції тіньової економіки в Україні у 2018 році. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства. 2020. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.
 134. Міністерство економіки України. Рівень тіньової економіки в Україні у 2023 році [Електронний ресурс]. – Київ, 2024. – Режим доступу: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=8c113588-3eab-412d-8d2d-26dfe7fa70ee&title=ZvitProRivenTinovoiEkonomiki>.
 135. Тимошенко О. В. Методичні підходи до оцінювання рівня економічної безпеки держави [Стаття] // Бізнес Інформ. – 2014. – № 6. – С. 32–37. – Режим доступу: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2014-6_0-pages-32_37.pdf.
 136. Ткач С. Управління ризиками інвестиційної діяльності в регіоні: теоретичні основи та прикладні аспекти: монографія. Львів, 2015. 234 с.
 137. OECD. Starting Strong IV: Monitoring Quality in Early Childhood Education and Care. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI: 10.1787/9789264233515-en.
 138. Ходикіна А. А., Бурковська А. В. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 8. С. 1196–1199. URL: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/251.pdf>.
 139. Organisation for Economic Co-operation and Development. Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies [PDF document]. – Paris: OECD Publishing, 2022. – 380 p. – Available at: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-2022.pdf>.

140. Клименко К., Ухнал Н., Семенишена Н. Податкова політика в контексті зміцнення національної безпеки України [Стаття]. – Державна політика та бухгалтерський облік, 2023, № 1(7), с. 9–16. – Режим доступу: [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-9-16](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-9-16).
141. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави: кол. монографія / за заг. ред. О. В. Кендюхова. Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ», 2013. Т. 2. 392 с.
142. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. / Т. А. Тищук, Ю. М. Харазішвілі, О. В. Іванов; за заг. ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. – 96 с.
143. Hong Min Chun & Grace Il-Joo Kang & Sang Ho Lee & Yong Keun Yoo, 2020. "Corporate tax avoidance and cost of equity capital: international evidence," *Applied Economics*, Taylor & Francis Journals, vol. 52(29), pages 3123-3137, June.
144. Чиж А. Ю. Податкове адміністрування підприємства у системі його економічної безпеки: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 21.04.02 «Екон. безпека суб'єктів госп. діяльності»; Східноукр. нац. ун-т ім. Володимира Даля. Луганськ, 2014. 19 с.
145. Чубенко А. Г. Національна податкова безпека та перспективи використання досвіду Податкової служби (IRS) Сполучених Штатів Америки для боротьби з тіньовою економікою в Україні. Публічне право. 2017. № 1. С. 18–25.
146. Ярославський Д. В. Формування системи податкової безпеки в аграрному секторі економіки України [Дисертація]. – Вінниця: Вінницький національний аграрний університет, 2021. – 354 с. – Режим доступу: https://vsau.org/assets/images/content/nauka/specradi-n/dis_Yaroslavskiy-.pdf.
147. Шахов В., Мадіссон В. Національний інтерес і національна безпека в геостратегії України. Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2013. №. 2. С. 44–56.

148. Щедрова Г. П. Політична криза: структурно-функціональний аспект. Збірник наукових праць “Гілея: науковий вісник”. 2019. С. 7–11. URL: <http://ir.duan.edu.ua/handle/123456789/1931>.
149. Щербина Ю. О. Необхідність податкового планування у сільськогосподарських підприємствах. Галицький економічний вісник. 2016. Т. 50. № 1. С. 98–104.
150. European Commission. Tax planning strategies of companies in a globalised economy [PDF document]. – Luxembourg, 2018. – 83 p. – Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/taxation_papers_71_atp_.pdf.
151. Юрківський О. Й. Інформаційні особливості забезпечення інституційних основ функціонування податкової системи України. Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. 2012. № 2 (2). С. 381–391.
152. Юрчишина Л. В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету країни: дис. канд. екон. наук. Донецьк, 2016. 112 с.
153. Яровий Т. С. Формування концепції громадянської безпеки держави. Вчені записки Університету «КРОК». 2019. № 3 (51). Р. 195–203. URL: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2018-51-195-203>.
154. Яровий Т. С., Науменко К. В. Аналіз шляхів забезпечення податкової безпеки держави. Наукові перспективи Серія «Державне управління. Київ, 2020. № 3. С. 80–90. DOI: [https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3\(3\)-82-90](https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3(3)-82-90)
155. Яроцька Т. Р. Шляхи вдосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2007. 18 с.
156. Anderson J. E. US Tax Acts and Their Effect on Average Tax Rates. Applied Economic Letters. 2013. № 20. Р. 131–134. URL: <https://doi.org/10.1080/13504851.2012.684781>.

157. Arlinghaus B. P. Goal setting and performance measures – by tax professionals in Fortune 500 companies. *The Tax Executive*. 1998. Vol. 50 (6). P. 434–442.
158. Avdiysky V. I. Risk management in business entity operations. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2013. No. 4. P. 4–12.
159. Bird R. M. *Tax policy and economic development*. Baltimore: The Johns Hopkins University Press. 1991. 288 c.
160. Bryzgalin A. V. Tax risks: forewarned is forearmed. *Nalogovye Spory*. 2009. No. 4. P. 13–17.
161. Chanel G. The reputation risk. *T Magazine – Tax insight for business leaders*. 2012. № 9. P. 24–27.
162. Deloitte. *The State Policy Road Map: Solutions for the Journey Ahead*. 2018. P. 24. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/insights/us/collections/4227_State-leadership-2018/images/StateLeadership_V2.6.18.pdf.
163. Deutsche Bank визнав користь тіньової економіки. *Економічна правда*. 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2009/12/28/222416/>.
164. Effective tax rates: income, payroll, corporate and estate taxes combined. Peter G. Peterson Foundation. 2013. Retrieved 3. 64 p.
165. Erle B. Tax risk management and board responsibility. *Tax and Corporate Governance*. 2008. № 3. P. 205–220.
166. Fang H., Bao Y. and Zhang J. Asymmetric Reform Bonus: The Impact of VAT Pilot Programme on China's Corporate Tax Burden. *China Economic Review*. 2017. № 46. P. 17–34. URL: <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2017.02.003>.
167. Federal Inland Revenue Service. *A Comprehensive Tax History of Nigeria*. Safari Books Ltd., Ibadan. 2012. 385 p.
168. Freedman J., Loomer G., and Vella J. *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches*. 2009. BTR 74. 41 p.
169. Global Revenue Statistics Database. OECD. 2021. URL: <https://www.oecd.org/>.

170. Golikov S. The essence of tax security, *Ekonomika ta derzhava*. 2015. Vol. 9. P. 129–132.
171. Government H. M. Horizon Scanning Program. Emerging Technologies: Big Data. 2014. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/389095/Horizon_Scanning_-_Emerging_Technologies_Big_Data_report_1.pdf.
172. Graham J., Raedy J., Shackelford D. Research in accounting for income taxes. *Journal of Accounting and Economics*. 2012. № 53 (1–2). P. 412–434.
173. Gunina I. A., Moteva A. A. Entity and types of entrepreneurial activity risks. *Ekonomika Predpriyatiya*. 2014. No. 22. P. 23–25.
174. Kaplow L. The theory of taxation and public economics. New Jersey: Princeton University Press, 2010. 456 p.
175. Knyaginina G. V. Evolution of approaches to the definition of the “uncertainty” and “risk” concepts. *New University*. 2011. No. 3. P. 5–9.
176. Lederman L. (Un) Appealing Deference to the Tax Court. *Duke Law Journal*. 2014. Vol. 63. Issue 8. P. 1 837.
177. Maystrenok Yu. V. On the Prevention of Offenses in the Sphere of Tax Legislation, *Aktualnye voprosy teorii i praktiki ispolneniya zakonodatel'stva o profilaktike prestuplenii i inykh pravonarushenii i nadzora za deyatel'nost'yu organov doznaniya* [Actual problems of the theory and practice of legislation execution on the crime and other offenses prevention and the supervision of the inquiry bodies activity], Vitebsk State University, Vitebsk, Republic of Belarus. 2016. December 1–2. P. 58–66.
178. Mazza Stephen W., Lederman Leandra, Johnson Steve R. Surcharges and Penalties in Tax Law. United States. Indiana Legal Studies Research Paper No. 319. Annual Congress Milan. 2015. P. 775. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635133.
179. Miller H. T. A Court of Tax Appeals Revisited. *Yale Law Journal*. 1975. Vol. 85. Issue 2. P. 228.

180. Naumenko K. V. Methods of public administration of civil society. Public management. 2019. № 2 (17). C. 217–226. DOI: <https://doi.org/10.32689/2617-2224-2019-17-2-217-226>
181. Naumenko K. V. Characteristics of tax security and its role in public administration. Public management. 2020. № 3 (23). C. 180–188. DOI: [https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3\(23\)-186-195](https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3(23)-186-195)
182. Nworgu I. A., Herbert W. E., Onyilo F. A Longitudinal Assessment of Tax Reforms and National Income in Nigeria 1971–2014. International Journal of Economics and Finance. 2016. № 8. P. 43–52. URL: <https://doi.org/10.5539/ijef.v8n8p43>.
183. Odusola A. Tax Policy Reforms in Nigeria. Research Paper No. 3, United Nations University, World Institute of Development Economics Research. 2006. URL: www.onomiky/55-svitovij-dosvidrozvyazannyaproblemizabezpechnnyaekonomichnoyi-bezpeki-yedinak-vyu.html.
184. Oti P. A., Odey F. I. Tax Reform and Revenue Trends in Nigeria: The Dyadic Interact. Research Journal of Finance and Accounting. 2016. № 7. P. 84–92.
185. Rebecca Kheel Trump signs defense bill creating Space Force / EBECCA KHEEL. The Hill. 2020. URL: <https://thehill.com/policy/defense/475505-trump-signs-defense-bill-creating-space-force>.
186. Roberson R. A., Spencer K. Types of Tax Court Opinions and Their Precedential Effect. National Law Review. 2016. URL: <https://www.natlawreview.com/article/types-tax-court-opinions-and-their-precedential-effect>.
187. Roggeman A., Verleyen I., Van Cauwenberge P. and Coppen C. Impact of a Common Corporate Tax Base on the Effective Tax Burden in Belgium. Journal of Business, Economics and Management. 2014. № 15. P. 530–543. URL: <https://doi.org/10.3846/16111699.2013.807869>.
188. Salaudeen Y. M., Atoyebi T. A. Tax Burden Implication of Tax Reform. Open Journal of Business and Management. 2018. № 6 (3). P. 761–777.

189. Chisler D. L. An Experimental Examination of Factors Affecting Tax Preparers' Aggressiveness – A Prospect Theory Approach. *Journal of the American Taxation Association*. 1994. Vol. 16. P. 124.
190. Shackleford D., Shevlin T. Empirical tax research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*. 2001. Vol. 31. P. 321.
191. Smartphone app to target underperforming public service workers. *Canberra Times*. 2016. 24 August. URL: <https://www.canberratimes.com.au/public-service/dud-public-servants-theres-an-app-for-that-20160824-gqzxnh.html>.
192. Spengel C., Ortman-Babel M., Zinn B., Matenaer S. A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of Draft Council Directive on a CCCTB. *World Tax Journal*. 2012. № 4. P. 185–221.
193. State and Local Taxes. U.S. Department of the Treasury. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/faqs/Taxes/Pages/state-local.aspx>.
194. Tax Foundation 1937–1987: The First Fifty Years (PDF). Tax Foundation. December 5, 1987. Retrieved. 2017. February 15. URL: <https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/tfhistory1987-20060112.pdf>.
195. Temporary taxes to fund education. guaranteed local public safety funding. initiative constitutional amendment. 2013. URL: Vig.cdn.sos.ca.gov/.2013-04-05.
196. The need for tax planning in agrarian enterprises. *Galician economic bulletin (Tern.)*. Vol. 50. No 1. P. 98–104.
197. Townsend John A. *Federal Tax Procedure*. Practitioner Ed. 2018. P. 547.
198. U.S. Census Bureau. 2018 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables. URL: <https://www.census.gov/data/datasets/2018/econ/local/public-use-datasets.htm>.
199. U.S. Tax Court Rules of Practice and Procedure. Офіційний сайт Податкового суду США. URL: <https://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf>.
200. Wolfers A. *Diskort and Collaboration, Essays on International Politics*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1962. P. 150.

201. Науменко К. В. (2024). Проблеми забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану. *Інвестиції: практика та досвід*, (20), 263–268. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.20.263>
202. Господарський кодекс України від 16.01.2013 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
203. Верховна Рада України. (2020). Закон України "Про внесення змін до Митного кодексу України щодо встановлення особливостей проходження служби в митних органах та проведення атестації посадових осіб митних органів" (№3613-20). Отримано з <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-20#Text>
204. Костенко, Ю. О., Шувалова, Т. О. (2023). Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. *Київський часопис права*, (1), 187-193. <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.28>
205. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного стану». URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1453017>
206. Огійчук М. Ф. Економетричне моделювання ефективності використання оборотних засобів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / М. Ф. Огійчук, С. І. Василішин // *Облік і фінанси*. - 2014. - № 1. - С. 120-126. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2014_1_21
207. Лашук, Є. (2024). Закон про перезавантаження митниці прийнято. Що робити далі? Mind.ua. Отримано з <https://mind.ua/>
208. Національне агентство з питань запобігання корупції. (2024). Звіт про поширеність корупції на митниці. Отримано з <https://nazk.gov.ua/pdfjs/?file=/wp-content/uploads/Pages/c7/22/c722e505acf8b0ccdf3df97af336b94d1503b291ca12ea11ea7f1e9b661a61554735280.pdf>

209. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави. Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. / ред. О. В. Кендюхова. Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ», 2013. Т. 2. С. 13–23.
210. Чугунов І., Нікітішин А., Податкова безпека держави. Вісник КНТЕУ. 2019. № 4. С. 31–41.
211. Соколовська А. М. Формування податкової політики в умовах невизначеності. Фінанси України. 2012. № 11. С. 44–51.
212. Диха М.В. Податки в системі забезпечення економічної безпеки та розвитку національної економіки. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2017. № 4. С. 49–53.
213. Висоцька, І. Б., Родченко, С. С., & Лелюк, Н. Є. (2023). Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. Академічні візії, 19. <https://doi.org/10.5281/zenodo.7966623>
214. Кабінет Міністрів України. (2021). Розпорядження Кабінету Міністрів України від 28.12.2021 №1805-р. Про затвердження плану заходів щодо реформування системи управління у сфері цивільного захисту на 2022-2025 роки. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>
215. Науменко, К. (2024) Цифрова платформа для оцінювання потреб населення, бізнесу та держави [Digital platform]. Retrieved from <https://tax365.pythonanywhere.com/>
216. Kyrylko, S. Basic Concepts of Tax Security as Part of the Financial Security of Ukraine [Article]. – Kyiv, 2016. – Available at: <https://ideas.repec.org/a/bal/journal/2256-07422016214.html> (accessed 10 June 2025).
217. Чуй І. Р., Голдак С. М., Дума О. І. Податкова безпека як фактор підвищення фіскальної результативності податкової системи України [Стаття] // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. – 2021. – № 65. – С. 151–160. – DOI: 10.36477/2522-1205-

- 2021-65-21. – Режим доступу: <https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1047>.
218. Internal Revenue Service. Publication 542, Corporations [PDF document]. – Washington, DC, 2024. – Available at: <https://www.irs.gov/publications/p542>.
219. PwC Worldwide Tax Summaries. Ukraine – Corporate Taxes on Corporate Income (огляд від грудня 2024 р.). – Режим доступу: <https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/taxes-on-corporate-income>
220. ДПСУ. Роз'яснення щодо Закону № 4015-IX та ставок для фінансових установ (новина, грудень 2024 р.). – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/847776.html>
221. Bond S., Chennells L., Devereux M., Gammie M., Troup E. Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate [PDF document]. – London: Institute for Fiscal Studies, 2000. – 90 p. – Available at: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/r63.pdf (accessed 11 June 2025).
222. European Commission. Company taxation in the internal market : Commission staff working paper SEC(2001) 1681 [PDF document]. – Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities, 2001. – 463 p. – Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/company_tax_study_en.pdf.
223. Migrant.biz.ua. Податки в США у 2025 році для юридичних та фізичних осіб [Електронний ресурс]. – s.l., 2025. – Режим доступу: <https://migrant.biz.ua/ssha/finansy-ssha/podatky-v-ssha.html>.
224. Закон України № 2120-IX від 15 03 2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
225. Указ Президента України № 64/2022 від 24 02 2022 р. «Про введення воєнного стану в Україні». – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>.

226. Закон України № 2118-IX від 03 03 2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо акцизного податку на пальне та оподаткування ПДВ операцій з постачання пального». – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.
227. Міністерство фінансів України. Національна стратегія доходів до 2030 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: <https://mof.gov.ua/>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:

А. В яких опубліковані основні наукові результати дисертації

Статті у наукових фахових виданнях:

13. Naumenko K. V. Methods of public administration of civil society. *Публічне урядування*. 2019. № 2 (17). С. 217–226. DOI: <https://doi.org/10.32689/2617-2224-2019-17-2-217-226>.
14. Наumenко К. В. Система забезпечення безпеки в державному управлінні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1606>.
15. Naumenko K. V. Characteristics of tax security and its role in public administration. *Публічне урядування*. 2020. № 3 (23). С. 180–188. DOI: [https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3\(23\)-186-195](https://doi.org/10.32689/2617-2224-2020-3(23)-186-195)
16. Яровий Т. С., Наumenко К. В. Аналіз шляхів забезпечення податкової безпеки держави. *Наукові перспективи. Серія «Державне управління»*. 2020. № 3. С. 80–90. DOI: [https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3\(3\)-82-90](https://doi.org/10.32689/2708-7530-2020-3(3)-82-90).
Особистий внесок: запропоновано рекомендації розбудови податкової безпеки держави.
17. Наumenко К. В. Проблеми забезпечення податкової безпеки в умовах воєнного стану. *Інвестиції: практика та досвід: науково-практичний журнал*. № 20 (2024). С. 263–268. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.20.263>.

В. Які додатково відображають наукові результати дисертації

Інші статті за темою дисертації:

18. Наumenко К. В. Пропозиції щодо вдосконалення інформаційно-аналітичної складової податкової безпеки в державному управлінні. *Stredoevropsky vestnik pro vedu a vyzkum*. 2020. № 2 (63). С. 77–82. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/24814.pdf>.

Тези доповідей:

19. Наumenко К. В. Забезпечення податкової безпеки в системі державного управління США. *Роль юриспруденції у формуванні сучасного*

- суспільства: матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 6 жовтня 2017 р.). Київ, 2017. С. 61–63.
20. Наumenко К. В. Теоретичні основи забезпечення податкової безпеки. *Розвиток української держави в умовах активізації євроінтеграційних процесів: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 27 березня 2018 р.). Київ, 2018. С. 52–53.
21. Наumenко К. В. Теоретичні аспекти забезпечення державної безпеки. *Право, юридична наука та освіта: здобутки та перспективи (Костенківські читання): матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 25 квітня 2019 р.). Київ, 2019. С. 459–462.
22. Наumenко К. В. Характеристика податкової безпеки та її роль в державному управлінні. *Проблеми модернізації України: матеріали науково-практичної конференції “Теоретичні та прикладні проблеми розвитку громадянського суспільства і євроінтеграційних процесів державного будівництва”* (м. Київ, 20 листопада 2020 р.). Київ: МАУП, 2020. Випуск 11. С. 230–232.
23. Наumenко К. В. Шляхи забезпечення податкової безпеки держави. *Роль юриспруденції у формуванні сучасного суспільства: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 8 жовтня 2020 р.). Київ, 2020. С. 51–54.
24. Наumenко К. В. Розробка цифрової платформи для консолідації інформаційних ресурсів в системі забезпечення податкової безпеки. *Питання дискреційних повноважень у функціонуванні органів публічної влади: матеріали науково-практичної конференції* (м. Київ 20 травня 2021 р.). Київ, 2021. С. 266–268.

Додаток Б

КОНЦЕПЦІЯ

податкової безпеки держави

Проблема, яка потребує розв’язання

Податкова безпека є невід'ємним елементом фінансової безпеки держави та її економічної стабільності. В умовах сучасних викликів, зокрема військової агресії, глобальних економічних криз та внутрішніх дисбалансів, податкова безпека набуває особливої актуальності.

Проблемами, які потребують розв'язання, є:

- високий рівень тіньової економіки, що знижує обсяг податкових надходжень;
- податкові зловживання та ухилення від сплати податків великими підприємствами та транснаціональними корпораціями;
- недостатня ефективність податкової політики щодо стимулювання економічного розвитку;
- нестабільність податкового законодавства та часті зміни в податковій системі;
- нерівномірний розподіл податкового навантаження між секторами економіки та платниками податків;
- складність адміністрування податків, що збільшує витрати бізнесу та держави;
- відсутність ефективного контролю за трансфертним ціноутворенням та міжнародними фінансовими потоками;
- недостатність податкових пільг для стратегічних галузей економіки;
- низький рівень податкової грамотності населення та підприємств.

Мета і строки реалізації Концепції

Метою Концепції є створення ефективної, прозорої та справедливої податкової системи, яка забезпечує стале наповнення бюджету, сприяє економічному зростанню та захищає інтереси держави і громадян.

Строк реалізації Концепції – 2025-2030 роки.

Завдання та заходи, спрямовані на розв'язання проблеми

Основними завданнями Концепції є:

1. Зниження рівня тіньової економіки:
 - вдосконалення механізмів контролю за готівковими операціями;

- впровадження електронного аудиту та цифрових технологій у податковому адмініструванні;
- посилення відповідальності за ухилення від сплати податків.

2. Удосконалення податкової політики:

- впровадження стимулюючих податкових режимів для малого та середнього бізнесу;
- зниження податкового навантаження на виробництво;
- адаптація податкової системи до міжнародних стандартів.

3. Підвищення прозорості та передбачуваності податкового законодавства:

- розробка довгострокової стратегії податкової політики;
- зменшення кількості податкових змін та вдосконалення законодавчого регулювання;
- впровадження автоматизованих податкових сервісів для платників податків.

4. Запровадження електронної інформаційно-аналітичної системи Tax365:

- система створює єдину комунікаційну платформу між платниками податків, податковою службою та громадянським суспільством;
- автоматизує обмін інформацією, що сприяє підвищенню рівня прозорості податкових процесів;
- дозволяє платникам податків швидко отримувати консультації та підтримку щодо податкового законодавства;
- сприяє підвищенню рівня податкової дисципліни та зменшенню кількості правопорушень;
- впровадження Tax365 значно знизить адміністративне навантаження та сприятиме оперативному аналізу податкових ризиків.

5. Забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження:

- боротьба з трансфертним ціноутворенням та виведенням капіталу в офшори;

- створення умов для рівномірного податкового навантаження на всі категорії платників податків;
- посилення контролю за діяльністю великих корпорацій.

6. Спрощення адміністрування податків:

- цифровізація податкових процедур та інтеграція баз даних;
- запровадження єдиної платформи для податкових платежів;
- спрощення податкової звітності.

Очікувані результати

Реалізація Концепції сприятиме:

- збільшенню рівня податкових надходжень до бюджету;
- зменшенню рівня тіньової економіки;
- підвищенню прозорості та прогнозованості податкової політики;
- зміцненню довіри бізнесу та громадян до податкової системи;
- стимулюванню інвестицій та економічного розвитку;
- підвищенню рівня податкової дисципліни серед громадян та підприємств.

Обсяг фінансових ресурсів

Фінансування заходів, передбачених Концепцією, здійснюватиметься за рахунок державного та місцевих бюджетів, міжнародної технічної допомоги, а також інших джерел, не заборонених законодавством.

Порядок моніторингу та оцінки реалізації Концепції

Контроль за виконанням заходів Концепції здійснюватиме Міністерство фінансів України спільно з Державною податковою службою, а також незалежні аудиторські органи. Періодичні звіти щодо реалізації Концепції подаватимуться до уряду та будуть оприлюднені у відкритих джерелах.

ДОДАТОК В

Документи, що підтверджують

впровадження результатів дисертаційної роботи



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС у м. Києві**

вул. Шолуденка, 33/19 м. Київ, 04116, тел.: (044) 454-70-87 факс (044) 520-62-72
E-mail: kyiv.official@tax.gov.ua, www.kyiv.tax.gov.ua; код згідно з ЄДРПОУ ВП: 44116011

від 21.12 2023р. № 10614 На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА

Про використання наукових результатів дисертаційної роботи Науменка Костянтина Валерійовича на тему: «Вдосконалення механізмів забезпечення податкової безпеки в системі державного управління».

Результати дисертаційного дослідження Костянтином Науменко використовувались в процесі інформаційно-аналітичного забезпечення податкових органів, в процесі збору та аналізу інформації щодо необхідності використання податкових пільг для малого бізнесу.

Результати апробації запропонованої моделі інформаційного забезпечення оцінювання потреб малого бізнесу дозволи визначити пріоритетні напрями податкової політики у сфері застосування податкових пільг.

Для проведення розрахунків, було використано запропоноване в дисертаційному дослідженні програмне забезпечення, куди було інтегровано запропоновану модель. Це дозволило значно скоротити час на визначення пріоритетних напрямків вдосконалення пільгових механізмів.

Заступник начальника
ГУ ДПС у м. Києві



 Олександр ТУРУ

Костянтин Науменко 520 61 44

	ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ «РеСУРС» 09107, м. Біла Церква, вул. Героїв Чорнобиля, 5/7, кв.11 тел.: (04563)9-82-12; www.ngo.resurs e-mail: ngo.resurs@gmail.com р/р UA 703218420000026003030106256 КОД ЄДРПОУ 43410171
--	--

№ 01/2930 від 26 лютого 2023 р.

ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ

результатів дослідження

НАУМЕНКА Костянтина Валерійовича на тему:

“Удосконалення механізмів забезпечення податкової безпеки як складової національної безпеки в системі державного управління”

Результати досліджень **Науменка Костянтина Валерійовича**, отримані при виконанні його наукової роботи, використовуються громадською організацією ReSURS. Зокрема, разом з органами місцевого самоврядування у Київській області, були використані методологічно цінні узагальнення здобувача при розробці низки заходів для підвищення рівня стабільності стійкості фіскальної системи на місцевому рівні, забезпеченню прозорості та ефективності податкового адміністрування, а також впровадженню інструментів запобігання ухиленню громадянами від сплати податків, що є критично важливим для фінансової стабільності регіону.

Здобувачем окреслено шляхи формування сучасної адаптивної моделі управління податковою безпекою в умовах динамічних змін внутрішнього та зовнішнього середовища, що характеризуються зростанням ризиків економічного характеру та посиленням викликів глобальної економічної нестабільності. Запропонована модель базується на засадах гнучкого та проактивного реагування на загрози, посиленні міжсекторального співробітництва та використанні цифрових технологій, які дозволяють оптимізувати та адаптувати управлінські рішення відповідно до актуальних викликів.

Голова ГО



А. Ключко

062473

Приватне акціонерне товариство
«Вищий навчальний заклад
«МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ
ПЕРСОНАЛОМ»



The Private Joint-Stock Company
«Higher Education Institution
«Interregional
Academy
of Personnel Management»

Україна, 03039, Київ-39, вул. Фрометівська, 2,
Тел. +38 (044) 490-95-00, maup.com.ua
e-mail: iapm@iapm.edu.ua

2, Frometivs'ka Str., 03039 Kyiv, Ukraine,
Tel. +38 (044) 490-95-00, maup.com.ua
e-mail: iapm@iapm.edu.ua

“14” травня 2025 № 1564/1

ДОВІДКА

про участь науково-дослідній роботі
аспіранта кафедри публічного адміністрування
НАУМЕНКА Костянтина Валерійовича

Дослідження на тему «Удосконалення механізмів забезпечення податкової безпеки як складової національної безпеки в системі державного управління» виконане у рамках науково-дослідної роботи Міжрегіональної Академії управління персоналом «Розвиток публічного управління та адміністрування в умовах системних галузевих реформ: соціальні, економічні, безпекові та культурні аспекти» (номер державної реєстрації 0121U110533). У межах означеної наукової роботи здійснено комплексний аналіз актуальних проблем удосконалення державного управління в сфері податкової безпеки як ключового компонента національної безпеки держави в умовах глобалізаційних викликів та сучасних загроз. Дослідження охоплено низку аспектів, що включають економічні, управлінські та правові механізми забезпечення податкової безпеки. В економічному вимірі увагу приділено питанням стабільності та стійкості фіскальної системи, забезпеченню прозорості та ефективності податкового адміністрування, а також методам запобігання ухиленню від сплати податків, що є критично важливим для фінансової стабільності держави.

З управлінського погляду дослідження акцентує увагу на посиленні міжвідомчої взаємодії, впровадженні стратегічного планування та сучасних інноваційних інструментів управління, зокрема цифровізації та автоматизації податкових процесів, що дозволяє забезпечити оперативність, прозорість та ефективність управлінських рішень. Особлива увага приділена впровадженню систем моніторингу та аналізу ризиків, що забезпечують своєчасне виявлення та нейтралізацію загроз у сфері податкової безпеки. Правовий аспект дослідження орієнтований на аналіз та розробку пропозицій щодо гармонізації національного податкового законодавства з міжнародними стандартами та директивами Європейського Союзу, удосконалення механізмів юридичної відповідальності за порушення у податковій сфері та створення ефективних процедур контролю, оскарження й захисту прав платників податків.

Результати дисертаційного дослідження мають теоретичну і практичну цінність. Сформульовані у дослідженні теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації можуть бути використані у діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, під час розроблення та реалізації нормативно-правових актів у сфері податкової безпеки, а також у процесі професійної підготовки фахівців у галузях публічного управління, адміністрування, фінансів і права.

Науковий керівник теми НДР,
доктор наук з державного управління,
професор



Інна СЕМЕНЕЦЬ-ОРЛОВА

МАУП

