

ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах
рукопису

СЛАБЛЮК НІКІТА СЕРГІЙОВИЧ

УДК 342.951 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС
ТА ОСОБЛИВОСТІ ТРАНСФОРМАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

081 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня **доктора філософії**

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

_____ /Слаблюк Н.С./

Науковий керівник

ДЕНИСОВА

Аліна Володимирівна,

доктор юридичних наук, професор

Одеса – 2023

АНОТАЦІЯ

Слаблюк Н.С. Адміністративно-правовий статус та особливості трансформації діяльності Державної податкової служби України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Одеський державний університет внутрішніх справ, Одеса, 2023.

Дисертацію присвячено комплексному дослідженню адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України.

Виокремлено п'ять основних історичних етапів діяльності Державної податкової служби України, на яких відбулося безпосереднє становлення служби, її розвиток, модернізація та сучасна трансформація правового статусу установи, зокрема: 1) етап становлення податкової інституції з відповідними профільними повноваженнями у вигляді Головної державної податкової інспекції України (1990–1996 рр.); 2) етап формування прототипних правових засад діяльності Державної податкової адміністрації України (1996–2000 рр.); 3) етап модернізації окремих елементів адміністративно-правового статусу профільної податкової інституції – Державної податкової служби України (2000–2010 рр.); 4) етап декларативного формування уніфікованого митно-податкового органу та його інституційного підпорядкування (2011–2018 рр.); 5) етап трансформації в межах ідеї втілення принципів належного урядування в діяльності Державної податкової служби України (з 2018 р. й дотепер).

Доведено, що у своєму історичному розвитку Державна податкова служба України проходить не лише етап власне становлення, а й окремі стадії модернізації та сучасної еволюційної трансформації свого адміністративно-правового статусу. Обґрунтовано, що більшість змін у діяльності Державної податкової служби України не мали системного й комплексного характеру,

відбувалися досить стрімко, хаотично, неповною мірою сплановано, що загалом негативно позначалося на результатах і показниках роботи податкових органів, мало наслідком значний відтік кадрів, нестабільність функціонування податкової системи, додаткові бюджетні витрати, посилення контрольної функції та інші негативні чинники.

Зазначено, що створення Державної податкової служби України як спеціального окремого контролюючого органу у сфері оподаткування є найбільш прийнятною моделлю для України (зокрема, за організаційно-управлінською структурою, функціональним призначенням, формою управління) та дає можливість зосередити увагу й зусилля на розробленні та впровадженні необхідних для досягнення основних показників методів.

Визначено поняття «трансформація діяльності Державної податкової служби України» як комплексний і поступовий процес становлення, розвитку, модернізації та перетворення організаційно-правових форм податкових органів, зміни їх назв, підпорядкування, функціонального призначення, шляхів взаємодії, чисельності працівників, фінансування, матеріально-технічного забезпечення тощо.

Розкрито стан наукових розробок щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України. Доведено відсутність єдиного підходу серед науковців до визначення адміністративно-правового статусу державного органу загалом та Державної податкової служби України зокрема. Виокремлено основні напрями наукових досліджень за предметно-тематичним критерієм. Досліджено правову основу діяльності Державної податкової служби України. Проведено чотирирівневу градацію правової основи діяльності Державної податкової служби України. Охарактеризовано кожний рівень правової основи діяльності Державної податкової служби України, виокремлено характерні особливості. Обґрунтовано, що правова основа діяльності Державної податкової служби України є цілісною системою, елементи якої перебувають в ієрархічній підпорядкованості.

Доведено важливість ролі Державної податкової служби України в системі органів державної влади як центрального органу виконавчої влади, що наділений владними повноваженнями та реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Проаналізовано повноваження Кабінету Міністрів України та міністра фінансів у процесі трансформації діяльності Державної податкової служби України. Доведено необхідність розроблення системи заходів, спрямованих на підвищення рівня податкової культури в державі.

Досліджено функціональне призначення та основні завдання Державної податкової служби України. Зазначено, що функціональне призначення Державної податкової служби України варто розглядати крізь призму закріплених на нормативному рівні функцій, які належать до компетенції Державної податкової служби України.

Доведено, що методи в діяльності податкових органів відіграють важливу роль, оскільки являють собою різноманітні способи, засоби, прийоми та інструменти, завдяки яким відбувається безпосередній вплив суб'єктів управління і їх посадових осіб на об'єкти управління задля виконання покладених на Державну податкову службу України та її органи завдань і функцій. Наголошено на тому, що від правильного вибору й ефективного застосування методів значною мірою залежить рівень досягнення організаційних та управлінських цілей у діяльності Державної податкової служби України.

Надано трактування поняття «механізм реалізації методів у діяльності Державної податкової служби України», під яким запропоновано розуміти систему правових та організаційних засобів, інструментів, способів і прийомів, завдяки яким відбувається безпосередній вплив суб'єктів управління та їх посадових осіб на об'єкти управління задля виконання завдань, покладених на Державну податкову службу України та її органи.

Визначено, що трансформація методів, які використовує Державна податкова служба України, спрямована на перетворення її на повноцінний сервісно-орієнтований орган державної виконавчої влади, ядро діяльності якого полягає у здійсненні ефективного адміністрування податків, зборів, платежів в Україні через організацію ефективної управлінської діяльності, протидію ухиленню від оподаткування шляхом впровадження міжнародних стандартів, удосконалення аналітичних інструментів, оптимізації процедур медіації та компромісу, формування корпоративного іміджу Державної податкової служби України як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри в суспільстві.

Доведено, що під взаємодією Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутами громадянського суспільства варто розуміти врегульовану адміністративно-правовими нормами, погоджену за метою, часом і місцем необхідну спільну діяльність Державної податкової служби України, інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інститутів громадянського суспільства, за якої ці суб'єкти реалізують взаємний вплив один на одного та на суспільні відносини задля реалізації податкової політики, дотримання норм і принципів законності, ефективності спільної діяльності з метою захисту економічних інтересів держави. Визначено правові та методологічні форми взаємодії Державної податкової служби України з іншими суб'єктами.

Визначено, що Державній податковій службі України необхідно направляти зусилля на формування середовища, сприятливого для формування позитивного іміджу та довіри від платників податків. Встановлено, що оптимізація діяльності Державної податкової служби України може відбуватися шляхом внесення змін у деякі нормативно-правові акти, які регулюють діяльність Державної податкової служби України. Запропоновано ввести відкритий реєстр службових посвідчень працівників Державної податкової служби України. Обґрунтовано, що в умовах

трансформації процесів, спрямованих на вступ України до Європейського Союзу, вагомого значення набуває теоретичне та практичне осмислення шляхів удосконалення Державної податкової служби України.

Виокремлено заходи, спрямовані на встановлення доброзичливих відносин податкових органів із платниками податків та підвищення рівня довіри, зокрема: а) проведення індивідуальних податкових консультацій (усних і письмових, електронними засобами, у телефонному режимі, під час особистого прийому); б) публічне роз'яснення норм податкового законодавства; в) зустрічі з міжнародними партнерами задля вирішення питань гармонізації внутрішнього податкового законодавства; г) організацію конкурсів та інших стимулюючих і заохочувальних заходів тощо. Визначено, що подолання негативних факторів, які впливають на податкову культуру серед платників податків, залишається одним із пріоритетних завдань у діяльності Державної податкової служби України.

Проаналізовано досвід побудови податкових органів різних країн світу, внаслідок чого зроблено висновок, що процеси інтеграції та глобалізації, а також синхронні податкові реформи роблять податкові системи різних країн світу однотипними. На основі досвіду Королівства Швеція та Сполучених Штатів Америки доведено необхідність посилення в Україні організації та проведення Державною податковою службою України масово-роз'яснювальної і просвітницької роботи, спрямованої на запобігання можливим податковим правопорушенням.

Вказано на необхідність введення в організаційно-штатну структуру Державної податкової служби України посади заступника служби з питань дотримання прав платників податків. З огляду на позитивний досвід Канади запропоновано утворити Раду правління при Державній податковій службі України.

Наголошено на тому, що головною метою у проведенні заходів щодо оптимізації діяльності Державної податкової служби України має бути не копіювання зарубіжної моделі побудови податкового органу, а переймання та

взяття за основу кращих світових практик із їх адаптацією у вітчизняних реаліях з урахуванням особливостей, які є в нашій державі. При цьому, мають бути використанні фінансові технології цифрового зразка.

Ключові слова: адміністративно-правовий статус, повноваження, центральний орган виконавчої влади, адміністрування, податки, збори, платежі, взаємодія, суб'єкт публічної адміністрації, Державна податкова служба України, Міністерство доходів і зборів, митні органи, декларування, трансформація діяльності, функціональне призначення.

ANNOTATION

Slabliuk N.S. Administrative and legal status and features of the transformation of the State Tax Service of Ukraine. – Qualification scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of candidate of legal sciences, specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – Odesa State University of Internal Affairs, Odesa, 2023.

The dissertation is devoted to a comprehensive study of the administrative and legal status and features of the transformation of the State Tax Service of Ukraine.

Five main historical stages of the activity of the State Tax Service of Ukraine were distinguished, during which the service was directly formed, its development, modernization and modern transformation of the legal status of the institution took place, in particular: 1) the stage of formation of a tax institution with relevant profile powers in the form of the Main State Tax Inspectorate of Ukraine (1990–1996); 2) the stage of formation of prototypical legal foundations of the State Tax Administration of Ukraine (1996–2000); 3) the stage of modernization of certain elements of the administrative and legal status of the specialized tax institution - the State Tax Service of Ukraine (2000–2010); 4) the stage of declarative formation of the unified customs and tax authority and its institutional subordination (2011–2018); 5) the stage of transformation within the framework of the idea of

implementing the principles of good governance in the activities of the State Tax Service of Ukraine (from 2018 to the present).

It has been proven that in its historical development, the State Tax Service of Ukraine goes through not only the stage of its own formation, but also separate stages of modernization and modern evolutionary transformation of its administrative and legal status. It is substantiated that most of the changes in the activities of the State Tax Service of Ukraine did not have a systematic and complex nature, they happened rather quickly, chaotically, incompletely planned, which in general negatively affected the results and indicators of the work of tax authorities, resulted in a significant outflow of personnel, instability of the functioning of the tax system, additional budget costs, strengthening of the control function and other negative factors.

It is noted that the creation of the State Tax Service of Ukraine as a special separate control body in the field of taxation is the most appropriate model for Ukraine (in particular, in terms of organizational and management structure, functional purpose, form of management) and provides an opportunity to focus attention and efforts on the development and implementation of the necessary achieving the main indicators of the methods.

The concept of "transformation of the activity of the State Tax Service of Ukraine" is defined as a complex and gradual process of formation, development, modernization and transformation of organizational and legal forms of tax authorities, changes in their names, subordination, functional purpose, ways of interaction, number of employees, financing, material and technical support etc.

The state of scientific intelligence regarding the administrative and legal status and features of the transformation of the State Tax Service of Ukraine has been revealed. The absence of a unified approach among scientists to determining the administrative and legal status of a state body in general and the State Tax Service of Ukraine in particular is proven. The main areas of scientific research are highlighted according to the subject-thematic criterion. The legal basis of the activity of the State Tax Service of Ukraine was studied. A four-level gradation of the legal

basis of the activity of the State Tax Service of Ukraine was carried out. Each level of the legal basis of the activity of the State Tax Service of Ukraine is characterized, and characteristic features are highlighted. It is substantiated that the legal basis of the activity of the State Tax Service of Ukraine is a complete system, the elements of which are in hierarchical subordination.

The importance of the role of the State Tax Service of Ukraine in the system of state authorities as a central body of executive power, which is empowered and implements state tax policy, state policy on the administration of a single contribution to mandatory state social insurance, has been proven. The powers of the Cabinet of Ministers of Ukraine and the Minister of Finance in the process of transformation of the State Tax Service of Ukraine were analyzed. The need to develop a system of measures aimed at raising the level of tax culture in the state has been proven.

The functional purpose and main tasks of the State Tax Service of Ukraine were studied. It is noted that the functional purpose of the State Tax Service of Ukraine should be considered through the prism of the functions fixed at the regulatory level, which belong to the competence of the State Tax Service of Ukraine. It has been proven that the methods in the activity of tax authorities play an important role, as they represent a variety of methods, means, techniques and tools, thanks to which the subjects of management and their officials have a direct influence on the objects of management in order to fulfill the tasks entrusted to the State Tax Service of Ukraine and its bodies tasks and functions. It is emphasized that the level of achievement of organizational and management goals in the activities of the State Tax Service of Ukraine largely depends on the correct choice and effective application of methods.

An interpretation of the concept "mechanism of implementation of methods in the activity of the State Tax Service of Ukraine" is given, under which it is proposed to understand the system of legal and organizational means, tools, methods and techniques, thanks to which there is a direct influence of management subjects

and their officials on management objects for performance of tasks assigned to the State Tax Service of Ukraine and its bodies.

It was determined that the transformation of the methods used by the State Tax Service of Ukraine is aimed at transforming it into a full-fledged service-oriented body of the state executive power, the core of which is the effective administration of taxes, fees, and payments in Ukraine through the organization of effective management activities, combating evasion from taxation through the introduction of international standards, improvement of analytical tools, optimization of mediation and compromise procedures, formation of the corporate image of the State Tax Service of Ukraine as a European-style service with a high level of trust in society.

It has been proven that the interaction of the State Tax Service of Ukraine with other state authorities, local self-government bodies and institutions of civil society should be understood as the joint activity of the State Tax Service of Ukraine, other state authorities, regulated by administrative and legal norms, agreed upon in terms of purpose, time and place, local self-government bodies, institutions of civil society, in which these subjects exercise mutual influence on each other and on social relations for the implementation of tax policy, compliance with norms and principles of legality, effectiveness of joint activities aimed at protecting the economic interests of the state. The legal and methodological forms of interaction of the State Tax Service of Ukraine with other subjects have been determined.

It was determined that the State Tax Service of Ukraine needs to focus its efforts on creating an environment conducive to the formation of a positive image and trust from taxpayers. It has been established that optimization of the State Tax Service of Ukraine's activities can be done by making changes to some normative legal acts that regulate the State Tax Service of Ukraine's activities. It is proposed to introduce an open register of service certificates of employees of the State Tax Service of Ukraine. It is substantiated that in the conditions of the transformation of the processes aimed at the accession of Ukraine to the European Union, the

theoretical and practical understanding of ways to improve the State Tax Service of Ukraine acquires significant importance.

Measures aimed at establishing friendly relations between tax authorities and taxpayers and increasing the level of trust are highlighted, in particular: a) conducting individual tax consultations (oral and written, by electronic means, by telephone, during personal reception); b) public clarification of the norms of tax legislation; c) meetings with international partners to resolve issues of harmonization of domestic tax legislation; d) organization of contests and other stimulating and encouraging events, etc. It was determined that overcoming negative factors that affect the tax culture among taxpayers remains one of the priority tasks of the State Tax Service of Ukraine.

The experience of building tax authorities of different countries of the world was analyzed, as a result of which it was concluded that the processes of integration and globalization, as well as simultaneous tax reforms, make the tax systems of different countries of the world of the same type. Based on the experience of the Kingdom of Sweden and the United States of America, the need to strengthen the organization and conduct of public information and educational work by the State Tax Service of Ukraine aimed at preventing possible tax offenses has been proven.

It was pointed out the need to introduce the position of deputy of the tax payer's rights into the organizational and staffing structure of the State Tax Service of Ukraine. In view of the positive experience of Canada, it is proposed to form the Board of Directors of the State Tax Service of Ukraine.

It was emphasized that the main goal in carrying out measures to optimize the activities of the State Tax Service of Ukraine should not be to copy a foreign model of building a tax authority, but to adopt and take as a basis the best world practices with their adaptation in domestic realities, taking into account the peculiarities that exist in our the state. At the same time, digital financial technologies should be used.

Key words: *administrative-legal status, powers, central body of executive power, administration, taxes, fees, payments, interaction, subject of public*

administration, State Tax Service of Ukraine, Ministry of Revenue and Duties, customs authorities, declaration, transformation of activity, functional purpose.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ПО ТЕМІ ДИСЕРТАЦІЇ

Публікації, в яких опубліковано основні результати дисертації:

1. Слаблюк Н.С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 87–89. DOI: <https://doi.org/10.32850/sulj.2019.1-22>.
2. Слаблюк Н.С. Правове регулювання принципів діяльності працівників Державної податкової служби України. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 4. С. 288–290. URL: http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/PAP_4_2019.pdf.
3. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Методи діяльності Державної податкової служби України. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія «Юридичні науки»*. 2019. Т. 30(69). № 6. С. 66–70. DOI: <https://doi.org/10.32838/2707-0581/2019.6/13>.
4. Слаблюк Н.С. Державна податкова служба України: трансформація від радянських часів до сьогодення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 41. Т. 1. С. 101–106. DOI: <https://doi.org/10.32841/2307-1745.2019.41-1.24>.
5. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Роль Державної податкової служби України у формуванні податкової культури в державі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 3. С. 217–219. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-3/52>.
6. Slabliuk N.S. Topical issues of anti-corruption activities in the State Tax Service of Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. № 6. P. 154–157.
7. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Податкові запити як спосіб виконання функцій Державної податкової служби України. Електронне наукове фахове

видання: *Науковий журнал «Південноукраїнський правничий часопис»*. № 3. 2020. С. 13–16.

8. Слаблюк Н.С. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: трансформаційні зміни в умовах воєнного стану. *Держава та регіони. Серія Право*. 2022. № 3. С. 109-111.

*Публікації, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації та
додатково відображають її наукові результати*

1. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Особливості правового регулювання діяльності податкової міліції. *Science progress in European countries: new concepts and modern solutions* : Papers of the 8th International Scientific Conference, Stuttgart (Germany), July 12, 2019. Stuttgart : ORT Publishing, 2019. Р. 134–138.

2. Слаблюк Н.С. Перехід від Державної фіскальної служби України до Державної податкової служби України: правовий аспект. *Стан та перспективи розвитку адміністративного права* : матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Одеса, 23 жовтня 2019 р. Одеса : ОДУВС, 2019. С. 102–105.

3. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Зустрічна звірка як спосіб отримання податкової інформації: проблемні аспекти. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави* : матеріали XII Міжнародної науково-практичної інтернет конференції, м. Одеса, 26 березня 2020 р. Одеса : ОДУВС, 2020. С. 113–114.

4. Слаблюк Н.С. Адміністрування податків як провідне завдання Державної податкової служби України. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Одеса, Україна, 10–11 квітня 2020 р. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 91-94.

5. Слаблюк Н.С. Публічне адміністрування діяльності Державної податкової служби України: правовий аспект. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 19–20 червня 2020 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2020. С. 126-128.

6. Слаблюк Н.С. Пріоритетні напрямки діяльності Державної податкової служби України. *Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 24–25 липня 2020 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2020. С. 63-65.

7. Слаблюк Н.С. Контрольно-перевірочна діяльність Державної податкової служби України. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, Україна, 22–23 січня 2021 р. – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2021. С. 74-78.

8. Слаблюк Н.С. Проведення перевірок податковими органами в умовах дії воєнного стану. *Восьмі Таврійські юридичні наукові читання* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 16–17 червня 2023 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 194-197.

ЗМІСТ

ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ.....	27
1.1. Генезис становлення та розвитку Державної податкової служби України	27
1.2. Правова основа діяльності Державної податкової служби України.....	47
1.3. Стан наукових розробок щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України.....	65
Висновки до розділу 1.....	78
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	80
2.1. Місце та роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади.....	82
2.2. Функціональне призначення та основні завдання Державної податкової служби України	100
2.3. Методи та принципи діяльності Державної податкової служби України.....	120
2.4. Взаємодія Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутами громадянського суспільства.....	134
Висновки до розділу 2.....	153
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ.....	156
3.1. Оптимізація законодавства, яке регулює діяльність Державної податкової служби України	156

3.2. Зарубіжний досвід функціонування податкових органів та застосування передової практики в діяльності Державної податкової служби України	173
Висновки до розділу 3.....	186
ВИСНОВКИ.....	188
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	194
ДОДАТКИ А, Б, В, Г, Д, Е, Є, Ж.....	229

ВСТУП

Актуальність теми. Податкові інституції є одним із ключових органів будь-якої країни. Через притаманність їм функцій бюджетоутворення та фіскального наповнення в різних державах світу податковим службам приділяють багато уваги, намагаються знайти оптимальні моделі організаційно-структурних механізмів, покликаних віднайти баланс інтересів між приватним і державним секторами та максимально знизити рівень ухилення від сплати податків і вчинення інших порушень у податковій сфері.

З моменту здобуття незалежності України податкові органи неодноразово зазнавали реорганізаційних змін, першочерговою метою яких була оптимізація їх діяльності. Так, в історичні періоди податкові органи мали різний статус (були як окремим самостійним органом, так і об'єднаними з іншими органами, зокрема митними), змінювали найменування, підпорядкування, суб'єктів координації, бюджетне фінансування, правове регулювання. Початок становлення податкової системи, пов'язують ще до набуття Україною незалежності, а саме із 1990 роком, коли було утворено Державну податкову службу в Українській РСР та прийнято Закон УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР». В подальшому відбувалась трансформація податкової інституції в: Головну державну податкову інспекцію України та державні податкові інспекції у Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах, функціонуючу при при Міністерстві фінансів України, організаційній структурі якої було притаманно жорстка вертикальна централізація, тісна пов'язаність із адміністративно-територіальним устроєм держави; Державну податкову адміністрацію України та місцевих державних податкових адміністрацій як центрального органу виконавчої влади, у структурі із державними податковими адміністраціями в областях, районах, містах і районах у містах як автономними одиницями, що не входили до складу місцевих державних адміністрацій; Державну податкову службу України України, до системи якої входив центральний апарат та

територіальні органи, державні податкові інспекції у районах, містах, районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції; Міністерство доходів та зборів, яке об'єднало у єдиний орган два масштабних відомства, які були самостійними, а саме: Державну митну службу України та Державну податкову службу України, надаючи йому одночасно функції митних та податкових органів. І врешті решт остаточним варіантом оптимізації стало роз'єднання Державної фіскальної служби на Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

В процесі усіх цих змін передбачалось, що процес оптимізації має позитивно вплинути на внутрішньо-організаційні перетворення, надати найвигідніші характеристики черговому трансформованому податковому органу. Однак, переваг було не багато. Зокрема, впровадження переходу від домінування контрольної функції податкових органів до сервісної, збільшення штатної чисельності працівників. Водночас негативних сторін більше, які можна прослідувати через: зміну організаційної структури, як правило пов'язану лише із зміною найменувань підрозділів та посад; плинність кадрів та постійний відтік професіоналів; послаблення контрольної функції; додаткові бюджетні витрати; відсутність плановості та стабільності та ін. В окремих випадках через швидкість реорганізаційних змін у податковій сфері навіть не вдавалось визначити рівень ефективності від впровадження реформ, надати оцінку позитивних і негативних сторін.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки в Україні важливою є якість реалізації контрольної фіскальної функції, яка багато в чому залежить від ефективності функціонування автоматизованої інформаційно-аналітичної системи. У цьому напрямі інституційні засади забезпечення сфери оподаткування корелюють із формуванням нового підходу до функціонування спеціально уповноваженого органу, що реалізує державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Потреба в комплексному дослідженні адміністративно-правового статусу Державної

податкової служби України та його окремих елементів, проведення детального аналізу ефективності введених змін та вибору перспективних шляхів розвитку Державної податкової служби України, особливостей трансформації діяльності цього органу центральної виконавчої влади є запорукою формування податкової системи нового типу.

Окрім цього, актуальність обраної теми наукового дослідження пов'язана з активною реалізацією намірів довгострокової економічної стратегії розвитку держави, спрямованої на трансформацію у високорозвинену країну європейського типу, вибір Україною курсу на вступ до Європейського Союзу, а також орієнтацію на економічне зростання, що в сукупності вимагає вдосконалення управлінської діяльності держави у процесі справляння податків.

Таким чином, теоретична та практична значущість обраної теми, її недостатня розробленість та актуальність зумовили необхідність і важливість наукового обґрунтування та внесення науково аргументованих пропозицій і рекомендацій щодо подальшого вдосконалення національного законодавства, що стосується адміністративно-правового статусу та виокремлення особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України.

Науково-теоретичною основою дослідження стали праці таких провідних учених, як О.О. Бандурка, О.М. Бандурка, В.О. Боксгорн, О.О. Бригінець, Р.Я. Гамалай, Л.В. Гапоненко, Ю.В. Гаруст, І.А. Гузела, А.В. Денисова, М.К. Золотарьова, Л.В. Крупнова, О.І. Лавреньова, Л.М. Марченко, В.М. Мельник, В.В. Пахомов, О.М. Резнік, А.В. Рижий, А.О. Савченко, Т.В. Сараскіна, О.М. Синкова, Л.Г. Уртаєва, Д.В. Форостянко, В.Л. Форсюк, А.А. Чинчик та інші.

Проте, незважаючи на значну кількість наукових робіт, що присвячені діяльності податкових органів, не в повному обсязі вирішена значна кількість колізійних і проблемних питань, які стосуються визначення адміністративно-правового статусу та виокремлення особливостей трансформації діяльності

Державної податкової служби України на сучасному етапі, що й зумовлює актуальність представленого дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дослідження відповідає основним положенням Стратегії реформування системи державної служби в Україні; Стратегії реформування державного управління України на 2016–2020 рр.; Концепції формування та розвитку вищого корпусу державної служби; Концепції реформування системи професійного навчання державних службовців, голів місцевих державних адміністрацій, їх перших заступників та заступників, посадових осіб місцевого самоврядування та депутатів місцевих рад. Також тема дисертації відповідає Перспективним напрямом кандидатських і докторських дисертацій за юридичними спеціальностями, затвердженим рішенням Президії Національної академії правових наук України від 18 жовтня 2013 р. № 86/11. Роботу виконано в Одеському державному університеті внутрішніх справ в межах наукового проєкту «Дослідження проблем теорії адміністративного права в умовах глобалізаційних процесів» (номер державної реєстрації 0115U00711). Тема дисертаційного дослідження узгоджувалась з темою науково-дослідної роботи кафедри адміністративного права та адміністративного процесу Одеського державного університету внутрішніх справ «Забезпечення прав, свобод і інтересів людини в сучасних умовах адміністративно-правовими засобами» (державний реєстраційний номер 0121U109272).

Мета та завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає в тому, щоб на підставі ретроспективного підходу, дослідити сутність адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації Державної податкової служби України, запропонувавши нову сучасну модель цього центрального державного органу. Для досягнення зазначеної мети в дисертації необхідно вирішити такі основні *завдання*:

- охарактеризувати генезис становлення й розвитку Державної податкової служби України;

- визначити правову основу діяльності Державної податкової служби України;
- висвітлити стан наукових розробок щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України;
- визначити місце та роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади;
- розкрити функціональне призначення та основні завдання Державної податкової служби України;
- розглянути методи і принципи діяльності Державної податкової служби України;
- охарактеризувати взаємодію Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства;
- визначити напрями оптимізації законодавства, яке регулює діяльність Державної податкової служби України;
- охарактеризувати позитивні аспекти зарубіжного досвіду функціонування податкових органів, визначивши перспективи застосування передової практики в діяльності Державної податкової служби України .

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі визначення адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України.

Предметом дослідження є адміністративно-правовий статус та особливості трансформації діяльності Державної податкової служби України.

Методи дослідження. Достовірність результатів дослідження забезпечена завдяки використанню сукупності філософських, загальнонаукових і спеціально-юридичних методів, які використовуються в адміністративно-правових дослідженнях. В основі методологічної конструкції дисертаційної роботи лежить системний аналіз, завдяки якому визначено напрями дослідження адміністративно-правового статусу та особливостей

трансформації діяльності Державної податкової служби України. Діалектичний метод дав змогу встановити правову основу діяльності Державної податкової служби України та позитивні аспекти зарубіжного досвіду функціонування податкових органів та застосування передової практики в діяльності Державної податкової служби України (підрозділи 1.2, 3.2). За допомогою логіко-системного методу сформульовано й поглиблено понятійний апарат, який використано в дисертації (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3). За допомогою формально-догматичного методу здійснено змістовний аналіз норм чинного законодавства, що закріплюють порядок взаємодії Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства (підрозділ 2.4); визначено та охарактеризовано правову основу діяльності Державної податкової служби України (підрозділ 1.2); окреслено напрями оптимізації законодавства, яке регулює діяльність Державної податкової служби України (підрозділ 3.1). Формально-логічний метод використано для аналізу змістових складників адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України (розділ 2). Структурно-функціональний метод допоміг проаналізувати розвиток і стан наукової розробки щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України (підрозділ 1.3). Для з'ясування сутності та виокремлення особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України застосовано прийоми логічного методу (підрозділи 3.1, 3.2). Застосування методів аналізу, синтезу й моделювання дало можливість сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства, яким визначено порядок діяльності Державної податкової служби України.

Нормативну основу роботи становлять Конституція України, акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади, а також міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнення практичної діяльності Державної податкової служби України, аналітичні звіти міжнародних інституцій та громадських організацій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першим у вітчизняній адміністративно-правовій науці цілісним комплексним дослідженням адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України. У результаті дослідження сформульовано низку нових наукових положень, рекомендацій і висновків, зокрема:

у перше:

- виокремлено історичні етапи становлення й розвитку правового статусу Державної податкової служби України, зокрема: 1) етап становлення податкової інституції з відповідними профільними повноваженнями у вигляді Головної державної податкової інспекції України (1990–1996 рр.); 2) етап формування прототипних правових засад діяльності Державної податкової адміністрації України (1996–2000 рр.); 3) етап модернізації окремих елементів адміністративно-правового статусу профільної податкової інституції – Державної податкової служби України (2000–2010 рр.); 4) етап декларативного формування уніфікованого митно-податкового органу та його інституційного підпорядкування (2011–2018 рр.); 5) етап трансформації в межах ідеї втілення принципів належного урядування в діяльності Державної податкової служби України (з 2018 р. й дотепер);

- визначено поняття «трансформація діяльності Державної податкової служби України» як комплексний і поступовий процес становлення, розвитку, модернізації та перетворення організаційно-правових форм податкових органів, зміни їх назв, підпорядкування, функціонального призначення, шляхів взаємодії, чисельності працівників, фінансування, матеріально-технічного забезпечення тощо;

- надано трактування поняття «механізм реалізації методів у діяльності Державної податкової служби України», під яким запропоновано

розуміти систему правових та організаційних засобів, інструментів, способів і прийомів, завдяки яким відбувається безпосередній вплив суб'єктів управління та їх посадових осіб на об'єкти управління задля виконання завдань, покладених на Державну податкову службу України та її органи;

удосконалено:

- понятійний апарат, зокрема визначення поняття «адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України», під яким запропоновано розуміти правове становище центрального органу державної виконавчої влади у сфері реалізації державної податкової політики та державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, на який покладено функції і завдання щодо здійснення системної нормативно визначеної діяльності, зумовленої на сучасному історичному етапі публічно-сервісним характером адміністрування податків, що вирізняється особливим функціональним призначенням, специфічною організаційною побудовою та системою організаційно-управлінських взаємозв'язків;

- наукові розробки щодо визначення системи принципів у діяльності Державної податкової служби України;

- наукові положення стосовно функціонального призначення Державної податкової служби України;

набули подальшого розвитку:

- наукові підходи до визначення місця й ролі Державної податкової служби України в системі державних органів; зокрема, встановлено, що Державна податкова служба України є окремим державним органом, який наділений спеціальним статусом;

- теоретичні підходи щодо розмежування таких понять, як «методи діяльності Державної податкової служби України» та «методи контролю Державної податкової служби України»; зокрема, визначено, що термін «методи діяльності Державної податкової служби України» є значно ширшим за поняття «методи контролю Державної податкової служби України»,

оскільки охоплює додатково методи нагляду, методи переконання, методи компромісу;

- пропозиції щодо втілення в діяльності Державної податкової служби України передового міжнародного досвіду.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять науково-теоретичний і практичний інтерес та можуть бути використані в таких напрямках:

- *науково-дослідній сфері* – як основа для подальших наукових досліджень проблемних питань адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;

- *правотворчості* – для підготовки пропозицій щодо вдосконалення законодавства, яким урегульовано питання адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;

- *правозастосовній діяльності* – з метою вдосконалення питання адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;

- *навчальному процесі* – під час викладання студентам закладів вищої освіти дисциплін «Адміністративне право», «Податкове право», «Митне право», у підготовці підрозділів підручників і навчальних посібників із відповідного навчального курсу, а також статей та наукових повідомлень.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею, що відображає результати проведеного дослідження. Сформульовані теоретичні положення, висновки та пропозиції були одержані дисертантом у результаті аналізу й безпосереднього використання в роботі науково-інформаційних, нормативно-правових джерел і матеріалів щодо встановлення адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на трьох науково-практичних конференціях, зокрема: «Стан та перспективи розвитку адміністративного права» (м. Одеса, 2019 р.); «Science progress in European countries: new concepts

and modern solutions» (м. Штутгарт, 2019 р.); «Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави» (м. Одеса, 2020 р.); «Контрольно-перевірочна діяльність Державної податкової служби України» (м. Одеса, Україна, 2021 р.); «Проведення перевірок податковими органами в умовах дії воєнного стану» (м. Львів, 2023 р.).

Публікації. Основні положення роботи знайшли відображення в 16 наукових працях, з яких 7 статей опубліковані у вітчизняних виданнях, що визнані як фахові з юридичних наук, 2 статті – у закордонному виданні, а також у 7 тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура й обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 246 сторінок, у тому числі основного тексту – 176 сторінок. Список використаних джерел налічує 282 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1.1. Генезис становлення та розвитку Державної податкової служби України

Досягнення соціального благополуччя та добробуту населення передбачає формування ефективної функціонуючої системи державних інститутів, до яких передусім віднесено податкові, митні та мілітарні органи. Для управління країною, особливо в кризові періоди, за умови радикальних євроорієнтованих перетворень, з метою раціонального здійснення державного управління потрібно формувати кінцеві цілі як у законодавчій так і виконавчій влади, обирати загальнодержавний стратегічний курс, налаштовувати тісну взаємодію, об'єднувати спільні зусилля.

Важливого значення набуває й інституціоналізація системи державної влади, яка повинна опиратись на наукові підходи, враховуючи соціокультурні, політичні, економічні, територіальні, правові, історичні та інші особливості розвитку та нинішнього стану країни. Ця практика має базуватися на теоретичних засадах організаційного проектування органів державного управління [234]. Не виключенням є податкові органи та процеси їх реформування.

З метою виокремлення генезису становлення та розвитку Державної податкової служби України (далі - ДПС, ДПС України), доцільним є виділення етапів трансформації діяльності Державної податкової служби України як явно виражених періодів історичного розвитку, у межах яких відбувалася модернізація, реорганізація та інші шляхи перетворення Державної податкової служби України, що супроводжувалося впровадженням низки комплексних організаційних, штатних, інституційних, нормативних, кадрових та інших змін у внутрішній структурі служби.

Перший етап – це етап становлення податкової інституції з відповідним профільними повноваженнями у вигляді Головної державної податкової інспекції України (1990 – 1996 р.р.). Історія становлення сучасної Державної податкової служби України бере свій початок з 12 квітня 1990 року, після прийняття Радою Міністрів Української Радянської Соціалістичної Республіки Постанови № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР», якою було створено в системі Міністерства фінансів УРСР державну податкову службу в складі Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР та державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах [223].

У цей же час було прийнято Закон України «Про державну податкову службу» (1990 р.), яким до системи державної податкової служби віднесено: Державну податкову адміністрацію України, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові адміністрації в АРК, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах як органи державної податкової служби [158].

Основні функції державної податкової служби були визначені розділом II Закону України від 04 грудня 1990 року № 509-XII «Про державну податкову службу в Українській РСР» [159].

Протягом 1993-1995 років у внутрішній системі податкових органів відбувалась штатно-організаційні зміни (зокрема збільшилась чисельність працівників, яка досягла 67500 осіб, з яких 850 осіб – були посадовцями Головної державної податкової інспекції). Уже тоді вживались заходи щодо запобігання корупції. З цією метою, передбачалося підвищення посадових окладів працівників податкової інспекції, урівнюючи їх розмір з посадовими окладами працівників правоохоронних органів. Окремо слід відзначити, що в цей період сформовано потужну інформаційно-технічну базу (зокрема, затверджено програму створення автоматизованої інформаційної системи «АІС-Податки», аналог якої і до нині використовується підрозділами Державної податкової служби України). Як доречно зазначила А.М. Чорна, у

той період первісно в основу побудови було закладено структуру жорсткої вертикальної централізації з прив'язкою до адміністративно-територіального устрою держави. У зв'язку з тим, що в ті часи в Україні спостерігався розвиток підприємництва, а саме відчувалося збільшення чисельності приватних структура та обсягів їх фінансових операцій, податкові органи вдосконалювали свою структуру, методи контролю, а також збільшували свою чисельність [271].

Водночас очевидна ефективність реформ та внесених змін мали позитивну тенденцію в період до кінця 1996 року. Після цього спостерігався значний зріст заборгованості перед бюджетом, зростала статистика щодо ухилення суб'єктів господарювання від сплати податків, тривав витік капіталу за кордон. За таких умов, контрольні функції податкових органів та діючий механізм функціонування свідчили про очевидну неспроможність тримати ситуацію під повним контролем. З огляду на зазначене, виникла необхідність у подальшому реформування податкових органів.

Другий етап – це етап формування прототипних правових засад діяльності Державної податкової адміністрації України (1996-2000 р.р.), який обумовлений вищевказаними факторами, які мали негативний вплив на економічний розвиток держави, як результат, було прийнято низку нормативно-правових актів, а саме: Укази Президента України від 31.07.1996 р. № 621/96 «Про заходи щодо реформування податкової політики» та від 22.08.1996 р. № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [225], Постанову Кабінету Міністрів України від 15.11.1996 р. № 1385 «Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України» [166].

Метою нововведень було коригування податкової політики відповідно до основних напрямів економічних реформ в Україні, захисту інтересів вітчизняного товаровиробника, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до Державного бюджету. Внесення змін у діючі нормативно-правові акти були зумовлені необхідністю

створення в Україні стабільної податкової системи, яка б забезпечувала чітке визначення порядку стягнення податків та зборів, інших обов'язкових платежів, його простоту, а також запровадження податків у строки, які б забезпечили можливість платникам податків урахувати їх сплату під час планування фінансово-господарської діяльності наступного періоду.

Разом з тим, з метою посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зміцнення виконавської дисципліни працівників податкових органів, було ухвалено Указ Президента України від 22.09.1996 р. № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій», згідно якого на базі Головної державної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій по Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах, що ліквідуються, було створено Державну податкову адміністрацію України та відповідно державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах. Також встановлено, що Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах з дня їх утворення є правонаступниками відповідних державних податкових інспекцій [225].

Основні завданнями Державної податкової адміністрації України на цьому етапі мали характер: а) контрольних (щодо додержання податкового законодавства, правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджетів податків, зборів, інших обов'язкових платежів, установлених законодавством; б) каральних (щодо прийняття рішень про накладення фінансових санкцій та адміністративних штрафів на порушників податкового законодавства та забезпечення їх стягнення, захист інтересів держави в судових органах у справах, що стосуються сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів); в) нормативних (щодо проведення унормування внутрішньо-організаційної діяльності, прийняття методичних документів з питань оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності) та ін.

Також слід окремо відмітити, створення у 1996 році нового правоохоронного підрозділу – податкової міліції, до повноважень якого було віднесено боротьбу з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Податкову міліцію створили на базі підрозділів боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань. Передумовами створення податкової міліції були обумовлені ускладненням криміногенної обстановки, зростанням економічної злочинності, зокрема й податкової, поширенням правового нігілізму і низьким рівнем загальної правової та податкової культури населення. Влучною з цього приводу є думка Т.П. Яцика та М.В. Тесляра, які зазначали, що виконуючи завдання боротьби з податковою злочинністю, якій властива висока міра латентності, органи податкової міліції брали участь у структурному регулюванні прихованих процесів у суспільстві, при цьому діяльність податкової міліції була погодженою єдністю її конкретних функцій [280].

Проте незважаючи на суттєві законодавчі нововведення проблеми в сфері податкового контролю все рівно залишаються невирішеними в повному обсязі. Суттєвим недоліком системи податкових органів, що склалася на той період було те, що діюча організаційно-управлінська структура органів податкової служби недостатньо відповідала функціональному принципу, який вже застосовувався у багатьох європейських країнах. Очікування від функціонування системи податкових органів не давали прогнозованих результатів. У зв'язку з чим, виникала потреба у подальшому вдосконаленні нормативно-правового забезпечення діяльності податкової служби.

Третій етап – модернізації окремих елементів адміністративно-правового статусу профільної податкової інституції – Державної податкової служби України (2000 – 2010 р.р.). Так, на початку 2000-х років відбулось вдосконалення організаційно-управлінських засад діяльності податкових органів. Указом Президента України від 13.07.2000 р. № 886/2000 було затверджено «Положення про Державну податкову адміністрацію України».

Передбачалося, що Державна податкова адміністрація України: забезпечуватиме реалізацію єдиної державної податкової політики; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; здійснюватиме міжгалузеву координацію у цій сфері; узагальнюватиме практику застосування законодавства з питань, що належать до її повноважень; розроблятиме пропозиції щодо вдосконалення законодавства; в установленому порядку вноситиме їх на розгляд Президентові України та Кабінету Міністрів України [116].

Однак слід констатувати, що у вищезазначеному Положенні про Державну податкову адміністрацію України також було й ряд недоліків, серед яких наприклад віднесення до компетенції Державної податкової адміністрації України надання роз'яснень законодавства з питань оподаткування серед платників податків. Проте, на той час не було розроблено нормативно-правового акту, який би регулював порядок надання інформації щодо роз'яснення платникам податків податкового законодавства. Тобто, фактично механізм реалізації отримання податкового роз'яснення був відсутній.

Також сумнівним було віднесення до Державної податкової адміністрації України повноваження щодо запобігання корупції та іншим службовим порушенням в органах державної податкової служби серед працівників. Оскільки зазначене створювало ситуацію за якої, Державна податкова адміністрація України фактично сама у власній структурі виявляла та припиняла корупційні фактори, всупереч принципу конфлікту інтересів. Факт існування механізму самостійного контролю щодо корупційних факторів у Державній податковій адміністрації України надавав підстави вважати, що такий механізм лише імітує боротьбу з корупцією, так як діяльність будь-якого «карального» підрозділу усередині того чи іншого державного органу вважається неефективним.

Загалом Державна податкова адміністрація України на цьому етапі історичного розвитку зазнала суттєвого оновлення у своїй структурі: було створене Головне управління правового забезпечення, управління з питань

забезпечення роботи з органами державної влади та управління захисту податкової інформації, управління по роботі з великими платниками податків.

Не можна не погодитись з думкою Б.П. Яреми про те, що факт створення управління по роботі з великими платниками податків був позитивним явищем у розвитку податкових органів, адже організація роботи з утворення та забезпечення функціонування інспекцій по роботі з великими платниками податків відіграло важливу роль у питанні взаємовідносин податкових органів та платників податків. Такі інспекції були утворені у найбільших містах - промислових центрів України [277].

Період включно до 2010 року слід віднести до проміжку часу, в якому відбувся розвиток організаційної структури контролюючих органів на функціональній основі.

Повністю слід погодитись із Н.В. Савчук, яка звертає увагу на те, що такий період характеризувався низкою заходів, які були направлені на вдосконалення організаційної структури контролюючих органів, з метою підвищення ефективності виконання ними контрольно-наглядової діяльності і разом з тим налагодження більш тісного та продуктивного співробітництва з бізнесом. Задля визначень ключових засад розвитку системи контролюючих органів, зокрема їх організаційної структури, у цей період було прийнято декілька нормативно-правових актів стратегічного та концептуального характеру. Прийняття законодавчих змін вимагала модернізація державної податкової служби України, яка була складовою частиною реформування системи оподаткування та одним з пріоритетних завдань інституційного розвитку системи державного управління в Україні [242].

Розпорядженням Президента України № 73/2003-рп від 13.03.2003 р. було створено делегацію України для участі у переговорах з Міжнародним банком реконструкції та розвитку в рамках проекту «Програма модернізації державної податкової служби України» [152]. Результатом комплексного впровадження «Програми модернізації державної податкової служби України» була трансформація моделі тодішньої податкової служби в

податкову службу нового зразка, яка передбачала кардинальну зміну філософії служби: перебудувати з фіскальної на стимулюючу до добровільної сплати податків.

Основними напрямками та завданням Проекту також було забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків, забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби, а також розробка та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури податкової служби. Як наслідок, з метою визначення стратегічних цілей та шляхів модернізації податкової служби як основи комплексного реформування податкової політики України та для подальшої розробки та впровадження проекту «Програма модернізації державної податкової служби України», Наказом Державної податкової адміністрації України від 07.04.2003 р. № 160 було ухвалено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року. Зокрема, основними напрямками Стратегічного плану розвитку були: забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків та зборів (обов'язкових платежів) шляхом удосконалення податкового законодавства у частині порядку адміністрування податків та його адаптації до вимог Європейського Союзу; забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби через надання своєчасних та якісних послуг платникам податків, забезпечення формами податкової звітності, інструкціями щодо їх заповнення; створення високопрофесійної, інформаційно розвиненої Державної податкової служби в Україні шляхом розробки та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури, що передбачає удосконалення процедур, які забезпечують реалізацію функцій органів державної податкової служби України [255].

Як зазначає Чорна А.М., з початку 2000-х років зміни організаційної структури податкових органів стають більш змістовними і конструктивними, починають простежуватися прагнення влади відмовитися від лінійної парадигми управління, яка дісталася у спадок від радянської епохи, і більше уваги приділити функціональному принципі організації [271].

Незважаючи на усі етапи реформування контролюючих органів, допомогу міжнародних партнерів та новели законодавства, необхідним було прийняття єдиного кодифікованого закону України, який регулював би відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.

Про необхідність та важливість прийняття Податкового кодексу в той час наголошували більшість фахівців сфери оподаткування. Так, зокрема, О. М. Бандурка вказує на те, що «необхідний правовий акт, який би чітко визначав статус платника податків з певними правами, обов'язками, відповідальністю, права і обов'язки суб'єктів адміністрування податків. Таким правовим актом має бути Податковий кодекс України» [3]. Саме цей нормативно-правовий акт у 2010 році став предметом багатьох обговорень та дискусій, разом з тим став основним документом який регулював права та обов'язки платників податків та контролюючих органів [113].

Четвертий етап – це етап декларативного формування уніфікованого митно-податкового органу та його інституційного підпорядкування (2011-2018 р.р.). 24.12.2012 р. прийнято Указ Президента України № 726/2012 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади», яким серед іншого передбачалося створення Міністерства доходів і зборів України, поклавши на міністерство, що утворюється, функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [164].

Гранична чисельність апарату Міністерства доходів і зборів України затверджена на рівні 2 440 од., територіальних органів Міністерства доходів і зборів України - 62 956 одиниць [95].

Указом Президента України від 18.09.2013 р. № 141/2013 затверджено «Положення про Міністерство доходів і зборів України». Визначалося, що Міністерство доходів і зборів України було головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; а також забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [118]. Утворено 27 головних управлінь Міндоходів в областях, м. Києві та м. Севастополі та Міжрегіональне головне управління Міндоходів, Центральний офіс з обслуговування великих платників; 27 митниць; 333 ДПН/ОДПН та 3 спеціалізованих департаменти, Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень Міндоходів, Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Міндоходів, Інформаційно-довідковий департамент Міндоходів [92].

Проміжок часу від 2012 до 2014 року був дуже насиченим та багатим на часті зміни. Причиною того було те, що фактично Міністерство доходів і зборів України проіснувало лише до 1 березня 2014 року, адже Постановою Кабінету Міністрів України № 67 його було ліквідовано. Фактично вищевказаною Постановою передбачалось відновлення діяльності Державної податкової служби та Державної митної служби, оскільки Державну податкову службу та Державну митну службу було визнано правонаступниками прав та обов'язків реорганізованого Міністерства доходів і зборів у відповідних сферах діяльності [204].

Однак слід зазначати, що вже 21 травня 2014 року реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення було утворено новий

центральный орган исполнительной власти – Государственную фискальную службу Украины, деятельность которой направлялась та координировалась Кабинетом Министров Украины. Того ж дня, 21 травня 2014 року Кабинетом Міністрів України Постановою № 236 було затверджено «Положення про Государственную фискальную службу Украины» [117]. Як вбачається, за два роки контролюючий орган зазнав перетворення двічі, даний факт безумовно є негативним явищем, адже головною ознакою якості та прозорості та якості функціонування будь-якого органу державної влади – є його стабільність.

Повністю можна погодитись із думкою Л.М. Дорофєєвої, яка звертає увагу, що на той час склалася ситуація, коли замість завершення одного варіанта реформи (з оцінкою його результативності та відповідними висновками) запроваджується новий. Через таку незавершеність змін ні суспільство, ні персонал контролюючих органів не відчують позитивних зрушень, а нестабільність системи призводить до зміщення пріоритетів через відсутність перспектив, що, безперечно, є поганим мотиватором до сумлінної роботи. На думку, авторки, не слід вдаватись до експериментів із системою контролюючого органу, який забезпечує надходження половини Государственного бюджету країни. Реформування контролюючих органів в умовах реалізації Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом вимагає не ситуативних або політичних рішень, а виважених і науково обґрунтованих підходів [42].

Об'єднання митної і податкової служб діяльності у полі зору єдиного фискального органу мало на меті прагнення нашої держави встановити більш посилений контроль за поповненням державного бюджету та було прикладом запозичення досвіду європейських країн. Передбачалося, що в результаті реформи, Государственная фискальная служба України мала перетворитися на орган сервісу та аналітики, а не контролю.

Государственная фискальная служба України, яка була фактичним правонаступником Міністерства доходів і зборів України, як центральный орган державної влади мала дещо вужчий обсяг компетенцій, ніж Міністерство доходів і зборів. Так, Государственная фискальная служба України лише

вносила пропозиції щодо забезпечення формування реалізації державної податкової політики, а не повністю забезпечувала формування такої політики, на відміну від Міністерства доходів і зборів України. В той же час, при утворенні Державної фіскальної служби України, право формування податкової і митної політики передавалось Міністерству фінансів України.

Як доречно зазначила С.М. Попова, побудова громадянського та демократичного суспільства в нашій країні нерозривно пов'язана з підвищенням ефективності діяльності органів державної влади, зокрема державної податкової та митної служби, оскільки від роботи податківців та митників багато в чому залежать умови ведення бізнесу в державі та фінансово-бюджетне забезпечення функціонування усього державного апарату [119].

Не можна не погодитись із думкою О.Ю. Сидорович, яка зазначала, що на той час трансформації в системі акумуляції соціальних платежів стали характерною ознакою функціонування фіскальних інституцій в тих умовах, втілюючи дві цивілізаційні тенденції реформування системи мобілізації соціальних платежів: перша, згідно з якою відбувається передавання делегованих повноважень щодо акумуляції, крім податків і податкових платежів також соціальних внесків відповідним податковим структурам; друга характеризує поєднання інформаційних баз, систем оцінювання ризику чи раціоналізації діяльності функціональних процедур автономних фіскальних інституцій у складі як податкових органів, так і органів мобілізації соціальних платежів. Основні переваги об'єднання функцій щодо мобілізації податкових і соціальних платежів у структурі єдиного фіскального органу полягають у можливості: ідентифікації й реєстрації платників податків та соціальних внесків шляхом надання єдиного реєстраційного номера; формування систем накопичення інформації від роботодавців та самозайнятих осіб про базові елементи доходу; мінімізації витрат часу та зусиль для роботодавців й утримувачів податків і соціальних внесків щодо сплати відповідних коштів на уніфіковані рахунки банківських установ тощо. Як наслідок, у ряді країн

світу, в тому числі і розвинених, серед перспективних пріоритетів розвитку фіскальних інституцій визначено синхронізацію системи збору податкових та соціальних платежів [247].

Однак варто підкреслити, що злиття податкової та митної служб в одне відомство, на яке покладене ще й адміністрування єдиного соціального внеску, створювало дуже впливовий урядовий орган із широкими можливостями та повноваженнями у сфері податків і митного контролю з обслуговуваними та правоохоронними функціями, а також із функцією валютного контролю. Крім того, слід зазначити, що Державна фіскальна служба України фактично була правонаступником Міністерства доходів і зборів України, та була відповідальна за податковий і митний напрямки. Таким чином, відбулася заміна Міністерства доходів і зборів України на Державну фіскальну службу України, тобто з міністерства на службу, що не передбачало значних нововведень та змін у сфері податкової діяльності, та не сприяло стабільності діяльності центрального органу виконавчої влади.

Діяльність Міністерства доходів і зборів України, а згодом і Державної фіскальної служби України довела, що один орган державної влади не може ефективно адмініструвати фіскальну політику. Збори податків та митний контроль є двома різними сферами діяльності, які, до того ж, регулюються різними нормами права. А поєднання двох напрямків діяльності в одному органі державної влади ускладнює як можливості для реформування, так і створює широке коло ризиків: від бюрократичних до корупційних. Як наслідок, необхідним був поділ Державної фіскальної служби України на два окремих органи державної влади, що було логічним та виступало дієвим заходом оптимізації системи центральних органів виконавчої влади.

Як наслідок, п'ятий етап – це етап трансформації в межах ідеї втілення принципів належного урядування у діяльності Державної податкової служби України (2018 р. – по теперішній час). У цей період стає очевидним те, що більшість змін у діяльності Державної податкової служби України не мали системного й комплексного характеру, відбувалися досить стрімко, хаотично,

неповною мірою сплановано, що загалом негативно позначається на результатах і показниках роботи податкових органів, мало наслідком значний відтік кадрів, нестабільність функціонування податкової системи, додаткові бюджетні витрати, посилення контрольної функції та інші негативні чинники.

Натомість, створення Державної податкової служби України як спеціального окремого контролюючого органу у сфері оподаткування обґрунтовано стає найбільш прийнятною моделлю для України (зокрема, за організаційно-управлінською структурою, функціональним призначенням, формою управління) та дає змогу зосередити увагу й зусилля на розробленні і впровадженні необхідних для досягнення основних показників методів.

Так, 18 грудня 2018 року Постановою Кабінету Міністрів України № 1200 було ухвалено створення Державної податкової служби України та Державної митної служби України, реорганізувавши Державну фіскальну службу шляхом поділу [226]. Згодом, 6 березня 2019 року Постановою Кабінету Міністрів України № 227 було затверджено «Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [188].

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 року № 682-р «Питання Державної податкової служби» Державна податкова служба України розпочала свою діяльність з 28 серпня 2019 року [112].

Визначалося, що Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Крім цього у системі територіальних органів Державної податкової служби України на регіональному рівні утворюються головні управління Державної податкової служби України в областях та у місті Києві, Офіс великих платників податків та Інформаційно-довідковий департамент.

Прийняття вищевказаної постанови стало можливим після виконання всіх необхідних заходів з утворення Державної податкової служби України: проведення державної реєстрації, затвердження структури, штатного розпису апарату та кошторису, а також переведення з Державної фіскальної служби України у Державну податкову службу України 30% працівників на рівні центрального апарату і територіальних органів.

Влучної думки з цього приводу дотримується О.В. Тимченко, що всі вищеназвані законодавчі зміни мають на меті перехід до нового етапу у податковій політиці України. Новостворена Державна податкова служба України повинна стати надійним партнером для платників податків, яка створює сприятливі умови для ведення бізнесу в Україні, впроваджуватиме нові сервіси та забезпечуватиме рівні права всіх платників податків [257].

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

При поширеному використанню терміну «трансформація», його визначення відносно податкових органів відсутнє. З огляду на це, виникає необхідність в з'ясуванні його сутнісно-змістових ознак та тлумачення. Відповідно із одного із підходів, під терміном «трансформація» прийнято розуміти зміни, перетворення виду, форми, істотних властивостей органу влади [12]. Поняття трансформації постає доволі складним та багатогранним.

Традиційно, трансформація позначає зміну чого-небудь, перетворення системи різного масштабу, глибини, спрямованості, спричинені внутрішніми або зовнішніми факторами [121].

Існує точка зору, що трансформації відбуваються на певних етапах розвитку, так званих точках біфуркації, коли системи дуже чутливо реагують на будь-які впливи. Точки біфуркації відображають збуджений стан систем, що знаходяться немовби на перехресті, і навіть незначні зовнішні коливання можуть призвести до зміни подальших еволюційних шляхів, переходів до інших атракторів. Безумовно, трансформації можуть протікати й еволюційно, поступово, послідовно, але в такому разі вони є менш відчутними. При цьому еволюція у вигляді трансформації не передбачає понять доброго чи поганого, всі зміни оцінюються через людське сприйняття, тобто проходять соціальну оцінку [47].

Трансформація принципово має характер міждисциплінарного поняття. Так в економічних науках трансформація та трансформаційні процеси розглядаються як якісна зміна економічної системи [260; 27]. В юридичних та політичних науках трансформація має своє використання в теорії трансформації. Причому слід зазначити, що сутність трансформації в юридичній літературі визначається, як один із способів перетворення норм міжнародного права в норми внутрішньодержавного [47]. Отже, можна дійти попереднього висновку, що дійсно поняття трансформації має міждисциплінарний характер.

З огляду на зазначене під поняттям «трансформація діяльності Державної податкової служби України» пропонуємо розуміти комплексний і поступовий процес становлення, розвитку, модернізації та перетворення організаційно-правових форм податкових органів, зміни їх назв, підпорядкування, функціонального призначення, шляхів взаємодії, чисельності працівників, фінансування, матеріально-технічного забезпечення тощо. Трансформаційний процес становлення сучасної Державної податкової служби України був досить тривалим та супроводжувався постійними змінами

таких явищ: а) податкового законодавства; б) орієнтирів (векторів) діяльності держави й суспільства загалом; в) організаційно-штатної діяльності; г) інституційного механізму та організаційної форми діяльності; ґ) кадрового забезпечення тощо. Водночас цей процес можна вважати не незавершеним, та таким, що під впливом нових викликів має здатність набувати нових характерних рис.

Так до прикладу, що стосується аналізу трансформації такого кадрового компоненту як чисельність працівників, то відповідно до пункту 3 Постанови Кабінету Міністрів України від 05.10.1992 р. № 559 «Питання державної податкової служби в Україні» [111] встановлено на 1992 рік граничну чисельність апарату Державної податкової служби в Україні в кількості 27 464 одиниць, в тому числі державних податкових інспекцій в Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах - 27 184 одиниць, апарату Головної державної податкової інспекції України - 280 одиниць.

Згідно з пунктом 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 24.07.1993 р. № 570 «Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази» [126] протягом 1993-1995 років чисельність працівників державної податкової служби збільшено, довівши її кількість до 67 500 одиниць, у тому числі Головної державної податкової інспекції - до 850 одиниць, установивши при цьому їх граничну чисельність: на 1993 рік - в кількості 42 900 од., у т. ч. Головної державної податкової інспекції - 430 одиниць; на 1994 рік - в кількості 55 000 одиниць, у тому числі Головної державної податкової інспекції - 600 одиниць [93].

Гранична чисельність працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 05.04.2014 р. № 85 «Деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів» [39].

Так, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 15.05.2019 р. № 395 «Про внесення зміни в додаток 1 до постанови Кабінету

Міністрів України від 5 квітня 2014 р. № 85» [149] затверджено граничну чисельність працівників апарату Державної податкової служби - 1 618 одиниць, територіальних органів - 28 252 од.

Згідно пунктом 1 Постанови Кабінету Міністрів України від 25.09.2019 р. № 846 «Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України» [148] внесено зміни до постанови № 85 та затверджено граничну чисельність працівників апарату Державної податкової служби на рівні 1 248 одиниць, територіальних органів Державної податкової служби - 23 618 одиниць.

Постановою Кабінету Міністрів України від 04.11.2020 року № 1052 «Про внесення зміни в додаток 1 до Постанови Кабінету Міністрів України від 05.04.2014 р. № 85» [149] перерозподілено чисельність працівників ДПС та затверджено граничну чисельність працівників апарату Державної податкової служби - 1 400 одиниць, територіальних органів - 23 446 одиниць.

На сьогодні, згідно Постановою Кабінету Міністрів України від 22.09.2020 р. № 1052 «Про внесення зміни в додаток 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 05.04.2014 р. № 85» [149] чисельність апарату Державної податкової служби затверджена на рівні 1 629 одиниць, територіальних органів Державної податкової служби - 23 217 одиниць.

Щодо кількості територіальних органів Державної податкової служби, то відповідно по пункту 1 Постанови Кабінету Міністрів України від 19.06.2019 р. № 537 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» [229] утворено як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної податкової служби, реорганізувавши деякі територіальні органи Державної фіскальної служби шляхом їх приєднання до відповідних територіальних органів Державної податкової служби (всього 27 територіальних органів ДПС, з яких 25 головних управлінь Державної податкової служби в областях та м. Києві, Офіс великих платників податків Державної податкової служби та Інформаційно-довідковий департамент Державної податкової служби).

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 30.09.2020 р. № 893 «Деякі питання територіальних органів Державної податкової служби» [228] ліквідовано як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної податкової служби та надано завдання ДПС забезпечити утворення територіальних органів Державної податкової служби відповідно до статті 21 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» [232].

В результаті видано наказ від 30.09.2020 р. № 529 «Про утворення територіальних ДПС органів Державної податкової служби» [228] яким утворено, як відокремлені підрозділи Державної податкової служби її територіальні органи, а саме 31 територіальний, 25 головних управлінь ДПС в областях та м. Києві, 5 міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків та Інформаційно-довідковий департамент ДПС.

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

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

У підсумку наголосимо, що з позиції формування податкові органи в Україні пройшли історичні етапи становлення, розвитку, модернізації та сучасної трансформації правового статусу Державної податкової служби України. Так історико-правовий аналіз дозволяє виділити п'ять етапів

становлення й розвитку правового статусу Державної податкової служби України, зокрема: 1) етап становлення податкової інституції з відповідними профільними повноваженнями у вигляді Головної державної податкової інспекції України (1990–1996 рр.); 2) етап формування прототипних правових засад діяльності Державної податкової адміністрації України (1996–2000 рр.); 3) етап модернізації окремих елементів адміністративно-правового статусу профільної податкової інституції – Державної податкової служби України (2000–2010 рр.); 4) етап декларативного формування уніфікованого митно-податкового органу та його інституційного підпорядкування (2011–2018 рр.); 5) етап трансформації в межах ідеї втілення принципів належного урядування в діяльності Державної податкової служби України (з 2018 р. й дотепер).

В цьому підрозділі дисертації висвітлено хронологію процесу становлення й розвитку Державної податкової служби України. Зазначено, що у процесі свого історичного розвитку податкові органи України існували в багатьох організаційно-правових формах, зокрема: інспекція, міністерство, адміністрація, служба тощо. Виокремлено п'ять основних історичних етапів діяльності Державної податкової служби України, на яких відбулося безпосереднє становлення служби, її розвиток, модернізація та сучасна трансформація правового статусу Державної податкової служби України. Доведено, що у своєму історичному розвитку Державна податкова служба України проходить не лише етап власне становлення, а й окремі стадії модернізації та сучасної еволюційної трансформації свого адміністративно-правового статусу.

Обґрунтовано тезу про те, що більшість змін у діяльності Державної податкової служби України не мали системного і комплексного характеру, відбувалися досить стрімко, хаотично, неповною мірою сплановано, що загалом негативно позначається на результатах і показниках роботи податкових органів, мало наслідком значний відтік кадрів, нестабільність

функціонування податкової системи, додаткові бюджетні витрати, посилення контрольної функції та інші негативні чинники.

Зазначено, що створення Державної податкової служби України як спеціального окремого контролюючого органу у сфері оподаткування є найбільш прийнятною моделлю для України (зокрема, за організаційно-управлінською структурою, функціональним призначенням, формою управління) та дає змогу зосередити увагу й зусилля на розробленні і впровадженні необхідних для досягнення основних показників методів.

1.2 Правова основа діяльності Державної податкової служби України

Визначення стану правового регулювання діяльності Державної податкової служби України має як теоретичне, так і практичне значення. Аналіз чинного законодавства у податковій сфері, надає підстави зробити висновок щодо наявності досить значної нормативно-правової бази, яка за своїми змістом і формою є розрізненою, і такою, що потребує систематизації. З огляду на зазначене, а також на постійні трансформаційні внутрішньосистемні зміни податкової системи, виникає потреба у дослідженні правової основи Державної податкової служби України.

Правова основа діяльності Державної податкової служби України є цілісним системним утворенням, елементи (складові частини) якого перебувають у відносній субординації та ієрархічній підпорядкованості відповідно до логіки правового регулювання. До складових елементів правової основи діяльності Державної податкової служби України можна віднести міжнародні договори (зокрема, угоди, конвенції, протоколи), Конституцію України, закони України, підзаконні нормативно-правові акти (зокрема, укази, постанови, розпорядження, накази, положення), роз'яснення та рекомендації, якими врегульовано діяльність Державної податкової служби України.

Цікавим видається підхід Л.В. Гапоненко, якою в основу градації загальної системи законодавства України, що регулює діяльність органів державної податкової служби України, покладено об'єкт регулювання та суб'єкт прийняття норм права. Так, до актів за об'єктом регулювання авторка відносить: а) акти, що регулюють діяльність органів виконавчої влади та суміжні суспільні відносини, дія яких поширюється і на органи державної податкової служби (Конституція України [81], Закон України «Про державну службу» [162], Кодекс адміністративного судочинства України [53], Кодекс законів про працю України [54] та інші); б) акти, що регулюють діяльність виключно органів державної податкової служби України (зокрема, Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України [172]). В свою чергу до актів, за суб'єктами прийняття пропонується віднести: 1) акти прийняті Верховною Радою України; 2) акти прийняті Президентом України; 3) акти прийняті Кабінетом Міністрів України та іншими органами виконавчої влади; 4) судові акти; акти прийняті органами державної податкової служби України [20, с.13].

Водночас з метою проведення систематизації елементів правової основи діяльності Державної податкової служби України, пропонуємо виділити чотири основні рівні. До першого рівня віднесемо міжнародні договори, положеннями яких врегульовано окремі питання взаємодії Державної податкової служби України з податковими та іншими органами інших держав. Прикладом таких, можуть бути двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, зокрема: Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна від 11.08.1993 р. [76]; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 24.03.1994 р. [71]; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та

попередження податкових ухилень від 27.05.1996 р. [70]; Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень від 04.06.1996 р. [79]; Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 24.06.1996 р. [59]; Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 21.08.1996 р. [64]; Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна від 22.08.1996 р. [57]; Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно від 18.09.1996 р. [65]; Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на дохід і майно від 04.10.1996 р. [262]; Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 02.11.1996 р. [58]; Угода Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно від 19.11.1996 р. [264]; Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно від 21.11.1996 р. [66]; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 22.11.1996 р. [72]; Конвенція між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 24.12.1996 р. [61]; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 03.10.1997 р. [69]; Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного

оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 17.11.1997 р. [74]; Угода між Урядом України і Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 29.04.1998 р. [263]; Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 25.02.1999 р. [63]; Конвенція між Урядом України і Урядом Грузії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно від 01.04.1999 р. [60]; Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 20.04.1999 р. [78]; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 20.05.1999 р. [68]; Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 01.11.1999 р. [77]; Конвенція між Урядом України і Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 05.06.2000 р. [75]; Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал від 26.02.2002 р. [80]; Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень від 25.02.2003 р. [62]; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 25.04.2007 р. [72]; Конвенція між Урядом України і Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання

податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протокол до неї від 06.12.2012 р. [67]; та ін.

В окремих випадках відбувається ратифікація протоколів про внесення змін до діючих угод про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, водночас дія законів водиться в силу зі спливом деякого часу, необхідного для завершення усіх внутрішньодержавних процедур. Прикладами може слугувати ратифікація: Протоколу між Урядом України та Урядом Держави Катар про внесення змін до Угоди між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи (Закон України «Про ратифікацію Протоколу між Урядом України та Урядом Держави Катар про внесення змін до Угоди між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» від 10.04.2023 р. № 3030-IX, який наразі ще набрав чинності) [218]; Протоколу між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про внесення змін до Угоди між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал (Закон України «Про ратифікацію Протоколу між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про внесення змін до Угоди між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал» від 08.09.2021 № 1729-IX, який наразі ще набрав чинності) [217] та ін.

Зазначена кількість конвенцій з іншими країнами світу є свідченням динамічного розвитку міжнародних відносин в сфері оподаткування. Водночас слід звернути увагу, що на прикладі окремого питання діяльності Державної податкової служби України, яке стосується вжиття заходів щодо уникнення подвійного оподаткування прослідковується посилення

взаємовідносин країн з моменту набуття Україною незалежності і протягом 20 років. В подальшому спостерігається певне послаблення в цьому напрямку.

Водночас слід наголосити, що розвиток міжнародного співробітництва в податковій сфері покликаний стабілізувати українську фінансову систему, сприяти проведенню структурних ефективних реформ, створити підґрунтя для сталого економічного зростання, а в умовах дії воєнного стану в Україні - сприяти залучення фінансової та технічної підтримки. З огляду на це, розвиток цього напрямку є важливим та потребує особливої уваги.

До другого рівня правової основи діяльності Державної податкової служби України слід віднести Конституцію України [81], нормами якої регламентовано засади діяльності з оподаткування. До прикладу,

- поділ державної влади в Україні на законодавчу, виконавчу та судову (ст. 6);

- здійснення органами виконавчої влади своїх повноважень у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України (ст. 6);

- обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, який полягає у зобов'язанні громадян щорічно подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік (ст. 67). Водночас, слід зазначити, що назва статті містить слово «кожен», а в тексті цієї норми вже йдеться про «громадянина». З огляду на зазначене, вважаємо що ст. 67 Конституції України слід привести в єдину відповідність вживаних у її назві та змісті дефініцій, задля запобігання зловживань та неоднокового розуміння;

- заборона проведення референдуму щодо законопроектів з питань податків та бюджету (ст.74);

- встановлення виключно законами України Державного бюджету України і бюджетної системи України; системи оподаткування, податків і зборів; засад створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статусу національної валюти, та іноземних валют на території України; порядку утворення і погашення державного внутрішнього

і зовнішнього боргу; порядку випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи (ст. 92);

- повноважень Кабінету Міністрів України щодо забезпечення проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики (ст.116);

- компетенції територіальних громад села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону (ст. 143);

- делегування органам місцевого самоврядування окремих повноважень органів виконавчої влади, здійснення яких фінансується державою у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків (ст. 143) [81] та ін.

Закріплення на конституційному рівні питань щодо оподаткування підтверджує значущість податкової сфери суспільних відносин, та й відповідно – самої діяльності, яка здійснюється Державною податковою службою України.

Третій рівень правової основи діяльності Державної податкової служби України представлений законами України, основним серед яких є Податковий кодекс України [113], сферою дії якого відповідно до ст. 1 цього визначено відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів (зокрема, щодо компетенції контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, визначення функцій та правової основи діяльності контролюючих органів та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику). При цьому, у Податковому кодексі України [113] не уточнюється, що мається на увазі під «правовою основою діяльності контролюючих органів та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику». Водночас Податковий кодекс України [113] оперує дефініцією «податкове законодавство України», яку складають Конституція України [81]; Податковий кодекс України [113]; Митний кодекс

України [98] та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [113].

На окрему увагу заслуговує ст. 5 Податкового кодексу України [113] під назвою «Співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами», в якій законодавець уточнює порядок застосування понять, правил та положень, установлених Податковим кодексом України [113] та законами з питань митної справи, який передбачає наступне:

- передбачається їхнє застосування виключно для регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів;
- у разі виникнення суперечностей з приводу понять, термінів, правил та положень інших актів тим, що закріплені у Податковому кодексі України [113], для регулювання відносин оподаткування підлягають застосуванню останні;
- у разі застосування у Податковому кодексі України [113] термінів, тлумачення яких не надається ним, використання здійснюється у значенні, встановленому іншими законами.

Передбачення такого порядку настановує на думки про наявність значної кількості неузгодженостей у понятійному апараті в різних актах законодавства, що відповідно потребує вирішення шляхом їхньої уніфікації.

Крім цього, в чинному Податковому кодексі України [113] не відведено окремого розділу Державній податковій службі України, як центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чітко не врегульовано його правовий статус. Натомість законодавцем

використовується загальна юридична конструкція «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику» з віднесенням його до податкових органів, які в сукупності з іншими суб'єктів складають систему контролюючих органів. Вважаємо, що статті Податкового кодексу України [113] слід структурувати, чітко визначивши однорідні сутнісно-змістові ознаки та критерії для групування. Зазначене обґрунтовується тим, що наразі більшість статей в Податковому кодексу України, якими регламентовано елементи адміністративно-правового статусу контролюючих органів хаотично «розкидано» по усьому його тексту. До прикладу такі статті як «Функції контролюючих органів» (ст. 19-1), «Функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики» (ст. 19-2), «Функції державних податкових інспекцій» (ст. 19-3), «Права контролюючих органів» (ст. 20), «Обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів» (ст. 21) містяться в Розділі I «Загальні положення» серед статей про сферу дії Податкового кодексу України, внесення змін до нього, податкове законодавство України, основні засади податкового законодавства України (принципи), поняття податку та збору, загальні засади встановлення податків і зборів, види податків та зборів, загальнодержавні податки та збори, про місцеві податки та спеціальні податкові режими, усунення подвійного оподаткування, визначення понять, платники податків та ін.

Щодо Розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України [113], то слід зазначити, що він містить окрему Главу I із аналогічною назвою - «Загальні положення», що в певній мірі може приводити до плутанини. Водночас в цій главі Податкового кодексу України [113] наявна ст. 41 «Контролюючі органи та органи стягнення». Глава 7 присвячена питанням інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу.

Досліджуючи далі структуру Податкового кодексу України [113], особливу увагу привертає Розділ XVIII¹ «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист», статтями якого врегульовано питання щодо: служби в контролюючих органах (ст. 343), посадових осіб контролюючих органів (ст. 344), спеціальних звань (ст. 343), пенсійного забезпечення посадових осіб контролюючих органів (ст. 344), захисту особистих і майнових прав посадових осіб контролюючих органів (ст. 345), відшкодування державою шкоди, завданої посадовій особі контролюючого органу (ст. 346), оплати праці працівників центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальних органів та державних податкових інспекцій (ст. 346-1).

Детальний аналіз статей XVIII¹ дає підстави говорити, що в одному випадку в назві статті йдеться про «посадових осіб», а в іншій, яка стосується заробітної плати – вже про «працівників центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальних органів та державних податкових інспекцій», що знову ж таки засвідчує неоднозначний підхід законодавця до цих питань.

З огляду на зазначене, вважаємо за доречне об'єднати в одну главу або розділ Податкового кодексу України [113] статті, якими регламентовано питання функцій, прав, обов'язків контролюючих органів, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу, пенсійного забезпечення, захисту особистих і майнових прав посадових осіб контролюючих органів, відшкодування державою шкоди, завданої посадовій особі контролюючого органу, оплати праці тощо. Також доречним було б передбачити в Податковому кодексі України [113] положення про соціальний захист посадових осіб контролюючих органів, з регламентуванням житлових питань, контролюючих органів та членів їхніх сімей, гарантій охорони праці.

До кодифікованих актів законодавства, які формують правову основу діяльності Державної податкової служби України можна віднести також й

Митний кодекс України [98], Кодекс законів про працю України [54], Кодекс адміністративного судочинства України [53] та ін.

Водночас, основним документом, що регулює відносини, пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків і зборів в Україні, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів і повноваження їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю та інших адміністративних функцій, а також відповідальність за порушення податкового законодавства є Податковий кодекс України [113].

Окрім цього, діяльність Державної податкової служби України врегульована значною кількістю законів України, які можна поділити на дві групи: 1) закони України загальної дії (які регламентують загальні питання функціонування державних органів); 2) спеціальні закони України (які регламентують окремі аспекти функціонування податкових органів).

Так, до законів України *загальної дії* можна віднести: а) закони, якими регламентовано кадрові питання, порядок, гарантії та обмеження щодо проходження служби посадових осіб Державної податкової служби України (зокрема, Закон України "Про державну службу" [162]; Закон України "Про запобігання корупції"[170]; Закон України "Про відпустки"[127]; Закон України "Про забезпечення функціонування української мови як державної" [168]; Закон України "Про професійний розвиток працівників" [215]; Закон України "Про державну таємницю" [163]; Закон України "Про очищення влади" [210]; Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" [169]; та ін.); б) закони, якими введено особливості функціонування системи оподаткування в певних умовах (зокрема, Закон України "Про правовий режим воєнного стану"[213]); в) закони, якими регламентовано питання оподаткування майна та порядок здійснення контролю при реєстраційних діях (зокрема, Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських

формувань" [161]; Закон України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень" [160]); г) закони, якими регламентовано стимулюючі положення в окремій сфері, яка потребує державної підтримки (зокрема, Закон України "Про державну підтримку сільського господарства України" [157]); г) закони, якими регламентовано особливості взаємодії з банками та окремі питання оподаткування (зокрема, Закон України "Про банки і банківську діяльність" [123]); д) закони, якими регламентовано порядок здійснення електронного документообігу (зокрема, Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" [165]); та ін.

До *спеціальних законів України* віднесемо: Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [201]; Закон України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" [171]; Закон України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" [155]; Закон України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" [209]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням" [147]; Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)" [132]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу" [144]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" [135] та ін.

Аналіз чинного законодавства дає підстави говорити, що значна кількість законів України складають ті, якими вносяться зміни з питань оподаткування. Останнім часом необхідність внесення змін в чинне законодавство в основному обумовлено потребою регулювання відносин, пов'язаних із веденням воєнного стану в Україні. Прикладами таких законів України можуть слугувати: Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України"[146]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, виплаченої на користь членів сімей поранених та загиблих учасників бойових дій під час участі у відсічі збройній агресії та забезпеченні національної безпеки України"[136]; Закон України від 29.07.2022 № 2480-IX "Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо забезпечення стабільного функціонування ринку природного газу протягом дії воєнного стану та подальшого відновлення"[148]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану"[145]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану" [137]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" [138]; Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану" [134]; Закон України "Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни" [199]; Закон України "Про внесення змін до

Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно" [140]; Закон України "Про внесення змін до деяких законів України щодо захисту фінансової системи України від дій держави, що здійснює збройну агресію проти України, та адаптації законодавства України до окремих стандартів Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) і вимог Директиви ЄС 2018/843" [131]; Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни" щодо звільнення від відповідальності за порушення строків оприлюднення фінансової звітності у період дії воєнного стану або стану війни" [134]; та ін.

Загалом постійне внесення змін в податкове законодавство засвідчує з однієї сторони динаміку та розвиток податкових взаємовідносин, швидку адаптацію до нових викликів, а з іншої – підтверджує в певній мірі недосконалість діючого законодавства та породжує потребу в проведенні роз'яснювальної роботи про внесені зміни.

Четвертий рівень правової основи діяльності Державної податкової служби України утворюють підзаконні нормативно-правові акти, до яких першочергово віднесено укази, постанови, розпорядження, накази (наприклад, Указ Президента України від 25.06.2020 №252/2020 "Про День податківця України" [153]). Водночас слід звернути увагу, що раніше указами Президента України врегульовувалось значно ширше коло питань, пов'язаних із системою оподаткування та сферою діяльності податкових органів, більша кількість яких наразі втратила чинність (наприклад, Указ Президента України від 16.03.1995 № 227 "Про заходи щодо нормалізації платіжної дисципліни в народному господарстві України" [200]; Указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва"[222]; Указ Президента України від

13.09.1995 № 839/95 "Про інвестування майнових цінностей резидентами за межами України"[202]; Указ Президента України від 01.02.2012 р. № 45/2012 "Про Стратегію державної кадрової політики на 2012 - 2020 роки [224]; Указ Президента України від 11.10.2013 р. № 554/2013 «Про День працівника податкової та митної справи України» [154]; Указ Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011 "Про Положення про Державну податкову службу України" [212] та ін.).

Прикладами постанов Кабінету Міністрів України можуть слугувати: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2021 р. № 1147 "Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок"[173]; Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 р. № 871 "Про затвердження переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, об'єкти нежитлової нерухомості яких не є об'єктом оподаткування, переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, що звільняються від сплати земельного податку, та переліку баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, розмір орендної плати за земельні ділянки яких не може перевищувати 0,1 відсотка нормативної грошової оцінки"[178]; Постанова Кабінету Міністрів України від 24.04.2019 р. № 408 "Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового" [38]; Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 "Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних" [190]; Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2020 р. № 1330 "Про затвердження Порядку та форм надання контролюючим органам в електронному вигляді інформації щодо ставок та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів" [196]; Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1238 "Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого

податку" [179]; Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 р. № 26 "Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість" [191]; Постанова Кабінету Міністрів України від 24.06.2023 № 634 "Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оподаткування"[133]; ін.

Окрему підгрупу четвертого рівня правової основи діяльності Державної податкової служби України утворюють розпорядження Кабінету Міністрів України, зокрема: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.03.2022 р. № 244-р "Деякі питання виплати дивідендів суб'єктами господарювання державного сектору економіки у 2022 році" [37]; Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 809-р "Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції створення та функціонування автоматизованої системи "Єдине вікно подання електронної звітності"[180] та ін.

Також слід виокремити в окрему підгрупу постанови Національного банку України, якими врегульовано окремі аспекти відносин щодо оподаткування (зокрема, Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [181]; Постанова Правління Національного банку України від 14.05.2019 р. № 67 "Про встановлення винятків та (або) особливостей запровадження граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і внесення змін до деяких нормативно-правових актів"[150]; Постанова Правління Національного банку України від 02.01.2019 р. № 2 "Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями" [185] та ін.).

Значна частина підзаконних нормативно-правових актів представлена наказами Державної Податкової служби України (зокрема, Наказ Державної Податкової служби України від 04.09.2020 р. № 470 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів

державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків" [176]; Наказ Державної Податкової служби України від 15.07.2021 р. № 698 "Про внесення змін до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій" [129] та ін.), наказами Міністерства фінансів України (зокрема, Наказ Міністерства фінансів України 13.02.2015 р. № 67 "Про затвердження форм інформації щодо сплати податків суб'єктами природних монополій та суб'єктами господарювання, які є платниками рентної плати за користування надрами; інформації щодо суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, та порядку їх оприлюднення" [198]; Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 р. № 19 "Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»" [189]; Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2022 р. № 220 "Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків"[195] та ін.), та інших відомств.

Оремо слід виділити методичні рекомендації, які окреслюють окремі проблемні питання та дозволяють краще розуміти положення законодавства (зокрема, Методичні вказівки щодо особливостей складання нової форми податкової декларації з туристичного збору, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 08.05.2019 р. № 186 [174]) та листи - роз'яснення (зокрема, лист Державної податкової служби України від 30.09.2019 р. № 2140/7/99-00-04-04-03-18 [90]; лист Державної податкової служби України від 16.12.2021 р. № 27868/7/99-00-07-06-01-07 [89]; лист Державної податкової служби України від 24.11.2021 р. № 26032/7/99-00-07-06-01-07 [91]; лист Державної податкової служби України від 02.02.2022 р. № 209/99-00-21-03-03-07 "Щодо належного декларування податкових зобов'язань з акцизного податку" [276]; лист Державної податкової служби України від 10.01.2022 р. № 227/7/99-00-21-03-02-07 [92]; лист Державної податкової служби України від 30.12.2021 р. № 28723/7/99-00-21-03-02-07 «Про окремі особливості застосування положень Податкового кодексу

України, які починаючи з 01.01.2022 запроваджуються в оподаткуванні податком на додану вартість при здійсненні операцій з постачання тютюнових виробів» [208]; лист Державної податкової служби України від 19.11.2021 р. № 25751/7/99-00-04-01-01-07 "Щодо адміністрування рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення в частині визначення об'єкта та бази оподаткування"[275] та ін.

Водночас слід зазначити, що на відмінно від методичних рекомендацій, затверджених відомчим наказом, листи-роз'яснення не мають статусу акту законодавства та наділені виключно рекомендаційним характером. Значна кількість листів роз'яснень засвідчує про потребу в удосконаленні правового регулювання функціонування Державної податкової служби України. Окрім цього, звертаємо увагу на те, що наразі Державною податковою службою України не проводиться систематизація листів-роз'яснень, які втратили актуальність. З огляду на це, пропонується удосконалити цей напрямок, розробивши порядок висвітлення таких документів офіційному веб-сайті служби, визначити відповідальний підрозділ, вказавши строки оприлюднення тощо.

Таким чином, можна прийти до висновків, що правова основа діяльності Державної податкової служби України є цілісною системою, елементи якої перебувають в ієрархічній підпорядкованості. Водночас їй притаманний розгалужений і багатоелементний характер.

Правова основа діяльності Державної податкової служби України є сукупністю положень законів, підзаконних нормативно-правових актів (указів, постанов, розпоряджень, наказів, положень), роз'яснення та рекомендації, якими врегульовано діяльність Державної податкової служби України.

Нормативна організація діяльності Державної податкової служби України не завершена та потребує подальшого управлінського й політичного впливу.

В цій частині дисертації, проведено чотирирівневу градацію правової основи діяльності Державної податкової служби України. Охарактеризовано кожний рівень правової основи діяльності Державної податкової служби України, виокремлено притаманні їй особливості. Основне місце у правовому регулюванні діяльності Державної податкової служби України відведено Податковому кодексу України.

Обґрунтовано, що правовій основі діяльності Державної податкової служби України притаманний розгалужений і багатoelementний характер.

1.3. Стан наукових розробок щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України

Дослідження розвитку наукової думки будь-якого предмету дослідження, дозволяє з'ясувати перелік проблемних питань, які існували на тому чи іншому історичному етапі розвитку суспільних відносин, визначити способи та стан їх вирішення.

Що стосується наукових досліджень, які стосуються діяльності Державної податкової служби України, то слід відзначити про їх вагомую чисельність, що в свою чергу є свідченням важливості функціонування податкових органів, та водночас – наявності значної кількості невирішених питань. З огляду на зазначене, виникає потреба у проведенні аналізу стану наукової думки щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України за предметно-тематичним критерієм. Вказаний підхід до аналізу та систематизації наукових висновків в означеній сфері суспільних відносин полягає у виокремленні окремих аспектів, які в своїй сукупності визначають адміністративно-правовий статус та особливості трансформації діяльності Державної податкової служби України.

Перший напрям наукових досліджень спрямовано на визначення місця податкових органів в системі публічної влади. Наприклад, Д.В. Форостянко здійснено дисертаційне дослідження на тему «Фіскальні органи як складова державного апарату: теоретико-правові аспекти» (2018 р.), в якому зазначається, що орган, котрий здійснює фіскальну функцію держави (фіскальний орган у широкому сенсі слова), – це структурно і функціонально відособлена ланка механізму держави, що створюється в установленому законом порядку уповноваженим суб'єктом для здійснення фіскальної функції держави і наділяється для цього відповідними владними повноваженнями. Відповідно, фіскальними органами в широкому сенсі слова можуть бути не тільки державні органи, але й органи влади автономій, а також органи місцевого самоврядування. Тому з метою забезпечення термінологічної визначеності фіскальними (у вузькому сенсі слова) пропонується називати тільки ті органи спеціальної компетенції, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів є основною, прерогативною функцією. Автором пропонується розрізняти в основні різновиди фіскальних органів: податкові та митні органи.

На основі аналізу відповідних теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних науковців, Д.В. Форостянко відстоює позицію, що елементи правового статусу фіскальних органів слід розподіляти на чотири блоки: а) цільовий – мета, завдання, функції і принципи діяльності; б) структурно-організаційний – структура, лінійна та функціональна підпорядкованість; в) компетенційний – предметна і територіальна підвідомчість, а також повноваження; г) відповідальнісний – галузева юридична відповідальність посадових та службових осіб. Такий підхід надає змогу досить повно й адекватно охарактеризувати правовий статус фіскальних органів, дослідити їх місце і роль у державному апараті [266, с. 2-3].

На увагу заслуговує наукова праця В.В. Письменного «Податкові органи держави в системі управління оподаткуванням», в якій розглянуто організаційні аспекти податкового менеджменту на центральному і

локальному (місцевому) рівнях, проведено комплексний аналіз формування системи управління оподаткуванням. Науковець, оцінюючи податковий апарат як організаційно-управлінський базис механізму функціонування системи оподаткування приходить до обґрунтованих висновків про якісні зміни. Водночас різноманіття організаційних структур, що існують в територіальних податкових органах, спеціалізація за видами податків призводить до таких негативних наслідків, як: дублювання функцій різними структурними підрозділами органів податкової служби; збереження значного відсотку управлінського і обслуговуючого персоналу по відношенню до висококваліфікованих фахівців в територіальних податкових інспекціях з невеликою чисельністю працівників; закріплення платників податків за конкретними інспекторами податкових органів, що утворює ризики до розвитку бюрократії, зловживань, корупції; відсутність спеціалізованих підрозділів в органах податкової служби, відповідальних за інформування платників податків про зміни в чинному законодавстві України [110, с. 13].

Частина досліджень з обраного напрямку присвячена діяльності податкової міліції як органам, що тривалий період часу входили до податкових органів. Прикладом слугуватиме: монографія А.М. Куліш на тему «Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади», яка присвячена комплексному дослідженню адміністративно-правових засад функціонування підрозділів податкової міліції і вироблення практичних рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності здійснюваної нею діяльності. У роботі вперше в рамках дослідження з використанням значної кількості нових нормативних джерел та наукової літератури проведено комплексне дослідження адміністративно-правових засад діяльності податкової міліції, здійснено системний аналіз правовідносин, що регламентують діяльність податкової міліції, визначено основні проблеми, зроблено ряд концептуальних висновків, а також обґрунтовано найбільш істотні напрями вдосконалення правового регулювання податкової міліції [86, с. 3]; дисертація О.М. Резнік на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкової міліції» (2013 р.),

в якій автором визначено основні напрямки удосконалення правового та соціального захисту, до яких віднесено: уніфікацію відповідних приписів Податкового кодексу України, усунення відсилочних норм до інших нормативно-правових актів; розробка окремої кадрової політики щодо податкової міліції та впровадження її у практичну діяльність; формування стратегії розвитку кадрів податкової міліції; вдосконалення правового регулювання соціального захисту співробітників підрозділів податкової міліції шляхом відновлення права Президента України власними указами підвищувати соціальні гарантії, а також виконання положень Конституції України у частині правового та соціального захисту співробітників підрозділів податкової міліції. Науковцем обґрунтовано необхідність вдосконалення норми статті 185 Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо відповідальності громадян за злісну непокору законному розпорядженню або вимозі працівника правоохоронних органів. [238, с. 43].

У межах обраної тематики, вагомого значення має місце податкових органів в системі публічного адміністрування. На підтвердження цього, приведемо працю Т.В. Голобородько, у якій за основу взято поділ суб'єктів публічної адміністрації на: а) органи державної виконавчої влади; б) органи місцевого самоврядування; в) суб'єкти делегованих повноважень. Автором здійснено диференціацію відповідно до сфери оподаткування. Відповідно, інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування сформовано з функціонального відображення діяльності наступних суб'єктів публічної адміністрації:

1. Органи державної виконавчої влади, а саме: Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна митна служба України, Державна податкова служба України, територіальні органи вказаних центральних органів виконавчої влади, місцеві державні адміністрації в частині повноважень щодо оподаткування);

2. Органи місцевого самоврядування, а саме: сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад;

3. Суб'єкти делегованих повноважень, якими у сфері оподаткування може виступати інститут громадянського суспільства, а саме: громадські організації, громадські ради, що функціонують як при органах державної виконавчої влади, так і при органах місцевого самоврядування;

4. Суб'єкти, яких не віднесено до органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування, але яких наділено окремими повноваженнями щодо забезпечення управлінського впливу в означеній сфері. До цієї групи включено: Верховну Раду України, Верховна Рада АРК, Президента України, Національний Банк України, Уповноваженого Верховної Ради з прав людини, військово-цивільні адміністрації тощо [23].

Окремо зазначимо, що серед пріоритетних напрямів розвитку податкових органів в системі публічного адміністрування, І.В. Скороход запропоновано такі заходи: боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування; запобігання зловживань при застосуванні податкових конвенцій за допомогою Багатостороннього інструменту; запровадження трирівневого підходу щодо звітності з трансфертного ціноутворення, в основі якого лежатиме автоматичний за графіком обмін звітами транснаціональних компаній між компетентними органами; збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами через поліпшення процедури досягнення взаємної домовленості [282].

Наступний напрям наукових досліджень спрямовано на визначення адміністративно-правового статусу податкових органів, його окремих елементів. До цієї категорії слід віднести:

дисертацію Л.В. Гапоненко «Законність в діяльності органів Державної податкової служби України» (адміністративно-правовий аспект)» (2010 р.), в якій авторкою обґрунтовано відсутність системи суб'єктів забезпечення законності та чіткого порядку застосування ними відповідальності у разі виявлення порушень службовими та посадовими особами органів державної

податкової служби України. Крім цього, запропоновано авторське визначення терміну «законність в діяльності органів державної податкової служби України» як правовий режим їх функціонування, коли відбувається точне і неухильне дотримання і виконання вимог чинного законодавства службовими та посадовими особами органів державної податкової служби України з метою забезпечення публічних інтересів. Цікавим видається підхід дисертантки щодо виокремлення ознак режиму законності в діяльності органів Державної податкової служби України. Простеживши генезис становлення та розвитку законності в діяльності органів державної податкової служби України, на підставі національного законодавства та враховуючи сучасні тенденції до активізації даного процесу, запропоновано зміни, які на думку автора, слід застосувати з метою закріплення законності в діяльності органів Державної податкової служби України (зокрема, щодо упорядкування організаційної структури податкових органів задля чіткого розподілу функцій серед структурних підрозділів та усунення їх дублювання; щодо розмежування прав, обов'язків та персональної відповідальності серед працівників податкової служби; щодо досягнення єдності при застосуванні нормативно-правової бази, яка складається із значної кількості актів, якими врегульовано податкові правовідносини і т.д. [20, с 14-13];

дисертацію О.О. Бригінець «Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України» (2011 р.), в якій автором вказано, що правовий статус органів державної податкової служби України можна визначити як складне і неоднозначне явище, яке характеризується багатоманітністю законодавчо встановлених структурних елементів. При розгляді адміністративно-правового статусу державної податкової служби України слід зіставити ці компоненти наступним чином: 1) цільовий, який включає в себе принципи, цілі, завдання та функції органу державної влади; 2) структурно-організаційний, який включає в себе регулювання порядку створення, реорганізації, ліквідації, процедури діяльності, право на офіційні символи, лінійну та функціональну підпорядкованість; 3) компетенційний,

який включає в себе сукупність владних повноважень стосовно: прав та обов'язків, які пов'язані зі здійсненням влади, участю в управлінських відносинах, а також правом видавати певні акти, підвідомчості, правового закріплення об'єктів, предметів і справ, на які поширюються владні повноваження. У сфері реалізації адміністративно-правового статусу органи державної влади наділені оперативною самостійністю, мають постійний штат працівників, реалізують організаційно-розпорядчу функцію, утворюються вищими органами, підзвітні та підконтрольні вищим органам державної влади [10, с. 12];

дисертацію М.К. Золоторьової на тему «Адміністративно-правовий статус державних податкових інспекцій в Україні» (2009 р.), в якій авторкою запропоновано під правовою категорією «адміністративно-правовий статус державних податкових інспекцій» розуміти складну юридичну конструкцію, що включає в себе різні за обсягом складові елементи, головним серед яких є компетенція, що доповнюється відповідальністю, завданнями, функціями, організацією (структурою) та порядком діяльності (формами та методами діяльності, порядком створення державних податкових інспекцій та їх припинення). Водночас на думку М.К. Золотарьової за наявності принципу розподілу функцій між різними рівнями державної податкової служби компетенція державних податкових інспекцій наділена спеціальним характером, у межах якої можна виділити повноваження, встановлені нормами чинного законодавства [45, с.21];

дисертацію О.І. Лавренової «Адміністративно-паровий статус державної служби як центрального органу виконавчої влади» (2014 р.), в якій авторкою вказано, що адміністративно-правовий статус державної служби як центрального органу виконавчої влади є складною правовою конструкцією, що включає в себе чотири блоки елементів: 1) цільовий (цілі, завдання і функції); 2) структурно-організаційний (нормативне регулювання порядку формування та ліквідації державних служб, їх підпорядкованості відповідним міністерствам та організаційна структура); 3) компетенційний; 4) блок форм і

методів діяльності. Водночас, аргументовано, що до змісту адміністративно-правового статусу державної служби не може бути включено як елемент юридичну відповідальність, оскільки державна служба як центральний орган виконавчої влади не може її нести [88, с.14].

В окрему групу дисертаційних праць можна віднести, ті що стосуються дослідження окремих аспектів справляння місцевих податків та зборів України через призму аналізу впливу відповідних чинників (зокрема, євроінтеграція, децентралізація та ін): дисертація М.В. Вікторчук на тему «Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції» (2016 р.) [17], дисертація А.О. Савченко на тему «Адміністративно-правовий механізм справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації» (2019 р.) [241], дисертація А.В. Рижий на тему «Правове регулювання місцевих податків та зборів в умовах децентралізації» (2021 р.) [239], дисертація А.В. Боксгорн на тему «Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання» (2021 р.) [8], дисертація Р.Я. Галамай «Трансформація податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування» (2021 р.) [19] та ін.

Окрім вищенаведених дисертаційних досліджень, окремі питання адміністративно-правового статусу податкових органів були предметом дослідження наукових статей. Як приклад наведемо статтю С.М. Попової, присвячену темі «Фактори, що визначають правовий статус органів державної податкової служби», в якій автором досліджено та узагальнено базові терміни, які визначають адміністративно-правовий статус органів Державної податкової служби, з метою подальшого вдосконалення їх діяльності в умовах проведення кардинальних економічних реформ в Україні. За результатами дослідження авторка прийшла до обґрунтованих висновків про те, що питання про сутність правового статусу органів Державної податкової служби України має важливе значення, оскільки його визначення на рівні науково-практичних узагальнень дозволяє більш повно розуміти розподіл завдань, функцій та

обов'язків, закріплення їх у нормативних актах у такому порядку, який би забезпечив підвищення ефективності їх діяльності [120, с. 92]. Цікавими є висновки, зроблені у науковій статті Крилова Д.В. щодо визначення концептуальних засад удосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України [82]. Привертає увагу й праця колективу авторів (О.С. Іванишиної, І.А. Прокопенко, Ю.В. Панура) на тему «Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави» [46].

Окремим вектором наукових досліджень, що присвячені адміністративно-правовому статусу податкових органів є ті, які стосуються забезпечення діяльності податкових органів. До прикладу, Ю.В. Гаруст присвятив своє дисертаційне дослідження темі «Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України» (2008 р.), в якій здійснено аналіз теоретико-правових засад контрольної діяльності в Україні, висвітлено вітчизняний та зарубіжний досвід здійснення контролю за справами податків та інших обов'язкових платежів, надано пропозиції щодо можливості його використання. Визначено поняття та принципи податкового контролю, обґрунтовано його призначення [21, с. 19].

В свою чергу, темою дисертації В.В. Пахомова були питання організаційно-правових засад здійснення державного контролю за правозастосовною діяльністю податкових органів (2007 р.). Автором проведено аналіз законності та інших вимог до прийняття рішень під час правозастосовної діяльності податкових органів. Досліджено стан нормативно-правового забезпечення державного контролю за правозастосовною діяльністю податкових органів, визначено принципи та організаційно-правові форми і методи здійснення контролю за діяльністю податкових органів. Цікавими видаються висновки науковця щодо виокремлення недоліків нормативно-правового забезпечення державного контролю за правозастосовною діяльністю податкових органів, до яких віднесено: безсистемність нормативно-правових актів, наявність великої

кількості змін і доповнень до них; внутрішня суперечливість в регулюванні тих чи інших аспектів організації контролю за правозастосовною діяльністю податкових органів; недостатня наукова обґрунтованість правових актів, іноді їх декларативність, без адресності, відсутність у багатьох актах механізмів їх реалізації; відсутність Концепції розвитку нормативно-правового забезпечення державного контролю за діяльністю податкових органів та визначення пріоритету щодо прийняття відповідних актів; відсутність єдиного координаційного органу в досліджуваній сфері нормативно-правового забезпечення [109, с.18].

Цікавими є висновки, яких зроблено О.Є. Деменко в межах теми «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення» відмічаючи, що подальший розвиток інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів неможливий без постійного вдосконалення інформаційних систем та інструментів аналізу, підвищення науково-технічного потенціалу, створення й управління інформаційними технологіями в центральних і регіональних (обласних) податкових органах. Відзначено, що модернізацію інформаційно-аналітичного забезпечення необхідно здійснити за допомогою створення єдиної інтегрованої інформаційно-аналітичної системи податкових органів, яка б складалася з комплексу функціональних, управлінських та інфраструктурних підсистем центрального й регіонального (обласного) рівня. Така система забезпечила б використання єдиної бази документів усіма структурами Державної податкової служби, можливість системного управління, реалізацію безперервного документообігу, планування і розподіл завдань, контроль за їх виконанням, централізованого контролю діяльності кінцевих користувачів системи [33, с. 149-150].

Невід’ємним напрямом наукових досліджень адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України є ті, що стосуються визначення міжнародного досвіду організації роботи податкових органів. З цього приводу, Г. Яренко наголошено, що управління оподаткуванням

відноситься до категорії питань національної безпеки, що пояснюється перерозподілом у різних країнах близько третини валового внутрішнього продукту через систему податків. Досвід зарубіжних країн свідчить, що для організації у податкових відомствах належної системи ризик-менеджменту необхідні відповідні передумови, до яких автор відносить насамперед існування інформаційної системи; наявність відповідних знань у податківців і технічних можливостей у податкових органів. Важливим напрямом удосконалення оподаткування науковець вбачає поліпшення структури та організації роботи самих податкових органів. Найбільш ефективною, на його думку, є модель «за видами платників», яка передбачає роботу податкових органів через поділ платників на великий бізнес, малий і середній бізнес [278, с.125].

Діяльності податкових органів у зарубіжних країнах присвячено і наукове дослідження, якого проведено О.Б. Пугаченко. Автором виділено особливості здійснення податкового контролю в Швеції, Великобританії, Бельгії, Франції, США, Ізраїлі, Німеччині та ін. Викликає цікавість функціонування в деяких західних країнах (наприклад, в США, Німеччині) інституту «податкових судів», який, діючи в загальних рамках системи юстиції, займається виключно розглядом позовів з податкових питань (в тому числі, справ, предметом яких є оскарження рішення податкових властей про застосування фінансових санкцій, зокерма: про накладення штрафу, арешту на майно тощо). Науковцем узагальнено позитивні сторони діяльності закордонних податкових органів і наведено ті, що можуть бути впроваджені у вітчизняну практику [235, с. 170].

Бандурка О.О. у дослідженні «Податкові органи: корисний досвід діяльності», слушно зазначає, що у США інспектор-контролер покликаний не тільки займатися викриттям порушників закону, а й всіляко допомагати платникам податків правильно оформити відповідну анкету, нагадати їм про термін сплати, а в разі порушення встановленого порядку – вжити до них санкції. У податкового інспектора для кожного типу перевірки є докладна

настанова щодо того, що і в якій послідовності потрібно перевіряти. Для кожної галузі економіки і практично для кожної професії є спеціально розроблені інструкції [4, с. 175].

Цікавими є висновки К.П. Проскури, яких відображено у науковій праці «Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування». Авторкою проаналізовано досвід розвинутих країн, зокрема США та Канади, щодо організації адміністрування податків і досягнення високого рівня фінансової ефективності податкової системи, який доцільно вивчити та врахувати у процесі побудови системи податкового адміністрування в Україні. У дослідженні показано позитивні приклади організації діяльності податкових органів, що можуть бути адаптовані й реалізовані у вітчизняній практиці. Особливу цікавість викликають висновки К.П. Проскури щодо податкової системи США в частині вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків; щодо використання у США комп'ютерних методів первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки; застосування методу непрямого контролю, що передбачає вивчення видатків (витрат) платника з наступним співставленням обсягів видатків із доходами; щодо досвіду в Канаді в частині взаємин великих корпорацій та податкових органів, які врегульовано не лише законодавчими актами, а й спеціальними угодами, у яких визначені особливості здійснення податкового контролю [233, с. 30, 33].

В окрему групу можна виокремити праці вчених, яких пов'язано із дослідженням законодавчих та інших змін під час дії воєнного стану в Україні (наприклад Т.О. Гуренко Т. О. на тему «Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період») [30].

Характеризуючи тематики написання дисертаційних робіт останніх років в сфері оподаткування, можна виокремити такі актуальні напрями

досліджень як: «Податкове регулювання страхового ринку України» (І.А.Гузела, 2022 р.) [29], «Інституціональний механізм формування і реалізації податкової політики в умовах трансформації національної економіки» (А.А.Чинчик, 2022 р.) [270], «Новітня парадигма фіскальної політики в умовах цифрової трансформації суспільства» (Л.М.Марченко, 2023 р.) [94], «Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування» (В.Л.Форсюк, 2021 р.) [267] та ін.

Отже, в результаті здійснення аналізу стану та розвитку наукової розробки за темою дисертації, за предметно-тематичним критерієм видається можливим виокремлення основних напрямків наявних досліджень щодо, а саме: місця податкових органів в системі державних органів/публічного адміністрування; характеристики адміністративно-правового статусу державного органу (в тому числі фіскальних/податкових органів), його структури; адміністративно-правових засад діяльності податкової міліції; окремих аспектів справляння місцевих податків та зборів України через призму аналізу впливу відповідних чинників (зокрема, євроінтеграція, децентралізація та ін); забезпечення діяльності податкових органів (в тому числі інформаційно-аналітичного забезпечення); законодавчих та інших змін під час дії воєнного стану в Україні; контрольних функцій податкових органів; роботи визначення міжнародного досвіду організації роботи податкових органів та ін.

Водночас більшість дисертаційних робіт, присвячених безпосередньо проблематиці адміністративно-правового статусу податкових органів було написано науковцями в період з 2009 по 2014 роки.

В цьому підрозділі дисертації досліджено стан наукової розробки щодо адміністративно-правового статусу та особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України. Проаналізовано наукові джерела, у яких автори висвітлювали окремі аспекти адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України та деякі особливості трансформації її діяльності.

Доведено відсутність єдиного підходу серед науковців до визначення адміністративно-правового статусу державного органу загалом та Державної податкової служби України зокрема. Виокремлено основні напрями наукових досліджень за предметно-тематичним критерієм.

Висновки до розділу 1

1. Зазначено, що у процесі свого історичного розвитку податкові органи України існували в багатьох організаційно-правових формах, зокрема: інспекція, міністерство, адміністрація, служба тощо. Виокремлено п'ять основних історичних етапів діяльності Державної податкової служби України, на яких відбулося безпосереднє становлення служби, її розвиток, модернізація та сучасна трансформація правового статусу Державної податкової служби України.

Доведено, що у своєму історичному розвитку Державна податкова служба України проходить не лише етап власне становлення, а й окремі стадії модернізації та сучасної еволюційної трансформації свого адміністративно-правового статусу. Ідеться про постійний процес перегляду підходів і функцій держави у сфері адміністрування податків та створення ефективного інституціонального складника.

Обґрунтовано тезу про те, що більшість змін у діяльності Державної податкової служби України не мали системного й комплексного характеру, відбувалися досить стрімко, хаотично, неповною мірою сплановано, що загалом негативно позначається на результатах і показниках роботи податкових органів, мало наслідком значний відтік кадрів, нестабільність функціонування податкової системи, додаткові бюджетні витрати, посилення контрольної функції та інші негативні чинники.

Зазначено, що створення Державної податкової служби України як спеціального окремого контролюючого органу у сфері оподаткування є найбільш прийнятною моделлю для України (зокрема, за організаційно-управлінською структурою, функціональним призначенням, формою управління) та дає змогу зосередити увагу й зусилля на розробленні і впровадженні необхідних для досягнення основних показників методів.

2. Проведено чотирирівневу градацію правової основи діяльності Державної податкової служби України. Охарактеризовано кожний рівень правової основи діяльності Державної податкової служби України, виокремлено притаманні їй особливості. Основне місце у правовому регулюванні діяльності Державної податкової служби України відведено Податковому кодексу України.

Обґрунтовано, що правова основа діяльності Державної податкової служби України є цілісною системою, елементи якої перебувають в ієрархічній підпорядкованості.

3. Доведено відсутність єдиного підходу серед науковців до визначення адміністративно-правового статусу державного органу загалом та Державної податкової служби України зокрема. Виокремлено основні напрями наукових досліджень за предметно-тематичним критерієм.

Констатовано, що в більшості випадків під час дослідження адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України науковці та практики обмежувалися розглядом лише окремих його елементів.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Єдиного наукового підходу щодо визначення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України та її структурних елементів не вироблено досі.

Серед науковців існують різні думки, щодо визначення поняття адміністративно-правового статусу через призму їх складових. Зокрема, за існуючими основними напрямками адміністративно-правовий статус: - є сукупністю двох компонентів: до першого віднесено цілі, завдання та функції, закріплених юридично, до другого (організаційно-структурного) - нормативне регулювання порядку створення, легалізації, реорганізації, ліквідації суб'єктів, їх підзвітності, встановлення та змін їх організаційних структур, права на організаційне самовизначення, процедур діяльності та права на офіційні символи (М.К. Золотарьова) [45]; - є сукупністю адміністративно-правових властивостей суб'єкта права, до яких віднесено: компетенцію, порядок утворення і набрання юридичних ознак; назву; місце розміщення; структуру; цілі функціонування; відповідальність (О. А. Гусар) [31, с. 116]; - є сукупністю: структурно-організаційного блоку (який включає офіційну назву органу, порядок і спосіб утворення); функціонально-цільового та структурно-компетенційного блоку (який включає компетенцію, гарантії діяльності, права та обов'язки користуватися юридичними символами, права на офіційну символіку, підпорядкованість іншим суб'єктам права; джерела фінансування органу); компетенційний блок (який включає цілі, завдання, функції, права та обов'язки, обсяг і характер владних повноважень, територію діяльності, форми й методи діяльності, юридичну відповідальність) (Л. В. Крупнова) [84, с. 41].

Дещо іншого – ширшого підходу щодо структурного наповнення при дослідженні адміністративно-правового статусу державної служби як центрального органу виконавчої влади притримується О.І. Лавренова, виокремлюючи такі елементи, як: а) цільовий блок (цілі, завдання і функції); б) структурно-організаційний блок (нормативне регулювання порядку формування та ліквідації державних служб, їх підпорядкованості відповідним міністерствам та організаційна структура); в) компетенційний блок; г) блок форм і методів діяльності [88]. В свою чергу, Т.В. Сараскіна в структуру адміністративно-правового статусу державних органів включила: функціональне призначення та становлення органу; місце органу в системі державних органів; цільову мету створення органу; виокремлення сфери діяльності органу; сформованість функцій та пріоритетних завдань; регламентування прав, обов'язків та повноважень із реалізації головної компетенції в окремій сфері або галузі; діяльність органу з реалізації можливості проводити нормотворчу та правозастосовну функції; встановлення міри юридичної відповідальності органу та його посадових осіб; порядок формування штату, структури, ліквідації органу та визначення джерел його фінансування; повноваження із прийняття, реалізації та контролю за виконанням власних владних рішень; окремі питання інформаційного забезпечення органу державної влади та його структурних підрозділів [243, с. 73-74]. В свою чергу, А.С. Сивенко до структури адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України відносить: завдання; повноваження; заходи націлені на забезпечення організації діяльності; права установи [246, с. 45].

З огляду на відсутність єдиного підходу щодо визначення адміністративно-правового статусу, та необхідність дослідження процесу трансформації Державної податкової служби України служби, в даному розділі дисертації зупинимось більш детально на характеристиці основних елементів адміністративно-правового статусу, дослідження яких якнайбільше може продемонструвати динаміку змін, які вже відбулися в різних період часу

та тих, що продовжують змінюватись. Таким чином, проаналізуємо місце та роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади (зокрема, через призму адміністративної діяльності, підзвітності, координації, призначення, цілей, організаційної форми, податкової культури, дисципліни тощо); її функціональне призначення та основні завдання; методи та принципи, а також особливості взаємодії з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства.

2.1 Місце та роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади

Досліджуючи місце та роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади, першочергово охарактеризуємо загальні аспекти такої системи. Так, основу організаційної структури державного управління становить система органів виконавчої влади, головним призначенням яких є забезпечення виконання конституційних положень, вимог законів та інших нормативних актів. Щодо поняття «система органів», то воно має потрібне смислове навантаження: 1) підтверджує наявність в органів виконавчої влади певних ознак, притаманних соціальним системам (зокрема таких, як єдність цільового призначення, функціональної самодостатності, ієрархічності внутрішньої організації, субординації зв'язків між структурними ланками тощо); 2) фіксує відокремленість певної групи державних органів, що входять до відповідної системи, від усіх інших видів органів; 3) окреслює цілком визначений суб'єктний склад даної системи.

Перший аспект системи органів виконавчої влади передбачає необхідність формування дієвої вертикалі виконавчої влади, яка б забезпечувала належну реалізацію законодавчо визначених політичною системою цілей та владних рішень від центрального рівня до підпорядкованих суб'єктів на місцях. Реалізація другого аспекту – передбачає розмежування

органів виконавчої влади. Адже, особливістю виконавчої влади як гілки державної влади є те, що вона має одночасно виконавчий та розпорядчий характер і забезпечує практичну організацію виконання актів законодавства.

Третій аспект системи органів виконавчої влади, можна висвітлити через призму об'єднання структурних ланок трьох організаційно-правових рівнів: вищого, центрального, та місцевого ієрархічних рівнів [81]. Характеризуючи більше детально, кожний із організаційно-правових рівнів системи органів виконавчої влади, слід сказати, що вищий рівень представлений Кабінетом Міністрів України, а центральний рівень – міністерствами, державними комітетами, центральними органами виконавчої влади прирівняними до державних комітетів, та центральними органами виконавчої влади зі спеціальним статусом. Саме до цього рівня органів виконавчої влади віднесено Державну податкову службу України. Відповідно, ознаки, що характеризують правовий статус органів виконавчої влади є притаманними Державній податковій службі України.

Ефективність функціонування Державної податкової служби України великою мірою визначатиметься раціональністю управлінських зв'язків між органами різних організаційно-правових статусів як по вертикалі, так і горизонталі [7]. Сутність правового змісту функціонування системи органів виконавчої влади у цілому впливає з приписів ст. 6 Конституції України, якою передбачено поділ державної влади на законодавчу, виконавчу і судову [81], що має на меті забезпечення прав і свобод людини і громадянина [13], політичної стабільності, деконцентрацію влади [15, с. 38].

Особливість виконавчої влади серед інших гілок державної влади проявляється у практичному застосуванні всіх важелів державного регулювання й управління важливими процесами суспільного розвитку [13, с. 17]. До ознак Державної податкової служби України як органу виконавчої влади [35, с. 57-60] віднесемо: спрямування на правозастосування; відображення у діяльності функціонально-структурного механізму здійснення

державної влади; є складовою організаційного устрою держави у формі системи органів виконавчої влади тощо.

Повністю можна погодитися з думкою А.С. Спаського, щодо місця органів виконавчої влади у системі суб'єктів адміністративного права, зокрема: [253, с. 136] органи виконавчої влади є основними (після Президента України) функціонально-галузевими носіями виконавчої влади в державі і статус органу виконавчої влади закріплюється за ними в нормативному порядку; є найважливішою складовою органів державного управління і державного апарату в цілому (як відомо, державний апарат, крім органів державного управління, поєднує управлінські структури законодавчої влади, органи правосуддя, прокуратури та інші державні органи); вони об'єднані єдиним керівництвом і підпорядкуванням, внаслідок чого діють узгоджено і цілеспрямовано; кожен з органів даної системи наділений державою спеціальною компетенцією у сфері державного управління і реалізації виконавчої влади; система органів виконавчої влади справляє регулюючий вплив на всі сфери державного і суспільного життя; в рамках своєї компетенції органи виконавчої влади самостійні в організаційному та функціональному відношеннях; здійснюється специфічну державну діяльність, яка за своїм юридичним змістом є виконавчо-розпорядчою. В свою чергу, виконавчо-розпорядча діяльність є різновидом більш широкої правової категорії - адміністративна діяльність.

Науковці визначають наявність значного кола досліджень, присвячених проблемі сутності адміністративної діяльності як прояву адміністративно-правового статусу [1]. Зокрема, на думку Л.В. Коваля, адміністративною діяльністю є видання нормативних та індивідуальних актів [52, с. 116]. В свою чергу, І.П. Голосніченко, Я.Ю. Кондратьєв адміністративну діяльність визначають як діяльність органів державної виконавчої влади, яка спрямована на забезпечення охорони прав громадян, громадської безпеки, виявлення, припинення та запобігання правопорушенням [26, с. 7].

Також в даному випадку доцільно згадати про науковий підхід Н.І. Золотарьової, яка вказує на ширше значення поняття адміністративної діяльності органів влади порівняно з поняттям виконавчої влади. Дослідниця підкреслює різницю в суб'єктах адміністративної діяльності і виконавчої влади. Так, виконавчу владу здійснюють тільки органи цієї гілки влади та спеціальні інституції, яким делеговані повноваження на здійснення функцій органів виконавчої влади. Коло суб'єктів адміністративної діяльності, яку авторка називає управлінською, що врегульована нормами адміністративного права, є ширшим, оскільки її здійснюють не тільки органи виконавчої влади, але й суди, прокуратура, секретаріат Верховної Ради України, адміністрація Президента України. Указані суб'єкти здійснюють організаційну діяльність, що пов'язана з виконанням функцій адміністративної діяльності [44, с. 47].

Серед ознак адміністративної діяльності вказано на виконавчо-розпорядчий характер, суб'єктами є органи державної влади, врегульований нормами адміністративного права [28, с.300]. Розкриваючи сутність виконавчого характеру діяльності органів виконавчої влади, А.Ф. Мельник зазначав, що вона полягає в практичному втіленні в життя законодавчих актів, оперативному та динамічному управлінні економічною і соціальною сферами, а також державно-політичною діяльністю (оборона, безпека, митна та податкова справа). На думку дослідника, розпорядчий характер державно-управлінської діяльності полягає у виданні органами виконавчої влади постанов, розпоряджень, наказів, інструкцій, правил та інших підзаконних актів, що дозволяє забезпечити виконання норм та принципів Конституції України, законів, інших нормативних актів та ефективно управляти галузями економіки і соціально-культурної сфери [36, с. 251].

Влучної думки дотримується Денисова А.В., яка характеризує адміністративну діяльність як врегульовані нормами адміністративного права специфічну, виконавчо-розпорядчу, підзаконні, державно-владну цілеспрямовану діяльність уповноважених органів виконавчої влади

(посадових осіб) щодо реалізації конституційних прав громадян та захисту їхніх прав і свобод [34, с. 100].

Серед рис (ознак) адміністративної діяльності, яку здійснює Державна податкова служба України як орган виконавчої влади [35, с. 60], доцільно виділити: а) виконавчо-розпорядчий характер, який проявляється у право-виконавчій діяльності, особливості якої полягають у встановленні правового обов'язку діяти чітко в межах та на підставі норм чинного законодавства з метою виконання владним суб'єктом завдань і функцій, відповідних правовому статусу; б) підзаконний характер, що означає її спрямованість на виконання приписів законів; в) державно-владний характер, що означає здійснення адміністративної діяльності від імені держави та на виконання функцій держави; г) підзвітність і підконтрольність.

Важливим аспектом адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України як органу виконавчої влади, що дозволяє визначити становище служби є встановлення зв'язків підзвітності в системі державних органів. Розкриваючи зміст підзвітності, О.М. Синкова характеризує її як правову категорію, що розглядається в чинному законодавстві з позицій форми управлінського зв'язку, що є необхідною умовою для забезпечення соціально-політичної стабільності і вироблення оптимальних рішень [248, с. 11].

Діяльність центральних органів виконавчої влади спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством. До основних завдань центральних органів виконавчої влади належать: надання адміністративних послуг; здійснення державного нагляду (контролю); управління об'єктами державної власності; внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність; ін.[232]. Не виключенням є підпорядкування Державної податкової служби України.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та

Державну митну службу України» від 06.03.2019 року № 227, Державна податкова служба України представляє собою центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [188].

Щодо організаційної форми, слід сказати, що відповідно до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» центральні органи виконавчої влади утворюються для виконання окремих функцій з реалізації державної політики як служби, агентства, інспекції, комісії. Водночас, у разі якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам, центральний орган виконавчої влади утворюється як служба [232].

Структурно Державна податкова служба України складається з апарату, до якого входять департаменти й управління, та територіальних органів. Так, відповідно до структури апарату Державної податкової служби України, затвердженої в. о. Голови Державної податкової служби України та погодженої Міністром фінансів України 27.02.2023 року, у складі апарату ДПС діють 25 структурних підрозділів з яких 24 департаменти та 1 відділ: Департамент організації роботи Служби, Департамент забезпечення відомчого контролю, Департамент внутрішнього аудиту, Департамент оподаткування юридичних осіб, Департамент правового забезпечення, Департамент оскарження рішень контролюючих органів, Департамент податкового аудиту, Департамент запобігання фінансовим операціям, пов'язаним з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, Департамент контролю за піддакцизними товарами, Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку, Департамент персоналу, Департамент податкових сервісів, Департамент по роботі з податковим боргом, Департамент з питань запобігання та виявлення корупції, Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації, Департамент

міжнародного співробітництва, Департамент інфраструктури та господарського забезпечення, Департамент управління ризиками, Департамент економічного аналізу, Департамент інформаційних технологій, Департамент методології Інформаційно-довідковий департамент, Департамент трансфертного ціноутворення, Департамент оподаткування фізичних осіб, Мобілізаційний відділ [256].

Варто звернути увагу, що визначення Державної податкової служби України, яке наведене у положенні про цей орган, цілком узгоджується із Законом України «Про центральні органи виконавчої влади». Однак слід констатувати, щоб побудувати сервісну податкову службу європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві, необхідно привести у гармонізацію нормативне закріплення діяльності того чи іншого органу державної влади. Окремої уваги варто приділити понятійному апарату який застосовується у Податковому кодексі України. Так, у відповідності до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [141], було конкретизовано поняття «контролюючий орган». Так, відповідно до п.п. 41.1. Податкового кодексу України, контролюючими органами є податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 цього пункту), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи [113].

Оновлення вищенаведеного терміну в Податковому кодексу України є вдалим прикладом гармонізації нормативного визначення органу державної влади, зокрема, Державної податкової служби України, адже подвійне

трактування терміну «контролюючий орган» – обумовлювалося прогалинами та неузгодженостями у законодавстві.

Окремо слід розглянути роль Державної податкової служби України у сфері формування податкової культури в державі, дослідити проблемні питання та шляхи їх вирішення. Так, одним із напрямків діяльності Державної податкової служби України є проведення роботи з підвищення рівня податкової культури та обізнаності платників податків. Між рівнем податкової культури та економічним розвитком країни існує беззаперечний зв'язок – без підвищення рівня податкової культури неможливо досягти сталого розвитку економіки. Загалом, податкова культура виступає частиною загальнонаціональної культури суспільства і формується під впливом національного менталітету, що обумовлює відсутність у світі єдиного підходу або уніфікованих шляхів формування її відповідного рівня та суті поняття.

Розвиток податкової культури серед платників податків має безпосередній вплив на рівень оподаткування в державі загалом. Протиріччя між інтересами держави, спрямованими на врегулювання соціально-економічних процесів за допомогою оподаткування, і низьким рівнем життя більшості населення, який різко погіршується в умовах економічних кризи і значної питомої ваги тіньової економіки – негативно впливає на рівень добросовісності щодо сплати податків. Податкова культура є складним соціально-економічне явищем, властивим суспільству з ринковою економікою, рівень якої визначає фінансовий потенціал держави. Серед вчених не вироблено єдиного підходу щодо визначення поняття «податкова культура». На думку Б. Нерре, його класичне розуміння в певній країні включало творців податкової системи, а платники податків не розглядалися частиною податкової культури. При цьому, вирішальний вплив на поповнення державного бюджету було за зовнішньоекономічною діяльністю держави [32].

Податкова культура є загальною проекцією культури у соціально-економічній сфері та представляє соціальний інститут податкової системи і важелі її розвитку. Рівень поповнення державного бюджету за рахунок сплати

податків та зборів напряду залежить від рівня податкової культури суспільства, яка багато в чому зумовлює формування податкової поведінки всіх його учасників. Широке розповсюдження в Україні девіантної форми податкової поведінки, пов'язаної з порушеннями встановленого законом обов'язку сплачувати податки, свідчить про наявність серйозних соціальних причин, які зумовлюють таку поведінку. Забезпечення високого рівня податкової культури і дисципліни підтверджує такий парадоксальний факт, що податкові знання провокують девіантну поведінку або його приховану пропаганду.

Відобразити роль Державної податкової служби України у формуванні податкової культури можна через призму проведеної роботи з правової пропаганди, яка здійснюється через публікацію офіційному веб сайті Державної податкової служби України публікацій щодо тлумачення норм податкового законодавства, оприлюднення реєстру податкових боржників, висвітлення індивідуальних податкових консультацій з актуальних питань оподаткування, залучення до рекламно-пропагандої діяльності відомих людей із сфери культури, та ін. Така діяльність безумовно є позитивним явищем, яке направлене на інформаційне та правове зближення Державної податкової служби України до платників податків. Однак, проведення тільки цих заходів, не є недостатнім для підняття загальнодержавного рівня податкової культури. Причиною тому є ряд інших проблемних питань, які по сьогоднішній день є не вирішеними та такими, які ускладнюють ефективність заходів, спрямованих на роботу із населенням.

Водночас незважаючи на здійснювані заходи з боку Державної податкової служби України щодо підвищення рівня податкової культури, на жаль вони не є достатньо ефективними. Причиною цьому слугують багато негативних факторів та причин, які стримують процес виховування у платників податків правильної правової поведінки.

Серед актуальних проблем, які впливають на податкову культуру в суспільстві слід виділити такі: недоліки та не врегульовані питання в

податковому законодавстві; часті зміни податкового законодавства, в тому числі ті, які збільшують податкове навантаження на платників податків; невідповідність існуючої системи податкової політики стану зовнішнього та внутрішнього середовища країни; часті реформи контролюючих органів, які дестабілізують їх роботу як на нормативному рівні, так і на фактичній діяльності органів державної влади.

Крім цього, однією із основних питань формування та розвитку податкової культури – є достатньо низький рівень переконання у платників податків в необхідності сплати податків, який слід підвищувати за рахунок укріплення інформаційного зв'язку між державою і платником податків. В основі формування інституційних засад розвитку податкової культури в державі повинно стати гармонійне поєднання фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків на основі формування партнерських взаємовідносин.

З огляду на зазначене саме Державна податкова служба України, як центральний орган державної влади, шляхом впровадження системи комплексних та масштабних заходів інформаційно-правової пропаганди, та інших дій, покликана спрямовувати ресурси на удосконалення рівня податкової культури серед населення, що в свою чергу, обумовлює важливість ролі служби. Подолання негативних факторів, які впливають на податкову культуру серед платників податків, має стати одним із пріоритетних завдань у діяльності Державної податкової служби України.

Для налагодження рівня податкової культури слід поєднати фіскальні інтереси держави та інтереси платників податків на основі формування партнерських відносин. Робота Державної податкової служби України багато в чому залежить від того, які відносини у неї складаються із платниками податків [87].

В даному випадку також слід звернути увагу на необхідності посилення заходів щодо реалізації основних стратегічних цілей діяльності Державній податковій службі України, які були розроблені з метою забезпечення

ефективного функціонування організації, чіткого та узгодженого розуміння мети і пріоритетних напрямів діяльності служби Державної податкової служби України, а також врегулювання окремих питань її внутрішнього середовища. Мова йде про концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику в частині: запровадження ефективної організаційної структури в рамках єдиної юридичної особи; реалізацію механізму делегування окремих повноважень керівникам територіальних органів в рамках діяльності єдиної юридичної особи; розроблення моделі електронного документообігу в умовах єдиної юридичної особи; вдосконалення та автоматизація робочих процесів та процедур; розвиток ефективної, сучасної, стабільної та захищеної ІТ-інфраструктури; проведення роботи із заохочення до добровільної сплати податків; впровадження зручних та доступних сервісів для платників податків тощо. [177; 214].

Окрім цього, слід зазначити, що стимулюючим фактором для розвитку податкової культури є високий рівень службової дисципліни, етики, професіоналізм працівників податкової служби, що в свою чергу має вплив на підвищення довіри платників податків до Державної податкової служби України, її працівників, та відтак і до системи державних органів в цілому. При цьому діючий Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України, прийнятий ще 07.02.2006 р. [172] є морально застарілим та підлягає перегляду і оновленню. З огляду на це, пропонується прийняти Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України та її територіальних органів в оновленій редакції, у якій варто передбачити норми етикету та запобігання конфлікту інтересів, а також інші положення, що спрямовані на підвищення рівня професійної етики працівників Державної податкової служби України та її територіальних органів.

Податкова культура повинна виступати регулятором поведінки не тільки кожного платника податків, формуючи в його свідомості розуміння важливості сплати податкових, а й посадових осіб податкових органів [51].

Професіоналізм працівника Державної податкової служби України має ґрунтуватися на знаннях, комунікабельності, впевненості. Ця впевненість має базуватися на особистих здібностях працівника: вміння легко переконати інших у правильності постановки питань, та налагодити психологічний контакт із платником податків [240].

З урахуванням того, що Державна податкова служба України структурно складається з апарату, до якого входять департаменти й управління, та територіальних органів, відповідно запровадження системи заходів, спрямованих на підвищення рівня податкової культури та службової дисципліни в державі повинні запроваджуватись на всіх рівнях, з покладенням контрольної функції на Державну податкову службу України.

Таким чином, запорукою нового рівня співпраці держави та платників податків має стати професіоналізм і взаємна відповідальність, а також високий рівень податкової культури та податкової дисципліни. Водночас зусилля Державної податкової служби України повинні бути спрямовані на протистояння закріпленню в свідомості платників податків навіть намірів ухилитись від сплати податків. Загалом в державі важливо сформувати не тільки позитивний образ працівника Державної податкової служби України, а й - сумлінного платника податків. Адже, неправомірні дії однієї зі сторін призводять до нестабільності всієї системи і не ефективності застосовуваних заходів.

З метою нормативного врегулювання питання та вироблення концептуальних підходів щодо підняття рівня податкової культури, Державній податковій службі України пропонується розробити та затвердити наказом Порядок упровадження системи заходів, спрямованих на підвищення податкової культури, у тексті якого визначити: 1) основні форми взаємодії з платниками податків; 2) принципи й методи роботи; 3) закріпити заохочувальні та стимулюючі норми; 4) передбачити проведення переліку заходів, спрямованих на встановлення доброзичливих відносин податкових органів із платниками податків та підвищення рівня довіри, до якого

включити: а) проведення індивідуальних податкових консультацій (усних і письмових, електронними засобами, у телефонному режимі, під час особистого прийому); б) публічне роз'яснення норм податкового законодавства; в) зустрічі з міжнародними партнерами задля вирішення питань гармонізації внутрішнього податкового законодавства; г) організацію конкурсів та інших стимулюючих і заохочувальних заходів тощо; 5) окреслити методику визначення ефективності виконання вищезазначених заходів.

Зазначене сприятиме демонстрації Державною податковою службою України на нормативному рівні реалізації концепції зближення з платниками податків.

Продовжуючи досліджувати роль та місце Державної податкової служби України, слід відобразити процедуру формування податкової політики в державі та призначення служби в цьому процесі.

Так, основними засадами функціонування Державної податкової служби України – є затвердження на законодавчому рівні правового статусу та порядку її діяльності. Для аналізу змісту поняття правового статусу органів виконавчої влади, важливого значення має порядок формування та порядок функціонування Державної податкової служби України в системі органів виконавчої влади. Це обумовлено тим, що саме від порядку формування діяльності, залежить роль та місце Державної податкової служби України у системі органів як державного управління в цілому, так і виконавчої влади зокрема. Саме від місця в ієрархічній системі залежать права, обов'язки та особливості владних та управлінських повноважень Державної податкової служби України.

За своїм призначенням Державна податкова служба України, як центральний орган здійснення виконавчої влади забезпечує та сприяє формуванню і втіленню в життя податкової політики в державі. Визначення поняття державної податкової політики як діяльності держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави.

Водночас слід констатувати, що у Державної податкової служби України, як і у її попередника – Державної фіскальної служби України – відсутня можливість самостійно забезпечувати формування реалізації державної податкової політики. Державна податкова служба України лише вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування реалізації державної податкової політики. Аналіз трансформації правового регулювання діяльності податкових органів свідчить тенденцію, яка має місце з 2014 року щодо звуження кількості повноважень закріплених за одним органом державної влади. Останнім органом, який самостійно без погодження міг формувати податкову політику в державі – було Міністерство доходів і зборів України [188]. Варто зазначити, що подібні звуження повноважень державних органів не слід розглядати як утворення бюрократичних процедур, адже у даному випадку, коли мова йде про податкову політику в масштабах всієї держави, варто дотримуватися принципу розподілу повноважень, так як зосередження широкого кола повноважень у одного органу державної влади – викликає великий вплив та можливості для корупції та зловживанням таких повноважень.

Доцільно більш детально розглянути роль відповідних інституцій у формуванні державної податкової політики та діяльності Державної податкової служби в цілому. Так, роль Кабінету Міністрів України, як основного координатора діяльності Державної податкової служби України закріплена на законодавчому рівні. Кабінет Міністрів України – є вищим органом у системі органів виконавчої влади, який здійснює виконавчу владу безпосередньо та через міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Раду міністрів Автономної Республіки Крим та місцеві державні адміністрації, спрямовує, координує та контролює діяльність цих органів. Відповідно до Закону України «Про Кабінет Міністрів України», Кабінет Міністрів України забезпечує проведення бюджетної, фінансової, цінової, інвестиційної, у тому числі амортизаційної, податкової, структурно-галузевої політики, політики у сферах праці та зайнятості населення, соціального захисту, охорони здоров'я,

освіти, науки і культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування; також забезпечує проведення державної фінансової та податкової політики, сприяє стабільності грошової одиниці України [203]. З вищенаведеного випливає, що Кабінет Міністрів України відіграє важливу роль у координації діяльності не тільки Державної податкової служби України, а й центральних органів державної влади в цілому.

Окремо слід висвітлити роль і вплив на діяльність Державної податкової служби України Міністра фінансів. Міністр фінансів очолює Міністерство фінансів України, яке є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Відповідно до п. 3 Положення «Про Міністерство фінансів України» [186], Міністерство фінансів України забезпечує серед іншого формування та реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Враховуючи характер функціонування Міністерства фінансів України, можна виділити основні пріоритети та напрямки діяльності у забезпеченні формування та реалізації державної податкової політики, серед яких основними є такі: підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи; підвищення якості та ефективності податкового адміністрування; ефективне акумулювання ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій; забезпечення справедливості та рівності податкової системи її адаптацію до норм та правил Європейського Союзу; відсутність негативного впливу для ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку; розширення бази оподаткування.

Діяльність Міністра фінансів врегульована Положенням «Про Міністерство фінансів України». Функції та повноваження щодо прямого впливу Міністра фінансів на діяльність Державної податкової служби України закріплюється у п.п.3 п.10 вищевказаного Положення [186]. Так, Міністр

фінансів спрямовує та координує діяльність визначених Кабінетом Міністрів України центральних органів виконавчої влади, зокрема – Державної податкової служби України. Аналізуючи вищесказане Положення «Про Міністерство фінансів України», до основних повноважень Міністра фінансів по відношенню до Державної податкової служби України слід виділити такі: забезпечення формування державної політики у податковій сфері та контроль її реалізації Державною податковою службою України; погодження та подання на розгляд Кабінету Міністрів України розроблені Державною податковою службою України, проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України; визначення пріоритетів роботи Державної податкової служби України і шляхи виконання покладених на неї завдань, затверджує плани роботи Державної податкової служби України; погодження структури апаратів Державної податкової служби України; видання обов’язкових до виконання Державною податковою службою України, наказів та доручень з питань, що належать до сфери їх діяльності Державної податкової служби України; погодження призначення на посаду і звільнення з посади керівника та заступників керівника Державної податкової служби України.

В свою чергу, Державна податкова служба України вносить на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають

ліцензуванню відповідно до закону. Погодження вищезазначених напрямів діяльності із Міністром фінансів – є запорукою для злагодженості, відкритого, прозорого і неупередженого функціонування органу державної влади за європейськими стандартами.

Окреслюючи повноваження Міністра фінансів, можна констатувати, що Міністр фінансів має великий обсяг компетенцій по відношенню до Державної податкової служби України, що в сукупності із координацією діяльності з боку Кабінету Міністрів України, обумовлюється принципом розподілу владних повноважень, та є вдалим прикладом гармонізації адміністративного регулювання діяльності Державної податкової служби України.

З огляду на зазначене, можна говорити про те, що Державна податкова служба України: 1) займає в системі органів виконавчої влади центральний рівень є органом, що наділений спеціальним статусом; 2) за організаційно-функціональною формою є службою більшості функцій, які реалізуються, пов'язано із наданням адміністративних послуг фізичним та юридичним особам; 3) діяльність спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України та міністром фінансів; 4) це орган, що здійснює адміністративну діяльність та наділений статусом контролюючого органу тощо.

У цій частині дисертаційного дослідження визначено місце й роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади. Доведено важливість ролі Державної податкової служби України в системі органів державної влади як центрального органу виконавчої влади, що наділений владними повноваженнями та реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Зазначено, що Державна податкова служба України структурно складається з апарату, до якого входять департаменти й управління, та територіальних органів. Доведено необхідність розроблення системи заходів, спрямованих на підвищення рівня податкової культури в державі. Обґрунтовано ключову роль

Державної податкової служби України у формуванні податкової культури в суспільстві.

Виокремлено заходи, спрямовані на встановлення доброзичливих відносин податкових органів із платниками податків та підвищення рівня довіри, зокрема: а) проведення індивідуальних податкових консультацій (усних і письмових, електронними засобами, у телефонному режимі, під час особистого прийому); б) публічне роз'яснення норм податкового законодавства; в) зустрічі з міжнародними партнерами задля вирішення питань гармонізації внутрішнього податкового законодавства; г) організація конкурсів та інших стимулюючих і заохочувальних заходів (зокрема, конференцій, форумів, круглих столів супроводжуваних нагородженням відзнаками) тощо . Визначено, що подолання негативних факторів, які впливають на податкову культуру серед платників податків, залишається одним із пріоритетних завдань у діяльності Державної податкової служби України.

Проаналізовано повноваження Кабінету Міністрів України та міністра фінансів у процесі трансформації діяльності Державної податкової служби України. З урахуванням характеру функціонування Міністерства фінансів України виокремлено пріоритетні напрями діяльності в забезпеченні формування й реалізації державної податкової політики, зокрема: 1) збільшення рівня ефективності, сталості та передбачуваності податкової системи; 2) підвищення якості й ефективності податкового адміністрування; 3) раціональне акумулювання ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій; 4) забезпечення принципів справедливості та рівності в податковій системі, її адаптація до європейських стандартів і правил; 5) створення сприятливих умов для ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку; 6) розширення бази оподаткування.

2.2 Функціональне призначення та основні завдання Державної податкової служби України

Одним із ключових елементів адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України є функціональне призначення й основні завдання, виконання яких покладено на цей державний орган.

Що стосується функціонального призначення Державної податкової служби України, то його варто розглядати крізь призму закріплених на нормативному рівні функцій, які належать до компетенції Державної податкової служби України. Питання визначення функцій Державної податкової служби України, їх форми і змісту, а також класифікації нині є дискусійним. Зазначене пояснюється тим, що в науці теорії держави і права досі не виробленого уніфікованого підходу щодо визначення функцій державних органів влади. Це питання залишається одним із найактуальніших.

Юридична енциклопедія визначає поняття «компетенції», як сукупності встановлених в офіційній (юридичній чи неюридичній) формі прав і обов'язків, тобто повноважень будь-якого органу або посадової особи, які визначають можливості цього органу або посадової особи приймати обов'язкові для виконання рішення, організовувати і контролювати їх виконання, вживати у необхідних випадках заходи відповідальності тощо [97].

Слід відзначити позицію щодо віднесення «компетенції» до компетенційного блоку (компетенція – сукупність прав та обов'язків) адміністративно-правового статусу органів виконавчої влади на рівні з цільовим (який включає в себе мету, завдання та функції) та структурно-організаційним (структурна складова – структура органу, схема організаційного підпорядкування структурних одиниць, схема розподілу завдань і функцій кожного структурного підрозділу; організаційна складова – порядок взаємодії між структурними підрозділами, а також взаємодії з іншими органами (як державними, так і недержавними) та громадськістю) [5, с. 100].

Функції у сукупності із повноваженнями складають компетенцію органу, в межах якої він діє – як елементи компетенції в широкому розумінні, а під компетенцією у вузькому розумінні мається на увазі тільки права і юридичні обов'язки органу, які складають його повноваження [259, с. 196]. Незважаючи на велику кількість визначень компетенції, думка більшості вчених зводиться до того, що це визначення має двочленну структуру – предмети відання і повноваження (права і обов'язки). Не існує єдиної думки і про те, що розуміти під цими предметами відання. Для одних це область суспільних відносин, в якій діє державний орган, або де він юридично компетентний, або система суспільних відносин, на яку здійснюється вплив органів влади або сферу їх державного керівництва.

Голосніченко Д.І визначає «повноваження» як комплекс конкретних прав і обов'язків, які надаються для реалізації покладених на орган функцій. Поняття «повноваження» близькі за змістом із поняттям «компетенція». Водночас вони різняться насамперед за повнотою елементів, що є складовими того чи іншого явища [25, с. 26].

Здійснення основних напрямів діяльності Державною податковою службою України – має постійний, системний характер, який відбувається протягом певного часу існування її завдань, що потребують нагального вирішення з боку держави в цілому, задля задоволення потреб суспільства та збереження його як цілого правового інституту. Перед будь-яким органом державної влади завжди стоїть коло завдань, на вирішення яких такий орган державної влади спрямовує свої матеріальні ресурси та зусилля. Основні напрями діяльності Державної податкової служби України відображають її функції. Можна виокремити два основні напрями діяльності Державної податкової служби України, що визначені законодавцем: а) контролюючий, який розглядається як сукупність дій, спрямованих на забезпечення реалізації державної податкової політики та здійснення контролю за такою діяльністю; б) дорадчий, що передбачає внесення пропозицій щодо

забезпечення формування державної політики у визначених сферах. Їм будуть дотичні відповідні функції.

Говорячи про функції Державної податкової служби України, то в першу чергу, слід звернути увагу на їх визначення у Податковому кодексі України [113]. Так, статтею 19-1 Податкового кодексу України визначено перелік функцій контролюючих органів. При цьому п. п. 41.1.1. Податкового кодексу України до контролюючого органу віднесено: «...Державну податкову службу України. Контролюючими органами є, зокрема, податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи» [113].

Аналізуючи наведені положення щодо функцій Державної податкової служби України слід наголосити, що їх визначення тісно співпадає із основними завданнями Державної податкової служби України, які відображені у Постанові Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року [188]. Відтак, вбачається дублювання та розмиття меж між завданнями та функціями Державної податкової служби України. Теоретико-правовий аналіз надає змогу виділити ряд функцій Державної податкової служби України з огляду на специфіку та мету її діяльності.

Однією із основоположних функцій Державної податкової служби України можна виділити контролюючу функцію, яка передбачає діяльності з податкового контролю. Визначаючи поняття податкового контролю, можна стверджувати, що це система заходів, що вживаються Державною податковою службою України з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на Державну податкову службу України. Зміст контрольної функції Державної податкової служби України характеризується деякими особливостями, зокрема: 1) здійснюється спеціально уповноваженим суб'єктом, а саме: Державною податковою службою України, яка наділена низкою особливих компетенцій саме в галузі оподаткування; 2) здійснюється відносно спеціального об'єкта, а саме: централізованих і децентралізованих грошових фондів; 3) включає контроль за дисципліною в сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю; 4) характеризується чіткою цілеспрямованістю; 5) у більшості випадків правових взаємовідносин Державної податкової служби України із платниками податків – має імперативний характер тощо.

Податковим кодексом України передбачено виконання Державною податковою службою України контролюючої функції у різних її формах, зокрема, через: ведення обліку платників податків, проведення інформаційно-аналітичної діяльності, проведення перевірок та звірок відповідно до вимог податкового законодавства, а також щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на Державну податкову службу України; проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб-платників податків [188].

Перевірки є однією із найефективніших форм здійснення податкового контролю ДПС України, що передбачають збір інформації для встановлення рівня дотримання чинного законодавства, формування висновку щодо достовірності фінансової звітності. За видовим поділом, податкові перевірки слід систематизувати на: 1) камеральні; 2) документальні (планові і позапланові; виїзні та невиїзні); 3) фактичні [251, с.74].

Аналізуючи порядок ведення обліку платників податків Державною податковою службою України, можна встановити, що він являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій Державної податкової служби України щодо

здійснення реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, які підлягають обліку в органах Державної податкової служби України, а також діяльність з ведення реєстрів платників податків. Тобто, облік в органах Державної податкової служби України зводиться винятково до дій податкових органів. Однак в цьому випадку необхідно враховувати й дії самих зобов'язаних осіб – платників податків, які надають певні відомості для податкового обліку. Враховуючи підходи до трактування поняття «податковий облік», можна зазначити, що податковий облік – це система економіко-правових відносин, яка передбачає певну послідовність дій щодо: реєстрації, перереєстрації чи зняття з реєстрації осіб, які підлягають податковому обліку; збору, фіксації, обробки, узагальнення та передачі інформації, необхідної для визначення суми податкових зобов'язань платника щодо відповідного податку чи збору на основі первинних документів, податкових реєстрів та поданій податковій звітності, а також особливості виконання платником податків податкового обов'язку. Ведення обліку платників податків відіграє дуже важливу роль у реалізації контрольної функції Державної податкової служби України;

Щодо проведення інформаційно-аналітичної діяльності, то в процесі своєї професійної діяльності працівники Державної податкової служби України використовують різні види інформації, передусім податкову. Неможливо не погодитися з думкою А.О. Дегтяра, який звертає увагу, що основною метою інформаційно-аналітичної роботи в Державній податковій службі України – є визначення та оцінка кількісних і якісних показників

податкових надходжень, а також факторів, що їх зумовлюють. Інформаційно-аналітична робота містить прогнозування та аналіз податкових надходжень, їх джерел, дослідження впливу оподаткування на економічне становище в державі, вивчення завантаженості платників податками і зборами, оцінку чинників, які впливають на надходження податків, розробку загальних економічних засад оподаткування [41, с. 102].

Інформаційно-аналітична робота Державної податкової служби України є невід'ємною і однією із найважливіших складових у реалізації контрольної функції. Варто окреслити, що така діяльність не є епізодичною, короточасним актом, що виконує спеціально призначений працівник, а функцією всіх ланок системи, що здійснюється постійно [50, с.98]. Головною метою інформаційно-аналітичної діяльності Державної податкової служби України є те, щоб на базі зібраних даних, одержати опрацьовану, агреговану інформацію, яка має слугувати основою для прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети передбачає вирішення низки завдань, таких як збирання первинної інформації, її зберігання, перерозподіл між структурними підрозділами Державної податкової служби України, підготовка до переробки, власне переробка, надання суб'єкту управління в переробленому вигляді, аналіз, забезпечення прямих і зворотних зв'язків у її циркуляції тощо. При сучасних потоках інформації ефективне вирішення цих завдань неможливе без використання засобів обчислювальної техніки та нових інформаційних технологій.

Організація діяльності Державної податкової служби України має враховувати наявний досвід інформаційно-аналітичної роботи, накопичений на різних рівнях: державному, регіональному та корпоративному. Основою цього є збирання і первинне опрацювання інформації (фундаментальних досліджень; матеріалів, підготовлених різними аналітичними підрозділами; даних державних і недержавних інформаційних джерел; оперативної інформації засобів масової інформації); перенесення документообігу з паперового на електронні носії; ведення і поповнення джерел інформації,

насамперед електронної, на основі нових технологій; автоматизований моніторинг стану управління системами і підсистемами державного управління на основі визначених критеріїв і показників роботи за допомогою засобів і технологій; проведення експертиз при опрацюванні і прийнятті управлінських рішень; проведення соціологічних досліджень з використанням електронних засобів інформації; забезпечення оперативного обміну інформацією міжвідомчими системами в тісному зв'язку з митними, фінансовими органами, органами державної влади, статистики з метою удосконалення контрольної функції Державної податкової служби України.

У межах інформаційно-аналітичної діяльності Державної податкової служби України є і низка проблемних питань, на які варто звернути увагу. Зокрема, спостерігається надмірно велика розмірність завдань, що в умовах перехідної економіки сприяє невпинне зростання кількості платників податків і лібералізація законодавства (наприклад дозвіл мати необмежену кількість банківських рахунків). Усе це підвищує функціональну і географічну мобільність суб'єктів підприємницької діяльності. Інформаційна модель реєстраційних даних юридичної особи нараховує понад 250 реквізитів. Також проблемою є наявність великих обсягів тіньової економіки, породжені, з одного боку, надмірним податковим навантаженням через недосконале податкове законодавство, а з другого – ментальністю платників податків. Окрема проблема – це існування «фіктивних» підприємств і так званих конвертаційних центрів, динамічне впровадження в обіг віртуальної валюти. Зазначені фактори вимагають від Державної податкової служби України відстеження товарних і фінансових потоків як об'єктів оподаткування, що вимагає значної за своїм складом і обсягом додаткової інформації низки інших органів державної влади.

Доцільно згадати ще про одну проблему – необхідність введення в інформаційно-аналітичну систему значної кількості документів податкової звітності платників податків – об'ємних декларацій з відповідними розрахунками, скарг, апеляцій та інших видів документів. Значним також є

обсяг інформації, що має конфіденційний характер, а частина інформації містить державну таємницю, що вимагає негайного вирішення проблем захисту інформації від несанкціонованого доступу, особливо під час передачі її каналами зв'язку. Значно ускладнює проблему обміну інформацією між рівнями системи, особливо в умовах відсутності достатньо розвинутої корпоративної телекомунікаційної мережі. Окремою проблемою є звітування про результати роботи підрозділів Державної податкової служби України, що передбачає безліч звітних форм і, зокрема, кілька щоденних звітів.

В останні роки Державної податкової служби України забезпечується публікація основних показників роботи за напрямками на офіційному веб сайті служби. Тому варто зауважити, що на сучасному етапі, якість реалізації контролюючої функції багато в чому залежить від ефективності функціонування автоматизованої інформаційно-аналітичної системи, яка повинна постійно вдосконалюватися.

Однією з найважливіших функцій Державної податкової служби України є фіскальна функція, яка полягає в забезпеченні надходження коштів до державної бюджетної системи всіх рівнів і знаходиться під особливим контролем і впливом держави, у центрі її фінансової політики.

Важливість фіскальної функції Державної податкової служби України полягає у спрямованості задля максимізації податкових надходжень та мінімізації витрат на їх одержання. Виходячи з наведеного, таке твердження не враховує циклічну компоненту економічного розвитку, на стадії піднесення фіскальна ефективність постійно зростатиме навіть без відчутних інституційних змін адміністрування податків та високого рівня тіньової економіки. Також одним із критеріїв ефективності фіскальної функції Державної податкової служби України є рівень фактичного виконання плану податкових надходжень до бюджету всіх рівнів. Разом з тим, доцільною є оцінка впливу інфляційного чинника на формування бюджетних доходів. Адже з перевищенням фактичного значення інфляції над плановим надходження від податків на споживання будуть вищими, ніж прогнозувалося,

і формально буде одержано позитивний результат щодо ефективності. Крім того, існують ризики певного заниження планових показників дохідної частини бюджету з метою їх перевиконання.

Ефективність фіскальної функції Державної податкової служби України є багатоаспектною категорією, яка поєднує критерії обсягу мобілізованих податкових надходжень до бюджету (в абсолютних та відносних показниках) та частки прихованої бази оподаткування, що є складовою тіньової економіки. Як наслідок відбувається завищення відношення сплачених податків до валового внутрішнього продукту. Тіньова економіка знижує ефективність фіскальної політики країни в цілому, здійснює перерозподіл податкового навантаження, що уповільнює темпи економічного зростання та стримує зростання зайнятості. Рівень оподаткування багато в чому залежить від задіяної державними інституціями податкової бази, а ефективність податкової системи – від сформованої структури оподаткування в контексті оподаткування факторів виробництва (праця та капітал) і споживання з урахуванням деструктивних афектів оподаткування та часового лагу дії.

Загальна ефективність фіскальної функції Державної податкової служби України може бути визначена як сума фіскальної ефективності кожного податку та збору. Важливими індикаторами виміру ефективності фіскальної функції податкових органів в цілому, у міжнародній практиці є ефективні ставки оподаткування, які розраховуються шляхом співвідношення податкових надходжень до податкової бази, обрахованої за інформацією системи національних рахунків. У світовій практиці прийнято розраховувати імпліцитні ставки податків за класифікацією оподаткування факторів виробництва, що надає можливість оцінити чистий ефект впливу функціонування податків на працю, капітал і споживання з урахуванням діючих податкових пільг, кредитів. Ця ставка для категорії податків на споживання розрахована за методологією Європейської комісії як співвідношення податків на споживання до кінцевого споживання

домогосподарств для адекватної компаративної оцінки зазначеного показника з країнами-членами Європейського Союзу [108, с. 117].

З метою підвищення ефективності фінансової функції Державної податкової служби України, важливим є вирівнювання податкового навантаження на платників податків, в залежності від видів їх економічної діяльності. Високий рівень оподаткування доходів від оплати праці також є одним з визначальних факторів тінізації економіки, звуження бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. При цьому, слід зазначити, що зменшення податкового навантаження на платників податків – немає високого рівня фінансової ефективності без трансформації підходів до реалізації державної регуляторної політики у сфері встановлення мінімальних соціальних гарантій.

Окремо слід звернути увагу на регулюючу (регулятивну) функцію Державної податкової служби України, яка реалізується через вплив податків на різні сторони діяльності суб'єктів господарювання. Ця функція Державної податкової служби України виявляється в наданні пільг з оподаткування окремим галузям та виробникам, враховуючи їх перспективи, діяльність, рівень прибутковості та інше [9, с. 52]. Регулююча функція податків знаходить свій вияв у диференціації умов оподаткування. Стягуючи податки, Державна податкова служба України завжди впливає на поведінку економічних суб'єктів – фізичних і юридичних осіб [2, с.28]. Податки впливають на рівень і структуру сукупного попиту, вони можуть сприяти розширенню виробництва в окремих галузях чи гальмувати його. Через податки Державна податкова служба України має можливість регулювати фінансово-господарську діяльність організацій і громадян, а також відстежувати та контролювати джерела доходів і витрат.

За даними Українського центру соціально-економічних досліджень, організованого Гарвардським інститутом міжнародного розвитку, в Україні питома вага податків у ВВП загалом відповідає рівню розвинених країн

Європи (близько 40 %) [281]. Водночас якість управління податками в Україні потребує суттєво покращення [278, с.114].

Завдяки регулюючій функції Державної податкової служби України, оцінюється ефективність податкової системи в цілому, забезпечується контроль за видами діяльності і фінансових потоків. Крім того, через цю функцію виявляється необхідність внесення змін у податкову систему і бюджетну політику держави. Державна податкова служба України може свідомо використовувати таку функцію з метою регулювання певних пропорцій у соціально-економічному житті суспільства.

До регулюючої функції Державної податкової служби України також можна віднести стимулюючу (заохочувальну) та дестимулювальну (обмежувальну або стримувальну) діяльність. Стимулювання або стримування являють собою напрямками податкового регулювання з боку Державної податкової служби України, тобто є проявами регулювальної функції, складовими її процесу реалізації. Так, внаслідок застосування заходів податкового стимулювання (наприклад податкової підтримки з боку Державної податкової служби України платників податків), як правило, знижується податкове навантаження на таких платників податків, в результаті чого непродуктивні витрати у вигляді податкових платежів скорочуються, а власні оборотні кошти платників податків збільшуються. Наслідком цього є виникнення реальної економічної зацікавленості суб'єктів господарювання у виконанні всіх умов, передбачених нормами податкового законодавства, що регламентують застосування конкретного інструмента податкового регулювання. Виконання таких умов, в остаточному підсумку, націлює платників податків на вирішення саме тих завдань соціально-економічного розвитку, в яких безпосередньо зацікавлена держава.

Податковий вплив стримуючого характеру від Державної податкової служби України – сприяє збільшенню податкового навантаження (наприклад, у випадку здійснення платником саме тих операцій або видів діяльності, у яких не зацікавлена держава), внаслідок чого збільшуються непродуктивні витрати

суб'єкта господарювання, а рентабельність його діяльності (розрахована на основі чистого прибутку) – знижується. Саме цей результат впливу таких заходів змушує платників податків відповідним чином відкоригувувати свою господарську політику й змінити ті економічні рішення, які йдуть врозріз із податковою складовою економічної політики держави. При цьому, варто зауважити, що не можна абсолютизувати протиставлення податкового стимулювання й податкового стримування. Ці два процеси нерозривно пов'язані між собою, оскільки реалізуються вони через той самий об'єкт впливу – економічні інтереси платників податків. Як наслідок – регулююча функція Державної податкової служби України відіграє вплив на соціально-економічні процеси та може поєднувати в собі як стимулюючий, так і стримуючий потенціал.

Функції Державної податкової служби України тісно пов'язані з її завданнями. Адже змістовне наповнення функцій залежатиме від задач, яких поставлено перед Державною податковою службою України.

Під завданнями Державної податкової служби України слід розуміти відповідні напрями її діяльності. Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» № 227 від 06.03.2019 р. визначено два напрями діяльності Державної податкової служби України [188]. Зокрема, першим основним завданням Державної податкової служби України є реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів

господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [188]. Як вбачається з першого напрямку завдання, Державна податкова служба України має досить широке коло завдань. Зокрема, окреслені одразу декілька різних напрямків діяльності Державної податкової служби України, реалізація яких здійснюється різним структурними підрозділами Державної податкової служби України.

Другим основним завданням згідно Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» № 227 від 06.03.2019 року визначено внесення Державною податковою службою України на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування: державної податкової політики; здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [188].

Визначивши основні завдання Державної податкової служби України, що відображені у Постанові Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227, можна окреслити два основні напрямки діяльності дій цього органу, спрямованих на управління у відповідно визначених соціальних сферах життя, а саме: по-перше, це сукупність дій, спрямованих на забезпечення реалізації відповідної державної політики і здійснення контролю за такою діяльністю, та по-друге, внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у визначених сферах. Також можна констатувати, що законодавцем

визначено такі основні напрямки діяльності Державної податкової служби України як: 1) контролюючий та 2) дорадчий.

З метою реалізації обох напрямків діяльності, частинами 4,5 Постанови Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» року визначено обсяг компетенцій які відносяться до сфери діяльності Державної податкової служби України. Особливу увагу слід приділити завданню Державної податкової служби України з адміністрування податків, зборів, платежів, яка є провідною. В постійно мінливих умовах суспільно-політичного стану головним завданням Державної податкової служби України має стати трансформація оперативних методів і процедур забезпечення адміністрування податків.

Окремо звернемо увагу на зв'язок повноважень Державної податкової служби України з функціями цього органу. Відповідно, повноваження надаються для реалізації функцій. Проблемним залишається питання щодо дублювання завдань та функцій Державної податкової служби України, зазначених у різних нормативно-правових актах. Так, статтею 19-1 Податкового кодексу України [113] та у Постанові Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року[188] по своїй суті дублюють одні і ті ж самі завдання що покладені на Державну податкову службу України. Таке відображення різних за кількістю завдань покладених на один орган державної влади – відображає недосконалу техніко-юридичну роботу законодавця. Така проблема може бути вирішення зокрема шляхом об'єднання всіх завдань Державної податкової служби України і зазначення їх, наприклад, тільки у Постанові Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року із виключенням тих самих завдань з Податкового кодексу України [188].

Означене впливає і на реалізацію повноважень Державної податкової служби України. Тому, необхідно дотримуватись принципу раціонального розподілу повноважень, оскільки зосередження широкого кола компетенцій в

одного органу державної влади може призвести до виникнення корупційних ризиків, можливих зловживань становищем та наданими повноваженнями.

Так, щодо стану запобігання та виявлення корупції Державної податкової служби України слід сказати, що упродовж: 2020 року уповноваженими підрозділами (уповноваженими особами) з питань запобігання та виявлення корупції органів Державної податкової служби України організовано та проведено 15909 організаційно - роз'яснювальних заходів (лекційні заняття, семінари, розміщення публікацій у засобах масової інформації, мережі Інтернет, на веб порталі Державної податкової служби України та субсайті територіальних органів Державної податкової служби України, у соціальних мережах); в 2021 року цей показник значно збільшились та сягнув позначки у 21,8 тис.; а в 2022 року склав - понад 13,4 тис.

У 2020 році проведено 20417 заходів (з надання методичної та консультаційної допомоги окремим працівникам і структурним підрозділам органів Державної податкової служби України, у тому числі з питань заповнення електронних декларацій, у 2021 році цей показник склав понад 17,56 тис. заходів, а в 2022 - 11,2 тис.

Окрему увагу Державною податковою службою України приділяється щодо забезпечення розгляду звернень громадян та юридичних осіб по фактам вчинення працівниками можливих корупційних правопорушень, за результатами чого проводяться перевірки. Згідно статистичних даних:

- у 2020 році забезпечено розгляд 820 таких звернень, проведено (взято участь у проведенні) 782 службових розслідувань (перевірок, дисциплінарних проваджень); за результатами розгляду притягнуто до дисциплінарної відповідальності 201 працівника та 154 матеріали направлено до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції та правоохоронних органів для розгляду та прийняття рішення у межах компетенції;

- у 2021 році забезпечено розгляд 1677 звернень, скарг і повідомлень громадян, юридичних та фізичних осіб платників податків щодо можливих порушень працівниками органів ДПС вимог чинного законодавства, у тому

числі антикорупційного; проведено (взято участь у проведенні) 1049 перевірочних заходів; за їх результатами притягнуто до дисциплінарної відповідальності 288 працівників, а також 116 матеріалів направлено до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції або відповідних правоохоронних органів для прийняття рішення щодо складання адміністративних матеріалів, відкриття чи приєднання матеріалів до кримінальних проваджень;

- у 2022 році забезпечено розгляд 1085 звернень, скарг і повідомлень громадян, юридичних та фізичних осіб платників податків щодо можливих порушень працівниками органів ДПС вимог чинного законодавства, у тому числі антикорупційного; проведено (взято участь у проведенні) 639 перевірочних заходів; за результатами заходів, у т. ч. розпочатих наприкінці минулого року, притягнуто до дисциплінарної відповідальності 120 працівників, а також 41 матеріал направлено до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції або відповідних правоохоронних органів для прийняття рішення щодо складання адміністративних матеріалів, відкриття чи приєднання матеріалів до кримінальних проваджень та ін.

Також, ведеться постійна робота щодо перевірки дотримання працівниками податкових органів додержання вимог, встановлених Законом України «Про запобігання корупції» [170]. Так в результаті проведення такої роботи, в 2020 році було виявлено 539 фактів недодержання або порушення вимог та обмежень, встановлених антикорупційного законодавства, правил етичної поведінки працівниками органів ДПС (з урахуванням осіб які припинили діяльність, пов'язану з виконанням функцій держави в органах ДПС), інших вимог законодавства порушень; в 2021 році цей показник дещо знизився та сягнув позначки 375 фактів; а в 2022 році - значно зменшився до 111 фактів.

Окрім цього, в 2020 році до Національного агентства з питань запобігання корупції направлено 159 повідомлень про встановлені факти

неподання або несвоєчасного подання електронних декларацій, в 2021 році – 107 повідомлень, а в 2022 році спрямовано лише 14 інформувань.

Відповідно до отриманої інформації, за результатами розгляду матеріалів, зібраних уповноваженими підрозділами (уповноваженими особами) з питань запобігання та виявлення корупції органів Державної податкової служби України, спеціально уповноваженими суб'єктами у сфері протидії корупції та правоохоронними органами:

- у 2020 році - складено 152 протоколи про вчинення адміністративних правопорушень та розпочато 37 кримінальних проваджень;

- у 2021 році - складено 357 протоколів про вчинення адміністративних правопорушень;

- у 2022 році складено 56 протоколів про вчинення адміністративних правопорушень та розпочато 2 кримінальних провадження [16].

Зазначені статистичні дані аналізу одного із напрямів діяльності ДПС України свідчать з однієї сторони про проведення значного обсягу роботи, з іншої - важливим є недопущення вдавання до фактів роздування статистики та формалізму. З огляду на це важливим є не тільки виявлення порушень та притягнення до відповідальності посадових осіб, а й аналіз причин, які породжують такі порушення та їх максимальне усунення.

Враховуючи найголовніші функції, які покладені на Державну податкову службу України та завдання, що передбачені чинним законодавством, можна окреслити пріоритетні напрями їх удосконалення, які в подальшому будуть спрямованими на забезпечення поліпшення інвестиційного клімату в Україні та якісної роботи Державної податкової служби України в цілому. Серед таких можна виділити такі завдання: підвищення ефективності роботи окремих підрозділів Державної податкової служби України задля протидії тіньовому сектору економіки; удосконалення заходів, спрямованих на боротьбу проти корупції у структурі Державної податкової служби України; мінімізація людського фактору в процесі адміністрування податків, зборів, інших соціальних платежів які покладені на

Державну податкову службу України; наповнення державного бюджету шляхом консолідації всіх податків, зборів, платежів та забезпечення зростання надходжень до нього; забезпечення оптимізації процедур сплати податків і скорочення часу, що на це витрачається; посилення та зміцнення контролю над податковими платежами великих платників податків.

Враховуючи європейський вектор напрямку розвитку України, впровадження ефективних методів реалізації завдань Державної податкової служби України, зокрема з адміністрування податків, зборів, платежів – є дуже важливим фактором. Також, у зв'язку із наміром реалізації довгострокової економічної стратегії України, спрямованої на трансформацію у високорозвинену країну європейського типу, обрання курсу на вступ до Європейського Союзу, а також орієнтація на економічне зростання – вимагають удосконалення управлінської діяльності держави в процесі справляння податків, зборів та платежів. В нинішніх умовах, податкові правовідносини держави та платників податків стають провідними, у цьому контексті особливого значення набуває створення чіткого та послідовного механізму адміністрування податків, зборів та платежів, який би відповідав потребам соціально-економічного розвитку держави, сприяв подоланню структурних диспропорцій в економіці, забезпечив зниження податкового навантаження на платників податків, спрощення оподаткування, ініціював підвищення активності платників податків, створював умови для залучення як національних, так й іноземних інвестицій, а також забезпечував зростання добробуту населення.

За своєю правовою природою, адміністрування податків, зборів, платежів є цілеспрямованою управлінською діяльністю Державної податкової служби України та їх посадових осіб, спрямованою на реалізацію ефективної бюджетної та податкової політики, яка включає не тільки процеси організації застосування норм законодавства про податки, збори та платежі, а також передбачає здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податкових

платежів. Окрім того, процедури виявлення оптимальних методів їх здійснення, націлених на мінімізацію бюджетних витрат при одночасному збільшенні бюджетних доходів – є також важливим пріоритетом у діяльності Державної податкової служби України.

Варто зазначити, що на нормативному рівні поняття «адміністрування податків» закріплено у Податковому кодексі України як «сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [113]. Виходячи з аналізу вищевказаної норми, вбачається, що законодавець об'єднав усі можливі види зборів і платежів, які можуть справлятися до бюджетів усіх рівнів, в тому числі і митні платежі. Таке закріплення законодавчого визначення адміністрування податків є дуже широким та окреслює діяльність одразу декількох органів державної влади, у тому числі і Державної митної служби України.

В той же час, варто звернути увагу, що у Постанові Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» – немає більш конкретизованого закріплення визначення адміністрування податків в контексті діяльності саме Державної податкової служби України [188].

У науковому світі існує досить значна кількість різних визначень поняття «адміністрування податків». Так, А.О. Селіванов розглядає адміністрування податків як «правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [245, с. 37]. Тобто науковцем обґрунтовується так зване «вузьке» розуміння категорії, яка досліджується, по суті в значенні діяльності з примусового стягнення Державною податковою

службою України несвоєчасно чи не в повному обсязі сплачених податків і зборів.

Більш ширшим є визначення «адміністрування податків» В.М. Мельника, який зазначає, що адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов’язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйнятті правила. З таким визначенням неможливо не погодитися, так як воно якнайближче стосується діяльності саме Державної податкової служби України [95, с.176].

Відповідно до п. 4 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 р. № 227, Державна податкова служба України здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на неї [188]. Задля як найефективнішої реалізації цієї задачі, слід особливу увагу приділити зарубіжному досвіду, а саме принципам податкового адміністрування сусідніх країн Європи, зокрема: Польщі, Словаччини та Словенії. Також слід взяти до уваги організацію побудови операційних процесів Державних податкових служб цих країн, для можливого їх використання вітчизняними податківцями.

Крім того, проблемним питанням також є створення науково-обґрунтованої системи податкового адміністрування, яка сприятиме підвищенню рівня наповнення бюджетів усіх рівнів. Наразі, в умовах фінансової кризи, велика увага приділяється боротьбі щодо уникнення оподаткування та примусовому стягненню податкових боргів. Така модель поведінки безумовно має існувати, але вона має визначатися виключно на завершальній стадії діяльності поведінки контролюючих органів, коли платники податків свідомо ухиляються від сплати загальнообов’язкових платежів.

Розвиток діяльності Державної податкової служби України має бути направлений на зближення із платниками податків, побудови взаємних стосунків, а також налагодження та збалансування інтересів приватних інвесторів, платників податків із публічними інтересами держави та суспільства. У даному випадку, задля досягнення найефективнішого процесу адміністрування податків, необхідно налагодити взаємовідносини між суб'єктами податкових стосунків, що будуватимуться на основі принципу співпраці та партнерства. Адміністративне стягнення податків має бути замінене на добровільну їх сплату, що потребує переходу до світових цивілізованих норм в оподаткуванні. Сутність підходу до побудови взаємовідносин у податковій сфері з позицій інтересів держави – передбачає не тільки суворе дотримання усіма її учасниками податкового законодавства, а й вимагає збалансування взаємостосунків платників податків і Державної податкової служби України. Проблема загострюється, у випадку коли формуючи пропозицію суспільних благ, держава намагається максимізувати не добробут суспільства, а власну вигоду. Незадоволений якістю суспільних послуг, платник податків ігнорує сплату цих податків, збільшуючи обсяг фінансових ресурсів у своєму розпорядженні.

В цьому підрозділі дисертації досліджено функціональне призначення й основні завдання Державної податкової служби України. Зазначено, що функціональне призначення Державної податкової служби України варто розглядати крізь призму закріплених на нормативному рівні функцій, які належать до компетенції Державної податкової служби України.

Окреслено два основні напрями діяльності Державної податкової служби України, що визначені законодавцем: а) контролюючий, який розглядається як сукупність дій, спрямованих на забезпечення реалізації державної податкової політики та здійснення контролю за такою діяльністю; б) дорадчий, що передбачає внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у визначених сферах.

2.3 Методи та принципи, як елемент адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України

Методи діяльності податкових органів відіграють важливу роль, оскільки являють собою різноманітні способи, засоби, прийоми та інструменти, завдяки яким відбувається безпосередній вплив суб'єктів управління і їх посадових осіб на об'єкти управління задля виконання покладених на Державну податкову службу України та її органи завдань і функцій. Саме від правильного вибору й ефективного застосування методів значною мірою залежить рівень досягнення організаційних та управлінських цілей у діяльності Державної податкової служби України.

Наразі відсутнє будь-яке нормативне закріплення методів діяльності Державної податкової служби України. Проблема в недосконалості та недостатності правового регулювання методів діяльності Державної податкової служби України проявляється у відсутності механізму реалізації цих методів. Незважаючи на багаточисленні реформи щодо податкового законодавства та реформи державної служби, на сьогоднішній день існують проблеми щодо ефективності функціонування та фактичної реалізації окремих методів в Державній податковій службі України, це зумовлено прогалинами в законодавстві та неефективністю нововведень.

Категорія «метод» є практично невичерпною, оскільки будь-яка людська діяльність потребує певних способів, прийомів та засобів її реалізації. Особливої вагомості проблематика визначення методів набуває у сфері діяльності Державної податкової служби України, адже від правильного вибору й ефективного застосування методів значною мірою залежить досягнення організаційних та управлінських цілей. Під методами діяльності Державної податкової служби України слід розуміти конкретні прийоми і способи організації роботи та безпосереднього функціонування Державної податкової служби України, її взаємодії з платниками податків. Важливою теоретичною парадигмою дослідження методів діяльності Державної

податкової служби України є визнання безпосереднього взаємозв'язку між змістом методу та функцією, на реалізацію якої він спрямований. Саме багатоманітність функцій діяльності Державної податкової служби України викликає появу численних і різноманітних методів управління. Особлива роль методів діяльності Державної податкової служби України полягає в тому, щоб створити умови для чіткої організації процесу реалізації владних повноважень, з використанням сучасної техніки й прогресивних технологій для організації управлінського процесу, забезпечити його максимальну ефективність. Методи діяльності Державної податкової служби України безперервно розвиваються і вдосконалюються відповідно до соціально-економічного розвитку держави та управлінської практики. Як доречно було зазначено В.Ю. Шатіло, роздержавлення і демонополізація економіки, запровадження ринкового механізму не звільняють державу в особі державних органів влади від виконання багатогранних економічних, соціальних, гуманітарних та інших основних функцій, а зумовлюють виконання їх у інших формах і за допомогою принципово нових методів діяльності [273, с. 68].

Науковці часто розглядають методи як сукупність прийомів, операцій і процедур підготовки та прийняття, організації та контролю виконання управлінських рішень, що приймаються учасниками управлінського процесу. Інакше кажучи, методи – це засіб практичного здійснення мети, завдань і функцій управління. Під методами також розуміють способи і прийоми аналізу та оцінки управлінських ситуацій, використання правових і організаційних форм, впливу на свідомість і поведінку суб'єктів управління у керованих суспільних процесах, відносинах і зв'язках. Найчастіше методи визначаються як різноманітні способи, прийоми і засоби цілеспрямованого впливу суб'єктів управління на свідомість, волю і поведінку об'єктів управління з метою досягнення цілей і виконання функцій управління [273].

Незалежно від змісту і спрямованості методам властиві: об'єктивна організаційна форма, під якою розуміється вид впливу, тобто індивідуальне розпорядження (наказ, розпорядження та інше), а також норма (правило)

поведінки; характер впливу (безпосередній вплив, непрямий вплив за допомогою створення стимулюючих чи обмежуючих умов); спосіб впливу (одноособовий, колективний, колегіальний); часова характеристика (короткострокові і довгострокові); тактичний і стратегічний характер.

Класифікувати методи діяльності Державної податкової служби України можна за різними критеріями та властивостями, адже діяльність Державної податкової служби України з реалізації своїх функцій здійснюється за допомогою методів як загальних, так і спеціальних.

В діяльності Державної податкової служби України можна виокремити дві основні групи методів: 1) загальні (зокрема, метод контролю, метод нагляду, метод прямого й непрямого (опосередкованого) впливу, метод правового регулювання, метод переконання); 2) спеціальні (зокрема, метод спостереження, метод обліку, метод перевірок, метод обстеження).

Загальні методи притаманні усім органам державної влади, які виконують завдання на функції з державного управління, до таких також належить Державна податкова служба України. До загальних методів слід віднести такі:

метод контролю – виражається у втручанні Державної податкової служби України в діяльність платників податків. Наприклад, однією з перших функцій Державної податкової служби України є здійснення адміністрування податків, зборів, платежів, з даної функції впливає метод контролю платників податків за дотримання ними податкової дисципліни [113];

метод нагляду – представляє собою пасивний метод, що полягає у збиранні податкової інформації про діяльність платників податків, з метою дослідження дотримання ними законності у своїй діяльності та дотримання податкової дисципліни;

метод прямого та непрямого (опосередкованого) впливу – Державна податкова служба України може впливати на платників податків шляхом прямого або непрямого впливу, яке виражається у прийнятті нею управлінських рішень (прямим впливом є безпосередній вплив на платника

податків через наказ, що виражає волю Державної податкової служби України; в той час як непрямим (опосередкованим) впливом визнається створення зацікавленості у платників податків, вплив через функції, інтереси, стимулювання, надання можливості вибору варіанту поведінки таким платникам податків;

метод правового регулювання – містить у собі веління законодавчої влади. Єдине джерело закладеної в ньому юридичної сили — норми законів, воно рівнозначно поширюється на всіх учасників суспільних відносин, а саме: як на Державну податкову службу України, так і на платників податків;

метод переконання – становить систему заходів виховного і заохочувального характеру від Державної податкової служби, спрямованих на формування у платників податків звички добровільно виконувати вимоги податкового законодавства.

Слід розмежовувати такі поняття, як «методи діяльності Державної податкової служби України» та «методи контролю Державної податкової служби України», оскільки перше є значно ширшим за друге, так як охоплює додатково методи нагляду, методи переконання, методи компромісу.

Досліджуючи наявні методи, слід констатувати, що загальні методи не розкривають усієї специфіки діяльності Державної податкової служби України. Внаслідок цього обумовлюється поява цілої групи методів, характерних виключно для діяльності Державної податкової служби України – спеціальні методи. До спеціальних методів діяльності Державної податкової служби України слід віднести такі: метод спостереження, який передбачає загальне відстеження підрозділами Державної податкової служби України фінансової діяльності платників податків; метод обліку – виражається в діяльності Державної податкової служби України при здійсненні реєстрації платників податків, проте облік не обмежується суто реєстраційною роботою, а передбачає також аналітичну роботу і створення інформаційної бази щодо платників податків; метод перевірок, який закріплює на законодавчому рівні за Державною податковою службою України повноваження щодо проведення

аудиту, зустрічних звірок та інших передбачених Податковим кодексом України видів перевірок; метод обстеження, який передбачає, що Державна податкова служба України проводить попередній контроль платників податків, а саме: вивчення конкретних напрямів фінансової діяльності, здійснення діагностики їх фінансового стану, досліджують звітність, проводять первинний аналіз дотримання фінансового законодавства, оцінюють відповідність їх діяльності статутним документам.

Спеціальні методи діяльності Державної податкової служби України, також можна назвати організаційно-розпорядчими, так як вони пронизують усі відносини у сфері діяльності Державної податкової служби України. Не можна не погодитись з думкою Н.М. Мироненко, що спеціальні методи включають комплекс організаційних впливів на різних рівнях управління в різних формах їх виявлення, тому можна висловити думку, що спеціальні методи діяльності Державної податкової служби України – це сукупність прийомів, впливів, заснованих на використанні об'єктивних організаційних відносин між Державною податковою службою України та платниками податків [97].

Характерними особливостями спеціальних методів діяльності Державної податкової служби України є такі: 1) прямий вплив на платників податків шляхом визначення їх повноважень, а саме: прав і обов'язків; 2) односторонній вибір Державною податковою службою України найближчої та кінцевої мети, завдань управлінського процесу, порядку, та термінів їх виконання платниками податків; 3) юридична обов'язковість актів управління (постанов, рішень, розпоряджень, наказів), невиконання яких розглядається як порушення обов'язків платників податків та може спричинити адміністративну, дисциплінарну та кримінальну відповідальність.

Також варто відзначити, що методи, які застосовуються в діяльності підрозділів Державної податкової служби України можна виділити на прямі та непрямі. Прямі методи ґрунтуються на владно-розпорядницьких відносинах, а непрямі, до яких належить і політика у сфері оподаткування, передбачають

створення економічної зацікавленості або незацікавленості у певних діях. Непрямі методи регулювання найбільш органічно вписуються в існуючу реальність і тому в рамках ринкової системи вони одержали широке розповсюдження. Примусовий, законодавчо встановлений характер оподаткування, обумовлений самою природою податкових відносин і являє собою примусове вилучення частини доходів чи інших активів платників податків з метою забезпечення суспільно-необхідних витрат і реалізації політики перерозподілу національного доходу [83].

З урахуванням вищенаведеного, до системи методів діяльності ДПС України віднесемо методи: контролю, нагляду, прямого та непрямого впливу, правового регулювання, переконання, спостереження, обліку, перевірок, обстеження, компромісу.

Виходячи із неврегульованості на законодавчому рівні як загальних так і спеціальних методів діяльності Державної податкової служби України, ефективне застосування методів може бути забезпечено шляхом дотримання Державною податковою службою України та платниками податків принципу законності у своїх взаємовідносинах. Це означає, що найбільш важливі методи діяльності Державної податкової служби України повинні бути врегульовані на рівні законів, а нормативно-правові акти, які є вираженням адміністративних засобів впливу на платників податків, повинні ґрунтуватися на чинному законодавстві та відповідати йому.

Окремо слід звернути увагу на принципи діяльності працівників Державної податкової служби України. Щодо наукових розробок, які стосуються теми дослідження принципів, доречно вказати на висновки О.Б. Пугаченко, який за допомогою аналізу виділяє базові принципи, на яких будується податкова система, до яких віднесено: 1) побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін; 2) відповідність засобів поставленим цілям (відбір об'єктів відбувається з позиції високої ймовірності виявлення

порушень, і відповідно – збільшення обсягу донарахувань); 3) невідворотність покарання [235, с. 170].

Слід зазначити, що працівники Державної податкової служби України є представниками суспільних інтересів та служать народу України, своїми діями та вчинками вони сприяють зміцненню позитивного іміджу та авторитету Державної податкової служби України та державної служби в цілому. Влучної думки з цього приводу притримується Ю.І. Турянський, який відзначає, що виконання та дотримання ними принципів державної служби формує загальний авторитет Державної податкової служби України, сприяє прояву поваги та довіри від платників податків [261].

Загалом принципи права відіграють важливу роль в реалізації законних прав платників податків та обов'язків державних службовців, вони є основними засадами та вихідними ідеями, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю і відображають суттєві положення діяльності державної служби в цілому. На протязі тривалого часу спостерігаються постійні зміни та реформування Державної податкової служби України які направлені на її удосконалення та розвиток. Проте на сьогодні є проблема в недосконалості та недостатності регулювання принципів діяльності працівників Державної податкової служби України. Часті зміни в законодавстві спонукають на постійний моніторинг та аналіз діючого податкового законодавства, який показує що в регулюванні основних засад діяльності працівників Державної податкової служби України є прогалини.

Незважаючи на багаточисленні реформи щодо податкового законодавства та реформи державної служби, на сьогоднішній день існують проблеми щодо визначення ефективності функціонування та фактичної реалізації системи принципів саме в Державній податковій службі України, це зумовлено прогалинами в законодавстві та неефективністю нововведень. До того ж, зважаючи на діючі нормативно-правові акти, можна зробити висновок що деякі з них є морально застарілими та такими, які потребують оновлення.

У зв'язку з тим, що з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [188], Державну фіскальну службу було виділено на два окремі органи державної влади, Державна податкова служба України потребує оптимізації законодавства щодо порядку регулювання своєї діяльності та діяльності своїх працівників, в тому числі відносно тих питань, що стосуються формування основних засад.

Щодо нормативного закріплення системи принципів, слід відзначити, що чинна редакція Податкового кодексу України у ст. 4 визначає лише загальні засади та принципи податкової діяльності, більшість яких стосується платників податків, зокрема:

1) принцип загальності оподаткування, який полягає в обов'язку кожної особи сплачувати податки та збори, платником яких вона являється;

2) принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, який проявляється в забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, який полягає у створенні механізму, за якого усі винні особи, які допустили порушення та вина яких буде доведена в установленому законом порядку, повинні бути притягнуті до відповідальності);

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

5) принцип фіскальної достатності, який полягає у встановленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) принцип соціальної справедливості, який передбачає встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) принцип економічності оподаткування, який означає установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) принцип нейтральності оподаткування, який передбачає встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) принцип стабільності, який гарантує, що процедура внесення змін в частині податків та зборів не передбачає можливості проведення таких дій за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки та протягом бюджетного року (в частині зміни податків, зборів, їх ставок, а також податкових пільг;

10) принцип рівномірності та зручності сплати, який передбачає встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів, яким передбачено визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку;

12) принцип визначеності податків, які не підлягають сплаті, який передбачає, що загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Податковим кодексом України не підлягають сплаті та ін. [113].

Таким чином, закріплені в спеціальному кодифікованому акті принципи стосуються в основному засад податкового законодавства щодо платників податків, контрольних заходів та інших питань, а не безпосередньо діяльності

працівників Державної податкової служби України. Загальний характер вищевказаних принципів також не конкретизує всіх тонкощів проходження служби в Державній податковій службі України [11].

Окрім цього, так як, працівники Державної податкової служби України є державними службовцями, на них розповсюджується сфера дії Закону України «Про державну службу», в якому закріплені основні принципи державної служби в Україні, серед основних слід виділити такі принципи як: 1) верховенства права – під час виконання завдань і функцій держави, діяльність працівників Державної податкової служби України направлена на забезпечення пріоритету прав і свобод людини і громадянина відповідно до Конституції України; 2) законності – працівники Державної податкової служби України зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України; 3) професіоналізму – передбачає компетентне, об'єктивне і неупереджене виконання посадових обов'язків працівників Державної податкової служби України, постійне підвищення ними рівня своєї професійної підготовки, вільне володіння державною мовою; 4) ефективності – раціональне і результативне використання ресурсів для досягнення цілей які покладені на Державну податкову службу України; 5) прозорості – відкритість інформації про діяльність працівників та діяльність Державної податкової служби України в цілому; 6) стабільності – призначення працівників Державної податкової служби України є безстроковим, крім випадків, визначених законом, також гарантується незалежність персонального складу Державної податкової служби України від змін політичного керівництва держави та державних органів; 7) доброчесності – дії працівників Державної податкової служби України спрямовані на захист публічних інтересів, такі працівники відмовляються від превалювання приватного інтересу під час здійснення наданих ним повноважень [162].

Зазначене дає підстави говорити, що законодавче закріплення принципів діяльності Державної податкової служби України поширюється на державну

службу загалом та не розкриває всі особливості, пов'язані зі специфікою роботи цього органу державної влади, що, безсумнівно, підлягає додатковому правовому врегулюванню. Вищезазначені принципи є базовими та не відображають всіх тонкощів діяльності органів державної влади на які вони розповсюджуються, в тому числі Державної податкової служби України.

В той час, адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України як стале явище опосередковує необхідність виокремлення єдиної системи принципів, нормативне закріплення якої, по-перше, матиме позитивний вплив на процес функціонування податкових органів (зокрема, налагодження взаємодії з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутом громадянського суспільства, платниками податків); по-друге, слугуватиме основним критерієм для правотворчої, правозастосовної та фіскальної діяльності Державної податкової служби України; по-третє, стане стимулюючою гарантією дотримання прав та інтересів; по-четверте, стабілізуватиме роботу та підвищить імідж Державної податкової служби України загалом. Тому, пропонується пункт 342.6 статті 342 «Посадові особи контролюючих органів» Розділу XVIII «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист» Податкового кодексу України доповнити частиною 2 такого змісту: «Посадові особи контролюючих органів у роботі керуються, окрім принципів, передбачених Законом України “Про державну службу”, принципами об’єктивності, оперативності, відповідальності».

Також вважаємо, за доцільне розширення системи принципів, що стосуються платників податків, доповнивши її такими як: 1) принцип громадського обговорення проектів нормативно-правових актів, що стосуються прав та свобод платників податків, який є проявом гуманізму та спонукає платників податків на співпрацю з контролюючими органами; 2) принцип персональної відповідальності працівників контролюючого органу у разі безпідставної відмови платнику податків у прийнятті рішень або завдання будь-якої шкоди, прийняттям незаконних

рішень, що доведено в установленому законом порядку. Подібний принцип міститься в Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»[209], проте сфера його застосування загальна, тому варто щоб подібна норма напряду вказувалась в нормативно-правових актах, які регулюють повноваження працівників Державної податкової служби України. В такому випадку можна стверджувати, що порушення працівником Державної податкової служби України такого прямого принципу, в сукупності з іншими актами законодавства, матиме наслідком притягнення його до персональної відповідальності.

Беручи до уваги недосконалість та недостатність нормативного закріплення принципів діяльності Державної податкової служби України, слід звернути увагу на наявність в українському законодавстві нормативно-правових актів, які закріплюють правову основу принципів діяльності окремих органів державної влади. Серед таких слід виділити Закон України «Про Національну поліцію», в якому принципи діяльності працівників Національної поліції закріплені окремим Розділом [206]. Так, наприклад, одним із принципів зазначено, що поліція не має права відмовити в розгляді або відкласти розгляд звернень стосовно забезпечення прав і свобод людини, юридичних осіб, інтересів суспільства та держави від протиправних посягань з посиланням на вихідний, святковий чи неробочий день або закінчення робочого дня. Вищенаведений принцип є прикладом висвітлення принципу безперервності діяльності Національної поліції України.

Звертаючи увагу на вищенаведене, доцільно закріпити основні принципи або на рівні окремої Постанови Кабінету Міністрів України, або внести доповнення до Постанови Кабінету Міністрів України від 06.03. 2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» щодо принципів діяльності працівників окремо для Державної податкової служби України та Державної митної служби України [188].

Багатоманітність функцій діяльності Державної податкової служби України зумовлює появу численних і різноманітних методів управління.

Під ефективністю реалізації методів діяльності Державної податкової служби України необхідно розуміти їх здатність досягати поставлених цілей із максимально корисними результатами та мінімальними витратами часу й ресурсів. Наразі існує потреба щодо впровадження якісного механізму реалізації методів, що має стати запорукою належного виконання Державною податковою службою України функцій щодо поповнення бюджету.

Ефективність співвідношення принципів діяльності Державної податкової служби України та методів їх реалізації може досягатися за умови постановки чітко визначених завдань і вибору належних способів їх вирішення, дотримання принципів публічності прийняття адміністративно-правових рішень, обов'язковості виконання законів та невідворотності відповідальності за їх невиконання.

Водночас слід констатувати, що питання про визначення, співвідношення та реалізації між принципами організації діяльності Державної податкової служби України та методами впливу, які нею застосовуються наразі залишається в повній мірі нерозв'язаним, та потребує подальших досліджень.

В цьому підрозділі дисертації досліджено методи та принципи, як елемент адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Доведено, що методи діяльності податкових органів відіграють важливу роль, оскільки являють собою різноманітні способи, засоби, прийоми та інструменти, завдяки яким відбувається безпосередній вплив суб'єктів управління і їх посадових осіб на об'єкти управління задля виконання покладених на Державну податкову службу України та її органи завдань і функцій. Наголошено на тому, що від правильного вибору й ефективного застосування методів значною мірою залежить рівень досягнення організаційних та управлінських цілей у діяльності Державної податкової служби України.

Зазначено, що ефективність співвідношення принципів діяльності Державної податкової служби України та методів їх реалізації може досягатися за умови постановки чітко визначених завдань і вибору належних способів їх вирішення, дотримання принципів публічності прийняття адміністративно-правових рішень, обов'язковості виконання законів та невідворотності відповідальності за їх невиконання.

Запропоновано виокремити в діяльності Державної податкової служби України дві основні групи методів: 1) загальні (зокрема, метод контролю, метод нагляду, метод прямого й непрямого (опосередкованого) впливу, метод правового регулювання, метод переконання); 2) спеціальні (зокрема, метод спостереження, метод обліку, метод перевірок, метод обстеження). Визначено, що характерними особливостями спеціальних методів діяльності Державної податкової служби України є такі риси: а) прямий вплив на платників податків; б) односторонній вибір Державною податковою службою України найближчої та кінцевої мети, завдань управлінського процесу, порядку й термінів їх виконання платниками податків; в) юридична обов'язковість актів управління (постанов, рішень, розпоряджень, наказів), невиконання яких розглядається як порушення обов'язків платників податків та може спричинити адміністративну, дисциплінарну і кримінальну відповідальність.

2.4 Взаємодія Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства

З метою ефективного виконання повноважень у сфері реалізації державної податкової політики, Державна податкова служба України вступає у взаємодію з іншими органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Така взаємодія є необхідною та важливою частиною роботи Державної податкової служби України, у тому числі у сфері адміністрування податків, зборів та платежів, завдяки чому досягається узгодження дій та

спільної діяльності Державної податкової служби України з іншими органами державної влади. Дослідження проблем взаємодії Державної податкової служби України з іншими органами державної влади обумовлюється важливістю ефективності такої взаємодії, її законодавчого регулювання, тощо.

З метою визначення основних форм взаємодії Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, слід визначити поняття «взаємодія». Взаємодія – це взаємний зв'язок між предметами у дії, а також погоджена дія між ким-, чим-небудь [12, с. 85]. Також слід надати визначення тотожному поняттю – «координація», яке походить від лат. «со» – спільно, *ordinatio* – погодження, узгодження, взаємопов'язання, упорядкування [272, с. 161].

Чумак В.В., провівши аналіз різних наукових підходів до визначення досліджуваних понять, констатував, що, як правило, під час розкриття змісту поняття «взаємодія» науковці зазначають, що: 1) взаємодія полягає в узгодженні дій її суб'єктів за цілями, часом, місцем проведення, виконавцями і програмою; 2) для взаємодії необхідна наявність не менше двох суб'єктів; 3) під час взаємодії кожен із взаємодіючих суб'єктів (систем) діє в межах наданої йому законодавцем компетенції; 4) суб'єктів взаємодії об'єднує єдина мета щодо виконання спільних завдань [272, с. 162].

Правова взаємодія Державної податкової служби України з іншими органами державної влади може бути у різних видах, зокрема: правовідносини, в яких сторони займають рівноправне становище (відсутні зв'язки типу «влади-підпорядкування»); правовідносини, в яких Державна податкова служба України займає керівне, а інша сторона – підпорядковане становище; правовідносини, в яких Державної податкової служби України є підпорядкованим суб'єктом, а інший учасник займає керівне становище. При цьому, слід зазначити, що координаційні правовідносини можуть відноситися до останніх двох груп правовідносин. Тобто в них завжди передбачається наявність керівного та підпорядкованого суб'єкта правовідносин.

Визначення поняття «взаємодія Державної податкової служби України з

іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства» в актах законодавства не наводиться. З огляду на це пропонуємо під цією правовою категорією розуміти врегульовану адміністративно-правовими нормами, погоджену за метою, часом і місцем необхідну спільну діяльність Державної податкової служби України і органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інституту громадянського суспільства, змістом якої є взаємний вплив один на одного і на суспільні відносини з метою реалізації податкової політики, дотримання норм і принципів законності, ефективності спільної діяльності з метою захисту економічних інтересів держави.

Виходячи з вищенаведеного визначення, можна виділити такі характерні особливості правовідносин взаємодії в діяльності Державної податкової служби України, а саме: 1) обов'язковим суб'єктом правовідносин є Державна податкова служба України, яка може займати рівноправне, підпорядковане або керівне становище; 2) правовідносини характеризуються зв'язками з іншими суб'єктами на різних територіальних рівнях, що виникають у сфері реалізації податкової політики; 3) метою взаємодії Державної податкової служби України з іншими суб'єктами правовідносин є підвищення ефективності виконуваних ними функцій шляхом об'єднання зусиль у відповідній сфері, інформаційного та технічного співробітництва тощо.

Аналіз чинних нормативно-правових актів дає підстави говорити, що порядок взаємовідносин Державної податкової служби України з деякими суб'єктами врегульовано на нормативному рівні. Наприклад, Постановою Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року (п.п. 1, 26, 51, 61, 63 ч. 4 та п.п. 4, ч. 5, ч. 8) зазначено [188], що Державна податкова служба України вносить в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подає Міністрові фінансів на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів,

розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади; звертається до суду у випадках, передбачених законом; організовує взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері; взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади та отримує інформацію, документи і матеріали від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб (зокрема, від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів); забезпечує взаємодію інформаційних систем Державної податкової служби та Держмитслужби в режимі реального часу в установленому порядку; координує та контролює діяльність територіальних органів Державної податкової служби та організовує їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування; взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами, організаціями. Таким чином, аналіз Постанови Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року [188] дав змогу зробити висновок, що законодавчо врегульовано взаємодію Державної податкової служби України з усіма гілками державної влади: законодавчою; виконавчою; судовою.

Розкриємо більш детально аспекти взаємодії Державної податкової служби України з основними суб'єктами, які відіграють важливу роль в її діяльності.

Так, першочергово слід сказати, що важливу роль на вплив соціальних та економічних відносин в Україні відіграє взаємодія Державної податкової

служби України із Верховною Радою України, яка є єдиним органом законодавчої влади в Україні [81]. Так, Державна податкова служба України з метою всебічного розгляду проектів законодавчих актів з питань податкового законодавства, а також законодавства з питань адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, контроль за дотриманням якого покладено на органи Державної податкової служби України, постійно взаємодіє під час опрацювання законопроектів з Верховною Радою України. Державною податковою службою України проводиться моніторинг законопроектів, які реєструються на офіційному веб-порталі Верховної Ради України, визначаються законопроекти в межах компетенції Державної податкової служби України та в подальшому відповідно до функціональних обов'язків надаються структурним підрозділам для опрацювання. Наприклад, відповідними підрозділами Державної податкової служби України проводяться попередні експертизи законопроектів, що надходять до Верховної Ради України. З них увагу приділяють саме тим законопроектам, які стосуються зокрема і повноважень Державної податкової служби України. Всі законопроекти, що стосуються повноважень опрацьовуються відповідними підрозділами, за наслідками чого готуються пропозиції щодо кожного законопроекту з формуванням позиції про підтримання, не підтримання чи надання зауважень та пропозицій до проектів таких законодавчих актів з метою їх доопрацювання та приведення до норм чинного законодавства.

Окремо слід зазначити, що в процесі аналізу законопроектів також визначається вплив таких законопроектів на показники бюджету (економічні розрахунки). Позиція Державної податкової служби України за результатами опрацювання законопроектів постійно направляється до Міністерства фінансів України та вноситься до Модуля взаємодії з Верховною Радою України, що створений Секретаріатом Кабінету Міністрів України на базі автоматизованої системи документообігу «АСКОД», а також направляється до Верховної Ради України у відповідь на запитувану інформацію. Представники

та керівництво Державної податкової служби України постійно приймають участь у засіданнях комітетів Верховної Ради України та на постійній основі співпрацюють з профільним Комітетом з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України [106].

Варто зазначити, що представники Державної податкової служби України регулярно звітують перед профільними Комітетами Верховної Ради України щодо стану реформування Державної податкової служби України, а також, при необхідності, відповідають на запитання народних депутатів України. Враховуючи порядок взаємовідносин Державної податкової служби України та Верховної Ради України, можна констатувати, що така співпраця безумовно є позитивним явищем. Налагоджений взаємозв'язок між представниками законодавчої та виконавчої гілок влади – є проявом європейської моделі будування взаємостосунків між органами державної влади. Обмін думками, пропозиціями та інформацією – сприятиме у якості нормативно-правових актів, які приймаються Верховною Радою України.

Варто звернути увагу на взаємодію Державної податкової служби України із Міністерством фінансів України. Частиною 1 Постанови Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 зазначено, що діяльність державної податкової служби України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів [188]. Відповідно до п. 9 ч. 6 Постанови Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375 «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» [186], Міністерство фінансів України очолює Міністр, який призначається на посаду за поданням Прем'єр-міністра України і звільняється з посади Верховною Радою України.

Відповідно до абз. 2 ч. 1 Постанови Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375 [186], Міністерство фінансів України – є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову, бюджетну та боргову політику, державну політику у сфері міжбюджетних відносин та місцевих бюджетів,

державну політику у сфері державного пробірною контролю, бухгалтерського обліку та аудиту, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства тощо. Аналізуючи вищевказану норму, можна прийти до висновку, що Міністерство фінансів України відіграє дуже важливу роль у формуванні всієї фінансової системи в державі, тому взаємодія із Державною податковою службою України – є необхідною складовою.

Згідно із ч. 10 Постанови Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375 [186], Міністр визначає структурний підрозділ апарату Міністерства фінансів України, що відповідає за взаємодію з центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовує і координує Міністр. У зв'язку з цим, можна констатувати, що рівні різних Постанов Кабінету Міністрів України простежується законодавче закріплення взаємодії Державної податкової служби України із Міністерством фінансів України.

Основними проявами взаємодії Державної податкової служби України із Міністерством фінансів України – є реалізація та внесення на розгляд Міністра пропозицій щодо державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на

провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Тісна взаємодія Державної податкової служби України із Міністерством фінансів України також пов'язана із основними пріоритетами цих двох відомств, які направлені на: підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи; підвищення якості та ефективності податкового адміністрування; ефективне акумулювання ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій; забезпечення справедливості та рівності податкової системи її адаптацію до норм та правил Європейського Союзу; відсутність негативного впливу для ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку; розширення бази оподаткування.

Окремо слід розглянути взаємодію Державної податкової служби України із Державною митною службою України. При цьому Державну податкову службу України слід розглядати як новий орган державної влади, що був створений шляхом виділення Державної фіскальної служби України. Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200 ухвалено створення Державної податкової служби України та Державної митної служби України, реорганізувавши Державну фіскальну службу шляхом поділу [226]. Згодом, 6 березня 2019 року Постановою Кабінету Міністрів України № 227 було затверджено Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України з метою визначення конкретних завдань та функцій [188].

В подальшому, задля більш детального врегулювання повноважень та компетенції Державної податкової служби України, Постановою Кабінету Міністрів України від 25.09.2019 р. № 846 [130] схвалено надання податковій службі функції з реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших

питань.

Варто зауважити, що в результаті створення Державної податкової служби України та Державної митної служби України, реорганізувавши Державну фіскальну службу України шляхом поділу – згодом законодавцем було налагоджено на нормативному рівні порядок взаємодії інформаційних систем між двома новоствореними органами державної влади. Так, Наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2020 р. № 286 «Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства» [162] – було налагоджено взаємодію, яка встановлює основні вимоги щодо інформаційної взаємодії між інформаційно-телекомунікаційними системами, базами даних, реєстрами, іншими інформаційними ресурсами Державної податкової служби України та Державної митної служби України, що використовуються для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства. У вищевказаному наказі:

а) зазначається, що в інформаційній взаємодії задіяні «...інформаційні системи Державної податкової служби України – система електронного адміністрування податку на додану вартість, система електронного адміністрування з реалізації пального та спирту етилового, Єдиний реєстр податкових накладних, Єдиний реєстр акцизних накладних, Єдиний банк даних про платників податків-юридичних осіб, Реєстр самозайнятих осіб, Державний реєстр платників податків-фізичних осіб; а з боку Державної митної служби України – Єдина автоматизована інформаційна система»;

б) містяться вимоги щодо організації інформаційної взаємодії між Державною податковою службою України та Державною митною службою України, а також вимоги щодо захисту інформації при інформаційній

взаємодії цих органів державної влади [192].

Окрему увагу слід приділити взаємодії Державної податкової служби України із Пенсійним фондом України. Відповідно до ч. 1 Постанови Кабінету Міністрів України № 280 від 23.07.2014 року [187], Пенсійний фонд України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра соціальної політики, що реалізує державну політику з питань пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню. Тобто тісна співпраця Державної податкової служби України із Пенсійним фондом України обумовлюється специфікою діяльності цих двох органів державної влади.

Згідно із п. 10 ч. 4 Постанови Кабінету Міністрів України від 23.07.2014 р. № 280 [187], Пенсійний фонд України аналізує та прогнозує надходження коштів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), організовує взаємодію та обмін інформацією з питань нарахування та сплати єдиного внеску, персоніфікованого обліку надходжень від його сплати, розрахунку показників середньої заробітної плати працівників для призначення пенсії. Враховуючи те, що Державна податкова служба України реалізує державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – між Пенсійним фондом України та Державною податковою службою України виникає гостра потреба у оперативному обміні інформацією. Взаємозв'язок Пенсійного фонду України з іншими суб'єктами, в тому числі і Державною податковою службою України, регулюється ч. 8 Постанови Кабінету Міністрів України від 23.07.2014 р. № 280, де зокрема зазначено, що Пенсійний фонд України під час виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, створеними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування,

об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій. Наявність законодавчо закріплених норм щодо взаємовідносин Пенсійного фонду України із Державною податковою службою України – є проявом гармонізації законодавства з питань координації дій між цими органами державної влади. Крім того, не є поодинокими випадки проведення спільних зустрічей та нарад представниками Пенсійного фонду України із представниками Державної податкової служби України щодо обговорення актуальних питань з взаємодії цих двох органів державної влади.

Потребує уваги висвітлення взаємодії Державної податкової служби України із Державною службою України з питань праці. Відповідно до ч. 1 Постанови Кабінету Міністрів України від 11.02.2015 р. № 96, Державна служба України з питань праці – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства, і який реалізує державну політику у сферах промислової безпеки, охорони праці, гігієни праці, поводження з вибуховими матеріалами промислового призначення, здійснення державного гірничого нагляду, а також з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, зайнятість населення, загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття в частині призначення, нарахування та виплати допомоги, компенсацій, надання соціальних послуг та інших видів матеріального забезпечення з метою дотримання прав і гарантій застрахованих осіб [182].

Між діяльністю Державної податкової служби України із Державною службою України з питань праці – є багато спільних завдань, які впливають із специфіки діяльності цих двох органів державної влади. Так, взаємодія Державної податкової служби України із Державною службою України з

питань праці направлена на врегулювання питань додержання законодавства про працю, посилення боротьби з незадекларованою працею, узгодження планів проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи серед платників податків та суб'єктів господарювання. Легалізація зайнятості, зокрема, контроль за правильністю оформлення трудових відносин з найманими працівниками – один із основних векторів роботи Державної службою України з питань праці, а відповідно сплата всіх необхідних податків, зборів та платежів – є межею відповідальності Державної податкової служби України.

Гарним прикладом законодавчого прояву взаємодії Державної податкової служби України із Державною службою України з питань праці є Доручення Прем'єр-міністра України від 22.01.2020 р. № 2313/0/1-20. Зміст документу передбачає спільну роботу працівниками Державною службою України з питань праці та працівниками Державної податкової служби України під час візитів до суб'єктів господарювання. Під час візитів визначатимуться особи, які наявні на об'єкті, прізвища яких співставляються з поданою звітністю зі сплати єдиного внеску. В подальшому, якщо у суб'єктів господарювання, які мають невідповідність орієнтовної чисельності працівників, що було встановлено під час інформаційно-роз'яснювальних заходів, даним Реєстру застрахованих осіб, і в яких відсутня позитивна динаміка щодо оформлення трудових відносин з найманими працівниками, органами Державної служби України з питань праці та органами місцевого самоврядування, яким делеговані повноваження щодо здійснення контролю за додержанням законодавства про працю, – проводитимуться додаткові перевірки [43].

Також непоодинокими є випадки взаємодії представників Державної податкової служби України та Державної служби України з питань праці у регіонах. Так, 04.02.2020 року між Головним управлінням Державної податкової служби у м. Києві та Головним управлінням Державної служби України з питань праці у Київській області було підписано Меморандум про співпрацю та взаємодію, метою якого є консолідація зусиль спрямованих на

профілактику правопорушень у сфері трудових та податкових відносин. Зокрема, документом передбачається подальша скоординована робота працівників обох установ, що допоможе зменшити у столиці системні порушення законодавства про працю та зайнятість населення, що в свою чергу буде спонукати столичних роботодавців до прояву сумлінності у питаннях добросовісної сплати податків. Також Головне управління Державної податкової служби у м. Києві та Головне управління Державної служби України з питань праці у Київській області проводитимуть потужну інформаційно-роз'яснювальну кампанію щодо неприпустимості допуску до роботи працівників без належного їх оформлення [24]. Вищевказані прояви суспільних зустрічей, нарад, підписання Меморандумів, тощо – є вдалим проявом тісної співпраці Державної податкової служби України та Державної служби України з питань праці, що безумовно впливає на реалізацію податкової політики в цілому.

Важливим видом взаємодії Державної податкової служби України є співпраця із Державною казначейською службою України. В першу чергу, в частині виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями з метою забезпечення повноти надходжень до бюджетів та здійснення органами Державної казначейської служби України та Державною податковою службою України в межах своїх повноважень контролю за надходженнями до бюджетів податків і зборів та інших платежів, у тому числі контролю за погашенням заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі. На законодавчому рівні питання взаємодії Державної податкової служби України із Державною казначейською службою України врегульовано Наказом Міністерства фінансів України від 18.07.2016 р. № 621 «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями» [193]. Нормами вищевказаного Наказу

організовано взаємодію органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями.

Варто зазначити, що Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 [188] – регулює лише загальні положення взаємовідносин Державної податкової служби України з іншими органами державної влади та органами місцевого самоврядування, у свою чергу Наказ Міністерства фінансів України від 18.07.2016 р. № 621 [193] – регулює більш конкретні питання та деталізує порядок обміну інформацією. Наявність більш детального тлумачення взаємодії Державної податкової служби України з іншими органами державної влади та органами місцевого самоврядування – є вдалим прикладом уточнення законодавчої бази, яке охоплює найбільш вузько направленні питання організації виконання поставлених завдань.

Крім цього, в даному випадку, як на приклад законодавчо закріплених повноважень щодо взаємодії з іншими органами державної влади та місцевого самоврядування – можна навести положення які містяться у Митному кодексі України. Так, главою 77 Митного кодексу України «Взаємовідносини митних органів з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами підприємницької діяльності» – окреслено велике коло суб'єктів з якими взаємодіє Державна митна служба України. Окремим статтями глави 77 Митного кодексу України, врегульовано взаємостосунки із різними суб'єктами, зокрема: взаємодія з правоохоронними органами; взаємодія з Національним банком України, Рахунковою палатою, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів, державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та у сфері фінансового контролю; взаємодія з місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування; взаємодія з іншими органами виконавчої влади; взаємодія з суб'єктами господарювання [98]. Така структуризація порядку взаємодії з іншими суб'єктами – безумовно є позитивним явищем.

Варто звернути увагу на недостатню законодавчо закріплену взаємодію Державної податкової служби України із правоохоронними органами та іншими органами, на які покладено контрольні функції у сфері фінансової діяльності, зокрема, з:

- Бюро економічної безпеки України щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави, а саме: виявлення зон ризиків у сфері економіки шляхом аналізу структурованих і неструктурованих даних; оцінювання ризиків і загроз економічній безпеці держави, напрацювання способів їх мінімізації та усунення; забезпечення економічної безпеки держави шляхом запобігання, виявлення, припинення, розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на функціонування економіки держави; збирання та аналіз інформації про правопорушення, що впливають на економічну безпеку держави, та визначення способів запобігання їх виникненню в майбутньому; виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з отриманням та використанням міжнародної технічної допомоги тощо [125];

- Державною фінансовою інспекцією України щодо використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань; виконання функцій з управління об'єктами державної власності; цільового використання коштів державного і місцевих бюджетів; цільового використанням і своєчасного поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; складенням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання; усуненням виявлених недоліків і порушень тощо [184];

- Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку щодо здійснення державного регулювання та контролю за випуском та обігом цінних паперів та їхніх похідних на території України, а також у сфері спільного інвестування [156];

- Державною службою фінансового моніторингу України щодо

запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [183] та ін.

Загалом, слід зазначити, що взаємодія Державної податкової служби України із іншими органами державної влади у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 р. № 227 [188] – окреслена лише у загальних засадах. Постанова не містить положень про порядок і організацію взаємодії з відповідними державними органами, зокрема органами Національної поліції України, Службою безпеки України, Державним бюро розслідувань України, Національною поліцією України, Антимонопольним комітетом України, та ін. Також відсутні в наявності будь-які Постанови Кабінету Міністрів України, або Накази відповідних профільних Міністерств щодо деталізації взаємодії Державної податкової служби України із вищевказаними органами. Такий стан прав є свідченням недостатності нормативно-правового закріплення щодо регулювання взаємовідносин Державної податкової служби України, особливо це стосується взаємодії з правоохоронними органами.

Для деталізації більш конкретних та вузьких питань взаємодії Державної податкової служби України із іншими органами державної влади – слід внести відповідні зміни у Податковий кодекс України, шляхом аналогії із главою 77 Митного кодексу України, а також прийняти на рівні відповідних профільних Міністерств нормативно-правові акти щодо способу та порядку взаємодії Державної податкової служби України із іншими відповідними органами державної влади. Зокрема, з метою вирішення даного питання, пропонується:

- внести зміни до Податкового кодексу України, доповнивши його Розділом XVIII «Взаємовідносини податкових органів з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутом громадянського суспільства та суб'єктами підприємницької діяльності» та визначити в ньому коло суб'єктів, з якими взаємодіє Державна податкова

служба України і її територіальні органи, та напрями такої взаємодії, а саме: - взаємодія з правоохоронними органами; - взаємодія з Національним банком України, Рахунковою палатою, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів, державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та у сфері фінансового контролю; - взаємодія з місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування; - взаємодія з іншими органами виконавчої влади; - взаємодія з інститутом громадянського суспільства; - взаємодія із суб'єктами господарювання;

- на нормативному рівні закріпити форми взаємодії означених суб'єктів;
- провести спільні тренінги та конференції для податкових і правоохоронних органів щодо позитивного ефекту від їх взаємодії.

Такі нововведення допомогли б деталізувати ступінь налагодження дії Державної податкової служби України із різними органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання.

Окрім цього, вважаємо за необхідне більш детально зупинитись на характеристиці взаємовідносин Державної податкової служби України з інститутом громадянського суспільства. Першочергово відмітимо, що цей напрям взаємодії в останні роки набрав особливої актуальності та надзвичайно посилився. Громадські організації наразі не тільки відіграють консультативно-дорадчу роль, проводять експертизу актів законодавства, але й сприяють розкриттю правопорушень в податковій сфері та реалізації завдань, покладених на Державну податкову службу України. Влучною в даному випадку є думка, В.В. Сташина, який вказує, що громадські організації та окремі громадяни, які спрямовують свою діяльність на розроблення і реалізацію заходів, пов'язаних із запобіганням, обмеженням, усуненням криміногенних явищ і процесів, що породжують злочини, а також на їх недопущення на різних стадіях злочинної поведінки відносяться на ряду із усіма державними органами до суб'єктів запобігання правопорушенням [122].

Серед науковців часто вживаною є ще й така правова категорія, як «громадянське суспільство», до якої прийнято відносити: громадські організації, професійні та творчі спілки, організації роботодавців, благодійні і релігійні організації, органи самоорганізації населення, недержавні засоби масової інформації та інші непідприємницькі товариства й установи, легалізовані відповідно до законодавства [56]. В свою чергу, Г. Блумер вживаючи термін «громадськість», під яким має на увазі тип колективної поведінки [6].

Що стосується національного законодавства, то засадами функціонування інституту громадянського суспільства є: Конституція України [81], Закони України «Про громадські об'єднання» [151], «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [124], Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 р. № 996 «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» [167], Про затвердження Методичних рекомендацій щодо механізмів участі громадськості у бюджетному процесі на місцевому рівні, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 03.03.2020 р. № 94 [175], Закон України «Про молодіжні та дитячі громадські організації» [205], Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» [216], «Про участь громадян в охороні громадського порядку і державного кордону» [230], «Про свободу совісті та релігійні організації» [219] та ін.

Таким чином, фактично кожна форма громадянського утворення врегульована спеціальним законом. При цьому, на нормативному рівні передбачено можливість утворення при міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській і Севастопольській міській, районних, районних у містах Києві та Севастополі державній адміністрації громадських рад, які мають статус дорадчо-консультативного органу [167]. Наразі таку інституцію створено й при Державній податковій службі України, яка має назву - Громадська рада при Державній податковій службі України [197].

Діяльність громадських рад врегульовано Постановою Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» від 3 листопада 2010 р. № 996 [167] та іншими актами законодавства. До повноважень членів громадських рад віднесено: здійснення моніторингів, перевірок, надання пропозицій, звернення з різних питань, прийняття участі в колегіях, нарадах, тощо. Не зважаючи на широке коло повноважень, слід зазначити, що наразі право громадськості на створення громадської ради при інших установах, органах та організаціях, відмінних від тих, що прямо вказані у вищенаведеній Постанові дещо обмежено. У зв'язку з цим, є обґрунтованою пропозиція Л.Г. Уртаєвої внести зміни до Постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» від 03.11.2010 р. № 996 шляхом заміни в її тексті слів «громадську раду при міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласній, Київській та Севастопольській міській, районній, районній у містах Києві та Севастополі державній адміністрації» конструкцією «громадську раду при державних органах та органах місцевого самоврядування» [265, с. 13].

Також важливо зазначити, що Державна податкова служба активно взаємодіє з міжнародними організаціями, зокрема такими як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [100, 191], Німецьке товариство міжнародного співробітництва (GIZ) [207], Центр підвищення кваліфікації у сфері фінансів (CEF) [231] Внутрішньо-Європейська Організація Податкових Адміністрацій (ІОТА) [221] та ін.

Окрім цього, є поширеною практика щодо отримання Державною податковою службою України у рамках міжнародної технічної допомоги майна, у вигляді обладнання, програмного забезпечення. Наприклад, в межах «Програми підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM): компоненти 3 і 4» № 4266-02 від 15.06.2020 р. отримано ліцензію на право використання програмного продукту у вигляді комп'ютерної програми та

брендбук; а в межах програми «Прозорість та підзвітність у державному управлінні та послугах (ТАPAS)» № 3519-13 від 04.02.2021 - програмне забезпечення [48]. Зазначене підтверджує розвиток взаємовідносин Державної податкової служби України з інститутом громадянського суспільства як на національному, так і міжнародному рівнях.

Що стосується взаємодії Державної податкової служби України із органами місцевого самоврядування, то вона проявляється насамперед через призму компетенції територіальних громад села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону; делегування органам місцевого самоврядування окремих повноважень органів виконавчої влади, шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків, та ін. [81].

В цьому підрозділі дисертації досліджено порядок взаємодії Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства.

Зазначено, що завдяки взаємодії досягається узгодження дій та спільної діяльності Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутом громадянського суспільства. Надано визначення поняття «взаємодія Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства». Виокремлено характерні особливості правовідносин взаємодії в діяльності Державної податкової служби України, зокрема: 1) обов'язковим суб'єктом правовідносин є Державна податкова служба України, яка може займати рівноправне, підпорядковане або керівне становище; 2) правовідносини характеризуються зв'язками з іншими суб'єктами на різних територіальних рівнях, що виникають у сфері реалізації податкової політики; 3) метою взаємодії Державної податкової служби України з іншими суб'єктами правовідносин є підвищення ефективності виконуваних ними

функцій шляхом об'єднання зусиль у відповідній сфері, інформаційного та технічного співробітництва тощо.

Визначено правові й методологічні форми взаємодії Державної податкової служби України з іншими суб'єктами. Досліджено положення чинних нормативно-правових актів, якими регламентовано порядок взаємовідносин Державної податкової служби України з іншими суб'єктами. Зроблено акцент на недостатності нормативно-правового закріплення щодо регулювання взаємовідносин Державної податкової служби України з правоохоронними органами, наведено шляхи вирішення цієї проблеми.

Висновки до розділу 2

1. Доведено важливість ролі Державної податкової служби України в системі органів державної влади як центрального органу виконавчої влади, що наділений владними повноваженнями та реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Зазначено, що Державна податкова служба України структурно складається з апарату, до якого входять департаменти й управління, та територіальних органів.

Проаналізовано повноваження Кабінету Міністрів України та міністра фінансів у процесі трансформації діяльності Державної податкової служби України. З урахуванням характеру функціонування Міністерства фінансів України виокремлено пріоритетні напрями діяльності в забезпеченні формування й реалізації державної податкової політики.

2. Обґрунтовано необхідність дотримання у процесі формування податкової політики принципу раціонального розподілу повноважень, оскільки зосередження широкого кола компетенцій в одного органу державної влади може призвести до виникнення корупційних ризиків, можливих зловживань становищем та наданими повноваженнями. Зазначено, що впровадження процедури погодження окремих питань діяльності Державної

податкової служби України з міністром фінансів є запорукою злагодженого, відкритого, прозорого й неупередженого функціонування служби за європейськими стандартами.

3. Запропоновано виокремити в діяльності Державної податкової служби України дві основні групи методів: 1) загальні (зокрема, метод контролю, метод нагляду, метод прямого й непрямого (опосередкованого) впливу, метод правового регулювання, метод переконання); 2) спеціальні (зокрема, метод спостереження, метод обліку, метод перевірок, метод обстеження).

Доведено, що адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України як стале явище опосередковує необхідність виокремлення єдиної системи принципів, нормативне закріплення якої, по-перше, матиме позитивний вплив на процес функціонування податкових органів (зокрема, налагодження взаємодії з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутом громадянського суспільства, платниками податків); по-друге, слугуватиме основним критерієм для правотворчої, правозастосовної та фіскальної діяльності Державної податкової служби України; по-третє, стане стимулюючою гарантією дотримання прав та інтересів; по-четверте, стабілізуватиме роботу та підвищить імідж Державної податкової служби України загалом

4. Зазначено, що завдяки взаємодії досягається узгодження дій та спільної діяльності Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутом громадянського суспільства.

Виокремлено характерні особливості правовідносин взаємодії в діяльності Державної податкової служби України, зокрема: 1) обов'язковим суб'єктом правовідносин є Державна податкова служба України, яка може займати рівноправне, підпорядковане або керівне становище; 2) правовідносини характеризуються зв'язками з іншими суб'єктами на різних територіальних рівнях, що виникають у сфері реалізації податкової політики; 3) метою взаємодії Державної податкової служби

України з іншими суб'єктами правовідносин є підвищення ефективності виконуваних ними функцій шляхом об'єднання зусиль у відповідній сфері, інформаційного та технічного співробітництва тощо.

Визначено правові й методологічні форми взаємодії Державної податкової служби України з іншими суб'єктами. Досліджено положення чинних нормативно-правових актів, якими регламентовано порядок взаємовідносин Державної податкової служби України з іншими суб'єктами. Зроблено акцент на недостатності нормативно-правового закріплення щодо регулювання взаємовідносин Державної податкової служби України з правоохоронними органами, наведено шляхи вирішення цієї проблеми.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

3.1 Оптимізація законодавства, яке регулює діяльність Державної податкової служби України

В умовах трансформації процесів, спрямованих на вступ України до Європейського Союзу, появи нових виклик і загроз, вагомого значення набуває теоретичне та практичне осмислення шляхів удосконалення Державної податкової служби України.

Первинно, умовою належного функціонування Державної податкової служби України є гармонічне законодавство, яким врегульовано податкову систему, адміністрування податків та зборів, діяльність податкових органів. Відтак, в залежності від збалансованого законодавства, яке враховує інтереси і платників податків, і держави – забезпечується розвиток держави в цілому. Податки є складною й надзвичайно впливовою на всі економічні явища та процеси фінансовою категорією, яка з однієї сторони слугує фінансовим підґрунтям існування держави, мірилом її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту громадян, а з іншого – є знаряддям перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі. В умовах дії воєнного стану в Україні роль податків як регулятора економіки значно зросла.

Національна податкова система трансформується, та за внутрішнім складом і структурою стає схожою до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розробляються з урахуванням норм європейського податкового законодавства та міжнародних економічних організацій. Проте, на відміну від країн Європейського Союзу, податкова система України ще не є тим інструментом, який в повній мірі

здатний підвищити конкурентоспроможність держави, сприяти зростанню економічної активності суб'єктів господарювання.

Відповідно до Основного закону, Україна є соціальною правовою державою, і це означає, що її податкова система має відповідати вимогам соціальної держави, передусім щодо рівня фінансування суспільних благ [81]. Ефективна податкова система України має забезпечувати акумуляцію фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави. Результативність податкової системи залежить від вирішення проблеми забезпечення цільового використання бюджетних коштів і на цій основі – безпосереднього взаємозв'язку між обсягом сплачених податків та обсягом і якістю суспільних благ, отриманих платниками податків [106].

В той час, можна констатувати, що існуюча податкова система України характеризується: фіскальною спрямованістю, що є підставою для більшості змін, які вносяться до податкового законодавства; складністю, мінливістю, неузгодженістю нормативно-правових актів з питань оподаткування; відсутність раціонального балансу між витратами на адміністрування окремих податків та доходами бюджету; наявністю податкової заборгованості платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами; низьким рівнем правової податкової культури та недосконалістю законодавства, що в свою чергу призводить до масового ухилення від сплати податків; наявністю бюджетної заборгованості з відшкодування податку на додану вартість; нерівномірністю податкового навантаження серед законослухняних платників податків та тих, які ухиляються; низьким рівнем довіри до податкових органів державної; корупційними зловживаннями та ін.

Враховуючи вищезазначені недоліки податкової системи, Державній податковій службі України слід направляти зусилля на: формування інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності усіх платників перед законом; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації серед платників податків; проведення

роботи щодо формування у платників податків відповідального ставлення до виконання податкових зобов'язань; підвищення ефективності фіскальної функції Державної податкової служби України за рахунок покращення адміністрування податків, зборів та платежів; зменшення рівня ухилення від сплати податків; становлення середовища, сприятливого для формування позитивного іміджу та довіри від платників податків тощо.

Одним із напрямів оптимізації законодавства, що регулює діяльність Державної податкової служби України має бути гармонізація чинних нормативно-правових актів, що регулюють окремі заходи реалізації Державною податковою службою України своїх повноважень. Наприклад, щодо порядку проведення процедури податкових перевірок при припиненні господарської діяльності платника податків.

Відповідно до п.п. 78.1.7 Податкового кодексу України, Державною податковою службою України проводиться документальна позапланова перевірка у випадку коли розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків [113]. Деталізація порядку зняття з обліку платників податків у контролюючих міститься у Наказі Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588, яким встановлено що «платник податків зобов'язаний повідомляти контролюючі органи за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації). Дані про прийняття рішення щодо припинення юридичних осіб, відомості щодо яких містяться в Єдиному державному реєстрі, контролюючі органи отримують від державних реєстраторів у порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним

реєстром та інформаційними системами Центрального контролюючого органу» [194].

Варто зауважити, що при проведенні заходів податкового контролю, пов'язаних з ліквідацією або реорганізацією платника податків, контролюючі органи організовують та планують їх таким чином, щоб вимоги щодо сплати платежів, контроль за справлянням яких здійснюють контролюючі органи, були сформовані і отримані особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, не пізніше строку, визначеного для заявлення кредитором своїх вимог.

Одночасно положеннями п. п. 78.4 Податкового кодексу України зазначено, що: про проведення документальної позапланової перевірки керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом; право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено у визначеному законом порядку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки [194]. Таким чином, аналіз вищенаведених норм Податкового кодексу України та Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 [194] дає можливість констатувати, що чинним законодавством визначено порядок і процедуру проведення заходів Державною податковою службою України при отриманні повідомлення про ліквідацію, або реорганізацію платника податків. Однак невирішеним досі є питання щодо строків прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) Державної податкової служби України рішення про призначення документальної позапланової перевірки щодо такого платника податку. Адже чинним законодавством не встановлено граничного терміну прийняття рішення про призначення документальної позапланової перевірки, що може призводити до досить тривалого часу перебування у статусі – «в стані припинення» у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. При цьому, не проводитимуться

реальні заходи щодо доведення процедури ліквідації платника податків до статусу «припинено» в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Вирішенням даної проблеми може слугувати доповнення Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 [194] нормою щодо встановлення конкретного терміну призначення документальної позапланової перевірки платника податку, наприклад – 30 календарних днів з дня отримання Державною податковою службою України повідомлення про реорганізацію, або ліквідацію платника податків. З огляду на зазначене, пропонується Розділ XI «Порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах» Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.2011 р. № 1588 [194] доповнити положенням такого змісту: «З дня отримання повідомлення про реорганізацію або ліквідацію платника податку контролюючим органом протягом 30 календарних днів має бути призначене проведення документальної позапланової перевірки платника податку».

Ще одним прикладом гармонізації чинних нормативно-правових актів, що регулюють окремі заходи реалізації повноважень Державної податкової служби України є взаємодія з платниками податків – нерезидентами України. Такі взаємовідносини проявляються в укладанні між сторонами договірних відносин за зовнішньоекономічними контрактами. При цьому важливим є дотримання обома сторонами таких зовнішньоекономічних угод норм відповідних вітчизняних податкових законодавств, зокрема і українського. Незважаючи на те, що Державна податкова адміністрація України, як один із попередників сучасної Державної податкової служби України – припинив існування, на сьогодні порядок видачі довідки про підтвердження статусу податкового резидента України до сих пір регулюється Наказом Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 р. № 173 «Про підтвердження статусу податкового резидента України». Зокрема вищевказаним Наказом визначається, що довідку-підтвердження статусу податкового резидента

України видає державна податкова інспекція за місцезнаходженням юридичної особи (місцем проживання фізичної особи) на своєму бланку протягом 10-ти робочих днів з моменту подання письмового звернення такої особи [211].

Тобто, можна констатувати моральну застарілість вказаного нормативно-правового акту та потребу у його оновленні. Зокрема, факт ліквідації Державної податкової адміністрації України Постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.2014 р. № 67 «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів» [204] – суперечить назві органу державної влади, який оформляє видачу платнику податків довідки про підтвердження статусу податкового резидента України. Наразі таку довідку видає саме Державна податкова служба України. Також, враховуючи те, що вищевказаний Наказ був прийнятий у 2002 році, в ньому не міститься положення про те, що платник податків має право подати звернення через Електронний кабінет платника, в Наказі міститься можливість подати звернення тільки у письмовому вигляді, що також свідчить про неактуальність нормативного закріплення порядку видачі платникам податків довідки про підтвердження статусу податкового резидента України. Враховуючи вищевикладене, доцільним було б прийняття рішення про втрату чинності Наказом Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 р. № 173 «Про підтвердження статусу податкового резидента України» і прийняття його у новому вигляді [211].

Враховуючи те, що видача довідки про підтвердження статусу податкового резидента України завжди є актуальним заходом, а також враховуючи досить часті зміни у організаційно-правовій формі контролюючих органів, що її видають у різних проміжках часу (Державна податкова адміністрація України, Державна фіскальна служба України, Державна податкова служба України) – доцільно було б прийняти Постанову Міністерства фінансів України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» в якій замість конкретизації органу державної влади який видає таку довідку – зазначити загальне визначення, що довідка видається

«центральною органом виконавчої влади та його територіальними органами, що реалізує державну податкову політику». Також доцільно було б у Постанові Міністерства фінансів України вказати на можливість платника податків подати заяву про довідки про підтвердження статусу податкового резидента України в електронному вигляді через Електронний кабінет платника. Вищевказані зміни у нормативному закріпленні порядку видачі довідки про підтвердження статусу податкового резидента України суттєво би актуалізували чинне законодавство, а також призвели б до уникнення невірності встановлення назви органу державної влади, що видає довідку про підтвердження статусу податкового резидента України.

Проводячи аналіз шляхів оптимізації законодавства, що регулює діяльність Державної податкової служби України, можна привести деякі позитивні закріплення правового статусу Державної податкової служби України у їх ретроспективі. Наприклад, у Законі України «Про державну податкову службу в Україні» (ст. ст. 2, 8, 9), який втратив чинність на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» було закріплено та розмежовано завдання і функції Державної податкової служби в Україні [142]. Вищезазначені техніко-юридичні закріплення повноважень Державної податкової служби України – доцільно було б запозичити із Закону України «Про державну податкову службу в Україні» та закріпити і у чітко сформульованому форматі у Постанові Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 [188].

Досліджуючи напрями оптимізації законодавства, що регулює діяльність Державної податкової служби України, слід звернути увагу на нормативне регулювання державних гарантій, що надані працівникам Державної податкової служби України, а точніше його відсутність. Негативною рисою є виключення п. 49 ч. 4 Постанови Кабінету Міністрів України № 227 у редакції від 06.03.2019 року: «Державна податкова служба України, відповідно до покладених на неї завдань забезпечує в апараті

Державної податкової служби України та її територіальних органах безпеку діяльності державних службовців та інших працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків». Вищевказане виключення пункту щодо прав і гарантій на безпеку діяльності державних службовців та інших працівників Державної податкової служби України – негативно впливає та усвідомлення такими працівниками дбайливості зі сторони держави. Однією із гарантій посадових осіб Державної податкової служби України, про яку немає згадки в жодному нормативно-правовому акті – є гарантії щодо обов'язково особистого страхування посадових осіб Державної податкової служби України. Так, статтею 18 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» (втратив чинність на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» від 05.07.2012 р.), було передбачено, що «...посадові особи органів державної податкової служби підлягають обов'язковому державному особистому страхуванню за рахунок коштів державного бюджету на випадок загибелі або смерті на суму десятирічної заробітної плати за їх останньою посадою, а в разі поранення, контузії, травми або каліцтва, захворювання чи інвалідності, що сталися у зв'язку з виконанням службових обов'язків, – у розмірі від шестимісячної до п'ятирічної заробітної плати за їх останньою посадою (залежно від ступеня втрати працездатності)» [158]. Це був належний прояв піклування держави до посадових осіб Державної податкової служби України із закріпленими гарантіями щодо страхування таких осіб. На жаль, на сьогодні немає згадки щодо страхування за рахунок державних коштів посадових осіб Державної податкової служби України ані у Постанові Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року, ані у додому іншому нормативно-правовому акті, що безумовно – є негативним явищем.

Окремо слід звернути увагу на кадрову політику Державної податкової служби України. Влучним є визначення кадрової політики від В. Ортинського, який зазначив, що кадрова політика – це загальний курс і послідовна діяльність

держави з формування вимог до службовців, їх підбору, підготовки і раціонального використання з урахуванням стану і перспектив розвитку державного апарату, прогнозів щодо кількісних і якісних потреб у кадрах. Тому, сутність державної кадрової політики полягає у залученні, закріпленні та адекватному використанні на державній службі висококваліфікованих спеціалістів, у створенні умов щодо реалізації ними свого професійного потенціалу для успішного виконання посадових обов'язків і забезпечення ефективного функціонування і розвитку державного апарату [101, с. 221].

Питання професіоналізму та компетентності органів Державної податкової служби України залежить від якісно відібраних кандидатів на вакантні посади в апараті та територіальних підрозділах Державної податкової служби України. Як зазначає Л. Гогіна, основною метою кадрової політики в регіонах України є забезпечення органів державного управління та місцевого самоврядування високопрофесійними, ініціативними, патріотично налаштованими, моральними управлінськими спеціалістами, здатними взяти на себе відповідальність й успішно вирішувати назрілі загальнодержавні та регіональні проблеми і в такий спосіб організувати ефективне управління політичним, економічним і соціальним розвитком регіонів [22, с. 159]. Низький рівень довіри населення до органів державної влади в цілому, відсутність у достатній кількості державних гарантій, а також низький рівень заробітної плати в апараті та територіальних органах Державної податкової служби України – є наслідками кадрового дефіциту. За цих умов саме держава має мобілізувати соціально активні сили для відновлення людського потенціалу, його ефективного розвитку і залучення до побудови суспільства загального добробуту і духовності [99, с. 13].

Отже, підбір персоналу містить цілу систему вивчення психологічних і професійних якостей працівника з метою встановлення його відповідності вимогам робочого місця і підбору з претендентів того, хто найбільше підходить на це робоче місце, з урахуванням його кваліфікації, спеціальності, особистих якостей, здібностей, характеру та інтересів організації [85, с. 77].

Ще одним прикладом оптимізації законодавства, що регулює діяльність Державної податкової служби України може також бути запозичення сучасних підходів до організації діяльності інших органів державної влади в Україні (зокрема, у Державної служби України з питань праці в частині організації відкритого та прозорого ведення реєстру службових посвідчень своїх працівників). Згідно із п.54-4 Постанови Кабінету Міністрів України від 11.02.2015 р. № 96 «Про затвердження Положення про Державну службу України з питань праці» [182], Державна служба України з питань праці – видає та скасовує службові посвідчення інспекторів праці, веде їх реєстр. Інформація про службові посвідчення інспекторів праці Державної служби України з питань праці міститься на офіційному порталі цього органу державної влади. Відповідний реєстр містить наступну інформацію стосовно працівників Державної служби України з питань праці: прізвище, ім'я та по-батькові інспектора праці; номер посвідчення інспектора праці; фото інспектора праці; посада інспектора праці. Вищевказаний реєстр службових посвідчень інспекторів праці є відкритим, та доступним. Наявність такого реєстру – є проявом демократизації діяльності такого органу державної влади.

На сьогоднішній день, порядок видачі та ведення службових посвідчень працівників Державної податкової служби України врегульований Наказом Державної податкової служби України від 14.08.2019 р. № 33 «Про службові посвідчення працівників Державної податкової служби України» [220]. Вищезазначеним Наказом визначено, що службове посвідчення працівника Державної податкової служби України та її територіальних органів є офіційним документом, який засвідчує особу працівника податкової служби, підтверджує повноваження цієї особи, передбачені законодавством України. Посвідчення містить безконтактний електронний носій, розміром 54 x 85,6 міліметра, що може мати допустимі відхилення відповідно до вимог ДСТУ ISO/IEC 7810:2008. Крім того, у посвідчення може бути вмонтований додатковий безконтактний чіп з унікальним номером (кодом), який забезпечує можливість ідентифікації працівника Державної податкової служби України

або її територіальних органів, якому видано це посвідчення. Необхідність видачі службових посвідчень, що містять додатковий безконтактний чіп, окремим посадовим особам територіальних органів Державної податкової служби України визначається керівництвом органу, де працює вказана посадова особа, відповідно до її посадових обов'язків. Нажаль у вищезазначеному Наказі не міститься положень про ведення відкритого реєстру працівників Державної податкової служби України, з яким може ознайомитися будь-яка особа. Для більш прозорості діяльності та демократизації Державної податкової служби України в цілому, доречним було б запровадження відкритого реєстру працівників Державної податкової служби України. Перш за все, таку ініціативу слід було б закріпити на законодавчій основі. Наприклад, доповнити Постанову Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 нормою, що Державна податкова служба України видає та скасовує службові посвідчення працівників Державної податкової служби України, а також веде їх реєстр. Для реалізації можливості переглянути відкритий реєстр посвідчень працівників Державної податкової служби України – слід було б на офіційний сайт Державної податкової служби України доповнити розділом «службові посвідчення», в якому б в залежності від регіону чи апарату, можна було б переглянути посвідчення працівників Державної податкової служби України.

Окрім цього видається важливим здійснити аналіз основних змін в діяльності податкових органів у воєнний період. Збройні конфлікти негативно впливають на стан економіки, зумовлюють закриття бізнесу, відтік спеціалістів високого профілю, неможливість функціонування підприємництва на тимчасово окупованих територіях, призводять до погіршення інвестиційного клімату, подекуди повне або часткове знищення виробничих потужностей, зменшення податків та інших негативних наслідків. Крім цього, в державі виникає потреба у збільшенні бюджетних витрат на соціальне забезпечення громадян із категорій соціально незахищених, та тих, що постраждали внаслідок воєнних дій, чисельність яких невпинно зростає.

Зіштовхнувшись із новими викликами та загрозами, у державі повинні швидко відбуватись зміни, які покликані максимально адаптуватись до нових умов. З огляду на те, що саме податкові органи здійснюють контроль за сплатою податків, в умовах дії воєнного стану постала нагальна необхідність перегляду існуючих методів контролю та перевірок, щоб створити в державі такі умови, які надають можливість бізнесу працювати навіть в умовах війни.

Слід відмітити, що податкові правовідносини в Україні за роки незалежності вперше набули максимально гнучкої форми. В податкове законодавство було внесено численні зміни для стабілізації економіки, знижено податкове навантаження, спрощено окремі процедури, відмінено перевірки, що в свою чергу дало можливість максимально наблизити баланс в правах та обов'язках платників податків і контролюючих органів [249].

Так після того, як в Україні було введено воєнний стан, законодавцем прийнято ряд законів для врегулювання основних проблем податкового законодавства, з якими зіштовхнулись суб'єкти господарювання та платники податків у період війни.

Національним банком України в березні 2022 року анонсовано, що «платежі Уряду України здійснюються без обмежень згідно із законодавством про воєнний стан, запас ліквідності є цілком достатнім для фінансування видатків та погашення зобов'язань». Навіть були випадки сплати податків до державного бюджету заздалегідь. Згідно офіційним даним Міністерства фінансів України, у лютому 2022 року до загального фонду державного бюджету надійшло 104,6 млрд грн, що еквівалентно перевиконанню місячного розпису на 29,3% або 23,7 млрд грн. [254, с. 110].

В податковій системі та діяльності Державної податкової служби України відбулася низка кардинальних змін, спрямованих на підтримку платників податків в умовах дії воєнного стану. Державною податковою службою України забезпечено практичну реалізацію таких змін. Зокрема, для платників перенесено визначені Податковим кодексом України та іншим

законодавством України строки подання податкової звітності та сплати податків, зборів, внесків; звільнено від відповідальності за порушення строків подання податкової звітності та сплати; зупинено здійснення контролюючими органами заходів, спрямованих на погашення (стягнення) податкового боргу). З 25.11.2022 частково відновлено раніше зупинені строки здійснення заходів з погашення податкового боргу платників податків - суб'єктів господарювання, які мають можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки під час війни [93].

Незважаючи на війну, неможливість вести бізнес у деяких регіонах, законодавчі обмеження щодо можливостей застосування заходів стягнення податкового боргу, що призвели до його приросту, органами ДПС протягом 2022 року забезпечено погашення податкового боргу до зведеного бюджету на 13,8 млрд грн, у тому числі за рахунок надходжень від заходів стягнення - на 6,1 млрд гривень.

Крім цього, у 2022 році була запроваджена спрощена система оподаткування за ставкою 2 % для третьої групи (юридичні особи). Це дозволило в умовах війни підтримати роботу бізнесу та зберегти робочі місця. Цією спрощеною системою скористалися 53,5 тис. підприємств. Їхній дохід за квітень - листопад 2022 року становив 300 917,0 млн грн, а сума єдиного податку - 6 020,0 млн гривень. У цілому по третій групі за минулий рік надійшло 9 844,2 млн грн єдиного податку від юридичних осіб - що більше на 3 668,8 млн грн, тобто на 59,4 %, ніж за попередній звітний період [92].

Також, встановлено особливості застосування спрощеної системи оподаткування, створено сприятливі умови для діяльності індустріальних парків, звільнена від оподаткування благодійна допомога зібрана волонтерами. Також після запровадження воєнного стану, запроваджено мораторій на податкові перевірки, крім фактичних, сформовано перелік безпечних умов для проведення перевірок. Водночас ДПС була посилена аналітична робота для виявлення недобропорядного бізнесу.

Також ДПС забезпечувала інформаційну підтримку органам Державної служби України з питань праці у межах проведення кампанії з виявлення неоформлених працівників. Так, під час кожної 10 фактичної перевірки виявлено порушення трудового законодавства.

Водночас, в ДПС відбулися важливі зміни в сегменті впровадження Е-аудиту. Для цього впродовж 2022 року здійснено розробку та затвердження Технічних вимог та проєкт Договору для закупівлі файлу XSD (схеми XML-документів). Зроблений детальний технічний опис елементів стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) файлу XSD. Із липня минулого року платники податків мають можливість завантажувати файл XSD на вебпорталі ДПС. Слід відмітити, що SAF-T - це компонент цифрової трансформації податкового аудиту, який діє у більш як 10 країнах світу.

Також, ДПС працює над реалізацією забезпечення міжнародного обміну інформацією, зокрема, в межах FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) та CRS (Common Reporting Standart). Незважаючи на перенесення звітної кампанії на 2023 рік, у зв'язку з введенням воєнного стану 117 фінансових агентів (ФА) надали коригуючі звіти за попередні періоди; 108 ФА подали звіти про підзвітні рахунки за 2021 рік; звіти 20 ФА були відхилені СВД США [93].

Водночас показники за результатами проведення автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладаних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків та інші наведено у додатках до дисертаційної роботи.

За таких умов дійсно є важливою проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків щодо підняття рівня правової культури, зокрема їх обов'язків та доведення інформації, що не проведення контрольно-перевірочних заходів в період дії воєнного стану не позбавляє їх відповідальності за допущені податкові порушення, якщо такі будуть виявлені уповноваженими органами після війни [249, с.197].

Говорячи про трансформаційні зміни статусних елементів адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України в умовах дії воєнного стану, слід відзначити, що вони повинні бути адаптовані під нові виклики та загрози.

Зазначене пояснюється існуванням України в умовах дії воєнного стану значної кількості ризиків, які перешкоджають побудові сучасної ефективної податкової системи, до яких можна віднести: нестабільність макроекономічної ситуації; низький інвестиційний клімат; нестабільна безпекова ситуація; тимчасова окупація окремих територій України; відтік кадрів; зменшення показників сплати податків; постійна необхідність внесення змін до податкового законодавства та ін. [250, с.112].

За результатами проведення загальнонаціонального опитування серед населення України за методом опитування САТІ (Computer Assisted Telephone Interviews - телефонні інтерв'ю з використанням комп'ютера) з метою визначення економічного становища населення було отримано такі результати: 53% - «українців, які мали роботу до війни, не працюють»; 22% - «працюють в умовах як до війни»; 21% – «віддалено або частково лише»; 2% – «перейшли на нову роботу». В даному випадку зроблено висновок, що ці показники засвідчують не тільки економічні проблеми, але й соціально-психологічні. Водночас статистичні дані вказують, що у 18% - громадян «економічне становище внаслідок війни не змінилося», у 52% - «значно погіршилося», у 28% - «скоріше погіршилося» [274].

З огляду на це, незважаючи на позитивні зрушення, окремим пріоритетним напрямом державної податкової політики має залишатись розробка ефективних заходів, спрямованих підтримати людей, які постраждали внаслідок військової агресії, ВПО, вразливих категорій осіб, волонтерів, благодійних фондів, громадських організацій та інших суб'єктів. І мова йде про стимулювання їх діяльності, створення простих та комфортних умов, із можливістю звільнення від податкового навантаження та ін.

Також важливим є максимально поступове відновлення призупинених норм, із супроводженням роз'яснювальної роботи проведеної завчасно серед населення, що слугуватиме підняття довіри до податкових органів та держави в цілому.

Як позитивний момент слід відзначити впровадження в практику ДПС опитувань щодо оцінки якості надання послуг, яке проводиться на платформі веб-сайту ДПС шляхом заповнення респондентами опитувальників. Завершальним етапом дослідження є аналіз результатів проведеного опитування та формування звіту (презентаційних матеріалів). З урахуванням висновків, викладених у звіті, а також пропозицій, наданих платниками під час опитування, забезпечується підготовка та затвердження плану заходів щодо реалізації отриманих пропозицій.

Так, у 2019 році інформаційно-довідковий Департамент (далі - ІДД) ДФС проведено анкетування з використанням сервісу Google Form Інтернет-ресурсу Google Drive, у якому прийняли участь 1475 абонентів. За результатами анкетування встановлено, що кількість задоволених послугами абонентів складала 64 %, частково задоволених - 21 %, незадоволених - 12 %, 3 % - не змогли оцінити якість послуги.

Результати опитування в 2020 році, у якому прийняли участь 535 абонентів показали, що кількість задоволених абонентів складала 74%, незадоволених – 26 %, не змогли оцінити - 0,4 %.

У 2021 році в анкетуванні прийняли участь 308 респондентів, за результатами якого встановлено, що кількість задоволених абонентів склада - 72%, незадоволених – 28 %.

У 2022 році в опитуванні прийняли участь 100 респондентів. За результатами проведеного опитування встановлено, що кількість задоволених абонентів склала 80 %, незадоволених - 20%. У 2022 року також ДПС проведено опитування серед абонентів Контакт-центру ДПС, які отримували

інформаційно-довідкові послуги телефоном. В оцінюванні прийняли участь 595 абонентів, з яких 91,3 % зазначили, що відповідь на запитання, надана працівниками Контакт-центру ДПС, була точною та немає потреб у подальших дзвінках, 2,9 % - були частково задоволені відповіддю, 1,8 % — незадоволені.

Отже, опитування є формою отримання зворотного зв'язку, може бути анонімною, та повинна використовуватись по всім основним напрямкам роботи ДПС.

Ще одним важливим напрямом оптимізації законодавства є вирішення питання щодо належного оподаткування віртуальних активів. Так, з метою нормативного регулювання ринку віртуальних активів та набуття чинності Законом України «Про віртуальні акти», прийнятого ще 17.02.2022 [128] потрібно пришвидшити питання щодо прийняття відповідних змін до Податкового кодексу України. Наразі вже розроблено Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами» № 7150 від 13.03.2022 р. [143]. Вирішення цього питання сприятиме додатковим бюджетним надходженням.

У цій частині дослідження проаналізовано сучасний стан законодавства, яке регулює діяльність Державної податкової служби України, а також окреслено основні проблемні моменти. Визначено, що Державній податковій службі України необхідно направляти зусилля на формування середовища, сприятливого для формування позитивного іміджу та довіри від платників податків. Встановлено, що оптимізація діяльності Державної податкової служби України може відбуватися шляхом внесення змін у деякі нормативно-правові акти, які регулюють діяльність Державної податкової служби України. Обґрунтовано, що в умовах трансформації процесів, спрямованих на вступ України до Європейського Союзу, а також дії воєнного стану вагомим

значення набуває теоретичне та практичне осмислення шляхів удосконалення Державної податкової служби України.

3.2 Зарубіжний досвід функціонування податкових органів та застосування передової практики в діяльності Державної податкової служби України

Вивчення зарубіжного досвіду побудови та функціонування податкових органів, що на сучасному етапі розвитку української податкової системи, безперечно, викликає не лише теоретичний, а й практичний інтерес в частині організації побудови якісного органу державної влади в сфері податкового контролю.

Кожна держава має свої унікальні підходи, методи та ідеї побудови податкових органів, це залежить від багатьох факторів: від економічних, до політичних. Запозичений у інших країн успішний досвід побудови ефективного податкового органу – дасть можливість реалізувати перевірений часом цінний досвід побудови механізму податкового контролю в цілому. Дуже важливо при використанні іноземного досвіду, вирішити актуальні проблеми які виникають у сучасній податковій системі в цілому, такі як: порушення прав і свобод платників податків, недосконалість чинного законодавства, що регулює діяльність Державної податкової служби України, питання корупції, тощо. Значною частиною успіху будь-яка держава завдячує системі податкового контролю, через яку і втілюються реальні взаємини між державою та платниками. Саме тому зарубіжний досвід з багатьох напрямів може бути корисним в Україні.

Необхідними ознаками будь-якої високорозвиненої системи контролю за дотриманням податкового законодавства є: створення структури податкового відомства з орієнтацією на визначення категорій платників податків, а також чітка і прозора відповідальність по вертикалі усередині

відомства; ефективна робота з населенням, пов'язана з ознайомленням з податковим законодавством, допомога із заповнення декларацій тощо; наявність ефективної системи відбору платників податків для проведення контрольних перевірок, що дає можливість вибрати найоптимальніший напрям використання обмежених кадрових і матеріальних ресурсів податкових органів; ефективність податкових перевірок при мінімальних витратах зусиль і коштів на їхнє проведення; застосування ефективних форм, прийомів і методів податкових перевірок, що ґрунтуються на розробленій податковим відомством єдиній комплексній стандартній процедурі організації контрольних перевірок та міцній законодавчій базі, що надає податковим органам широкі повноваження у сфері податкового контролю для впливу на недобросовісних платників податків; використання системи оцінювання роботи податкових інспекторів, що дозволяє об'єктивно врахувати результати діяльності кожного з них, ефективно розподіляти навантаження при плануванні їхньої роботи [49, с. 266].

Варто зазначити, що в різних країнах податкові системи, в силу тих чи інших чинників, формувалися по-різному. Влучної думки дотримується А.П. Гаврилишин, що вдосконалювати податкову систему України потрібно з урахуванням позитивного досвіду розвинених зарубіжних країн, податкові системи яких мають багатолітню історію, та, при цьому, необхідно виходити з конкретних історичних та економічних особливостей України [18, с. 152]. З такою думкою цілком можна погодитись, враховуючи те, що за багато років незалежності, в Україні постійно трансформувалася податкова система і зазнавала змін. Такі часті зміни не спонукають до стабільності та мають негативний характер. Слід запозичити досвід розвинених країн щодо побудови ефективної податкової системи в державі, але при цьому враховувати як економічні, так і соціальні і політичні особливості нашого суспільства.

Цікавим досвідом для України є організаційна структура податкового контролю в Канаді. Міністерство фінансів Канади розробляє проекти податкових законів і несе відповідальність за здійснення податкової політики.

Функції адміністрування податків покладено на Агентство доходів Канади, в основі діяльності якого покладено принцип обслуговування платників податків органами податкової служби. Крім цього, Агентство доходів Канади також займається адмініструванням певних місцевих та територіальних податкових програм. Агентство доходів Канади складається із апарату та його територіальних органів, подібних до українського аналогу. Так, в основі діяльності Агентства доходів Канади, передусім, лежить принцип обслуговування платників податків відповідними його підрозділами [268, с. 148]. Агентство доходів Канади здійснює контроль за своєчасністю і повнотою сплати федеральних і провінційних податків по всій країні.

Варто зауважити, що на діяльність Агентства доходів Канади покладені наступні цінності: «1) чесність, що є основою нашої адміністрації, та означає лікування людей чесно, застосовуючи закон справедливо; 2) професіоналізм, що є ключем до успіху в досягненні нашої місії, та означає виконання своєї роботи за найвищими стандартами досягнення; 3) повага, що є основою у наших ділових відносинах із співробітниками, колегами та клієнтами, та означає бути чуйними до прав осіб; 4) співпраця, що є основою для вирішення завдань майбутнього, та означає налагодження партнерських відносин і спільної роботи задля досягнення загальних цілей» [105].

Аналізуючи організаційно-правову форму побудови податкової системи Канади, слід звернути увагу на роль Міністра фінансів Канади, яка є подібною до ролі Міністра фінансів України. Так, відповідно до п.1 Постанови Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 року, Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику [189]. У свою чергу Міністр фінансів підзвітний Парламенту Канади стосовно всієї діяльності, що здійснюється Агентством доходів Канади, у тому числі й стосовно адміністрування та забезпечення виконання податкового законодавства. Тобто Міністр фінансів України та Міністр фінансів Канади у своїй діяльності

курують роботу податкових відомств, що є гарним проявом структурованої побудови податного органу.

Дещо відмінною є роль посади Голови Державної податкової служби України та посади Голови Агентства доходів Канади, яка називається «Комісар». Так, в якості Голови Агентства доходів Канади Комісар відповідає за питання щоденного адміністрування та забезпечення виконання програмного законодавства, що належить до делегованого йому повноваження Міністра національних доходів. Комісар підзвітний Раді Правління з питань щоденного управління Агентством доходів Канади, щодо нагляду за роботою посадових осіб Агентства доходів Канади, а також реалізації політики та виконання бюджетів. Окрім цього, Комісар повинен надавати допомогу та консультативну підтримку Міністру національних доходів стосовно передбачених законом повноважень, обов'язків та відповідних функцій. Аналізуючи повноваження Комісара, слід констатувати, що його роль в цілому подібна до ролі Голови Державної податкової служби України, проте реалізація його повноважень відрізняється від українського досвіду.

Також слід звернути увагу, що при податковому органі Канади функціонують Консультативні ради, які виступають свого роду проміжною ланкою між самим податковим органом та Міністром національних доходів, який входить до складу Ради. Як правило, такі Консультативні ради у своєму складі мають 15 членів, які призначаються їх керівником, при цьому, 11 членів – з числа кандидатів, запропоновані адміністративними одиницями країни. Поряд з цим, слід помітити, що у структурі Консультативних рад організовано спеціальні комітети з таких питань: персоналу, інформаційних технологій, внутрішнього аудиту. При цьому, Голова Консультативної ради здійснює управління справами та функціонування Ради, а також координує діяльність Ради з метою забезпечення виконання своїх обов'язків.

Окремо слід звернути увагу на функціонування Ради Правління Агентства доходів Канади. Стратегічна роль Ради Правління Агентства доходів Канади полягає у виконанні функції нагляду за організацією та

управлінням Агентства доходів Канади, зокрема і за процесом розробки Плану для корпоративного бізнесу, а також за процесом управління політикою у сфері ресурсів, послуг, майна та персоналу. Однак, Рада Правління Агентства доходів Канади не долучається до бізнес-процесів Агентства доходів Канади. Також, вона не має повноважень з адміністрування та забезпечення виконання законодавства чи отримання доступу до конфіденційної інформації платників податків. Як і Консультативні Ради при податкових відомствах Агентства доходів Канади, Рада Правління Агентства доходів Канади складається з 15 членів, кандидатури одинадцяти з яких пропонуються провінціями та територіями [244]. Рада Правління Агентства доходів Канади також функціонує на основі принципу поділу влади та системою стримувань та противаг, що є позитивним явищем, яке цілком могло б інтегруватися і в українській податковій системі.

Побудова роботи Агентства доходів Канади працює сформована так, що платники податків, найімовірніше, дотримуватимуться закону, якщо вони мають інформацію та інші послуги, необхідні для виконання своїх зобов'язань. Агентство доходів Канади має поважати всі права платників податків. Якщо платник податків не задоволений обслуговуванням, яке він отримує від Агентства доходів Канади, то такий платник податків може подати скаргу у відділ оскарження і йому буде надано роз'яснення щодо зроблених стосовно нього висновків. Якщо такий платник податків не задоволений результатами такого розгляду, він може подати скаргу до Омбудсмена платника податків [268, с. 147].

Окремо слід звернути увагу на таку посаду як Омбудсмена платника податків, аналог якої також спостерігається в Україні. Відповідно до п. 1,3 Постанови Кабінету Міністрів України № 691 від 26.11.2014 року «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» [227] було створено Раду бізнес-омбудсмена, що є постійно діючим консультативно-дорадчим органом Кабінету Міністрів України. Раду створено з метою сприяння прозорості діяльності органів державної влади, суб'єктів господарювання, що належать

до сфери їх управління, запобігання корупційним діям та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва [227].

У свою чергу місія Омбудсмена платників податків у Канаді – полягає у забезпеченні прозорості, підзвітності та справедливого відношення Агентства доходів Канади до платників податків і пільговиків за допомогою незалежних та неупереджених оглядів та розгляду скарг, які надходять від платників податків та пільговиків. Основними принципами діяльності Омбудсмена платників податків виступають: незалежність, яка проявляється у тому, що Омбудсмен платників податків є незалежним у своїй діяльності від Агентства доходів Канади; неупередженість, яка полягає у тому, що Омбудсмен не є ані прибічником платника податків, ані захисником Агентства доходів Канади; справедливість; конфіденційність, тобто всі повідомлення та звернення платників податків зберігаються у суворій таємниці, якщо дозвіл на їх розголошення від них не отримано [103]. Аналізуючи діяльність Омбудсмена платників податків, можна дійти висновку, що посада Омбудсмена платників податків створена та діє у Канаді задля підвищення якості та ефективності роботи Агентства доходів Канади, а також з метою підтримки і захисту платників податків та пільговиків у відносинах із податково-митним органом.

Таким чином, функціонування Омбудсмена платників податків у Канаді і Ради бізнес-омбудсмена в Україні – є доречним та поступово призводить до позитивних результатів, має сприяння на підвищення прозорості та справедливості роботи органів державної влади в цілому, в тому числі і Державної податкової служби України.

Враховуючи організаційну побудову податкових органів у Канаді, можна констатувати, що податковий устрій Канади є досить схожим та подібним українському, але в деяких аспектах організації побудови структурних взаємовідносин в сфері податкової політики – Україні слід запозичити процеси вдосконалення структурних формувань податкових органів, зокрема запровадити Раду Правління при Державній податковій службі Україні, подібної до Ради Правління Агентства доходів Канади. Також

є необхідність у введенні в організаційно-штатну структуру Державної податкової служби України керівної посади, так званого «податкового омбудсмена», а саме посади заступника служби з питань дотримання прав платників податків, до компетенції якої включити взаємодію з платниками податків та громадськістю, ЗМІ.

Цікавим для України може бути також досвід Швеції щодо організації діяльності податкових органів. Основну увагу Національне податкове відомство Швеції, як і в більшості європейських країн, приділяє масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство цієї скандинавської країни є також досить громіздким та складним. У середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів з питань оподаткування. У зв'язку з цим на податківців Швеції покладено обов'язок надання допомоги платникам податків. В основному консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу через електронний сервіс, подібний українському Електронному кабінету платника.

Заслуговує на окрему увагу досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи Національного податкового відомства Швеції за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи таким чином платнику про його обов'язки [104].

Така взаємодія податкового органу із платниками податків – безумовно є позитивним явищем, які сприяють виникненню одразу декількох позитивних чинників: формування довіри з боку платників податків; своєчасне консультування платників податків з питань, що можуть виникнути при заповненні декларацій; своєчасне припинення можливих порушень щодо прострочення, або подання невірної інформації платникам податків у деклараціях.

Загалом шведські податкові органи керуються постулатом, що добровільна сплата податків досягається за рахунок:

- налагодженого апарату контролю, що характеризується точністю та передбачуваністю, а також широким використанням профілактичних (превентивних) заходів;

- довіри платників податків, впевнених у правомірній роботі податкової системи та виконанні податковими органами своїх завдань;

- введення доступних для розуміння правил оподаткування [235].

Як наслідок, у Швеції до категорії добросовісних платників належать 80% платників податків, що є гарним показником, який слід Україні взяти за мету.

Окремо слід зазначити, що податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді і надсилаються електронною поштою. При цьому вони скріплюються електронними печатками. Згідно із заявою підприємства електронну печатку видає регіональне податкове управління. Її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою. Аналогічна практика застосовується і в Україні. Так, через Електронний кабінет платника, підприємство, за наявності сертифікованого електронного цифрового підпису, може подавати декларації та усю звітність в електронному вигляді. Такі взаємовідносини платників податків з контролюючими органами у цифровому форматі – є ознакою розвиненої сучасної держави.

Запозичення Державною податковою службою України шведського досвіду щодо своєчасного інформування податковим органом платників податків про обов'язок надіслати податкову декларацію – було б гарним проявом гармонізації взаємостосунків між платниками податків та Державною податковою службою України.

Для України є корисним вивчення досвіду Італії, де податкові органи застосовують такі види контролю:

- 1) аналітичний – податкові управління вносять корективи у наведені в деклараціях дані на основі записів, бухгалтерських проводок тощо. Як

правило, така форма контролю потребує проведення перевірки бухгалтерських записів і всієї документації підприємства;

2) індуктивний – проводиться, якщо в декларації не повністю вказано джерела доходів, відсутні низка бухгалтерських записів, наявні серйозні порушення правил ведення бухгалтерського обліку;

3) частковий – здійснюється безпосередньо за реєстром платників податків;

4) скорочений – полягає в тому, що при виявленні у платника податків платоспроможності, що перевищує її зазначену величину в декларації про доходи, податкове бюро має повноваження вносити необхідні зміни у вказані сукупні доходи [258].

Податкові перевірки в Італії поділяються на вибіркові, по жеребкуванню та перевірки з інших причин (наприклад зі сфери підвищеної податкової значимості, особливого виду робіт або товарів тощо) [115, с. 286]. У системі органів податкового контролю Італії важлива роль належить фінансовій гвардії, аналог вітчизняної податкової міліції, створеній у 1881 році для забезпечення контролю всієї податкової системи в країні. Проте, слід наголосити, що законодавство щодо відповідальності за податкові злочини в Італії на сьогодні залишається не систематизованим. Відповідні норми можуть міститися в законах, декретах-законах і декретах Президента Італії.

Серед розвинених країн Європи також слід згадати Велику Британію. Податкове і митне управління Великобританії в межах своєї компетенції здійснює контроль за правильністю сплати податків до бюджету, облік податкових донарахувань, розслідування податкових злочинів і правопорушень, а також контроль взаємовідносин між податківцями та платниками податків. Контроль за правильністю адміністрування податків і зборів здійснюють податкові інспектори, посадові обов'язки яких полягають у розсиланні платникам нагадувань і бланків податкових декларацій, перевірки декларацій та іншої податкової звітності, нарахуванні податкових зобов'язань у випадках неподання належної декларації або неточності даних. У

підпорядкуванні податкового інспектора перебувають помічники і клерки [114].

У Великій Британії для поліпшення відносин між великими платниками податків і податковими органами створено Центр з обслуговування великого бізнесу [115, с. 279]. У країні широко використовується метод горизонтального моніторингу, який передбачає здійснення процедури відстеження та аналізу органом державної податкової служби податкових ризиків, проведених і запланованих великим платником податків фінансово-господарських операцій. Умовою для впровадження горизонтального моніторингу на підприємстві - є підписання заяви про контроль за податками. Варто зазначити, що завдяки підписанню цієї заяви керівники компаній мають можливість контролювати власні податкові ризики.

На сьогодні загальне регулювання податкової системи у Великій Британії здійснює Казначейство, яке розробляє стратегію податкової політики в цілому. Однак, безпосередньо розроблення методології та організація оподаткування та митної сфери покладено на підрозділ Казначейства – Королівську податкову та митну службу Великої Британії [102]. Проаналізувавши структуру організації податкового контролю Великої Британії, можна констатувати, що вона має схожості із Державною фіскальною службою України – попередником Державної податкової служби України.

Як показав час та досвід, в Україні модель функціонування органу державної влади в якому зосереджена як податкова так і митна політика – є невдалою з точки зору досягнення кінцевої мети із наповнення бюджетів усіх рівнів. Тому можна констатувати, що модель побудови податкових органів Великої Британії – може тільки частково бути запроваджено в Україні.

Окремо слід розглянути досвід організації податкових органів Сполучених Штатів Америки. Організація податкового контролю в Сполучених Штатах Америки дуже складна, що зумовлено насамперед федеративним устроєм держави. Контроль за дотриманням податкового законодавства та збором федеральних податків (прибуткового податку,

податку на нерухомість, податку на дарування, деяких акцизів) у Сполучених Штатах Америки здійснює Служба внутрішніх доходів. На рівні штатів існують податкові служби, що здійснюють контроль за сплатою податків і зборів, які введені в цих штатах, на місцях – місцеві податкові органи, що контролюють сплату податків, які вводяться місцевими органами влади. Працівники цих рівнів тісно контактують між собою.

У структурі Служби внутрішніх доходів створено спеціальний підрозділ, що безпосередньо здійснює податковий контроль великого та середнього бізнесу. Існування такого підрозділу зумовлено особливостями здійснення податкового контролю цієї категорії платників податків, громіздкістю і запутаністю податкового законодавства, фінансово-бухгалтерської звітності у Сполучених Штатах Америки, а також активною міжнародною діяльністю великих корпорацій. Крім того, у структурі Служби внутрішніх доходів діє спеціалізований підрозділ, головним завдання якого є відбір (здебільшого шляхом використання автоматизованих систем) платників податків для проведення податкового контролю.

Органи податкового контролю Сполучених Штатів Америки здійснюють такі види перевірок: заочна – здійснюється шляхом направлення документів у Контрольне управління Служби внутрішніх доходів поштою; камеральна – проводиться податковими аудиторами за місцем знаходження Служби внутрішніх доходів. Варто зазначити, що камеральній перевірці підлягають всі податкові декларації; виїзна – здійснюється податковими інспекторами за місцезнаходженням платника податків для оцінки найскладніших податкових декларацій суб'єктів господарювання. Така перевірка передбачає комплексний аналіз повноти і своєчасності сплати податкових зобов'язань [96, с. 225].

Підставами для податкових перевірок у Сполучених Штатах Америки є порушення термінів сплати податків, заниження податкового зобов'язання тощо. Крім цього, інспектором-контролером може ініціюватися податковий контроль у випадку отримання ним інформації від платного інформатора. У

вітчизняному податковому менеджменті такі перевірки реалізуються лише в межах оперативно-розшукової роботи. Інформатору при цьому жодної винагороди не виплачується.

При здійсненні податкових перевірок суб'єкти контролю мають право аналізувати документи бухгалтерського обліку і звітності, а при необхідності викликати для дачі показань будь-кого із працівників об'єкта контролю.

Позитивним моментом у роботі інспекторів-контролерів Служби внутрішніх доходів Сполучених Штатів Америки є те, що для кожного виду перевірки, що проводить податковий інспектор, розроблено спеціальну докладну інструкцію для регламентації перевірок [252]. Такі інструкції розроблені для всіх галузей економіки і практично для кожної професії. В Україні на сьогодні відсутній такий системний підхід до проведення податкових перевірок. Податковою службою Сполучених Штатів Америки один раз у рік організовується податковий практикум, що транслюється по громадських телеканалах і кабельних мережах по всій країні. В Україні такий досвід був би особливо актуальним під час прийняття змін до законодавства, що регламентує здійснення податкового контролю, а також щороку у січні.

Аналіз досвіду побудови податкових органів різних країн світу, дає можливість зробити висновок, що процеси інтеграції та глобалізації, а також синхронні податкові реформи роблять податкові системи різних країн світу однотипними.

З урахуванням міжнародного досвіду організації податкового контролю видається за можливе визначити основні напрями реформування, які необхідні сучасній Державній податковій службі України, зокрема: а) гармонізацію чинного податкового законодавства України; б) поступове обмеження податкового тиску шляхом спрощення процедур адміністрування податків і зборів; в) активізацію просвітницької роботи; г) удосконалення контрольно-перевірочних заходів шляхом узгодження вітчизняного податкового законодавства з міжнародними стандартами, що детально регламентують порядок проведення кожного виду податкової перевірки; г) формування

електронної бази даних для накопичення, обробки та зберігання інформації щодо обліку кожного платника податків, його податкових зобов'язань; д) створення постійно діючого інформаційно-довідкового центру для надання платникам податків консультативних послуг і роз'яснень із питань податкового законодавства.

Водночас головною метою у проведенні заходів щодо оптимізації діяльності Державної податкової служби України має бути не копіювання зарубіжної моделі побудови податкового органу, а переймання та взяття за основу кращих світових практик із їх адаптацією у вітчизняних реаліях з урахуванням особливостей, які є в нашій державі.

У цій частині дослідження проаналізовано зарубіжний досвід функціонування податкових органів та застосування передової практики в діяльності Державної податкової служби України. Звернено увагу на актуальність вивчення світового досвіду побудови та функціонування податкових органів, що на сучасному етапі розвитку української податкової системи, безперечно, викликає не лише теоретичний, а й практичний інтерес.

На основі досвіду Королівства Швеція та Сполучених Штатів Америки доведено необхідність посилення в Україні організації та проведення Державною податковою службою України масово-роз'яснювальної і просвітницької роботи, спрямованої на запобігання можливим податковим правопорушенням.

Вказано на необхідність введення в організаційно-штатну структуру Державної податкової служби України посади заступника служби з питань дотримання прав платників податків. З огляду на позитивний досвід Канади запропоновано утворити Раду правління при Державній податковій службі України.

Висновки до розділу 3

1. Проаналізовано сучасний стан законодавства, що регулює діяльність Державної податкової служби України, окреслено основні проблемні моменти. Визначено, що Державній податковій службі України необхідно направляти зусилля на формування середовища, сприятливого для формування позитивного іміджу та довіри від платників податків.

Визначено, що основні напрямки оптимізації діяльності Державної податкової служби України, можуть відбуватися шляхом внесення змін у деякі нормативно-правові акти, що регулюють діяльність Державної податкової служби України. Окреслені проблеми та наведені можливі шляхи їх усунення, щодо термінів призначення документальної позапланової перевірки платників податків; наведені можливі зміни в законодавстві щодо закріплення державних гарантій працівників Державної податкової служби України.

На основі проведених досліджень, встановлено, що Державна податкова служба України потребує подальшого вдосконалення щодо організації своєї діяльності.

2. Звернуто увагу на актуальність вивчення світового досвіду побудови податкових органів, що на сучасному етапі розвитку української податкової системи, беззаперечно, викликає не тільки теоретичний, але й практичний інтерес. Вивчено досвід побудови податкових органів різних країн світу.

Проаналізувавши податкові системи зарубіжних країн, зроблено висновок, що процеси інтеграції та глобалізації, синхронні податкові реформи – роблять податкові системи різних країн світу все більше схожими одна на одну. Аналіз організації податкового контролю різних країн світу дозволив окреслити основні напрями реформування, які необхідні сучасній Державній податковій службі України, зокрема: гармонізація чинного податкового законодавства України; поступове обмеження податкового тиску шляхом спрощення процедур адміністрування податків і зборів; активізація просвітницької роботи; вдосконалення контрольно-перевірочних заходів

шляхом приведення вітчизняного податкового законодавства у відповідність з міжнародними стандартами, що детально регламентують порядок проведення кожного виду податкової перевірки; формування електронної бази даних для накопичення, обробки та зберігання інформації щодо обліку кожного платника податків, його податкових зобов'язань; створення постійно діючого інформаційно-довідкового центру для надання платникам податків консультативних послуг і роз'яснень з питань податкового законодавства.

На основі досвіду Швеції та Сполучених Штатів Америки, зроблено висновок, що в Україні слід посилити масово-роз'яснювальну та просвітницьку роботу від Державної податкової служби України, так як її роль є дуже важливою у запобіганні можливим податковим правопорушенням. Також нашій державі необхідно запозичити деякі аспекти досвіду Канади щодо створення нової структурної одиниці у складі Державної податкової служби України, яка була б гарантом дотримання законних прав платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів з боку держави, а саме: Ради Правління при Державній податковій службі України.

Зауважено, що головна мета при проведенні заходів щодо оптимізації діяльності Державної податкової служби України – не копіювати яку-небудь зарубіжну модель побудови податкового органу, а взяти за основу кращу світову практику та застосувати її у вітчизняних реаліях, з урахування особливостей які є в Україні.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо встановлення адміністративно-правового статусу й особливостей трансформації діяльності Державної податкової служби України. За результатами дисертаційного дослідження сформульовано такі основні висновки та рекомендації:

1. Обґрунтовано, що трансформаційний процес становлення сучасної Державної податкової служби України був досить тривалим та супроводжувався постійними змінами таких явищ: а) податкового законодавства; б) орієнтирів (векторів) діяльності держави й суспільства загалом; в) організаційної-штатної діяльності; г) інституційного механізму та організаційної форми діяльності; ґ) кадрового забезпечення тощо. Вказано на те, що цей процес є незавершеним, та під впливом нових викликів має здатність набувати нових характерних рис.

Надано визначення поняття «етапи трансформації діяльності Державної податкової служби України» як явно виражених періодів історичного розвитку, у межах яких відбувалася модернізація, реорганізація та інші шляхи перетворення Державної податкової служби України, що супроводжуються впровадженням низки комплексних організаційних, штатних, інституційних, нормативних, кадрових та інших змін у внутрішній структурі служби.

2. Пропонується авторське визначення поняття «правова основа діяльності Державної податкової служби України» як сукупність положень законів, підзаконних нормативно-правових актів (указів, постанов, розпоряджень, наказів, положень), роз'яснень та рекомендацій, якими врегульовано діяльність Державної податкової служби України.

Обґрунтовано, що правовій основі діяльності Державної податкової служби України притаманний розгалужений і багатoeлементний характер.

3. Виокремлено за предметно-тематичним критерієм основні напрямки наявних досліджень, зокрема щодо: місця податкових органів в системі

державних органів/публічного адміністрування; характеристики адміністративно-правового статусу державного органу (в тому числі фіскальних/податкових органів), його структури; адміністративно-правових засад діяльності податкової міліції; окремих аспектів справляння місцевих податків та зборів України через призму аналізу впливу відповідних чинників (зокрема, євроінтеграція, децентралізація та ін); забезпечення діяльності податкових органів (в тому числі інформаційно-аналітичного забезпечення); законодавчих та інших змін під час дії воєнного стану в Україні; контрольних функцій податкових органів; роботи визначення міжнародного досвіду організації роботи податкових органів та ін.

4. Охарактеризовано основні елементи адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України, дослідження яких якнайбільше продемонструвало динаміку змін, які відбулися в різний період часу, до яких віднесено: а) місце та роль Державної податкової служби України в системі органів державної влади (зокрема ,через призму адміністративної діяльності, підзвітності, координації, призначення, цілей, організаційної форми, податкової культури, дисципліни, тощо); б) функціональне призначення та основні завдання; в) методи та принципи; г) взаємодію з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства.

Обґрунтовано, що місце та роль Державної податкової служби України та її попередників в процесі трансформації зазнавала змін, що першочергово проявлялось через: координацію, організаційну форму, призначення, цілі, ін.

5. Виокремлено два основні напрями діяльності Державної податкової служби України, яким дотичні відповідні функції: а) контролюючий, який розглядається як сукупність дій, спрямованих на забезпечення реалізації державної податкової політики та здійснення контролю за такою діяльністю; б) дорадчий, що передбачає внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у визначених сферах.

Охарактеризовано контролюючу функцію Державної податкової служби України, який притаманні такі риси: 1) здійснюється спеціально уповноваженим суб'єктом; 2) здійснюється відносно спеціального об'єкта, а саме: централізованих і децентралізованих грошових фондів; 3) включає контроль за дисципліною в сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю; 4) характеризується чіткою цілеспрямованістю; 5) у більшості випадків правових взаємовідносин Державної податкової служби України із платниками податків – має імперативний характер тощо.

6. Визначено, що трансформація методів, які використовує Державна податкова служба України, спрямована на перетворення її на повноцінний сервісно-орієнтований орган державної виконавчої влади, ядро діяльності якого полягає у здійсненні ефективного адміністрування податків, зборів, платежів в Україні через організацію ефективної управлінської діяльності, протидію ухиленню від оподаткування шляхом впровадження міжнародних стандартів, удосконалення аналітичних інструментів, оптимізації процедур медіації та компромісу, формування корпоративного іміджу Державної податкової служби України як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри в суспільстві.

7. Запропоновано під взаємодією Державної податкової служби України з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інститутом громадянського суспільства розуміти врегульовану адміністративно-правовими нормами, погоджену за метою, часом і місцем необхідну спільну діяльність Державної податкової служби України, інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інституту громадянського суспільства, за якої ці суб'єкти реалізують взаємний вплив один на одного та на суспільні відносини задля реалізації податкової політики, дотримання норм і принципів законності, ефективності спільної діяльності з метою захисту економічних інтересів держави.

8. Доведено гнучкість та оперативність оптимізації податкового законодавства в умовах дії воєнного стану в Україні. Окреслено основні організаційно-кадрові питання в діяльності Державної податкової служби України, які потребують вирішення.

Констатовано на необхідність Державній податковій службі України направлення зусиль на: формування інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності усіх платників перед законом; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації серед платників податків; проведення роботи щодо формування у платників податків відповідального ставлення до виконання податкових зобов'язань; підвищення ефективності фіскальної функції Державної податкової служби України за рахунок покращення адміністрування податків, зборів та платежів; зменшення рівня ухилення від сплати податків; становлення середовища, сприятливого для формування позитивного іміджу та довіри від платників податків тощо.

9. Визначено (з урахуванням міжнародного досвіду організації податкового контролю), основні напрями реформування, які необхідні сучасній Державній податковій службі України, зокрема: а) гармонізацію чинного податкового законодавства України; б) поступове обмеження податкового тиску шляхом спрощення процедур адміністрування податків і зборів; в) активізацію просвітницької роботи; г) удосконалення контрольно-перевірочних заходів шляхом узгодження вітчизняного податкового законодавства з міжнародними стандартами, що детально регламентують порядок проведення кожного виду податкової перевірки; ґ) створення постійно діючого інформаційно-довідкового центру для надання платникам податків консультативних послуг і роз'яснень із питань податкового законодавства та ін.

10. Запропоновано прийняти нові нормативно-правові акти та внести зміни до низки чинних актів законодавства, які регулюють аналізовану сферу.

Зокрема, пункт 342.6 статті 342 «Посадові особи контролюючих органів» Розділу XVIII¹ «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист» Податкового кодексу України доповнити частиною 2 такого змісту: «Посадові особи контролюючих органів у роботі керуються, окрім принципів, передбачених Законом України “Про державну службу”, принципами об’єктивності, оперативності, відповідальності».

Запропоновано додати до Податкового кодексу України Розділ XVIII² «Взаємовідносини податкових органів з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутом громадянського суспільства та суб’єктами підприємницької діяльності» та визначити в ньому коло суб’єктів, з якими взаємодіє Державна податкова служба України і її територіальні органи, та напрями такої взаємодії, а саме:

- взаємодія з правоохоронними органами;
- взаємодія з Національним банком України, Рахунковою палатою, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів, державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та у сфері фінансового контролю;
- взаємодія з місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування;
- взаємодія з іншими органами виконавчої влади;
- взаємодія з інститутом громадянського суспільства;
- взаємодія із суб’єктами господарювання.

Розділ XI «Порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах» Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 9 грудня 2011 р. № 1588 запропоновано доповнити положенням такого змісту: «З дня отримання повідомлення про реорганізацію або ліквідацію платника податку контролюючим органом протягом 30 календарних днів має бути призначене проведення документальної позапланової перевірки платника податку».

Державній податковій службі України запропоновано затвердити наказами:

а) *Порядок впровадження системи заходів, спрямованих на підвищення податкової культури*, у тексті якого необхідно визначити основні форми взаємодії з платниками податків, принципи й методи роботи, закріпити заохочувальні та стимулюючі норми, а також окреслити методику визначення ефективності виконання вищевказаних заходів;

б) *Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України та її територіальних органів* в оновленій редакції, у якій варто передбачити норми етикету та запобігання конфлікту інтересів, а також інші положення, що спрямовані на підвищення рівня професійної етики працівників Державної податкової служби України та її територіальних органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративна діяльність ОВС. Загальна частина: підручник. Харків: ХНУВС, 2009. 256 с.
2. Атамчук О.В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи. *Економічна наука*. 2009. № 10. С. 26-29.
3. Бандурка О. М. Реформування податкової служби – справа невідкладна. *Форум права*. 2009. № 2. С. 27.
4. Бандурка О.О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти : дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2007. 500 с.
5. Берлач. А.І. Теоретичні основи адміністративно-правового статусу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 3(9) Ювілейний. С. 95-103.
6. Блумер Г. Теорія символічного інтеракціонізму. URL: http://filosofy.vuzlib.net/book_o021_page_6.html.
7. Бобровська О.Ю., Савостенко Т.О., Матвеєва О.Ю., Лебедева В.К. Державне та регіональне управління: навчальний посібник. Дніпро, ДРІДУ НАДУ, 2018. 125 с.
8. Боксгорн В.О. Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання: дис...докт.філософ. Одеса. 2021. 246 с. URL:<https://oduvs.edu.ua/wp-content/uploads/2021/09/Disertatsiya-Boksgorn-A.V..pdf>
9. Борецько В. Напрями посилення регулюючої функції податків. *Економіка України*. 2009. №1. С. 50-57.
10. Бригінець О.О. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: дис. ... к-та юрид. наук. Ірпінь. 2010. 184 с. URL: <https://mydisser.com/dfiles/92504679.doc>.

- 11.Вакарюк Л.В. Системні принципи інститутів фінансового права (з позицій діяльнісного підходу). *Науковий вісник Чернівецького інституту*. 2005. Вип. 273. С. 72–80.
- 12.Великий тлумачний словник сучасної української мови. Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.
- 13.Виконавча влада і адміністративне право: підручник. Київ: Видавничий Дім «Ін Юре», 2002.668 с.
14. Висновки і рекомендації до головних змін податкового законодавства у зв'язку з воєнним станом в Україні / консультація Сергія Гонтаровського. Інформаційно-правовий портал «Поради юриста». 16.06.2022. URL: <https://b2bconsult.ua/consultation/35600>
- 15.Висновок Конституційного Суду України у справі про надання висновку щодо відповідності проекту Закону України "Про внесення змін до Конституції України", направленою Головою Верховної Ради України, вимогам статей 157 і 158 Конституції України (справа про внесення змін до статей 29, 59, 78 та інших Конституції України): висновок від 30.10.2003 р. №1-в/2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001v710-03#Text>.
- 16.Відомості щодо показників роботи уповноважених підрозділів з питань запобігання: додаток № 10 до листа Державної податкової служби України та виявлення корупції Державної податкової служби України за період 2020-2023 роки від 16.06.2023 р.
- 17.Вікторчук М.В.. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: відгук офіційного опонента. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/46596182.pdf>
- 18.Гаврилишин А. П. Основні риси сучасних податкових систем розвинених країн. Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права : тези доповідей Міжнародн. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 23–24 лист. 2007 р.). Київ: Укртехнопрінт, 2007. С. 152–154.

- 19.Галамай Р.Я.. Трансформація податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування: дис. ... к-та економ. наук. Львів. 2021. 216 с. URL: https://lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/04/dis_galamai.pdf
- 20.Гапоненко Л.В. Законність в діяльності органів Державної податкової служби України (адміністративно-правовий аспект): дис. ... к-та юрид. наук. Ірпінь. 2010. 206 с.
- 21.Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: дис. ... к-та юрид. наук. Ірпінь, 2008. 184 с. URL: <https://mydisser.com/files/94867690.doc>.
- 22.Гогіна Л., Іванченко Ю. Нормативно-правове забезпечення розмежування професійного навчання кадрів різних управлінських рівнів. *Вісник НАДУ*. 2004. № 3. С. 157–163.
- 23.Голобородько Т.В. Суб'єкти публічного управління та адміністрування в сфері обліку і оподаткування. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 4. URL: http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/4_2020/57.pdf.
- 24.Головне управління ДПС у м. Києві поглиблює взаємодію з Головним управлінням Держпраці у Київській області – укладено Меморандум про співпрацю. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/406882.html>.
- 25.Голосніченко Д.І. Повноваження та компетенція: спільні риси і відмінності. Правове регулювання суспільних відносин у сфері культури. Сучасний стан та перспективи розвитку: тези Всеукраїнської наук. конф. (Київ, 15 травня 2007 р.) К. : КНУКІМ, 2007. С. 26–27.
- 26.Голосніченко І.П. Адміністративний процес: навчальний посібник. Київ:ГАН, 2003. 256 с.
- 27.Гражевська Н. І. Еволюція сучасних економічних систем : навч. посіб. Київ : Знання, 2011. 287 с.
- 28.Грובה В. П. Адміністративний аспект державного управління. *Актуальні проблеми права : теорія та практика*. 2010. № 18. С. 298-304

- 29.Гузела І.А. Податкове регулювання страхового ринку України: дис...докт. філософ. Тернопіль. 2022. 255 с.
30. Гуренко Т. О. Облік оплати праці та трудові відносини у воєнний період. *Економіка та суспільство*. 2022. № 36. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1153/1111>
- 31.Гусар О. А. Адміністративно-правовий статус персоналу державного управління. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 2. С. 116– 123.
- 32.Давискіба К.В., Карпова В.В., Ревенко О.В. Податкова культура і проблеми її формування в сучасних умовах. *Інфраструктура ринку: гроші, фінанси, кредит*. 2018. Вип. 19. С. 457-463.
- 33.Деменко О.Є. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Вісник ХНУВС*. 2013. № 1 (60). URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/VKhnuvs_2013_1_21.pdf
- 34.Денисова А.В. Теоретико-правові та організаційні основи адміністративного нагляду органів виконавчої влади України. дис. ... к-та юрид. наук. Одеса, 2019. 241 с. URL: <http://dspace.oduvs.edu.ua/bitstream/123456789/1484/1/Дисертація-Денисова%20А.В.pdf>.
- 35.Денисова А.В. Сутність та зміст базових категорій адміністративного права: окремі проблеми визначення. *Legea si Viata*. 2017. № 3/2 (303). С. 57-60.
- 36.Державне управління : навчальний посібник. Київ : Знання-Прес, 2003. 343 с.
- 37.Деякі питання виплати дивідендів суб'єктами господарювання державного сектору економіки у 2022 році: Розпорядження Кабінету

- Міністрів України від 25.03.2022 № 244-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/244-2022-p#Text>.
38. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.04.2019 р. № 408. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-p#Text>.
39. Деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів: Постанова Кабінету Міністрів України від 05 квітня 2014 р. № 85. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-%D0%BF#Text>.
40. Деякі питання територіальних органів Державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.09.2020 р. № 893. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/893-2020-%D0%BF#Text>.
41. Дегтяр А.О. Державно-управлінські рішення: інформаційно-аналітичне та операційне забезпечення : монографія. Харків: Вид-во ХарРі НАДУ «Магістр», 2004. 224 с.
42. Дорофєєва Л.М., Проблеми реформування структури контролюючих органів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. №2. С.10-12.
43. Доручення Прем'єр-міністра України № 2313/0/1-20 від 22.01.2020 р. URL: <https://vl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-405627.html>.
44. Золотарьова Н. І. Співвідношення виконавчої влади та адміністративної діяльності. *Вісник Національного технічного університету «КПІ»*. 2011. № 1 (9). С. 45–54.
45. Золоторьова М.К. Адміністративно-правовий статус державних податкових інспекцій в Україні: дис. ... к-та юрид. наук. Дніпро, 2009. 201 с. URL: <https://mydisser.com/dfiles/99792256.doc>.
46. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави.

Ефективна економіка. 2021. № 4. URL:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8775>

- 47.Івченко Є.А. Трансформація як поняття та підходи до його розуміння в економічному контексті. *Ефективна економіка.* 2015. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5827>.
- 48.Інформація про отримане Державною податковою службою України майно (обладнання, програмне забезпечення) у рамках міжнародної технічної допомоги. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/proekti-programi-mtd/475913.html>
- 49.Іскоростенський А.М. Порівняльне податкове право : курс лекцій. Ірпінь: Видавництво Національного університету Державної податкової служби України, 2009. С. 265-266.
- 50.Касьяненко М.М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навчальний посібник. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2001. 229 с.
- 51.Катана О.С. Інституціональні засади розвитку податкової культури в державі. *Ефективна економіка, Правознавство.* 2015. Вип. 12. С. 30-34.
- 52.Коваль Л.В. Адміністративне право України : курс лекцій. Київ: Вентурі, 1998. 208 с.
- 53.Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>
- 54.Кодекс законів про працю України: Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.
- 55.Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 07.02.2006 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0059225-06#Text>.

56. Колодій А. Історична еволюція громадянського суспільства та уявлень про нього (формування ідеалу). Незалежний культурологічний часопис. URL: <http://www.ji.lviv.ua/n21texts/kolodij.htm>
57. Конвенція між Україною і Канадою про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходів і майна: міжнародний документ № 124_674 від 22.08.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/124_674#Text
58. Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: міжнародний документ № 528_654 від 02.11.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/528_654#Text.
59. Конвенція між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: міжнародний документ № 348_630 від 24.06.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/348_630#Text.
60. Конвенція між Урядом України і Урядом Грузії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і на майно: міжнародний документ № 268_035 від 01.04.1999 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/268_035#Text.
61. Конвенція між Урядом України і Урядом Естонської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно: міжнародний документ № 233_687 від 24.12.1996 р. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/233_687#Text.
62. Конвенція між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень: міжнародний документ № 380_011 від 25.02.2003 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/380_011#Text.

63. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: міжнародний документ № 056_688 від 25.02.1999 р.
[URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/056_688#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/056_688#Text).
64. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Данії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: міжнародний документ № 208_669 від 21.08.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/208_669#Text.
65. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Норвегія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно: міжнародний документ № 578_670 від 18.09.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/578_670#Text.
66. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно: міжнародний документ № 428_662 від 21.11.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/428_662#Text.
67. Конвенція між Урядом України і Урядом Мексиканських Сполучених Штатів про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та майно і Протокол до неї: міжнародний документ № 484_012 від 06.12.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/484_012#Text.
68. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Австрія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно: міжнародний документ № 040_015 від 20.05.1999 р.
[URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/040_015#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/040_015#Text).

69. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Болгарії про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: міжнародний документ № 100_008 від 03.10.1997 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100_008#Text.
70. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Молдова про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень: міжнародний документ № 498_624 від 27.05.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/498_624#Text.
71. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень : міжнародний документ № 616_168 від 12.01.1993 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616_168#Text.
72. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: міжнародний документ № 705_010 від 25.04.2007 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/705_010#Text.
73. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Північної Македонії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: міжнародний документ № 795_011 від 30.10.2008 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/795_011#Text.
74. Конвенція між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу: міжнародний документ № 642_002 від 17.11.1997 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/642_002#Text.
75. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: міжнародний документ

- № 840_576 від 05.06.2000 р. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text.
76. Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податкових ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна: міжнародний документ № 826_648, від 11.08.1993 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/826_648#Text.
77. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: міжнародний документ № 250_001 від 01.11.1999 р. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250_001#Text.
78. Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно: міжнародний документ № 203_005 від 20.04.1999 р. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/203_005#Text.
79. Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування доходів та попередження податкових ухилень: міжнародний документ № 752_001 від 04.06.1996 р. URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752_001#Text.
80. Конвенція між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал: міжнародний документ № 756_012 від 26.02.2002 р.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/756_012#Text.
81. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
82. Крилов Д. В. Концептуальні засади вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної

- податкової служби України. *Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. пр.*. Одеса : Гельветика, 2019. Вип. 84. С. 31-37.
83. Кричун М.О. Методи реєстраційної та дозвільної діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. Вип. 6. С. 266-272.
84. Крупнова Л. В. Адміністративно-правовий статус працівника державної виконавчої служби України: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь. 2008. 177 с.
85. Крушельницька О. Управління персоналом: навчальний посібник. Київ: Кондор. 2003. 296 с.
86. Куліш А.М., Мулявка Д.Г., Резнік О.М. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія. Суми: СумДУ. 2-15. 140 с.
87. Кучерова Г. Ю. Податкова культура як детермінанта сучасного оподаткування в Україні. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2015. Вип. 2/12. Том 2. С. 53-62.
88. Лавренова О.І. Адміністративно-паровий статус державної служби як центрального органу виконавчої влади: дис. ... к-та юрид. наук. Одеса, 2014. 211 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/50594931.pdf>.
89. Лист Державної податкової служби України від 16.12.2021 р. № 27868/7/99-00-07-06-01-07. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/listi-dps/77385.html>
90. Лист Державної податкової служби України від 30.09.2019 р. № 2140/7/99-00-04-04-03-18. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/307/394821/2140_list_na_vs_GU.pdf
91. Лист Державної податкової служби України від 24.11.2021 р. № 26032/7/99-00-07-06-01-07. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/listi-dps/77384.html>

- 92.Лист Державної податкової служби України від 19.06..2023 р. №1901/ЗП/99-002-01-01-10.
- 93.Лист Державної податкової служби України від 16.06.2023 р. №1902/ЗП/99-00-16-06-00.
- 94.Марченко Л.М.. Новітня парадигма фіскальної політики в умовах цифрової трансформації суспільства: автореф. дис...к-та. економ. наук. Тернопіль. 2023. 27 с. URL: https://www.wunu.edu.ua/svr/svr_D/marchenko/Aref_Marchenko.pdf
- 95.Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. ...докт. економ. наук. Київ, 2007. 444 с.
- 96.Мельник М., Лещух І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності. монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
- 97.Мироненко Н.М. Адміністративні методи управління. Юридична енциклопедія в 6 т. Київ, 1998.
- 98.Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
- 99.Олуйко В. Сучасна державна кадрова політика: стан і перспективи розвитку. *Юридична Україна*. 2006. № 9. С. 13–16.
100. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobitnitstva-derjavnoi-podatkovoi-slujbi/organizatsiya-ekonomichnogo-spivrobitnitstva-ta-rozvitku--oesr-/>
101. Ортинський В. Управління в органах виконавчої влади: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 295 с.
102. Офіційний веб-сайт Королівської податкової та митної служби Казначейства Великої Британії. URL: <http://www.hmrc.gov.uk>.
103. Офіційний веб-сайт омбудсмена платників податків. URL: <http://www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>.

104. Офіційний веб-сайт податкової служби Швеції. URL: <https://www.skatteverket.se/>.
105. Офіційний сайт Агентства доходів Канади. URL: http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/prgrms_srvcs/mssn-eng.html.
106. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-vzaemodiya-z-verhovnoyu-radoyu-ukraini/vzaemodiya-z-verhovnoyu-radoyu-ukraini-/druge-pivrichchya-2022-roku/>.
107. Офіційний сайт Державної митної служби України. URL: <https://customs.gov.ua/>
108. Пасічний М.О. Фіскальна результативність податкової системи України. Фінанси та банківська справа. *Вісник КНТЕУ*. 2018. Вип. № 3. С. 116 – 130.
109. Пахомов В.В. Організаційно-правові засади здійснення контролю за правозастосовчою діяльністю податкових органів: авторефер. дис. ... к-та юрид. наук.. Київ, 2007. 21 с. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&Z21ID=&Image_file_name=DOS/2007/07pvvdpo.zip&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1.
110. Письменний В.В. Податкові органи держави в системі управління оподаткуванням. *Світ фінансів*. 2005. № 3-4. С. 75-86.
111. Питання державної податкової служби в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 05 жовтня 1992 р. № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/559-92-%D0%BF#Text>. (втратив чинність).
112. Питання Державної податкової служби: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 р. № 682-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/682-2019-%D1%80#Text>.
113. України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

114. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. Київ: Комп'ютер прес, 2004. 300 с.
115. Покинтелиця В.М. Зарубіжний досвід адміністрування податків. *Науковий вісник ДГМА*. 2009. № 1 (4Е). С. 281-287.
116. Положення про Державну податкову адміністрацію України: Указ Президента України від 13.07.2000 року № 886/2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/886/2000#Text>.
117. Положення про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF#Text>.
118. Положення про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18.09.2013 р. № 141/2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#Text>.
119. Попова С. М. Взаємодія контролюючих органів державних податкової та митної служб з правоохоронними органами. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 4(2). С. 146-153.
120. Попова С.М. Фактори, що визначають паровий статус органів державної податкової служби. *Право і безпека*. 2011. № 3 (40). С. 92-94.
121. Поченчук Г. М. Закономірності трансформаційних процесів національної економіки. *Економічний аналіз : зб. наук. праць. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка»*. 2014. Том 16. № 1. С. 123-129.
122. Правова система України: історія, стан та перспективи у 5 т. Кримінально-правові науки. *Актуальні проблеми боротьби зі злочинністю в Україні*. Харків : Право, 2008. 904 с.
123. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. №2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14/ed20220731>.

124. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 05.07.2012 р. № 5073-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text>.
125. Про Бюро економічної безпеки України: Закон України від 28.01.2021 р. № 1150. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>
126. Про вдоналення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 липня 1993 р. № 570. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-93-%D0%BF#Text>.
127. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр/ed20220719#Text>.
128. Про віртуальні активи: Закон України від 17.02.2022 № 2074-IX (не набув чинності). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>
129. Про внесення змін до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій: Наказ Державної Податкової служби України від 15.07.2021 р. №698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0698912-21#Textl>.
130. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.09.2019 р. № 846. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/846-2019-%D0%BF#Text>.
131. Про внесення змін до деяких законів України щодо захисту фінансової системи України від дій держави, що здійснює збройну агресію проти України, та адаптації законодавства України до окремих стандартів Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF) і вимог Директиви ЄС 2018/843: Закон України від 04.11.2022 № 2736-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2736-20#Text>

132. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист): Закон України від 12.01.2005 р. № 2322-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2322-15#Text>.
133. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оподаткування: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.06.2023 р. № 634. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/634-2023-п#Text>
134. Про внесення змін до Закону України "Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни" щодо звільнення від відповідальності за порушення строків подання фінансової звітності у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 19.07.2022 № 2436-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2436-20#Text>
135. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>.
136. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, виплаченої на користь членів сімей поранених та загиблих учасників бойових дій під час участі у відсічі збройній агресії та забезпеченні національної безпеки України: Закон України від 15.08.2022 р. № 2516-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2516-20#Text>.
137. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного

- стану: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.
138. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
139. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
140. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно: Закон України від 11.04.2023 № 3050-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3050-20#Text>
141. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
142. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 р. № 5083. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5083-17#Text>.
143. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами: проект Закону від 13.03.2022 №7150. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39211>.

144. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон України від 25.12.2014 р. № 63-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text>.
145. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану: Закон України від 19.06.2022 р. № 2308–IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2308-20#Text>.
146. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України: Закон України від 15.08.2022 р. № 2520-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2520-20#Text>
147. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19#Text>.
148. Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо забезпечення стабільного функціонування ринку природного газу протягом дії воєнного стану та подальшого відновлення: Закон України від 29.07.2022 р. № 2480-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2480-20#Text>.
149. Про внесення зміни в додаток 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 05.04.2014 р. № 85: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.09.2020 р. № 1052. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1052-2020-%D0%BF#Text>.

150. Про встановлення винятків та (або) особливостей запровадження граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів і внесення змін до деяких нормативно-правових актів: Постанова Правління НБУ від 14.05.2019 р. № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0067500-19#Text>.
151. Про громадські об'єднання : Закон України від 22.03.2012 р. № 4572-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17#Text>.
152. Про делегацію України для участі у переговорах з Міжнародним банком реконструкції та розвитку в рамках проекту «Програма модернізації державної податкової служби України»: Розпорядження Президента України від 13.03.2003 р. № 73/2003-рп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/73/2003-%D1%80%D0%BF#Text>.
153. Про День податківця України: Указ Президента України від 25.06.2020 р. №252/2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252/2020#Text>
154. Про День працівника податкової та митної справи України: Указ Президента України від 11.10.2013 р. № 554/2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/554/2013#Text> (втратив чинність).
155. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-vp/ed20220617#Text>.
156. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні: Закон України від 30.10.1996 р. № 448. (дата оновлення: 24.11.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
157. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15/ed20220507#Text>.

158. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 12.04.1990 р. № 509-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text> (втратив чинність від 19.11.2012 р.).
159. Про державну податкову службу в Українській РСР Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text>.
160. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень: Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15/ed20220819#Text>
161. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15/ed20220726>
162. ко: Закон України від 10.12.2015 р. № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>.
163. Про державну таємницю: Закон України від 21.01.1994 р. №3855-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3855-12/ed20200815#Text>.
164. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/726/2012#Text>.
165. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15/ed20220101#Text>.
166. Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.11.1996 р. № 1385. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1385-96-%D0%BF#Text>.
167. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 р. № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF#Text>

168. Про забезпечення функціонування української мови як державної: Закон України від 25.04.2019 р. № 2704-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19#Text>.
169. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/ed20220427>.
170. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18/ed20220507#Text>.
171. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text>.
172. Про затвердження Кодексу професійної етики працівника державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 07.02.2006 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0059225-06#Text>.
173. Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2021 р. № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-п#Text>
174. Про затвердження Методичних вказівок щодо особливостей складання нової форми податкової декларації з туристичного збору: Наказ Міністерства фінансів України від 08.05.2019 р. № 186. URL: <https://blind.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/mistsevi-zbori/turistichniy-zbir/listi-dps-ukraini/394821.html>
175. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо механізмів участі громадськості у бюджетному процесі на місцевому рівні: Наказ Міністерства фінансів України від 03.03.2020 р. № 94. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0094201-20#Text>.

176. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ ДПС України від 04.09.2020 р. № 470. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0470912-20#Text>
177. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>.
178. Про затвердження переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, об'єкти нежитлової нерухомості яких не є об'єктом оподаткування, переліку баз олімпійської та паралімпійської підготовки, що звільняються від сплати земельного податку, та переліку баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, розмір орендної плати за земельні ділянки яких не може перевищувати 0,1 відсотка нормативної грошової оцінки: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 р. № 871. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/871-2018-п#Text>.
179. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування такого податку: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1238. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1238-2010-п#Text>.
180. Про затвердження плану заходів щодо реалізації Концепції створення та функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. №809-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/809-2013-п#Text>.

181. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>
182. Про затвердження Положення про Державну службу України з питань праці: Постанова Кабінету Міністрів України № 96 від 11.02.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/96-2015-%D0%BF#Text>.
183. Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2015 р. № 537. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#Text>
184. Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 310. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2014-%D0%BF#Text>
185. Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями: Постанова Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text>.
186. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. (дата оновлення: 11.12.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.
187. Про затвердження Положення про Пенсійний фонд України: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.2014 р. № 280. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280-2014-%D0%BF#Text>.
188. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF>.
189. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022

- р. №19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text> (набрання чинності 01.01.2023 р.)
190. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п/ed20220228#Text>.
191. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 р. № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-п#Text>.
192. Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства: Наказ Міністерства фінансів України від 10.06.2020 р. № 286. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0593-20#Text>.
193. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями: Наказ Міністерства фінансів України від 18.07.2016 р. № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-16#Text>.
194. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/53840.html>.
195. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від

- 28.07.2022 р. №220: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0908-22#Text>.
196. Про затвердження Порядку та форм надання контролюючим органам в електронному вигляді інформації щодо ставок та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2020 р. № 1330. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1330-2020-п#Text>.
197. Про затвердження складу Громадської ради при Державній податковій службі України: Наказ Державної податкової служби України від 23.01.2020 р. №24. URL: <https://tax.gov.ua/dlya-gromadskosti/gromadska-rada/dokumenti/74288.html>
198. Про затвердження форм інформації щодо сплати податків суб'єктами природних монополій та суб'єктами господарювання, які є платниками рентної плати за користування надрами; інформації щодо суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, та порядку їх оприлюднення: Наказ Міністерства фінансів України від 13.02.2015 р. № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0223-15#Text>.
199. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 р. № 2115-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20/ed20220303#Text>
200. Про заходи щодо нормалізації платіжної дисципліни в народному господарстві України: Указ Президента України від 16.03.1995 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227/95#Text> (втратив чинність).
201. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/ed20220719>.
202. Про інвестування майнових цінностей резидентами за межами України: Указ Президента України від 13.09.1995 р. № 839/95. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/839/95#Text> (втратив чинність).

203. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02. 2014 №794-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#n62>.
204. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів: Постанова Кабінету Міністрів України від 01.03 2014 р. № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2014-%D0%BF#Text>.
205. Про молодіжні та дитячі громадські організації : Закон України від 01.12.1998 р. № 281-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/281-14#Text>.
206. Про Національну поліцію: Закон України від 07.11.2015 р. № 580-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19#Text>.
207. Про німецьке товариство міжнародного співробітництва (GIZ). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobitnistva-derjavnoi-podatkovoi-slujbi/nimetske-tovaristvo-mijnarodnogo-spivrobitnistva--giz-/>
208. Про окремі особливості застосування положень Податкового кодексу України, які починаючи з 01.01.2022 запроваджуються в оподаткуванні податком на додану вартість при здійсненні операцій з постачання тютюнових виробів: Лист Державної податкової служби України від 30.12.2021 р. № 28723/7/99-00-21-03-02-07. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/listi-dps/76963.html>
209. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16/ed20220526#Text>.
210. Про очищення влади: Закон України від 16.09.2014 р. № 1682-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1682-18#Text>.
211. Про підтвердження статусу податкового резидента України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 р. № 173. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02#Text>.

212. Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584/2011#Text>.
213. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19/ed20220609#Text>.
214. Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України: Постанова Верховної Ради України від 04.10.2019 р. № 188-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-20#Text>.
215. Про професійний розвиток працівників: Закон України від 12.01.2012 р. №4312-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4312-17#Text>.
216. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України від 05.09.1999 р. № 1045-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-14#Text>.
217. Про ратифікацію Протоколу між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про внесення змін до Угоди між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: Закон України від від 08.09.2021 № 1729-IX (не набрав чинності). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1729-20#n2>
218. Про ратифікацію Протоколу між Урядом України та Урядом Держави а про внесення змін до Угоди між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: Закон України від 10.04.2023 р. № 3030-IX (не набрав чинності). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3030-20#n5>

219. Про свободу совісті та релігійні організації : Закон України від 23.04.1991 р. № 987-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987-12#Text>.
220. Про службові посвідчення працівників Державної податкової служби України: Наказ Державної податкової служби України від 14.08.2019 р. № 33. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0033912-19#Text>.
221. Про Співробітництво України з ІОТА. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/iota/ua_iota_coooperation/
222. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text> (втратив чинність).
223. Про створення державної податкової служби в Українській РСР: Постанова Ради Міністрів Української РСР від 12.04.1990 р. № 74. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF#Text>.
224. Про Стратегію державної кадрової політики на 2012 - 2020 роки: Указ Президента України від 01.02.2012 р. №45/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/45/2012#Text> (втратив чинність).
225. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: : Указ Президента України від 22.08.1996 р. № 760/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/760/96#Text>.
226. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200. (дата оновлення: 27.09.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>.
227. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#Text>.

228. Про утворення територіальних ДПС органів Державної податкової служби: наказ Державної податкової служби України від 30.09.2020 № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0529912-20#Text>.
229. Про утворення центральних органів Державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 19.06.2019 р. № 537. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2019-%D0%BF#Text>.
230. Про участь громадян в охороні громадського порядку і державного кордону : Закон України від 22.06.2000 р. № 1835-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1835-14#Text>.
231. Про Центр підвищення кваліфікації у сфері фінансів (CEF). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiya-schodo-spivrobitnitstva-derjavnoi-podatkovoi-slujbi/tsentr-pidvischennya-kvalifikatsii-u-sferi-finansiv--cef/>
232. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>
233. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис – XXI*. 2012. № 7-8. С. 30-33.
234. Публічне управління та адміністрування : навчальний посібник. Вінниця : ВНТУ, 2019. 181 с.
235. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22, ч. II. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1162/1/30.pdf>
236. Пугаченко О.Б. Завдання обліку в сучасних умовах господарювання. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20(1). С. 227-234. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20\(1\)__36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20(1)__36)

237. Пугаченко О.Б. Аналіз заходів податкової політики щодо відповідності інтересам заінтересованих сторін. *Економіка АПК*. 2013. № 12. С. 124-127.
238. Резнік О.М. Адміністративно-правові засади діяльності податкової міліції: : дис. ... к-та юрид. наук. Київ, 2013. 199 с. URL: <https://mydisser.com/dfiles/05696215.doc>.
239. Рижий А.В. Правове регулювання місцевих податків та зборів в умовах децентралізації: дис...докт. філософ. Харків. 2021. 256 с. URL: http://virtuni.education.zp.ua/info_cpu/sites/default/files/diss.pdf
240. Ручкіна В.М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби: електронне наукове фахове видання*. 2013. Вип. 1-2. С. 194-200.
241. Савченко А.О. Адміністративно-правовий механізм справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації. дис. ... к-та юрид. наук. Тернопіль, 2019. 229 с.
242. Савчук Н.В., Природна нормалізація податкових надходжень держави та їх апроксимація аналітичною функцією. *Формування ринкових відносин в Україні*. № 9 (160)/2014. С.174-177.
243. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дис. ... канд. юрид. наук.. Харків, 2000. 212 с.
244. Світовий досвід оподаткування: Канада. URL: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/canada/?print>.
245. Селіванов А.О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34-38

246. Сивенко А. С. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: робота на здобуття кваліфікаційного ступеня магістра. Суми: Сумський державний університет, 2020. 95 с.
247. Сидорович О. Ю. Передумови функціонування та логіка трансформації контролюючих інституцій з питань оподаткування в Україні. *Галицький економічний вісник*. Тернопіль: ТНТУ, 2017. Том 52. № 1. С. 72-75.
248. Синкова О.М. Підзвітність в системі органів виконавчої влади: організаційно-правові проблеми: дис..докт. юрид. наук. Київ, 2011. 400 с.
249. Слаблюк Н. С. Проведення перевірок податковими органами в умовах дії воєнного стану. Восьмі Таврійські юридичні наукові читання : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 16–17 червня 2023 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 194-197.
250. Слаблюк Н.С. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: трансформаційні зміни в умовах воєнного стану. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2022. №3 (77). С.109-112.
251. Слаблюк Н.С. Контрольно-перевірочна діяльність Державної податкової служби України. Реформування національного та міжнародного права: Р45 перспективи та пріоритети: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 22–23 січня 2021р.). – Одеса : ГО«Причорноморська фундація права», 2021. С.72-74.
252. Соловійова Ю. О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. *Право та економіка*. 2009. № 3. С. 99.
253. Спаський А.С. Органи виконавчої влади у системі суб'єктів адміністративного права. Сучасні проблеми правової системи України : збірник матеріалів IV Міжнародної наук.-практ. конф. (22 листопада 2012 р.). Вип. 4. Київ : Видавництво Ліра-К, 2012. С. 135-138.

254. Стан фінансового сектору України та заходи НБУ з підтримки його безперебійного функціонування в умовах воєнного стану. Національний Банк України. 03.03.2022. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/stan-finansovogo-sektoru-ukrayini-ta-zahodi-nbu-z-pidtrimki-yogo-bezperebiynogo-funktsionuvannya-v-umovah-voyennogo-stanu>
255. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ Державної податкової адміністрації України № 160 від 07.04.2003 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/gdpi6021?an=8&ed=2003_04_07
256. Структура апарату Державної податкової служби України, затверджена в. о. Голови Державної податкової служби України та погоджена Міністром фінансів України 27.02.2023 р.
257. Тимченко О. В. Реформа державної фіскальної служби України в контексті модернізації системи державного фінансового менеджменту. *Ринок цінних паперів України*. Вип. 8. 2015. С. 69-76.
258. Ткаченко А.В. Теоретичні основи податкового контролю та практичні рекомендації щодо його вдосконалення. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2012. № 3 (15). С. 251.
259. Ткаченко А.О. Поняття компетенції державного органу. *Часопис Київського університету права*. 2009. №4. С. 192-197.
260. Тоффлер Е. Третя Хвиля. К.: Вид. дім «Всесвіт», 2000. 475 с.
261. Турянський Ю.І. Податкова політика та механізм її реалізації. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 6. С. 293–299
262. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно: міжнародний документ № 276_001 від 04.10.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276_001#Text.

263. Угода між Урядом України і Урядом Турецької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно: міжнародний документ № 792_002 від 29.04.1998 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/792_002#Text.
264. Угода Урядом України і Урядом Республіки Вірменія про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень стосовно податків на доходи і майно: міжнародний документ № 051_369 від 19.11.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/051_369#Text.
265. Уртаєва Л.Г. Теоретико-правові засади запобігання фінансовим правопорушенням: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 21 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/aref/07_2021/Urtaiava_avtoreferat.pdf.
266. Форостянко Д.В. Фіскальні органи як складова державного апарату: теоретико-правові аспекти: дис. ... к-та юрид. наук. Харків, 2018. 256 с. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Forostianko_Dmytro/Fiskalni_orhany_iak_skladova_derzhavnoho_aparatu_teoretykopravovi_aspekty.pdf?PHPSESSID=5lsse18kk3uj138v4i5q0sqm81.
267. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... к-та юрид. наук. Київ. 2021. 302 с. URL: https://scc.knu.ua/upload/iblock/89e/u1axar1v3nm230ihzcc70cc0qsfs197w/d1s_Forsjuk%20В.%20Л..pdf
268. Хорошаєв Є. С. Фіскальне право країн Великої Вісімки : монографія. Ніжин : ТОВ «Вид. «Аспект-Поліграф», 2012. 344 с.
269. Хорошаєв Є. С. Формування податкового права в Європейському Союзі. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2013. Вип. 59. С. 414-421. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2013_59_72

270. Чинчик А.А. Інституціональний механізм формування і реалізації податкової політики в умовах трансформації національної економіки: дис...д-ра економ. наук. Київ. 2022. 377 с. URL: <https://nam.kiev.ua/files/publications/spetsrada/dysertatsiia-aa-chynchyk.pdf>
271. Чорна А.М. Шляхи вдосконалення організаційної структури Державної фіскальної служби. *Науковий вісник публічного та приватного права*. Випуск №2. 2017. С. 213-217.
272. Чумак В. В. Взаємодія та координація між суб'єктами охорони державного кордону. *Право і безпека*. 2011. № 2 (39). С. 161-165.
273. Шатіло В.Ю. Принципи діяльності державної влади і методи їх здійснення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Вип. 1. 2014. С. 66-70.
274. Шосте загальнонаціональне опитування: адаптація українців до умов війни (19 березня 2022). Соціологічна група «Рейтинг». 23.03.2022. URL: https://ratinggroup.ua/research/ukraine/shestoy_obschenacionalnyy_opros_a_daptaciya_ukraincev_k_usloviyam_voyny_19_marta_2022.html
275. Щодо адміністрування рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення в частині визначення об'єкта та бази оподаткування: Лист Державної податкової служби України від 19.11.2021 р. № 25751/7/99-00-04-01-01-07. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/76634.html>
276. Щодо належного декларування податкових зобов'язань з акцизного податку: Лист ДПС України від 02.02.2022 р. № 209/99-00-21-03-03-07. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/listi-dps/565339.html>

277. Ярема Б.П., Податковий менеджмент: курс лекцій для студентів з навчальної дисципліни «Податковий менеджмент». Львів, Магнолія, 2006. С. 220-225.
278. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2009. Вип. №2. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vknteu_2009_2_15.pdf
279. Яренко Г.О. Сутність багатства та його оподаткування в країнах Євросоюзу. *Бізнес Інформ*. 2013. № 12. С. 88-92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_12_16
280. Яцик Т.П., Тесляр М.В. Генезис становлення та розвитку правоохоронних органів, що здійснюють досудове розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. Вип. 4-5 (8-9), 2017. С. 208-214.
281. CASE–Україна : офіційний сайт. URL: <http://www.case-ukraine.kiev.ua>.
282. Slabliuk N.S. Topical issues of anti-corruption activities in the State Tax Service of Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. № 6. P. 154–157.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ПО ТЕМІ ДИСЕРТАЦІЇ

Публікації, в яких опубліковано основні результати дисертації:

1. Слаблюк Н.С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 87–89. DOI: <https://doi.org/10.32850/sulj.2019.1-22>.
2. Слаблюк Н.С. Правове регулювання принципів діяльності працівників Державної податкової служби України. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 4. С. 288–290. URL: http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/PAP_4_2019.pdf.
3. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Методи діяльності Державної податкової служби України. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія «Юридичні науки»*. 2019. Т. 30(69). № 6. С. 66–70. DOI: <https://doi.org/10.32838/2707-0581/2019.6/13>.
4. Слаблюк Н.С. Державна податкова служба України: трансформація від радянських часів до сьогодення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 41. Т. 1. С. 101–106. DOI: <https://doi.org/10.32841/2307-1745.2019.41-1.24>.
5. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Роль Державної податкової служби України у формуванні податкової культури в державі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 3. С. 217–219. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-3/52>.
6. Slabliuk N.S. Topical issues of anti-corruption activities in the State Tax Service of Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. № 6. P. 154–157.

7. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Податкові запити як спосіб виконання функцій Державної податкової служби України. Електронне наукове фахове видання: *Науковий журнал «Південноукраїнський правничий часопис»*. № 3. 2020. С. 13–16.

8. Слаблюк Н.С. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: трансформаційні зміни в умовах воєнного стану. *Держава та регіони. Серія Право*. 2022. № 3. С. 109-111.

*Публікації, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації та
додатково відображають її наукові результати*

1. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Особливості правового регулювання діяльності податкової міліції. *Science progress in European countries: new concepts and modern solutions : Papers of the 8th International Scientific Conference, Stuttgart (Germany), July 12, 2019. Stuttgart : ORT Publishing, 2019. P. 134–138.*

2. Слаблюк Н.С. Перехід від Державної фіскальної служби України до Державної податкової служби України: правовий аспект. *Стан та перспективи розвитку адміністративного права : матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Одеса, 23 жовтня 2019 р. Одеса : ОДУВС, 2019. С. 102–105.*

3. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Зустрічна звірка як спосіб отримання податкової інформації: проблемні аспекти. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави : матеріали XII Міжнародної науково-практичної інтернет конференції, м. Одеса, 26 березня 2020 р. Одеса : ОДУВС, 2020. С. 113–114.*

4. Слаблюк Н.С. Адміністрування податків як провідне завдання Державної податкової служби України. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті : матеріали міжнародної науково-практичної конференції,*

м. Одеса, Україна, 10–11 квітня 2020 р. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С. 91-94.

5. Слаблюк Н.С. Публічне адміністрування діяльності Державної податкової служби України: правовий аспект. *Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 19–20 червня 2020 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2020. С. 126-128.

6. Слаблюк Н.С. Пріоритетні напрямки діяльності Державної податкової служби України. *Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 24–25 липня 2020 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2020. С. 63-65.

7. Слаблюк Н.С. Контрольно-перевірочна діяльність Державної податкової служби України. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, Україна, 22–23 січня 2021 р. – Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2021. С. 74-78.

8. Слаблюк Н.С. Проведення перевірок податковими органами в умовах дії воєнного стану. *Восьмі Таврійські юридичні наукові читання* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 16–17 червня 2023 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 194-197.

ДОДАТОК Б

**Показники за результатами проведення автоматизованого моніторингу
відповідності податкових накладних/розрахунків коригування
критеріям оцінки ступеня ризиків (з 01.03.2023 року по 01.06.2023 року)**

№ з/п	Показник	Значення
1	Кількість платників податку на додану вартість (станом на 01.03.2023)	244 223
2	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	19 896 773
3	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних /розрахунках коригування у звітному періоді	151 656 347,7
4	Кількість платників податку, у яких зупинена реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	23 701
5	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	153 997
6	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у податкових накладних /розрахунках коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	3 809 181,9
7	Кількість платників податку, які подали на розгляд таблицю даних платника податку у звітному періоді	6 744
8	Кількість таблиць даних платника податку по яких прийняте рішення про врахування таблиці даних платника податку (в т.ч. в автоматичному режимі)	4 403
9	Кількість платників податку, які подають податкові накладні / розрахунки коригування для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та перебувають в переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку	3 509

№ з/п	Показник	Значення
1	Кількість платників податку на додану вартість (станом на 01.04.2023)	242 122
2	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	22 282 244
3	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних /розрахунках коригування у звітному періоді	166 838 848,8
4	Кількість платників податку, у яких зупинена реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	26 060
5	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	174 957

6	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у податкових накладних /розрахунках коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	4 213 933,4
7	Кількість платників податку, які подали на розгляд таблицю даних платника податку у звітному періоді	6 859
8	Кількість таблиць даних платника податку по яких прийняте рішення про врахування таблиці даних платника податку (в т.ч. в автоматичному режимі)	3 613
9	Кількість платників податку, які подають податкові накладні / розрахунки коригування для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та перебувають в переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку	4 189

№ з/п	Показник	Значення
1	Кількість платників податку на додану вартість (станом на 01.05.2023)	241 842
2	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	19 996 960
3	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних /розрахунках коригування у звітному періоді	158 135 395,6
4	Кількість платників податку, у яких зупинена реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	24 320
5	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	159 500
6	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у податкових накладних /розрахунках коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	3 888 261,9
7	Кількість платників податку, які подали на розгляд таблицю даних платника податку у звітному періоді	4 991
8	Кількість таблиць даних платника податку по яких прийняте рішення про врахування таблиці даних платника податку (в т.ч. в автоматичному режимі)	2 464
9	Кількість платників податку, які подають податкові накладні / розрахунки коригування для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та перебувають в переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку	3 994

№ з/ п	Показник	Значення
1	Кількість платників податку на додану вартість (станом на 01.06.2023)	240 927
2	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	22 189 470
3	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у прийнятих для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних /розрахунках коригування у звітному періоді	159 629 655,1
4	Кількість платників податку, у яких зупинена реєстрація податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	26 051
5	Кількість податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	181 853
6	Загальна сума податку на додану вартість, зазначена у податкових накладних /розрахунках коригування, реєстрація яких зупинена в Єдиному реєстрі податкових накладних у звітному періоді	3 945 977,1
7	Кількість платників податку, які подали на розгляд таблицю даних платника податку у звітному періоді	4 900
8	Кількість таблиць даних платника податку по яких прийняте рішення про врахування таблиці даних платника податку (в т.ч. в автоматичному режимі)	2 760
9	Кількість платників податку, які подають податкові накладні / розрахунки коригування для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та перебувають в переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості платника податку	4 669

ДОДАТОК В

Інформація
щодо надходжень податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на органи ДПС за 2018-2022 роки та станом на 01.06.2023

тис.грн.

	Надходження податків і зборів					
	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет
	станом на 01.01.2019		станом на 01.01.2020		станом на 01.01.2021	
Всього по Україні	623 298 175,9	399 134 778,1	732 905 162,2	466 929 008,7	848 021 566,5	567 390 659,1

тис.грн.

	Надходження податків і зборів				
	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет	
	станом на 01.01.2022		станом на 01.01.2023		
Всього по Україні	993 241 051,8	652 076 370,9	1 091 417 757,4	698 719 512,9	

ДОДАТОК Г

Інформація
щодо надходжень в розрізі окремих платежів
за 2018-2022 роки та станом на 01.01.2023

тис. грн.

Назва платежу	Код платежу	Вид бюджету	Надійшло станом на 01.01.2019	Надійшло станом на 01.01.2020	Надійшло станом на 01.01.2021
1	2	3	4	5	6
Всього по ДПС до державного бюджету (сальдо), з них:			399 134 778,1	466 929 008,7	567 390 659,1
податок на прибуток підприємств	11020000	державний	96 882 309,6	107 086 323,5	108 695 040,5
податок та збір на доходи фізичних осіб	11010000	державний	91 741 785,7	109 954 033,6	117 281 268,9
податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	14060000	державний	79 130 864,1	88 929 805,3	126 486 598,8
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	14020000	державний	71 143 802,8	69 897 097,9	80 449 252,2
рентна плата за користування надрами	13030000	державний	39 817 431,0	41 258 481,9	47 122 102,4
екологічний податок	19010000	державний	2 779 617,7	3 854 383,8	3 307 229,4
акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	14030000	державний	2 072 933,3	2 820 088,9	4 316 448,1
Всього по ДПС до місцевих бюджетів (сальдо), з них:			224 163 397,8	265 976 153,4	280 630 907,4
податок та збір на доходи фізичних осіб	11010000	місцевий	122 979 130,8	165 504 424,6	177 826 005,7
податок на майно	18010000	місцевий	28 754 505,2	37 993 948,1	37 433 380,0
єдиний податок	18050000	місцевий	28 139 932,9	35 270 213,4	38 030 976,6
збір за місця для паркування транспортних засобів	18020000	місцевий	93 495,3	114 882,2	91 193,2
туристичний збір	18030000	місцевий	89 067,4	196 200,9	130 628,2

тис. грн.

Назва платежу	Код платежу	Вид бюджету	Надійшло станом на 01.01.2022	Надійшло станом на 01.01.2023
1	2	3	4	
Всього по ДПС до державного бюджету (сальдо), з них:			652 076 370,9	698 719 512,9
податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	14060000	державний	155 774 751,5	213 947 959,9
податок на прибуток підприємств	11020000	державний	147 751 747,4	117 049 864,1
податок та збір на доходи фізичних осіб	11010000	державний	137 555 220,3	148 427 272,0
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	14020000	державний	82 858 368,8	60 699 106,3
рентна плата за користування надрами	13030000	державний	75 569 225,2	81 011 738,4
акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	14030000	державний	14 939 055,6	20 553 488,6
екологічний податок	19010000	державний	3 915 851,0	3 322 368,2
Всього по ДПС до місцевих бюджетів (сальдо), з них:			341 164 680,9	392 698 244,5
податок та збір на доходи фізичних осіб	11010000	місцевий	212 230 256,3	272 245 343,4

єдиний податок	18050000	місцевий	46 282 390,9	47 226 061,3	
податок на майно	18010000	місцевий	43 242 743,5	36 790 782,5	
туристичний збір	18030000	місцевий	243 971,4	186 431,1	
збір за місця для паркування транспортних засобів	18020000	місцевий	127 027,5	101 776,8	

ДОДАТОК Д

**Інформація
щодо нарахувань податків і зборів
за 2018-2022 роки та станом на 01.06.2023**

тис.грн.

	Нараховано податків і зборів					
	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет
	станом на 01.01.2019		станом на 01.01.2020		станом на 01.01.2021	
за платежами, контроль за справлянням яких покладено на ГУ ДПС	386 698 441,7	299 410 850,8	453 166 321,9	349 558 572,8	538 399 018,7	432 569 839,7

тис.грн.

	Нараховано податків і зборів					
	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет	зведений бюджет	державний бюджет
	станом на 01.01.2022		станом на 01.01.2023		станом на 01.06.2023	
за платежами, контроль за справлянням яких покладено на ГУ ДПС	637 344 365,1	507 934 494,7	694 251 345,2	562 923 094,9	483 069 453,3	390 922 622,9

Інформація
щодо нарахувань до Державного бюджету України в розрізі окремих платежів

тис.грн.

	Нараховано податків і зборів		
	станом на 01.01.2019	станом на 01.01.2020	станом на 01.01.2021
податок на прибуток підприємств (11020000)	93 769 215,5	106 973 205,9	102 030 823,5
податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (14060000)	70 746 459,2	98 623 972,8	131 623 145,7
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (14020000)	70 150 721,2	71 394 330,8	81 444 160,9
рентна плата за користування надрами(продукції) (13030000)	43 638 540,4	40 512 394,7	30 836 433,6
частина чистого прибутку (доходу) держ унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилуч.до бюдж.та дивід,нарах.та випл (21010000)	7 843 645,2	11 297 959,5	70 551 544,9
Всього по ДПС:	299 410 850,8	349 558 572,8	432 569 839,7

тис.грн.

	Нараховано податків і зборів	
	станом на 01.01.2022	станом на 01.01.2023
податок на прибуток підприємств (11020000)	152 709 498,2	115 480 795,4
податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (14060000)	159 820 385,9	197 145 068,4
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (14020000)	82 762 071,8	63 082 329,1

рентна плата за користування надрами(продукції) (13030000)	61 251 563,1	104 899 769,1	
частина чистого прибутку (доходу) держ унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилуч. до бюдж. та дивід. нарах. та випл (21010000)	31 220 053,3	47 268 209,0	
Всього по ДПС:	507 934 494,7	562 923 094,9	

ДОДАТОК Є

Інформація
щодо надходжень коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
за 2019-2021 роки тис.грн.

	Сума		
	станом на 01.01.2019	станом на 01.01.2020	станом на 01.01.2021
Надходження коштів ЄВ	228 024 983,1	273 479 992,9	294 381 431,8

тис.грн.

	Сума		
	станом на	станом на	станом на
Надходження коштів ЄВ	349 039 072,5	425 250 597,3	301 848 271,6

ДОДАТОК Ж

Інформація про надміру сплачені суми податків, зборів та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді до Державного бюджету України за 2018-2023 роки

№	Назва показника	Надміру сплачені суми податків, зборів	Суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді	Надміру сплачені суми податків, зборів	Суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді	Надміру сплачені суми податків, зборів	Суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді
		станом на 01.01.2019	станом на 01.01.2020	станом на 01.01.2021	станом на 01.01.2022	станом на 01.01.2023	станом на 01.01.2024
1	Всього	17 529 089,0	19 532 252,3	16 049 794,5	49 248 309,4	15 861 167,8	29 169 044,3
1.1.	податок на прибуток підприємств (11020000)	11 991 014,7	3 782 969,3	9 689 466,8	8 976 763,7	10 368 866,1	13 096 790,2
1.2.	акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (14020000)	459 707,5	8 391 607,5	316 616,5	7 322 510,5	393 107,8	6 346 570,5
1.3.	податок та збір на доходи фізичних осіб (11010000)	447 249,8	3 724 072,9	505 123,4	3 734 457,0	558 252,2	3 762 656,0
1.4.	податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (14060000)	2 092 781,8	269 269,4	2 531 699,6	409 276,8	2 932 845,0	4 424 533,3
1.5.	інші	2 538 335,2	3 364 333,2	3 006 888,1	28 805 301,4	1 608 096,8	1 538 494,4

тис.грн.

№	Назва показника	Надміру сплачені суми податків, зборів	Суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді	Надміру сплачені суми податків, зборів	Суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді		
		станом на 01.01.2022	станом на 01.01.2023	станом на 01.01.2024	станом на 01.01.2025		
1	Всього	17 918 546,0	38 481 096,1	23 477 201,6	30 029 120,0		
1.1.	податок на прибуток підприємств (11020000)	11 377 921,7	7 785 895,2	13 451 924,7	11 351 931,4		
1.2.	акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (14020000)	380 748,6	6 980 251,1	380 785,0	7 038 968,6		

1.3.	податок та збір на доходи фізичних осіб (11010000)	621 780,4	3 986 671,8	661 936,6	3 828 228,5		
1.4.	податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (14060000)	3 906 177,9	419 323,0	5 538 681,8	769 350,9		
1.5.	інші	1 631 917,4	19 308 955,0	3 443 873,5	7 040 640,5		