

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ СУМСЬКИЙ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра адміністративного, господарського права та фінансово-
економічної безпеки

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

зі спеціальності 081 «Право»

Тема: «Адміністративно-правовий статус суб'єктів податкової
безпеки України»

Завідувач кафедри _____ Ю.В. Гаруст
(підпис)

Керівник проекту _____ А.М. Куліш
(підпис)

Виконавець _____ Є.С. Кондєєв
(підпис)

Суми 2020

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ I. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ	9
1.1. Характеристика та поняття податкової безпеки	9
1.2. Види суб'єктів забезпечення податкової безпеки України.....	18
РОЗДІЛ II. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ	27
2.1 Поняття та особливості адміністративно – правового статусу суб'єктів податкової безпеки України.....	28
2.2. Характеристика функцій та завдань суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку в Україні.....	41
2.3. Особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС	54
РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ	64
3.1. Зарубіжний досвід діяльності суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку	64
3.2. Організаційно-правові заходи удосконалення правового статусу суб'єктів податкової безпеки України.....	77
ВИСНОВОК	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	90

ВСТУП

Актуальність теми дослідження.

Загрозою для конституційних прав і свобод громадян, громадській злагоді, реалізації економічного та політичного курсу України є світова економічна криза її швидкі тенденції розвитку. Для покращення та прогресивного розвитку будь-якої країни світу, як суверенної держави, необхідна цілеспрямована політика захисту національних інтересів. Розвиток податкової політики та податкової системи, є ознаками суверенної держави, через призму яких може досліджуватися стан економічної безпеки в самій країні.

Єдність принципів формування, проведення політики держави, національної безпеки; поєднання підходів до формування відповідної законодавчої бази, підготовки концепцій, стратегій, доктрин, державних і відомчих програм безпеки все це забезпечує концепцію національної безпеки.

Необхідною умовою розвитку держави є забезпечення її економічної безпеки, яка є складовою національної безпеки. Розвиток нашого суспільства за умови побудови ринкової економіки та процесів інтеграції та глобалізації на світовому рівні, роль податків у забезпеченні національної економічної безпеки зростає, визначаючи актуальність дослідження сутності та підвищення рівня податкової безпеки, як однієї із її складових частин.

Визначення особливостей адміністративно-правового статусу суб'єктів забезпечення податкової безпеки, допоможе у подальшому реформуванні податкової системи, що сприятиме подальшому економічному розвитку країни. Саме тому тема дослідження є актуальною.

Сучасний стан наукової розробки. Теоретичну основу дослідження, становлять праці таких провідних вчених, як В. Андрійчук, Б. Губський, Г. Бінько, Г. Шестопалов, О. Белов, О. Власюк, О. Гончаренко, О. Янішевський, М. Єрмошенко, Я. Жаліло, Б. Лисицин, А. Мокій, З. Варналій, В. Мунтіян, С. Пирожков, М. Рубанець, О. Білорус, А. Філіпенко, В. Шлемко, М. Виклюк, В. Герасик, Ю. Іванов, Ю. Бережна, О. Рєзнік, А. Куліш, В. Іщенко, Ю. Полонська,

І. Тимофеева, Д. Тихонов та ін. Проблеми забезпечення системи економічної безпеки суб'єктів господарювання та роль податкового впливу в ньому досліджували А. Сміт, Д. Рікардо, У. Петті, Дж. Кейнс. Різні аспекти забезпечення податкової безпеки, зокрема, визначення її змісту, аналіз загроз та індикаторів безпеки, висвітлено в працях М. Вавріна, О. Грачова, Ю. Іванова, І. Майбурова, Н. Реверчука, А. Сухорукова, С. Юрія та ін.

Мета і завдання роботи. Метою даної роботи є дослідження адміністративно-правового статусу суб'єктів податкової безпеки. Для досягнення поставленої мети було окреслено такі основні завдання:

- охарактеризувати поняття «податкова безпека»;
- визначити види суб'єктів забезпечення податкової безпеки України;
- проаналізувати особливості адміністративно – правового статусу суб'єктів податкової безпеки України;
- визначити функції та завдання суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку в Україні;
- проаналізувати особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС;
- узагальнити зарубіжний досвід діяльності суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку
- визначити організаційно-правові заходи удосконалення правового статусу суб'єктів податкової безпеки України.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають між суб'єктами податкової безпеки України.

Предметом дослідження є адміністративно-правовий статус суб'єктів податкової безпеки України.

Апробація результатів дослідження. Апробація роботи буде здійснена в Науковому журналі тематичних досліджень з правових питань «Правові горизонти».

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становили сукупність загальних та спеціальних методів пізнання, а саме: діалектичний, порівняльно-правовий, синтезуаналізу. Методом синтезу досліджено організаційно-правові заходи удосконалення правового статусу суб'єктів податкової безпеки України. За допомогою діалектичного методу було визначено, поняття «податкової безпеки» та її суб'єктів. За допомогою порівняльно-правового методу досліджено відмінності суб'єктів податкової безпеки в зарубіжних країнах. За допомогою методу аналізу досліджено особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС.

Структура магістерської роботи зумовлена поставленими метою та завданням і складається із вступу, трьох розділів, висновку та списку використаних джерел. Загальний обсяг магістерської роботи становить 100 сторінок. При написанні даної магістерської роботи було використано 107 джерел.

В роботі удосконалено поняття податкова безпека та суб'єкти забезпечення податкової безпеки. Вперше запропоновано види суб'єктів забезпечення податкової безпеки України. В магістерському дослідженні детально визначено особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС.

Результати магістерського дослідження несуть вагомий внесок, у подальший розвиток адміністративно-правового статусу суб'єктів податкової безпеки України.

РОЗДІЛ І. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

1.1. Характеристика та поняття податкової безпеки

Ознаками суверенної держави є розвинута податкова політика та система, яка визначає стан економічної безпеки держави.

Зростає роль податків у забезпеченні загальнодержавної економічної безпеки на даному етапі розвитку країни та за умов побудови ринкової економіки і сучасних процесів інтеграції та глобалізації на світовому рівні. Для аналізу та осмислення поняття «податкова безпека» зазначимо, що загально прийнято вважати безпекою - стан, при якому відсутні будь які зовнішні і внутрішні загрози об'єкту.

Частина 1 статті 6 Податкового Кодексу України, надає визначення: податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [1].

Основним джерелом фінансових ресурсів держави є податок, який централізуються нею для забезпечення суспільних потреб і є законодавчо встановленим. Характеризувати роль податків у системі забезпечення економічної безпеки можна через їх позитивний так і негативний вплив на макроекономіку. До першого відносять зростання податкового потенціалу держави, до другого - ненадходження податкових доходів до різних рівнів бюджетів, кризи податкової системи, криміналізація податкових відносин, зростання податкового нігілізму та інше.

Зазвичай, за рахунок податковий надходжень фінансується надання державою суспільних благ і послуг, що пов'язані з створенням нових робочих місць та підтримкою загальної зайнятості, соціальним забезпеченням та захистом, охороною здоров'я, освітою, правоохоронною діяльністю тощо.

Одним з найважливіших об'єктів ринкових реформ в сучасних умовах є податки і податкова політика. Вони безпосередньо впливають на стан економіки, бюджету, фінансове забезпечення органів місцевого самоврядування, саме від них залежить здатність держави виконувати її функції. Податкова система та податкова політика пов'язує інтереси держави, громадян, підприємств і організацій.

Враховуючи багатогранність визначення поняття «податкова безпека», складність взаємозв'язків різних її елементів, економічні інтереси фізичних і юридичних осіб - платників податків, регіонів і держави з метою забезпечення економічного зростання, податкова безпека має наступні рівні: національний (державний) податкової безпеки; регіональний податкової безпеки; податкової безпеки платників податків. Національна податкова безпека – стан економіки, який забезпечує гарантоване надходження податкових платежів до бюджету, що дозволяє забезпечити захист національних інтересів в умовах мінливого зовнішнього середовища [2]. Національну податкову безпеку можна прирівняти до державної. Тихонов Д. надає наступне поняття податковій безпеці держави, як стану економіки та інститутів влади, при якому повинно забезпечуватись гарантоване надходження податкових платежів до бюджету, а також забезпечуватися захист національних інтересів, соціальну спрямованість податкової політики, достатній оборонний потенціал навіть за несприятливих умов розвитку внутрішніх і зовнішніх процесів [3]. Регіональна податкова безпека – це стан оподаткування в регіоні, визначається рівнем місцевого оподаткування. Податкова безпека платників податків – це фінансово-економічне становище платника податків, забезпечує мінімізацію податкових ризиків за умови дотримання податкової дисципліни [4]. В безпеці податковій платників податку необхідно виокремити, як складову частину також податкову безпеку підприємства, яка являє собою її комплексний захист від факторів зовнішнього та внутрішнього середовища системи податкового планування на підприємстві згідно наукових робіт Коробова В. [5, с. 6-9].

Поняття «податкова безпека» важко дослідити, бо воно надає характеристику певному стану, який забезпечує захист інтересів платників податків та суб'єктів, що задіяні в розподілі валового внутрішнього продукту через механізм оподаткування, з іншого боку – це певна властивість системи, що дає змогу забезпечити своєчасність виконання функцій податкової системи та реагування на зміни податкової політики держави, що відбулися під певним впливом групи чинників, і на останок – це здатність протистояти небезпекам та ризикам, оптимізувати, а за окремих умов, мінімізувати їх вплив на учасників податкової безпеки. Саме через відсутність єдиного (загального) підходу до трактування даного поняття, не дає можливість його закріплення на законодавчому рівні.

Для ґрунтовнішої характеристики терміну «податкова безпека» необхідно визначити її економічну, соціальну, правову складову даного поняття та принципи функціонування. Ступень наповненості бюджету фінансовими ресурсами, являє економічний аспект податкової безпеки який характеризується наступними факторами: податкове навантаження на суб'єктів економіки, що залучені у відтворенні, приріст валового внутрішнього продукту, рівень розвитку економіки та рівень інфляції.

Людям не повинна заважати система оподаткування розподіляти їхні ресурси та час так, щоб це приносило їм максимальну вигоду – податки які співпадають даній умові називають нейтральними податками, такими що не підривають структуру споживчих витрат, що не призводять до ухилення від сплати податків, не несуть по собі податкового тягаря.

Співвіднесенням витрат та результатів розраховується ефективність податків. Результатом є обсяг зібраних податків державою до бюджету, а витратами вважаються кошти, які виділяються на стягування цих податків. Сплата великих податків учасником може спонукати його перевести свій бізнес в тінь, результатом цього є зменшення податкових надходжень до бюджету.

Правовий складова податкової безпеки полягає у процесі контролю за податковою системою, створюючи умови для справедливого оподаткування всіх

суб'єктів та декларації умов у законах. Рекомендації визначені в регламентованих положень мінімізують зловживання в процесі розподілу бюджетних коштів. Через політично-економічні кризові явища неможливо уникнути зловживань в наслідок того, що в законодавстві існує низка розбіжностей та складностей. Одна з них полягає в суперечності двох видів обліку - бухгалтерського та податкового. В результаті ускладнюється процес декларування фінансових результатів суб'єктів господарської діяльності, виокремлюються шляхи умисного тобто, так званого легального ухилення від сплати окремих податків, що приводе до зменшення обсягів надходжень до державного бюджету.

Держава, підприємницькі структури та населення є суб'єктами в даній сфері відносин, ступень захищеності їх інтересів визначає соціальний аспект податкової безпеки. У зв'язку з тим, що дотримання прав, обов'язків, відповідальності податкових відносин є важливим аспектом забезпечення податкової безпеки, через це можна аналізувати рівень податкової культури в країні.

Податкова культура є частиною загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень розвитку суспільства, виражений в діючих нормах системи оподаткування, глибині податкових знань населення, усвідомленні необхідності виконання податкових зобов'язань, виконання своїх обов'язків як платниками податків, так і державою [6]. Свідоме ставлення учасників до податкового процесу і показує рівень податкової культури суспільства.

Соціальна направленість податків має проявлятися через співвідношення прямого та непрямого оподаткування. При чому, пряме оподаткування має переважати, що знизить навантаження на самих споживачів, а в разі ефективних ставок податків ще й активізує виробництво в державі. Зібрані податки необхідно ефективно реалізовувати для вирішення соціально-економічних завдань, тобто для задоволення інтересів держави та населення [7, с.10].

При функціонуванні ефективної, дієвої та раціональної податкової системи, стабільному розвитку економіки, суспільства та раціонального

використання бюджетних коштів, можливе задовольнить інтереси всіх економічних суб'єктів, що являтиме собою ефективну податкову безпеку.

Для визначення сутності та поняття, мети, завдання, методів та принципів побудови економічної природи податковою безпеки, слід визначити основні ризики, загрози, очікування та результати при її ефективній побудові. Для уникнення двоякості слід визначити вищеперераховані параметри, як для держави (суб'єкта, який стягує податки), так і для платників податків (суб'єктів, з діяльності яких ці податки будуть стягуються). При аналізі поняття податкової безпеки також необхідно звернутися до такої категорії, як «податковий ризик». Дана економічна категорія характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів, унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та суб'єктивних факторів, неефективного адміністрування податків і порушень податкового законодавства. Ризики спричинені нормативно-правовим характером, можуть призвести не тільки до порушення податкового законодавства, а й до фінансових втрат, як для держави так і для платників податку. Прикладом можна навести, неправильне тлумачення платником положень нормативно-правових актів, що може спричинити несвідоме порушення податкового законодавства, а в кінцевому результаті додаткову сплату: податків у результаті перевірок, фінансових санкцій та адміністративних штрафів.

Імовірність появи негативних явищ для податкової безпеки через неефективність податкової системи, дію загроз, які існують та мають вплив на її зовнішні та внутрішні чинники і розкриває зміст поняття «ризик». Загрози є передумовою виникнення ризиків. Різниця наведених понять полягає в тому, що ризиком виступає ймовірний прояв, його появу можливо виміряти, коли загроза - сформована небезпека, яка через вплив чинників спонукає до настання ризику.

Через їх взаємозалежність виникають втрати в державі і у суб'єктів господарювання. Податкова безпека характеризується можливістю зберегти суб'єктами результатів їх діяльності під впливом різноманітних як зовнішніх, так

і внутрішніх загроз та ризиків. Основна мета держави полягає в мінімізації податкових ризиків, через зменшення кількості ситуацій, які б спричиняли загрози податковій безпеці економіці загалом. У свою чергу самі ж суб'єкти господарювання мають враховувати небезпеки та загрози їх діяльності, та будуть вести лише господарську діяльність доти, доки у співвідношенні результати - витрати будуть перевищувати результати [8, с. 75-77].

Для забезпечення достатньо високого рівня соціального та економічного життя необхідно враховувати податкові недоліки, які спричинені неефективним та неадекватним відношенням держави до платників податків, що створюють дестабілізуючі явища у податковій системі, а саме: податкові зловживання та правопорушення, численні ухилення від сплати податків та використання заплутаних схем їх справляння [9, с. 281-283]. Усі податкові ризики мають бути ретельно вивчені, проаналізовані та заходи щодо їх усунування мають бути проведені, адже в разі несерйозного відношення до них мають виникнути загрози вже для фінансової зокрема та національної безпеки в цілому. З вище наведеного можна зробити висновок, що податкова безпека - це стан податкової системи, що дозволяє гармонізувати процеси оподаткування та сплати податків при умові ефективного податкового менеджменту ризиками та загрозами, які можуть виникати в економіці, зі сторони виконавчих органів для того, щоб задовольнити інтереси економічних суб'єктів господарювання. Податкова політика виступає головним інструментом побудови ефективної та дієвої системи оподаткування, основним завданням якої є наповнення державного бюджету достатнім обсягом платежів у вигляді податків, ефективного їх використання та створення умов для входження у світове співтовариство [10, с. 149-152].

Державі завжди нелегко примати правильні рішення, тому необхідне активне використання індикаторів податкової безпеки, що полягає у їх розрахунках, подальшому аналізі та використанні цих даних для побудови прогнозів основних показників податкової системи. Індикаторами міжнародної податкової безпеки є: ступінь гармонізації податкових систем інших країн, чіткість та зрозумілість системи оподаткування іноземцю. Індикаторами

державної податкової безпеки виступає рівень: тінізації економіки, перетоку капіталу за кордон, податкової культури, довіри до державних органів; простота податкового контролю; ефективного розподілу зібраних коштів до бюджету; обсяг штрафних санкцій за несплату своєчасну податків; співвідношення витрат на збір податків та фактичних надходжень від них, та інше. Індикатори податкової безпеки для суб'єкта господарювання наступні: рівні податкового навантаження та прогнозування; кількості річних перевірок; зрозумілість законодавства та інше.

Основними індикаторами податкової безпеки є ефективність реалізації функції податків, юридичний характер відносин з оподаткування, рівень тінізації економіки та податкової культури. Одним з провідних індикаторів є рівень податкового навантаження на платників податків, який показує як впливають податки та збори як окремих суб'єктів господарювання, так і на економічний стан держави [5, с. 13-17].

Довіра та взаємна співпраця між усіма суб'єктами податкових правовідносин дасть поштовх до розвитку податкової культури, що є засадою докорінних змін у податковій політиці держави, побудови ефективної національної економіки та забезпеченні надійної податкової безпеки України. Проте, не дивлячись на проведення реформ у податковій системі, стан податкової безпеки ще перебуває нестабільним через дію певних ризиків, зокрема основними з яких слід вважати: 1. Нестійке зростання економіки, надмірно висока чутливість від зовнішніх факторів. 2. Низка недоліків у податковій системі, неефективне адміністрування податків та контроль за використанням бюджетних коштів. 3. Високий рівень тінізації економіки, у 2015 році рівень тінізації сягнув 47% від офіційного ВВП, 2019 році 23,8 % від офіційного ВВП 4. Монопольна власність над стратегічними підприємствами у стратегічних галузях економіки іноземними компаніями. 5. Малоефективність захисту національного ринку від іноземної недобросовісної конкуренції продукцією. 6. Відсутність науково-технічного прогресу та достатнього інвестування в економіку [11]. Загрози можуть носити комплексний характер: на

одні і ті ж об'єкти в системі безпеки можуть бути націлені різні загрози, які здатні створювати взаємопідсилюючий ефект: загрози, пов'язані з порушенням виконання податкових зобов'язань; загрози правового характеру: непослідовність податкової політики держави; недосконалість експертної оцінки прийняття і зміни законодавства з урахуванням економічної безпеки; загрози інституційного характеру: недостатня результативність контролю за надходженням податкових платежів і зборів до бюджетів різних рівнів.

Науковці надають різне визначення поняття «податкової безпеки». Доцільно звернути увагу на думку Цвілій-Букланова А. за нею, податкова безпека – підсистема національної безпеки держави, являє собою стан податкової системи, за якого забезпечується гарантований захист і гармонійний розвиток всієї податкової системи держави, можливість податкових інструментів захищати національні інтереси держави, підтримувати соціально-економічну стабільність суспільства, а також формувати достатньо фінансових ресурсів для держави і місцевого управління, успішне протистояння існуючим загрозам податкової системи [12, с. 15]. Іщенко В. надає наступне визначення податковій безпеці, як частині фінансової безпеки держави, яка визначається наявністю сформованої податкової системи, а також оптимальним рівнем оподаткування, що в свою чергу забезпечує достатнє наповнення за рахунок податкових надходжень дохідної частини бюджету для виконання державою своїх функцій, а також забезпечує розвиток реального сектору економіки та соціальний захист населення [13, с. 36]. Тимофєєва І. вважає, що податкова безпека - це такий стан податкової системи, при якому забезпечується гарантування захисту податкових інтересів держави, бізнесу і суспільства від внутрішніх та зовнішніх загроз [14, с. 24]. За характеристикою даного поняття Іванов Ю., Бережна Ю. розглядають її як інтегровану підсистему економічної безпеки, яка повинна впливати на фінансове забезпечення всіх її складових: інвестиційної, сировинно-ресурсної, енергетичної, інноваційно-технологічної, продовольчої, соціальної, експортної, імпортової та міжнародно-інтеграційної безпеки [15, с. 9]. Спосіб забезпечення права держави на податкові доходи і характеризує стійкість її наповнення

податковими платежами і є податковою безпекою згідно робіт Полянської Ю. [16, с.282].

Податкова безпека – це такий стан податкової сфери держави, для якого характерним є захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкість й економічна незалежність податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства; здатність податкової системи до розвитку й удосконалення, спроможність своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування та здатність системи оподаткування повною мірою реалізовувати всі функції податків як фіскальної, так і регулювальної та соціальної з метою максимального узгодження інтересів держави та платників податків. По суті податкова безпека це важлива частина національної безпеки, вона являється відносно самостійною системою з складною внутрішньою структурою [17]. М. Виклюк, В. Герасик визначають податкову безпеку, як стан податкової системи, який визначає гармонізацію процесу оподаткування та справляння податків за умови ефективного управління ризиками та загрозами, що виникають у податковій сфері, шляхом вжиття необхідних заходів з боку виконавчих органів для задоволення інтересів держави, суспільства та платників податків (суб'єктів господарювання, організацій, населення) [18, с. 246].

Зміцнення податкової безпеки можливе шляхом формування ефективної податкової політики, усунення податкових ризиків і загроз. Через мінливість політико-економічної ситуації державі, доцільно на регулярній основі досліджувати ефективність методів, способів та інструментів забезпечення податкової безпеки держави.

Відсутність єдиної концепції визначення податкової безпеки на законодавчому рівні, де було б визначено пріоритети, цілі та завдання, шляхи забезпечення податкової безпеки держави, не дає можливості в повній мірі реалізовувати ефективний соціальний та економічний розвиток держави. Побудова ефективної концепції податкової безпеки допоможе зв'язати інтереси держави та суб'єктів господарювання.

При правовому закріпленні визначення поняття «податкова безпека» було б доцільно виокремити: критерії для відмежування податкової безпеки від інших видів безпеки; поставити конкретні завдання та вирішити питання забезпечення ефективної взаємодії суб'єктів в податковій сфері; закріпити додатковий оціночний показник, такий як значимість сплати власного внеску платниками податків, що призводить до стійкості податкової системи.

1.2. Види суб'єктів забезпечення податкової безпеки України

Для надання загальної характеристики суб'єктів забезпечення податкової безпеки України необхідно проаналізувати наступні категорії понять: суб'єкт, суб'єкти податкового права, суб'єкти забезпечення податкової безпеки.

Дослідження згадуваного раніше питання доцільно розпочати з визначення поняття «суб'єкт» (від латинського *subjectum* – підкладене) під яким розуміють: а) особу, що має свідомість і волю, здатність до цілеспрямованої діяльності, скерованої на той чи інший суб'єкт; б) особу або групу осіб, колектив, організацію, які виступають активним діячем у якому-небудь акті, процесі; в) людину, як носія яких-небудь властивостей; г) особу чи організацію, які мають певні права та обов'язки [20, с. 728; 2, с. 634].

Ц. А. Ямпольська звертає увагу, на ототожнення двох понять: суб'єкта права та суб'єкта правовідносин. Суб'єктом права є носій прав і обов'язків, який бере участь чи може брати участь у правовідносинах [21].

В правовій літературі перелічуються наступні види суб'єктів права, даний поділ є загальним він може варіюватися в залежності від сфери відносин в якій буде розглядатися. По-перше виділяють індивідуальні суб'єкти, до них належатимуть фізичні особи, а ними є громадяни України, іноземці, особи без громадянства. Наступними є колективні суб'єкти, які охоплюють інтереси більшого кола, сюди відносять державу, державні органи, об'єднання громадян, адміністративно-територіальні одиниці, органи місцевого самоврядування, територіальні громади та інші.

Структура податкових відносин передбачає в собі наступні складові частини: суб'єкт, об'єкт і зміст правовідносин. Елементами структури податкових правовідносин виступає суб'єкт, як учасник податкових правовідносин, об'єкт, як благо, з приводу якого можуть виникати, змінюватися, припинятися податкові правовідносини та до змісту податкових правовідносин відносяться суб'єктивні права та обов'язки учасників податкових правовідносин. До структури податкових правовідносин не включають юридичні факти, бо вони розглядаються, як причина виникнення, зміни, припинення податкових правовідносин і тому мають з податковими правовідносинами причинний зв'язок. При цьому правовідносини є надбудовою над юридичними фактами.

Доцільно звернути увагу на те, що суб'єкти податкових правовідносин можуть поділятися залежно від приналежності до публічної сфери: публічні суб'єкти податкових правовідносин – органи державного управління в галузі податкових правовідносин; приватні суб'єкти податкових правовідносин, які розподіляються на непрямих приватних суб'єктів (професіональних учасників на ринку податково-правових послуг (представники платників податків, які діють на платній основі, за винятком представництва за трудовими відносинами та агентів податкових)) та прямих приватних суб'єктів (платники податків, котрі повинні виконати публічний обов'язок). Для встановлення, визначення вичерпної системи суб'єктів податкових правовідносин варто внести окрему статтю в Податковому кодексі України: «Учасники податкових правовідносин». До об'єкта податкових правовідносин пропонується відносити податки та збори, які представляють собою економічне та соціальне благо, спрямоване на розвиток держави і суспільства. Зміст податкових правовідносин розглядається як система суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин, що виникають на підставі юридичних фактів та врегульовані нормами податкового законодавства.

Сучасний стан податкових правовідносин в Україні визначається насамперед правовим регулюванням податкової системи країни, конкретних обов'язкових та необов'язкових податкових та інших платежів, з одного боку,

на протипагу цьому існують органи стягнення, податкові органи, які виконують повноваження надані їм законом. Наука фінансового права надає наступну характеристику податковим правовідносинам як специфічному виду суспільно-економічних відносин, врегульованому правовими нормами. На підтвердження даних позиції Кучерявенко М., вважає, що правовідносини пов'язані не тільки з певними економічними відносинами. Податкові правовідносини досить прозоро визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але правовідносини опосередковують й інші види суспільних відносин. Навряд чи можна без податкових правовідносин уявити функціонування дієвих соціальних механізмів, соціальні відносини, оскільки через оподаткування здійснюється як перерозподіл доходів між різними верствами населення, так і формування фондів для фінансування соціальних програм. Політичні відносини так само неможливо уявити без певних акцентів у фінансовій сфері, передусім у галузі оподаткування [22, с. 96]. Податковим правовідносинам характерна мінливість в залежності від впливу: а) нормативних актів, за яких норми права регулюють сферу податкових правовідносин; б) правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах; в) фактичних основ – власне, основ виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, що ґрунтуються на юридичних фактах [22, с. 97]

В теперішній час через відсутність законодавчого закріплення поняття «суб'єкт податкових правовідносин» важко охарактеризувати коло суб'єктів податкових правовідносин, а також не існує єдиної думки й у вчених. Певні суперечки існують навколо ототожнення понять суб'єкт права й суб'єкт правовідносин. Р. І. Халфіної яка аналізує поняття суб'єкта права та суб'єкта правовідношення, виділяє у правовідношенні більш вузьке поняття – учасник права і підкреслює, що, займаючись дослідженням правовідношення як єдності форми і змісту, знаходимося тільки у сфері дійсності, в області реалізації права. Тому в цьому випадку на перший план виходять не всі потенційні можливості осіб, а їхні особливі властивості і якості, що визначають можливість участі у

правовідношенні [23, с. 115]. Наступна позиція є менш вдалою, С. С. Алексєєв зазначає: «суб'єкт права – це особа, що володіє правосуб'єктністю, тобто особа, потенційно (взагалі) здатна бути учасником правовідносин. А суб'єкт правовідношення – це реальний учасник цих правових відносин» [24, с. 140]. Дана позиція пропонує приймати поняття учасника права вужче, а ніж поняття суб'єкта права. Співвідношенню згадуваних понять аналізується й іншими вченими у галузі фінансового права. Орлюк. О. П. затверджує, що суб'єктами податкового права є особи, які володіють правосуб'єктністю і потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин [25, с. 67]. Такої ж позиції притримується й М. П. Кучерявенко, він вважає, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [22, с. 70].

Конкретний громадянин завжди є суб'єктом права, але не завжди є учасником правовідносин. У правовідносинах беруть участь не менше двох сторін, хоча учасниками правовідносин може бути необмежене коло осіб [26, с. 338]. Суб'єкт податкового права – кожна особа, поведінка якої підлягає нормам податкового права і яка може виступити учасником податкових правовідносин [27, с. 726]. Суб'єкт податкового права, вступаючи в конкретні податкові правовідносини, набуває нових властивостей, але не втрачає при цьому якостей, якими він володів до вступу в них. Отже, поняття “суб'єкт податкового права” за своїм обсягом ширше від поняття “суб'єкт податкових правовідносин” в руслі трансформації можливості в дійсність, яка відбувається при переході суб'єкта податкового права в суб'єкт податкових правовідносин. Поняття “суб'єкт податкового права” і “суб'єкт податкових правовідносин” взаємопов'язані, оскільки, як правило, суб'єкти податкового права стають суб'єктами податкових правовідносин при реалізації своїх юридичних прав і обов'язків [28, с. 46–47]. У теорії податкового права під суб'єктом податкових правовідносин розуміють реальних учасників податкових правовідносин, поведінка яких регулюється

нормами податкового права і які є носіями податкових прав та обов'язків і реалізують їх [28, с. 68]. Аналізуючи вище сказане варто зазначити, що суб'єктам податкових правовідносин властиві ознаки: загальні, спеціальні. До загальних ознак, за якими учасники податкових правовідносин можуть бути суб'єктами податкових правовідносин, насамперед, треба зарахувати наділення їх правосуб'єктністю (можливістю мати суб'єктивні права та юридичні обов'язки, здатністю своїми діями реалізовувати їх і набувати нових суб'єктивних прав і обов'язків, а також можливістю особисто нести юридичну відповідальність за власні дії [29, с. 196]. Зокрема, загальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у здатності бути суб'єктом системи права України, галузева правосуб'єктність – у його здатності бути суб'єктом галузі фінансового права. Спеціальна правосуб'єктність суб'єкта податкових правовідносин полягає у його здатності бути учасником певних податкових правових відносин у межах податкового, митного (в частині оподаткування) та фінансового права. Складовими податкової правосуб'єктності є: 1) податкова правоздатність; 2) податкова дієздатність; 3) податкова деліктоздатність. До загальних ознак суб'єктів податкових правовідносин можна також зарахувати можливість бути учасником виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. Усі суб'єкти податкових правовідносин мають бути реальним учасником податкових правовідносин їх діяльність регулюється нормами податкового законодавства.

На підставі норм податкового права виникають податкові правовідносини. Котрі являються індивідуалізований зв'язком між сторонами, який характеризують кореспондуючими суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що реалізуються в податковій сфері для задоволення потреб та інтересів держави, особистості, суспільства. Тобто структура податкових правовідносин є предметом дослідження науки податкового права і врегульована податковим законодавством.

Для набуття статусу суб'єкта податкових правовідносин йому необхідно відповідати наступним критеріям: бути реальним учасником податкових

правовідносин, діяльність суб'єкта знаходиться у сфері податкового права, реалізувати та нести податкові права і обов'язки.

Ці категорії є взаємозалежними, проте не ідентичними. Зокрема, податковий орган, який є суб'єктом податкового права, вступаючи у конкретні правовідносини (наприклад, здійснюючи облік платника податків) стає суб'єктом податкових правовідносин. Суб'єктами податкового права України є індивіди та колективні утворення, здатні брати участь у податкових правовідносинах та які є носіями юридичних обов'язків та прав, передбачених законодавством України. Визнання фізичної особи, організації, державних органів чи органів місцевого самоврядування суб'єктом податкового права відбувається через поширення на таких суб'єктів податкового законодавства. Але наявність нормативної підстави є недостатньою для того, щоб ці відносини виникли. Необхідні певні життєві обставини (юридичні факти), пов'язані з виникненням, зміною та припиненням податкових правовідносин. Суб'єктами податкових правовідносин є контролюючі органи (податкові та митні) та платники податків. У них виникає кореспонденція прав та обов'язків. Ільюшихін І.Н., зазначає «податкові правовідносини, будучи відносними, можуть виникати лише між державою і платником податків. Вони не виникають, наприклад, між державою і податковим агентом, отже, податкові агенти не належать до числа суб'єктів податкових правовідносин, а є саме їхніми учасниками...» [30, с. 112]. Суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, що реалізує свою правосуб'єктність. Під правосуб'єктністю у теорії права розуміють передумову можливості певної особи виступати суб'єктом прав і обов'язків у різних галузях суспільних відносин. Податкова правосуб'єктність є однією із видів галузевої правосуб'єктності [31, с.10]. Галузева правосуб'єктність представляє собою можливість брати участь у правовідносинах, передбачених галуззю права. Податкова правосуб'єктність є спеціальною, тому що разом із загальними рисами для неї характерні певні властивості, обумовлені специфікою податкових правовідносин.

Отже, виходячи із вищезазначених наукових позицій цілком сміливо можна стверджувати, що суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність. Традиційно у теорії фінансового права виділяють три групи суб'єктів податкових правовідносин: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові (фіскальні) органи та платників податків.

Д. В. Вінницький. виділяє такі види суб'єктів податкового права: 1) державні органи, що включають: органи державної податкової (фіскальної) служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків – фізичні та юридичні особи (філії та представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків, зборів, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [31, с.100]. Доцільно виділити критерії, яким будуть відповідати суб'єкти податкових правовідносин: нести податкові права й обов'язки та реалізувати їх, бути реальним учасником податкових правовідносин, діяльність суб'єкта має знаходитись у сфері регулювання норм податкового права. [32, с. 9]. Відповідно до ст. 92 Конституції України, держава в особі Верховної ради України є основним суб'єктом податкових правовідносин. Згідно до норм чинного законодавства (регламенту ВРУ), вона має право встановлювати податки та збори. Наступним суб'єктом у переліку суб'єктів податкових правовідносин є органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їхнього справляння (плата за землю, транспортний податок та ін.). Далі логічно було б зазначити податкові (фіскальні) органи, але тут стикаємося із певною проблемою, яка полягає у тому, що законодавець не визнає такої синтаксичної конструкції. Раніше таке визначення зустрічалося у Законі України «Про систему оподаткування» [33]. Даний нормативно-правовий акт втратив чинність після прийняття ПКУ. Незважаючи на це, навіть у його

тексті не було надано пояснення щодо того, які саме органи законодавець відносить до податкових. Продовжуючи досліджувати поняття податкових органів в історичному аспекті, варто зазначити, що в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» (нині також втратив чинність) пояснювалось, що податковий орган – це орган Державної податкової служби України [34]. Сьогодні відповідне словосполучення у статтях законів, що при систематизації законодавства увійшли до Податкового кодексу України, замінено на «контролюючі органи» й надано їхній винятковий перелік. Ними, згідно із статтею 41 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 центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи; митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) - щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони.

Можна вважати що для забезпечення податкової безпеки здійснюється податковий контроль стаття 61 податкового кодексу зазначає, що Податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю

правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Даний вид контролю здійснюється компетентними органами відповідно до покладених на них повноважень. При цьому варто наголосити, що органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування [1].

Зараз можна виділити чотири основні типи податкових стратегій, які незалежно від факту формального проголошення реалізуються підприємствами та впливають на інструментарій, що застосовується в рамках забезпечення податкової безпеки підприємств: стратегія максимальної податкової безпеки спрямована на абсолютне виконання вимог податкового законодавства на основі абсолютного визнання позиції податкових органів з усіх спірних питань; стратегія ухилення від оподаткування виражається у свідомому порушенні податкового законодавства; стратегія «пом'якшення» податкових наслідків припускає відмову від свідомо неправомірних угод і мінімізацію сумнівних господарських операцій; стратегія податкової оптимізації проявляється в зменшенні величини податкових зобов'язань, а також скороченні податкових ризиків за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків [35]. Важливим аспектом забезпечення податкової безпеки є дотримання прав, обов'язків і відповідальності суб'єктів податкових відносин, істотно визначається рівнем податкової культури в державі. В основі податкової безпеки лежить податкова оптимізація, податкове планування, оцінка податкових ризиків і навантаження шляхом використання спеціальних методів та інструментів оцінки їх впливу на економічну безпеку і ефективність діяльності. Забезпечення податкової безпеки полягає у дотриманні податкового законодавства всіма

учасниками податкових відносин, шляхом виконання своїх функцій перелічених в статті 19.1 Податкового кодексу. Як раніше зазначалося суб'єктними забезпечення податкової безпеки України є контролюючі орган згідно податкового законодавства, на них покладено первинну перевірку контроль у даних правовідносинах. Сама діяльність даних органів спрямована на створення стабільної податкової системи в країні, таким чином вони реалізують забезпечення податкової безпеки України в цілому.

Для спрощення розуміння системи суб'єктів податкових правовідносин слід закріпити в Податковому кодексі України деталізований перелік органів, осіб та інших, хто відноситиметься до неї.

Дана система суб'єктів податкових відносин могла б включати в собі наступний перелік: державу, органи місцевого самоврядування, державні контролюючі органи у галузі податків, платників податків.

Закріплення даного кола суб'єктів на законодавчому рівні в подальшому полегшить визначення їх правового статусу.

РОЗДІЛ II. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

2.1. Поняття та особливості адміністративно – правового статусу суб'єктів податкової безпеки України

В першу чергу для розгляду та аналізу поняття адміністративно-правового статусу суб'єктів податкової безпеки України, необхідно виокремити окремі категорії понять, визначити їх теоретичне осмислення, насамперед, краще розкрити зміст понять: «статус», «правовий статус», «адміністративно-правовий статус».

Сьогодні має різні точки зору стосовно визначення змісту правового статусу. Визначення понятійно-категоріального апарату є основою будь-якого наукового пізнання. Визначення «Статусу» з енциклопедичної літератури наступне, латинською «status» – положення, становище, як правове положення (сукупність прав і обов'язків) фізичної чи юридичної особи [36, с. 178]. Наукова література не дає однозначного визначення сутності та правової природи понять правового і адміністративно–правового статусу. Спираючись на думку різних вчених, можна визначити правовий статус, як комплексну категорію з чіткою структурою, що регулює взаємини суб'єктів між собою, установлюючи принципи та характер взаємодії суб'єктів суспільних відносин, і передбачає місце кожного суб'єкта шляхом регулювання його гарантій, прав та обов'язків, установлюючи ступінь взаємодії між державою, суспільством і певною особою, забезпечуючи так життєдіяльність соціального середовища загалом.

На думку, Н.А. Богдановою, правовий статус це загально-правова категорія, яка виконує дві основні функції: відіграє методологічну роль, визначаючи шлях пізнання предмета юридичної науки, становить

загальнотеоретичну основу юридичних знань, будучи теоретичним засобом наукового пізнання [37, с. 155]. Ширше зазначення даному поняттю дає, Малиновський В.Я., який вважає, що правовий статус – є правовим інститутом, який складається з таких основних елементів, як завдання, цілі, компетенція, відповідальність, порядок формування та процедури діяльності відповідних органів [38, с. 255].

За позицією А.В. Панчишина, «правовий статус» відіграє надзвичайно важливу роль в організації суспільних відносин, оскільки шляхом встановлення прав, обов'язків, а також гарантій їх реалізації визначаються основоположні принципи взаємодії суб'єктів правовідносин та місце конкретного суб'єкта в суспільстві. В продовження даної думки науковець, наголошував, що правовий статус має характеризується чіткою системністю та стабільністю, що, з одного боку, надає суб'єктам відносин певних гарантій реалізації своїх прав, а з іншого – запобігає зловживанню наданими їм правами [39, с. 97].

О. В. Запотоцька надає наступний аналіз даного поняття: «правовий статус» це обсяг законодавчо визначених прав і обов'язків суб'єкта права, які визначають межі можливої і необхідної поведінки особи, а також межі юридичної відповідальності, яка настає в разі порушення вимог норм права, що визначають правовий статус [40, с. 167]. О. В. Запотоцька перелічує лише загальні межі діяльності суб'єкта і відповідальності за порушення ним норм законодавства, в той же час загальні положення конкретизуються правовими нормами інших актів, і відповідно мова йде вже про різні види правового статусу.

Ознаки юридичної категорії правового статусу виділяє С.Л. Курило, такі як: 1) правовий статус має універсальний характер, оскільки поширюється на всіх суб'єктів; 2) відображає індивідуальні особливості суб'єкта та його реальне становище у системі суспільних відносин; 3) права та свободи, що складають основу статусу, не можуть реалізовуватися без інших його компонентів – обов'язків та відповідальності; 4) ця категорія забезпечує системність прав, свобод та обов'язків [41, с. 525].

А.Г. Чубенко, М.І. Філіппов відносять до елементів правового статусу: а) офіційну назву органу; б) порядок і спосіб його утворення; в) територію діяльності; г) цілі діяльності, завдання й функції; г) обсяг і характер конкретних владних повноважень; д) форми й методи діяльності; е) відповідальність; з) джерело фінансування; і) наявність чи відсутність прав юридичної особи; л) право й обов'язок мати визначену внутрішню структуру; к) право й обов'язок користуватися державними символами [42, с. 7].

Правий статус може різнитися за сферами діяльності, обсягом його прав та обов'язків та змістом норми права. За змістом норми права виділяють наступні: конституційно-правовим, цивільно-правовим, адміністративно-правовим, господарсько-правовим, фінансово-правовим тощо. Для відмежування адміністративно-правовий статус від інших видів правового статусу необхідно проаналізувати особливості першого. Четверіков В.С. виділяє наступні особливості адміністративно-правового статусу органу державної влади, як: 1) досить велика кількість нормативно-правових актів закріплює права, обов'язки та відповідальність суб'єктів адміністративно-правових відносин; 2) правові норми, що врегульовують адміністративно-правовий статус колективних суб'єктів, тісно взаємопов'язані з нормами права інших галузей права; 3) на відміну від інших видів правового статусу, наприклад цивільно-правового статусу, адміністративно-правовий статус суб'єкта не може бути відчужено [43, с. 110].

Для визначення адміністративно-правового статусу будь-якого органу кожен науковець визначає свої індивідуальне бачення цієї категорії.

Коломоєць Т.О. визначає «адміністративно-правовий статус», як сукупність суб'єктивних прав та обов'язків, закріплених нормами адміністративного права за певним органом. Водночас обов'язковою ознакою набуття суб'єктом адміністративно-правового статусу є наявність конкретних суб'єктивних прав і обов'язків, що реалізуються як у рамках адміністративних правовідносин, так і поза ними [44, с. 241]. Із даної точки зору, впливає аксіома про те, що кожен суб'єкт, який має визначені адміністративним актом права та

обов'язки, має власний адміністративно-правового статусу. Досить цікавою є позиція О. М. Музичука, який запропонував під правовим статусом суб'єкта адміністративно-правових відносин розуміти систему закріплених у нормативно-правових актах ознак, які визначають його роль, місце та призначення у системі правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів та порядок взаємовідносин між ними [45, с. 319].

Адміністративно-правовий статус – це правове становище особи в її взаємовідносинах із суб'єктами виконавчої влади, що врегульоване нормами державного й адміністративного права [46, с. 61]. У науковій літературі висловлюються різні думки з приводу конструкції адміністративно-правового статусу органу державної влади. Найбільш поширеним є підхід, відповідно до якого адміністративно-правовий статус органу державної влади становлять такі компоненти: 1) цільовий, який включає принципи, цілі, завдання та функції органу державної влади; 2) структурно-організаційний, який включає регулювання порядку створення, реорганізації, ліквідації, процедури діяльності, право на офіційні символи, лінійну та функціональну підпорядкованість; 3) компетенційний, який включає сукупність владних повноважень стосовно: а) прав та обов'язків, що пов'язані зі здійсненням влади, участю в управлінських відносинах, а також правом видавати певні акти; б) підвідомчості, правового закріплення об'єктів, предметів і справ, на які поширюються владні повноваження [47, с. 172]. При цьому до таких властивостей науковець відносить детерміновані нормами адміністративного права: 1) компетенцію суб'єкта; 2) порядок його утворення й набрання юридичних ознак; 3) назву; 4) місце дислокації; 5) структуру; 6) цілі функціонування; 7) відповідальність [48, с. 117].

Перелік суб'єктів податкових правовідносин країни наступний: держава в особі Верховної Ради; органи місцевого самоврядування; державні контролюючі органи у галузі податків до них слід віднести, органи Державної податкова служби України та митні органи; платників податків поділяються на фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України); юридичних осіб (резидентів та

нерезидентів України) та їхні відокремлені підрозділи; особи, які сприяють сплаті податків і зборів, до яких зазвичай відносять банки, податкових агентів; державні органи, що надають інформацію про платника податків.

Держава виступає особливим суб'єктом податкових правовідносин і, вона є носієм суверенітету і учасником даних правовідносин. Державний суверенітет в даному випадку проявляється завдяки можливості держави встановлювати податки і наділяє таким правом місцеві органи. У зв'язку з цією діяльністю держава є безпосереднім учасником (суб'єктом) податкових правовідносин.

Найперше, необхідно зазначити, що адміністративно правовий статус суб'єктів податкової безпеки нашої країни, визначається в Податковому кодексі України та інших нормативно правових актах, які регулюють податкові правовідносини. Тому розпочати аналіз необхідно з особливостей діяльності, прав та обов'язків визначених в кодексі даним суб'єктам, що надають змогу точного (конкретного) виокремлення статусу суб'єкту в податковій сфері.

Стаття 12 Податкового кодексу України визначає особливості діяльності Верховної Ради України. Згідно даної статті Рада встановлює на території України перелік загальнодержавних податків та зборів, перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

В згадуваній статті податкового кодексу в частині третій визначено особливості адміністративно-правового статусу сільських, селищних, міських рад та ради об'єднаних територіальних громад, що в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів до 15 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів, та про внесення змін до таких рішень. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, надсилають у десятиденний строк з дня прийняття рішень, але не пізніше 25 липня року, що

передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів, до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та/або зборів, в електронному вигляді інформацію щодо ставок та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів у порядку та за формою, затвердженими Кабінетом Міністрів України, та копії прийнятих рішень про встановлення місцевих податків та/або зборів та про внесення змін до таких рішень. Якщо в рішенні органу місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також податкових пільг з їх сплати не визначено термін його дії, таке рішення є чинним до прийняття нового рішення.

Контролюючі органи не пізніше 25 серпня поточного року складають зведену інформацію про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та/або зборів на відповідних територіях, а також про встановлені на відповідних територіях податкові пільги та подають її в електронній формі центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Контролюючі органи відповідно до Бюджетного кодексу України подають органам місцевого самоврядування у розрізі джерел доходів звітність передбачену в нормативно правових актах.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків та зборів згідно з порядком, встановленим цим Кодексом, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

Не дозволяється сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

Повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом

формування територій громад, щодо податків та зборів належать: встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених цим Кодексом; визначення переліку податкових агентів згідно із статтею 268 цього Кодексу; прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Платники місцевих податків та зборів при визначенні своїх податкових зобов'язань можуть використовувати зведену інформацію, розміщену на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Такі платники звільняються від відповідальності у разі, якщо у зведеній інформації, розміщеній на офіційному веб-сайті, виявлено помилку, що містить розбіжності між даними контролюючих органів та даними офіційно оприлюдненого рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів або про внесення змін до таких рішень. У такому разі до таких платників податку штрафні санкції та пеня, передбачені цим Кодексом за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що спричинені такою помилкою, не застосовуються, підстав для притягнення платника податків та/або його посадових осіб до відповідальності немає [1].

На сьогодні ДПС співпрацює з технічною Місією Міжнародного валютного фонду на чолі з Енріко Аавом з питань імплементації реформи податкової системи України задля її повного переформатування.

Триває робота з експертами МВФ над практичним впровадженням проекту єдиної юридичної особи, яку було рекомендовано місією FAD у листопаді минулого року. Новий статус дозволить податковій службі функціонувати як єдиний механізм з єдиним центром прийняття рішень. Територіальні органи Державної податкової служби більше не матимуть окремого статусу юридичної особи, а будуть утворені як відокремлені підрозділи апарату ДПС. Це дозволить покращити роботу на місцях та мінімізувати корупційні прояви, оскільки буде

побудовано нову систему прийняття рішень у розрізі функціонального підпорядкування та спрямування.

Впровадження єдиної юридичної особи здійснюється у два етапи. У рамках першого були здійснені першочергові кроки щодо імплементації законодавчих норм. Так, введено в дію функціональну структуру апарату ДПС, яка передбачає чіткий розподіл повноважень між структурними підрозділами служби з метою уникнення їх дублювання, та приведено у відповідність структури територіальних органів. Також забезпечено утворення державних податкових інспекцій, які є структурними підрозділами ДПС в областях та м. Києві та які забезпечують надання адміністративних послуг територіальним громадам, внесено зміни до положення про Державну податкову службу та затверджено нові редакції положень про її територіальні органи тощо.

Під час реалізації другого етапу податкової реформи будуть затверджені правові акти та організаційно-розпорядчі документи з питань функціонування ДПС у рамках єдиної юридичної особи [49].

Перейдемо до самого аналізу даного органу та визначення його адміністративно-правового статусу, згідно Постанови від 6 березня 2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» Державна податкова служба України (надалі - ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів (надалі - Мінфін) і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок). Граничну чисельність державних службовців та працівників ДПС затверджує Кабінет Міністрів України. Структуру апарату ДПС затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів. Штатний розпис, кошторис апарату ДПС затверджує Голова ДПС за погодженням з Мінфіном. ДПС є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства і банках.

Особливості адміністративно-правового статусу ДПС: 1) визначає становище цього органу в системі адміністративних правовідносин з іншими суб'єктами; 2) організаційні особливості: система та структура ДПС як елементи її адміністративно-правового статусу, організовані за функціональним і територіальним принципами; 3) належністю до системи центральних органів виконавчої влади; 4) спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів 5) ДПС очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства про державну службу, він очолює ДПС, здійснює керівництво її діяльністю, представляє ДПС у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами, організаціями в Україні та за її межами та виконує інші повноваження передбачені у положенні.

Державна митна служба України (надалі - Держмитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Держмитслужба реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи. Граничну чисельність державних службовців та працівників Держмитслужби затверджує Кабінет Міністрів України. Структуру апарату Держмитслужби затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів. Штатний розпис, кошторис апарату Держмитслужби затверджує Голова Держмитслужби за погодженням з Мінфіном. Держмитслужба є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, прапор, власні бланки, рахунки в органах Казначейства та банках [50].

Виділяємо наступні особливості адміністративно-правового статусу Держмитслужби: 1) визначає становище цього органу в системі адміністративних правовідносин з іншими суб'єктами; 2) організаційні особливості: система та структура Держмитслужби як елементи її адміністративно-правового статусу, організовані за функціональним і

територіальним принципами; 3) функціональні особливості належить до системи центральних органів виконавчої влади; 4) спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів 5) Держмитслужбу очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства про державну службу, який очолює Держмитслужбу, здійснює керівництво її діяльністю, представляє Держмитслужбу у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами та організаціями в Україні та за її межами та виконує інші визначені в нормативно-правових актах повноваження.

Аналізуючи концепції, поняття науковців стосовно адміністративно правового статусу та на підставі «Положення про Державну фіскальну службу» ч. 7 ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. ДФС та її територіальні органи є органами доходів і зборів.

Виділяємо наступні особливості адміністративно-правового статусу органів доходів та зборів:

1) визначає становище цього органу в системі адміністративних правовідносин з іншими суб'єктами;

2) організаційні особливості: система та структура ДФС як елементи її адміністративно-правового статусу, організовані за функціональним і територіальним принципами;

3) функціональні особливості: органи доходів та зборів наділені широким колом адміністративних повноважень як у зовнішній, так і у внутрішній діяльності, що зумовлено специфікою мети й завдань її діяльності, а також належністю до системи центральних органів виконавчої влади;

4) спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів

5) реалізується через голову ДФС, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозиції Міністра фінансів.

Необхідно зазначити, що Державна фіскальна 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 у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Абзац 2 частини 7 положення «Про Державну Фіскальну службу України» зазначає, що у складі ДФС та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції [51].

Податкова міліція в Україні є спеціальною службою, невід'ємною частиною державного управління, наділеною правоохоронними функціями [52].

Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних контролюючих органів, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції. У положенні «Про Державну Фіскальну службу України» зазначається, що підрозділи податкової міліції здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Платники податку є зобов'язальним суб'єктом податкових правовідносин, що сплачують податки за рахунок власних коштів. На його правовий статус впливає метод фінансово-правового регулювання (комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків). Безпосередньо сплачувати можуть платником податків, його представник або податкові агенти.

Конституцією України статтею 67 закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [32].

У відповідності до статті 15 Податкового Кодексу України, в якій визначено поняття та перелік платників податків, якими визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Перелік платників податку: фізична особа (резидент, нерезидент), яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи, податковий агент.

Резиденти - це: юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Нерезиденти - це: іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; фізичні особи, які не є резидентами України.

Фізична особа - підприємець, яка: або є платником податків і зборів, встановлених цим Кодексом, крім єдиного податку; або є платником єдиного

податку за ставкою, що передбачає сплату податку на додану вартість; або є платником єдиного податку за ставкою, що передбачає включення податку на додану вартість до складу єдиного податку, і добровільно переходить у встановленому цим Кодексом порядку на сплату єдиного податку за ставкою, що передбачає сплату податку на додану вартість; юридична особа, фізична особа, фізична особа - підприємець, яка ввозить товари на митну територію України; постійне представництво.

Поняття податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб наступне - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV цього Кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV цього Кодексу;

Банки та інші фінансові установи відкривають поточні та інші рахунки платникам податків - юридичним особам (резидентам і нерезидентам) незалежно від організаційно-правової форми, відокремленим підрозділам та представництвам юридичних осіб, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, за наявності документів, виданих контролюючими органами, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах, або виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань (для осіб, взяття на облік яких у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з

Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом України "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань") чи інформації з цього реєстру, отриманої банком відповідно до закону, із зазначенням даних про взяття на облік в контролюючих органах як платника податків [1].

Під адміністративно-правовим статусом варто розуміти врегульоване нормами адміністративного права її ієрархічне становище в системі відповідних правовідносин, що визначається властивостями цільового (мета, завдання, функції), структурно-організаційного (система, структура, взаємозв'язки, підконтрольність, підзвітність), компетенційного (адміністративні права й обов'язки, предмети відання, гарантії діяльності) елементів.

2.2. Характеристика функцій та завдань суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку в Україні.

Ефективна діяльність суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку України, можлива за умови виконання покладених на відповідні органи виконавчої влади своїх функцій та досягнення запланованих завдань. Для характеристики функцій та завдань суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку, необхідно проаналізувати поняття «функцій», «завдань». У зв'язку з тим, що сфера досліджуваного питання стосується податків, варто також надати характеристику функціям податкового та митного права, через призму відповідних органів. Основними суб'єктами, що забезпечують податкову безпеку в Україні є Державна податкова служба України та Державна митна служба України. Основи діяльності даних служб прописані в Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 № 227, частина 3 даних положень надає перелік завдань згадуваних органів.

Основними завданнями ДПС є:

1) 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;

2) внесення 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.

Основними завданнями Держмитслужби є:

1) забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі;

2) забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил;

3) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної митної політики на розгляд Міністра фінансів [50].

Кожен орган має свою структура (апарат), наприклад в апараті ДПС є департаменти, в кожного із яких є виокремлені власні функції та завдання: Організаційно-розпорядчий департамент, Департамент відомчого контролю, Департамент внутрішнього аудиту, Департамент податкового адміністрування, Департамент правової роботи, Департамент адміністративного оскарження, Департамент податкового аудиту, Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, Департамент контролю за підакцизними товарами, Департамент інфраструктури та бухгалтерського обліку, Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу, Департамент електронних сервісів, Департамент по роботі з податковим боргом, Управління з питань запобігання та виявлення корупції, Управління охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації [53].

На прикладі Департаменту податкового аудиту можна визначити основні його завдання і функції, що покаже їх відокремленість та визначить коло правомочності: здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; проведення процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення; проведення аналізу та здійснення управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю; складання та супроводження плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків; організація проведення перевірок, у тому числі щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій та наявності ліцензій, на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону,

фактичних перевірок платників податків з питань використання праці найманих працівників без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації, правомірності відшкодування ПДВ; проведення планових та позапланових документальних перевірок платників податків – фізичних осіб; фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання (по податках, зборах, платежах і внесках, контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати яких покладено на податкові органи); юридичних осіб з питань своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при поданні ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю та державного мита; забезпечення участі у межах компетенції у двосторонньому та багатосторонньому співробітництві з податковими органами іноземних держав, міжнародними організаціями з податкових питань [54].

Великий тлумачний словник сучасної української мови дає наступні значення слова «завдання»: наперед визначений, запланований для виконання обсяг роботи, справа тощо; настанова, розпорядження виконати певне доручення; мета, до якої прагнуть; те, що хочуть здійснити [55, с. 378].

Категорії понять, «мета», «завдання» інколи мають спільне значення, або одне поняття суміжне та витікає з іншого.

Для підтвердження даної точки зору, необхідно зазначити, що мета являє собою модель бажаного результату, а завдання - це похідна із закону об'єктивно існуюча форма реалізації правової компетенції, яка реалізується суб'єктами, що наділені відповідними повноваженнями та здійснюють свою діяльність з метою досягнення окремого та загального правового результату [56, с. 75]; цілі та завдання являють собою уявлення про напрями й очікувані результати

управлінської діяльності, їх відмінність полягає в ступені узагальнення результатів [57, с. 260]; мета - це певний задум, якого слід прагнути досягти; завдання - це те, що потрібно виконати, конкретні питання, які необхідно вирішити, щоб досягти поставленої мети [58, с. 142]. Мета - це бажаний і необхідний результат, якого треба досягти або який необхідно зберегти, а завдання - це засіб досягнення або те, що необхідно зробити для досягнення результату [59, с. 78-79].

Проблеми завдань і функцій податкового права, з огляду на довгу історію самого оподаткування, давно стали актуальними проблемами в науці податкового права. Безсумнівно, що податки і збори, право на них - це ознака сучасної правової і соціальної держави. Сьогодні жоден бюджет, не обходиться без податкових надходжень. На думку В.В. Чайки, основним завданням Податкового кодексу України є формування податкового права як галузі, а також закріплення правових основ податкової системи України. Встановлена наукова доктрина розглядає податкове право як підгалузь фінансового права [61, с. 387] або як основу дохідної частини бюджету визначає складний інститут фінансового права.

Д.А. Кобильнік вважає завданням податкового права створення оптимального податково-правового режиму, який відповідає сучасним економічним умовам і соціальним потребам суспільства. При цьому реалізація такого завдання здійснюється шляхом виявлення сфер державного і правового впливу, визначення керівних принципів податкової політики і відповідних правових норм [61, с. 20].

Поняття «функція закону податкового права» має охоплювати як мета податкового права, так і пов'язані з цим області його впливу на відповідні суспільні відносини. Тому, як зазначають вчені, розкриваючи зміст будь-якої функції права, необхідно мати на увазі зв'язок між метою закону і напрямками його впливу і навпаки - обумовленість останньої мети права. Власне функція права - реалізація його соціального призначення [62, с. 159]. Причому, на думку А.А. Тедєєва і В.А. Паригіна - функції податкового права визначають в сфері

оподаткування напрями правового впливу. Особливу увагу слід приділити економічним і соціально-політичним функціям податкового права (проявляються в податковій політиці держави, визначаючи її напрямки) і правовим функціям (їх загальнотеоретичного розуміння юридичної науки). Таким чином, необхідно розрізнити два типи (групи) юридичних функцій податкового права: 1) захисна функція; 2) регулюючі функції, по суті, складаються з двох підфункцій: а) регулююча статистична підфункція; б) регуляторна динамічна підфункція [63, с. 45-46]. Захисна функція податкового права - це напрям державного правового впливу, який захищає суспільні відносини у сфері оподаткування, від різних посягань протиправного характеру.

Регулююча функція податкового права в цілому опосередковує вплив на суспільні відносини в сфері оподаткування, встановлюючи обов'язки, права, компетенції, повноваження, а також заборони й обмеження для суб'єктів податкових правовідносин та права. Наприклад, для погашення податкової заборгованості з податку на додану вартість суд за запитом державної податкової служби має право накладати на платника податків обмеження, які полягають в обмеженні його конституційного права на використання свого майна (арешт та конфіскація майна).

Звідси випливає, що реалізація регулятивної функції податкового права проявляє свій вплив через регулятивну судову функцію, яку Н. А. Чабан [64, с. 166] відносить до групи загальних судових функцій (разом із правоустановчою, правореалізаційною, правозахисною, ідеологічною та іншими). Ці функції показують направленість судового впливу, судової діяльності. Регулятивна статистична підфункція виражається у впливі податкового права на податкові правовідносини за допомогою їх закріплення у різних інститутах цієї галузі. Функції податкового права - основні напрями правового регулювання відносин що є предметом регулювання податкового права.

Охоронна функція виявляється у негативному впливі на суб'єктів податкових відносин шляхом встановлення податкової відповідальності за неналежне виконання обов'язків, передбачених законом. Охоронні функції

також проявляються у здійсненні заходів податкового контролю [65, с. 340]. Здійснення заходів податкового контролю, застосування заходів впливу можливо оскаржувати в суді, який приймає відповідні рішення. Існують випадки коли суб'єкт податкових правовідносин допускає неналежне виконання своїх обов'язків (наприклад, коли не виконують інформаційні суддівські запити), і як не дивно, не несе за це ніякої відповідальності.

Потрібно розмежовувати функції податку та функції оподаткування, які є дещо подібними, проте не нетотожними. Так, під функцією податку потрібно розуміти напрям правового впливу норм податкового права на суспільні відносини, які наділені постійністю, що розкривають сутність податку і реалізують соціальне призначення держави. Можна виокремити такі основні функції податку: фіскальна та регулятивна. Функції ж оподаткування можна характеризувати як основні напрямки державної політики у податковій сфері [66, с. 8]. Сенс репресивної функції податкового права полягає у можливості забезпечення державного примусу (встановлення та реалізації санкцій). Правова норма сприяє досягненню бажаного правового становища превентивно (громадяни дотримуються її добровільно) або шляхом державного примусу (держава, застосовуючи державну силу, примушує громадян до належної поведінки або застосовує до них санкцію). У сфері податково-правових відносин, як знаряддя репресивної функції, діють, передусім, так звані податкові санкції, окремі види яких (майнового характеру тощо) закріплені податково-правовими нормами [67, с. 199-200]. Можна стверджувати, що єдиної точки зору стосовно визначення конкретного переліку та змісту функцій податкових правовідносин не існує у науковців, відсутність єдиної точки зору дає можливість досліджувати один і той самі суб'єкт по різному. М. О. Клейменової вважав: «функції податкового права, залежно від їх характеру, поділяються на: змістовні та інструментальні». Так, змістовні функції податкового права – це функції, що виражають загальне призначення податкового права і сутність предмета податкового права. До змістовних функцій податкового права належать такі: функція розподілу між оподатковуваними особами тягара державних і

муніципальних (тобто публічних) витрат (ця функція виводиться з аналізу понять податку та збору (ст. 6 ПК України); функція непрямого регулювання економічних і соціальних процесів. Інструментальні функції – це функції податкового права, властиві окремим структурним елементам цієї галузі права. Інструментальні функції мають спеціально-юридичне, прикладне значення і покликані забезпечити реалізацію змістовних податково-правових функцій.

Додатково до функцій податкового права вчена відносить: міжгалузеву функцію, яка здійснює вплив податкових відносин на виникнення умов для узгодження і взаємодії різних фінансових і правових сфер в інтересах розвитку сучасного права у сфері економіки і фінансів; правову функцію, яка допомагає формувати системи норм податкового законодавства і його кодифікацію [68].

У такому разі, простежується підміна понять (податкові функції – функції податку). Професор Р. Бейсер, на підставі власного логічного аналізу юридичного інституту податкового права, вивів три його основоположні функції: фіскальну (податки фінансують державні видатки й у такий спосіб сприяють підтриманню урядових завдань); перерозподільну (частина економічних потужностей, що належать індивідуальному сектору (фізичні особи, компанії тощо) вилучається для потреб держави); функцію керівного управління (податки можуть бути введені в дію для забезпечення дотримання соціальних або економічних цілей) [69, с. 23]. Так, на думку А. А. Тедеева та В. А. Паригіної, наука податкового права (як і наука фінансового права загалом) виконує такі функції: 1) загальнотеоретичну; 2) аналітичну; 3) критичну; 4) конструктивну; 5) виховну [70, с. 41].

Нормами ПК України закріплено визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення, а також способи здійснення податкового контролю (глава 5 ПК України «Податковий контроль»); види перевірок, строки та порядок їх проведення тощо (глава 8 ПК України «Перевірки») [1], деякі особливості податкового контролю визначені наказами Міністерства фінансів України та ДПС України. Здійснення податкового контролю (за більшістю його напрямів) покладено на ДПС України, яка у межах

реалізації своїх контрольних повноважень і відповідно до покладених на неї завдань, контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску; здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС [50]. Крім того, податкове право виконує інформаційну функцію. У контексті цього, необхідно звернутися до положень, що визначають завдання, сфери діяльності податкових органів. Аналіз повноважень ДПС України дозволяє виокремити такі, що мають інформаційний характер, а саме: узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції податкових органів; контроль за своєчасністю подання платниками податків звітності, своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків і зборів; облік платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; ведення обліку податків і зборів; організація у засобах масової інформації роз'яснювальної роботи, пов'язаної з практикою застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС тощо [71, с. 60].

Інформаційна функція податкового права реалізується через Державну податкову службу України, в наступних напрямках: інформаційно-обліковий; інформаційно-аналітичний; інформаційно-контрольний.

Функціональна структура Державної податкової служби України - це сукупність різних видів, сфер діяльності, зумовлених її цілями та завданнями, а також сукупністю функцій складових підрозділів та обов'язків функціональні можливості своїх працівників.

Функціональна структура кожної системи визначається, формується та регулюється так званими регламентами управління, тобто інструкціями, списками функціональних обов'язків тощо. Конкретний зміст функцій системи управління залежить від її мети та конкретної діяльності. Мета управління та

завдання, які необхідно виконати для їх досягнення, визначають функції Державної податкової служби України.

Функція - це сукупність процедур, заходів, спрямованих на досягнення мети, виконання завдання та досягнення чітко визначеного кінцевого результату. Функції Державної податкової служби України як систем управління можна поділити на основні, ресурсні та управлінські.

Ресурсні функції - це функції, які створюють належні умови для реалізації основних функцій: забезпечувальні, допоміжні, дещо другорядні. Це функції персоналу, інформації, документації, фінансового забезпечення, матеріально-технічного, технічного, медичного тощо, які виконують кадрові служби, інформаційні бюро, секретаріати, офіси тощо.

Функції ресурсів мають внутрішній характер (підбір, розміщення, навчання та освіта, робота в офісі, фінансова підтримка, матеріально-технічне забезпечення, медичне обслуговування тощо).

Основною функцією є реалізація державної податкової політики. Основна та ресурсна функції тісно пов'язані між собою, тому діяльність Державної податкової служби України не може бути успішною без їх повного здійснення.

Функції управління - це загальні функції управління, тобто аналіз, прогнозування, планування, організація, регулювання та контроль.

Незважаючи на те, що митна справа існує з прадавніх часів, митне право є відносно новою галуззю права, розвиток якої тісно пов'язаний з розширенням міжнародних економічних відносин та євроінтеграційним курсом держави, що, натомість, вимагає чіткого визначення завдань, які повинне вирішувати митне право за допомогою своїх функцій в сучасних умовах. Інколи митне право називають комплексною правовою галуззю [72]. І Отже, можна стверджувати, що завданнями митного права є сприяння досягненню цілей і вирішенню завдань державної митної політики і митної справи за допомогою митного законодавства. Серед науковців існують різні підходи до визначення завдань і цілей митної справи і митної політики. Так, Ф. Л. Жорін, з огляду на завдання, які стоять перед митною справою і митною політикою, серед основних цілей

митної справи визначає такі: створення законних умов для ефективної діяльності митних та інших державних органів зі здійснення митної справи, її вдосконалення; забезпечення оптимальної, науково обґрунтованої організації митної системи, яка поряд з іншими державно-виконавчими органами, забезпечує реалізацію митної політики, зокрема в напрямку розвитку демократичних засад митної системи і справи; створення надійних умов для забезпечення законних прав і свобод громадян та організацій при здійсненні митної справи; забезпечення захисту економічних інтересів України [73, с. 43].

Так, І. А. Гуцул виділяє економічні, регулятивні та правоохоронні цілі митної політики і пропонує таку їх класифікацію: економічні цілі – поповнення доходної частини державного бюджету України шляхом стягування митних платежів; регулятивні цілі – організація (регулювання) товарообігу через митний кордон; правоохоронні цілі – охорона встановлених законних інтересів і прав, що виникають при переміщенні товарів і транспортних засобів через митний кордон [74, с. 232]. Завдання митного права обумовлюють існування його функцій. Як зазначають О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко, залежність функцій права від його завдань виявляється у тому, що: завдання часто безпосередньо обумовлюють саме існування функцій; завдання визначають зміст функцій; завдання суттєво впливають на форми та методи їх реалізації, визначаючи конкретні напрями правового впливу [75, с. 319]. П. В. Пашко виокремлює такі базові функції митної політики: фіскальну; економіко-регуляторну; захисну; контрольну-організаційну; інформаційно-статистичну; міжнародно-політичну [76, с. 16-21].

З огляду на загальноприйняті положення теорії права, можна стверджувати, що функції митного права – це основні напрями його впливу на суспільні відносини, що складаються у процесі і з приводу переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон. Доречно зазначити, що митному праву, як і іншим галузям права, притаманні регулятивна і охоронна функції. Регулятивна функція митного права реалізується за допомогою регулятивних норм, які визначають суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників митних правовідносин, умови їх виникнення та дії.

Так само правоохоронні органи повідомляють митні органи про виявлені ними порушення митних правил або контрабанду. Митні органи повинні здійснювати свою діяльність у межах визначених законом повноважень.

Натомість Б. А. Кормич стверджує, що охоронна функція спрямована на захист держави від зовнішніх загроз і в широкому розумінні включає: захист національної безпеки держави, підтримання миру та міжнародної безпеки, суспільного порядку, моральності, захист внутрішнього ринку, забезпечення екологічної безпеки, захист інтересів споживачів, створення умов для підтримання законності щодо порядку переміщення через митний кордон України товарів та транспортних засобів, ефективну боротьбу з контрабандою та іншими порушеннями митних правил, сприяння боротьбі з міжнародним тероризмом, злочинністю тощо [77, с. 45]. Боротьба з контрабандою є проявом охоронної функції митного права. Функції митної політики, які вона виконує в суспільстві: фіскальна; економіко-регуляторна; захисна; контрольно-організаційна; інформаційно-статистична; міжнародно-політична.

Фіскальна функція визначає показники ефективності діяльності митних органів. Як свідчить статистика, Держмитслужби України протягом 2015–2019 рр. виконували цю функцію в повному обсязі, не зважаючи на економічну і політичну ситуацію в державі.

Митні надходження формують велику частку податкових надходжень, зокрема їх динаміка за чотири роки збільшилась на 169,9 млрд грн або на 83,5%. В структурі митних платежів найбільшу кількість займає ПДВ із ввезених на митну територію товарів, який в середньому становить 72 %.

Наступним йде акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів, частка якого приблизно 13 %. Третє місце за надходженнями належить ввізному миту, яке з 2015 р. демонструє динаміку зменшення та складає – 8 %. Показники ввізного і вивізного мита є незначні, по причині зміни імпоротної структури та падіння цін на міжнародних ринках, що призвело до зменшення рівня обсягу оподаткування імпортних операцій на 20% [78].

Не дивлячись на збільшення митних платежів до державного бюджету, зниження динаміки митних надходжень, зумовлене сьогоднішнім в Україні, зокрема анексією АР Крима, що призвело до втрати державної казни понад 3 млрд грн., а військові дії на Донбасі зменшили рівень митних надходжень близько на 4 млрд грн. Неменуча є економічна криза, спричинена пандемією COVID-19, наслідки якої будуть відчутні ще не один рік.

Нині фіскальна функція потребує удосконалення, зокрема в напрямку митного контролю, котрий повинен ґрунтуватись на використанні системи управління ризиками. Пост-митний контроль є важливим інструментом підвищення рівня ефективності організації митного контролю. Необхідне удосконалення електронної системи обміну інформацією за принципом «єдиного вікна» та приєднання України до Конвенції про єдиний режим транзиту і впровадженням нової комп'ютеризованої транзитної системи (NCTS), що сприятиме спрощенню переміщення товарів між країнами ЄС, Європейської Асоціації Вільної Торгівлі (країнами – членами Конвенції про єдиний режим транзиту) та Україною. Це забезпечить не лише додаткові надходження до бюджету, а й сприятиме прискоренню проведення митних формальностей й забезпечення підвищення якості митного контролю [79].

Аналіз результатів діяльності Держмитслужби свідчить про фіскальну спрямованість її завдань та функцій, що є невластивим для митних адміністрацій розвинених країн світу. Делегування Державній податковій службі України фіскальну функцію в частині адміністрування ПДВ з імпорту товарів, Держмитслужба зможе зосередитися на створенні сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, запобіганні та протидії контрабанді, збереженні належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі, а також на інших завданнях щодо захисту митних інтересів України.

Сьогодні ключовим джерелом фіскальних ризиків у Держмитслужбі залишається механізм визначення митної вартості, яка є основою для нарахування митних платежів. Отже, дослідження особливостей управління фіскальними ризиками у Держмитслужбі мають поглиблюватися і

здійснюватися за напрямками правильності класифікації товарів згідно з УКТЗЕД, правильності визначення країни походження товарів та власне щодо правильності визначення митної вартості товарів.

Функції митного права допомагають виконувати свої завдання, які спрямовані на зміцнення та стабілізацію національної економіки, розвитку вітчизняної продукції шляхом його експорту, поглиблення і прискорення інтеграції у світову економічну систему та активізують участь у міжнародних економічних і фінансових організаціях. Головними функціями органів доходів і зборів є, зокрема, регулятивна, фіскальна, охоронна, інформаційна, правозастосовна та міжнародно-політична, за допомогою них реалізується завдання – забезпечення економічної безпеки країни шляхом стабілізації податкової безпеки.

2.3. Особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС

Для покращення стабілізації податкової безпеки України, виконавчі органи, що забезпечують дану безпеку, взаємодіють між собою для досягнення спільної мети. Доцільно було б розглянути дану співпрацю на прикладі підрозділів органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативних підрозділів та слідчих підрозділів фінансових розслідувань органів ДФС.

Аналізуючи текст Постанови Кабінету міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України», частина 3 «положення про Державну податкову службу» можна виділити одні із основних завдань, що стосуються досліджуваного питання в органах ДПС: організація взаємодії та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із

законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері; взаємодія та здійснення обміну інформацією з органами державної влади та отримання інформації, документів і матеріалів 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).

Згідно ч. 5 Положення ДПС з метою організації своєї діяльності координує та контролює діяльність територіальних органів ДПС та організовує їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування [50].

З наведеного вище, необхідно зазначити, що для більш кваліфікованої взаємодії Наказом Державної податкової служби України, Державної фіскальної служби України від 23.03.2020 № 146/35 затверджено «Алгоритм взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативними підрозділами та слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС», який і визначає особливості та обставини (причини) співпраці даних органів [80].

Для аналізу практичної сторони взаємодії відповідних органів, доцільно охарактеризувати їх теоретичну складову: поняття взаємодії, засади завдання та інше.

Основним напрямом діяльності ДПС завжди залишається забезпечення надходжень податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів.

Система органів ДПС виступає як цілісне утворення, основними елементами якого є посадові особи, їх права і обов'язки, зв'язки і взаємодія [81, с. 35]. Логічно, у випадку правильно організованого зв'язку, якісного розподілу обов'язків між учасниками, кінцева мета яких являє собою становлення та досягнення позитивного результату, по факту призведе до отримання більш швидших результатів і з меншими витратами сил і засобів. Координації взаємодії займає одне з основних місць при вирішенні питань про шляхи її поліпшення та вирішення проблеми, у будь-якій діяльності, виконуваний групою

чи колективом людей. Тому думка Ф. М. Кобзарьова є вдалою, про те, що будь-яка узгоджена діяльність виконується на ґрунті взаємодії її учасників [82, с. 6].

У тлумачній літературі термін «взаємодія» пояснюється, як «погоджена дія між ким-небудь, чим-небудь» [83, с. 85]. Однак даний підхід не в повній мірі може розкрити зміст цієї правової категорії. Так, у філософії під взаємодією розуміють процес опосередкованого або безпосереднього впливу соціальних об'єктів один на одного, у якому взаємодіючі сторони пов'язані циклічною причинною залежністю [84, с. 656]. Крім того, «взаємодія» «відображає процеси впливу різних об'єктів один на одного, їх взаємну обумовленість та зміну становища або взаємоперехід, а також породження одним суб'єктом іншого. Взаємодія являє собою вид прямого, опосередкованого, зовнішнього або внутрішнього відношення зв'язку» [85, с. 7].

З точки зору науки управління «Взаємодія» - категорія поняття повинна представляти собою не підбір випадкових, непов'язаних між собою заходів, а глибоко обмірковану сукупність чітко упорядкованих, зв'язаних між собою заходів, розроблених на підставі врахування умов, своєрідності обстановки та завдань.» [86, с. 186]. Б. І. Бараненко і В. А. Кузнєцов зазначають, що необхідність взаємодії безпосередньо витікає з вимог науки управління - детермінованості елементів системи, за якого стан і діяльність одного елемента відображаються на стані та діяльності інших, пов'язаних із ним елементів, і системи в цілому [87, с. 131, 104].

Л. І. Аркуша, дослідивши існуючі в криміналістичній літературі визначення, розуміє під взаємодією - спільну налагоджену діяльність двох і більше органів, служб, відомств, що припускає раціональне поєднання процесуальних і оперативно-розшукових дій, здійснюваних кожним з них у межах наданих їм повноважень згідно законодавства [88, с. 97].

В. П. Сапальов розуміє під взаємодією -спільно організовану внутрішню та зовнішню діяльність підрозділів кримінального пошуку, оперативних та оперативно-технічних підрозділів, яка ґрунтується на чинному законодавстві,

узгоджена за метою, місцем і часом, умовами здійснення якої є чіткий розподіл обов'язків, узгодженість дій і централізоване керівництво» [89, с. 27].

Зв'язку з тим, що розглядається взаємодія між органами ДПС та оперативними та слідчими органами ДФС, слід також проаналізувати її криміналістичну складову взаємодії, оперативним підрозділом ДФС залишається податкова міліція.

Адміністративно-правова література розглядає поняття взаємодії по наступному: 1) як узгоджену діяльність за цілями, місцем та часом [90, с. 214]; 2) як форму координації [91, с. 104]; 3) як узгоджену та скоординовану діяльність [92, с. 99]; 3) як зовнішня діяльність, що може проявлятися у відносинах з іншими суб'єктами взаємодії [93, с. 71] та ін.

Законодавство про оподаткування, а також заходів із налагодження взаємодії між податковою міліцією та іншими підрозділами ДПС України дозволяє зробити висновок, що організація цієї взаємодії має здійснюватися на наступних засадах: 1) чіткому розумінні учасниками співпраці спільної мети, завдань їх діяльності; 2) самостійність працівників відповідних підрозділів ДПС у виборі засобів і прийомів при здійсненні узгоджених заходів; 3) дотримання учасниками взаємодії, її організаторами та керівниками законності у процесі здійснення спільної діяльності; 4) розмежування компетенції учасників взаємодії; 5) комплексне використання методів і засобів взаємодіючих органів контролю; 6) конфіденційність даних, які використовуються у процесі взаємодії; 7) безперервний обмін інформацією під час; 8) відомчий процесуальний контроль і організація взаємодії з боку керівників взаємодіючих органів.

Цілі взаємодії у сфері оподаткування в Україні можна умовно поділити на два види. До першого виду належать ті цілі, що безпосередньо пов'язані зі здійсненням заходів щодо підвищення ефективності організації взаємодії, зокрема: а) активізація діяльності підрозділів ДПС України та інших контролюючих і правоохоронних органів щодо виявлення фактів податкових правопорушень, усунення причин та умов, що сприяють їх скоєнню, шляхом узгодження здійснюваних заходів; б) підвищення ефективності діяльності

підрозділів ДПС України щодо своєчасного застосування справедливих заходів впливу відносно осіб, винних у вчиненні порушень податкового законодавства; в) зменшення, шляхом узгодження заходів, кількості недоліків контрольної та правоохоронної діяльності відповідних органів.

До другого виду належать цілі, що передбачають створення режиму оптимізації діяльності відповідних виконавчих органів щодо досягнення цілей першого виду: а) запровадження комплексності та системності у здійсненні податкового контролю та виконання інших завдань, передбачених законодавством; б) усунення дублювання функцій і повноважень у виконавчих органів, у сфері оподаткування; в) врахування оперативної обстановки; г) раціональне використання сил та засобів, що є у суб'єктів взаємодії для досягнення необхідних кінцевих результатів. Перелічені пункти дозволять реалізувати координацією діяльності суб'єктів взаємодії шляхом нормативного, інформаційного, аналітичного забезпечення взаємодії, організації спільного прогнозування та планування, конкретизації діяльності кожного органу в межах запланованих заходів тощо.

Завдання органів при взаємодії, що згідно поклаєних на них завдань забезпечують податкову безпеку:

1) забезпечення контролю за додержанням податкового законодавства (правильність обчислення, повнота і своєчасність внесення у відповідні бюджети та державні цільові фонди податків, зборів та інших обов'язкових платежів);

2) виявлення, розкриття і розслідування у сфері оподаткування злочинів та інших правопорушень;

3) притягнення відповідальності осіб, які вчинили правопорушення у подаковій сфері при цьому забезпечуючи повне відшкодування матеріальної шкоди, яка була заподіяна своїми діями державі;

4) розшук осіб, які ухиляються від сплати податків та інших обов'язкових платежів, вчинили податкові злочини, сховалися від слідства й суду;

5) запобігання податковим правопорушенням (злочинам);

6) виявлення, попередження і припинення корупційних діянь та інших

правопорушень в податкових органах;

На думку І.І. Кучерова, перш за все важливо приділити увагу обміну інформацією, що являється податковою таємницею, та матеріалами за фактами порушення законодавства про податки і збори, а також проведенню спільних перевірок платників податків [94, с. 303].

Необхідність взаємодії між органами та структурними підрозділами обумовлюється, по – перше, тотожністю завдань, суб'єктів що ведуть боротьбу з податковими правопорушеннями; по – друге, відмінностями в їх функціональному та структурному стані. Необхідність взаємних дій виступає як об'єктивна умова забезпечення цілісності системи при внутрішній та міжсистемній взаємодії.

Слід зазначити, що взаємодія є необхідною умовою належного здійснення державного податкового контролю. Незважаючи на те, що кожен підрозділ ДПС, та ДФС України має власне завдання, функції і повноваження, форми та методи діяльності всі вони мають спільну мету: захист і охорона економічних інтересів держави та прав і законних інтересів платників податків. Тому така взаємодія надає змогу охопити контрольними заходами всі підконтрольні об'єкти, отримувати найбільш повну інформацію про підконтрольний об'єкт, усі сфери його діяльності, допоможе виявити існуючі недоліки та сформулювати відповідні пропозиції щодо їх усунення, що сприятиме подальшій ефективній діяльності цього об'єкта [95, с. 343-344]. Підвищується результативність, ефективність і дієвість податкового контролю при об'єднанні зусиль податкової міліції та інших підрозділів ДПС України.

Аналіз наукової літератури дозволяє виділити такі загальні ознаки, що включаються до поняття взаємодії, яка: а) є різновидом діяльності; б) передбачає наявність декількох (не менше двох) суб'єктів (учасників); в) характеризується змістом вирішуваних завдань. Водночас науковцями, відмічається неоднозначність оцінки інших ознак взаємодії, зокрема, таких як: а) нормативної (законодавчої) урегульованості; б) рівноправності чи нерівноправності суб'єктів взаємодії (їх організаційної підпорядкованості); в) погодженості заходів за

часом, місцем, метою та засобами; г) спільності заходів; г) спрямованості взаємодії; д) систематичності та стійкості зв'язків при взаємодії.

Взаємодія податкової міліції з іншими підрозділами ДПС України характеризується:

а) особливим суб'єктом взаємодії (органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства);

б) особливим об'єктом здійснення впливу взаємодіючих суб'єктів (правопорушеннями у сфері оподаткування);

в) особливостями мети, форм та методів взаємодії.

Отже, під взаємодією підрозділів органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативних підрозділів та слідчих підрозділів фінансових розслідувань органів ДФС слід розуміти, як урегульовану нормами публічного права систему дій підрозділів ДПС, спрямовану на здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, запобігання вчиненню правопорушень у сфері оподаткування, їх розкриття та розслідування шляхом поєднання методів і засобів державного управління в межах встановленої компетенції.

Взагалі варто виокремити наступні види взаємодії в органах (підрозділах) ДПС: внутрішня (внутрішньосистемна) взаємодія між підрозділами ДПС (наприклад, внутрішня взаємодія здійснюється з метою координації підрозділів і служб у боротьбі з фіктивним підприємництвом та спрямована на виявлення і припинення діяльності фіктивних підприємств і запобігання їх взаємовідносин із легальними суб'єктами підприємницької діяльності); зовнішня (міжсистемна) взаємодія підрозділів ДПС з іншими правоохоронними та контролюючими органами, іншими підприємствами (установами, організаціями) та платниками податків (їх об'єднаннями) тощо. Зовнішня взаємодія здійснюється як за допомогою обміну інформацією, так і проведення спільних заходів податкового контролю; зовнішню взаємодію пропонуємо розуміти у широкому сенсі, як ділове співробітництво кількох державних органів у забезпеченні економічної безпеки в межах конкретної території. Така взаємодія здійснюється шляхом

розробки та прийняття спільних документів, якими визначаються пріоритетні напрями, форми, методи, терміни спільних дій; проведення міжвідомчих нарад, семінарів; здійснення узгоджених заходів з підвищення ділової кваліфікації співробітників; обміну позитивним досвідом роботи; проведення спільних рейдів, перевірок і т.д.

Необхідною звернути увагу, що у зв'язку з реформами, що відбувалися в країні останніх п'ять років, для досягнення гармонізації українського законодавства до європейського, у податковій сфері за останній рік, було розроблено на затверджено наказами Міністерства фінансів України декілька порядки взаємодії органів, що є суб'єктами чи учасниками податкових відносин, тому наведено наступні положення для прикладу: Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2020 року N 217 «Порядок інформаційної взаємодії органів Державної податкової служби України та банків у процесі передачі інкасових доручень (розпоряджень) в електронній формі» (набере чинності в 31.01.2021 р.), Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.2018 № 849/828 «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної прикордонної служби України та Державної фіскальної служби України під час виявлення ознак порушень митних правил, а також виявлення майна, яке не має власника або власник якого невідомий», Наказ Міністерства фінансів України від 13.05.2020 № 386/208 «Про затвердження Порядку електронної інформаційної взаємодії Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства фінансів України та центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра внутрішніх справ України та Міністра фінансів України» остання редакція відбулась в 25.09.20 р.

Під зовнішньою взаємодією у вузькому сенсі варто розуміти координацію дій податкової міліції з митними органами, підрозділами органів внутрішніх справ, службою безпеки, прокуратурою з метою узгодження і вирішення певних питань тимчасового (разового) характеру у сфері оподаткування та спільної участі в конкретних епізодах, пов'язаних із запобіганням, розкриттям, припиненням, розслідуванням злочинів та інших правопорушень, віднесених

законом до компетенції податкової міліції. Чинники, якими об'єктивні передумови необхідності покращення взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами ДПС України на даному етапі боротьби з податковими правопорушеннями: наявністю спільних цілей і завдань щодо забезпечення законності та дисципліни у сфері оподаткування; об'єктивною необхідністю комплексного підходу до збору, аналізу та оцінки інформації про криміногенну обстановку в податковій сфері, оскільки жоден із зазначених підрозділів ДПС в силу низки причин не володіє нею в достатньому обсязі; реальною можливістю успішного використання в боротьбі зі злочинами в податковій сфері, в тому числі і з ухиленнями від оподаткування, оперативно-розшукових сил, засобів і методів підрозділів податкової міліції, а також єдиної законодавчої основи використання цих сил, засобів і методів. Аналізуючи наказ ДПС України та ДФС України від 23.03.2020 № 146/35 «Про затвердження Алгоритму взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативними підрозділами та слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС», що дасть змогу виявити на процесуальні особливості взаємодії згадуваних структурних підрозділів. Даний алгоритм має 4 розділи та два додатки, в яких надається шаблон заповнення запитів ДПС до ДФС, та довідка яку надасть ДФС у відповідь на запит ДПС стосовно місця знаходження платника податку, за умови відсутності його за місцем реєстрації. Ознайомившись та дослідивши текст можна виокремити особливості для взаємодії згадуваних органів.

Насамперед необхідно виділити три типи взаємодії в залежності від етапу проведення перевірки чи особливих випадків її здійснення: щодо взаємодії під час організації перевірок платників податків, щодо взаємодії у разі неможливості проведення перевірки у зв'язку з відсутністю платника податків за місцезнаходженням, щодо взаємодії під час передачі матеріалів до слідчих підрозділів фінансових розслідувань. Наступна особливість у взаємодії згадуваних органів виконавчої влади - строковість, тобто є відповідні строки повідомлення про перевірку, надання запитів та отримання відповіді на них.

Встановлення строків спрямоване на обмеження в часі для здійснення відповідних дій органами, що в результаті у пришвидшує процес перевірок. Для зручності взаємодії було прописано в даному нормативно- правовому акті послідовність дій органів, при направленні інформації про результати перевірки до компетентних органів, за підслідністю та підвідомчістю, наприклад пункт 4.6. який прописує, що у випадку якщо в матеріалах перевірки платника податків є дані, що вказують на наявність ознак складу злочинів, які згідно зі статтею 216 КПК не підслідні слідчим підрозділам фінансових розслідувань органів ДФС, такі матеріали надсилаються органом ДПС за належністю до відповідних правоохоронних органів, останнє інформаційна взаємодія. Останню можна виділити як особливість обмін кореспонденцією, пункт 1.2. Алгоритму наголошує на тому, що листування між органами ДПС та органами ДФС здійснюється з дотриманням вимог нормативно-правових актів з питань документування управлінської інформації та організації роботи з документами з використанням системи електронного документообігу, яка функціонує в територіальних органах ДПС та територіальних органах ДФС, і системи електронної взаємодії органів виконавчої влади, а всі документи при цьому підписують уповноваженими на те особами. Основою взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами ДПС України є забезпечення контролю за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети та державні цільові фонди податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також забезпечення економічної безпеки держави тобто проведення планових та позапланових перевірок.

Взаємодія дає на практиці позитивний результат, якщо будуть дотримані певні умови спільної роботи взаємодіючих суб'єктів. Взаємодія, насамперед, досягається чітким визначенням прав і обов'язків взаємодіючих сторін, розмежуванням відповідальності, термінів та форм, компетенції, виконання завдань. Важливе значення мають особисті контакти між керівниками взаємодіючих сторін.

РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

3.1. Зарубіжний досвід діяльності суб'єктів, що забезпечують податкову безпеку

Завданням державотворення виступає вибір та побудова ефективних взірців податкових інституцій. Державотворення ґрунтуватись на об'єктивній оцінці передумов та реалізації їх функціонування з підстосуванням до особливостей конкретної країни у сфері соціально-економічній, культурній та аналізуванню відповідних стратегічних і тактичних цілей для розвитку.

Кожна країна має власну функціонуючу систему податкових (фіскальних) органів, яким на законодавчому рівні було делеговано завдання мобілізації податків і платежів до бюджету, забезпечення реалізації податкового контролю, бороді з ухиленням від оподаткування, виконанням наглядової, контролюючої, сервісної та консультативної функцій.

Світова практика розглядає чотири моделі (типи) побудови інституційної структури органів управління оподаткування в країні.

Австралія, Угорщина, Данія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Корея, Норвегія, Чилі існує за модулю в якій єдине управління створене в складі Міністерства фінансів. Виходить, що управління процесами оподаткування здійснюється однією організацією (директоратом, структурою, управлінням, та інше), як правило воно існує (створюється) в складі Міністерства фінансів чи органу що виконує аналогічні функції.

Прикладом даної модулі слугує Кореї. Податковим органом Кореї є Національна податкова служба (НПС). Цілі аудиту вибираються шляхом випадкової вибірки. Як частина державного зобов'язання визначити та оподатковувати підпільну економіку, постійний акцент та пильний контроль приділяється уникненню та ухиленню від сплати податків, прихованим активам

приватних осіб чи підприємств, що мають чисті кошти, під позичковими іменами, підозрілим трансфертам багатства та тіньовій готівці операції [94].

2) множинні управління в складі Міністерства фінансів (Бельгія, Греція, Польща, Люксембург) - управління процесами оподаткування покладені на множинні організаційні одиниці, що розміщуються в структурі Міністерства фінансів і для функціонування яких необхідні відповідні інформаційні технології підтримки та людські ресурси. Для зразку досліджено контроль польського оподаткування розподілений між двома департаментами: фіскальними управліннями, які адмініструють та збирають податок, та фіскальними палатами, які розглядають скарги на податкові зобов'язання. Податкові органи повинні розглянути це питання протягом двох місяців після подання апеляції. Оскарження не зупиняє стягнення податку. Однак стягнення може бути призупинено, якщо це обґрунтовано, внаслідок інтересів платника податків, або якщо апеляція не розглядається протягом двох місяців.

Якщо вищезазначена процедура вичерпана, клопотання проти апеляційного рішення може бути подано до Адміністративного суду. Петиція може бути подана платником податків протягом 30 днів після остаточного рішення та прокурором протягом шести місяців, навіть якщо провадження у справі не було вичерпано [95].

Уніфікована напівавтономна структура (Франція, Швейцарія, Саудівська Аравія) - функції податкового управління включно з функціями підтримки та забезпечення інформаційних технологій та людськими ресурсами покладено на уніфіковану напівавтономну структуру.

Дану модель спостерігають у французькій податковій адміністрації, яка є загальною назвою для всіх державних установ, роль яких полягає у створенні основи для прямих та непрямих податків, дозволяючи згодом Державному бухгалтеру збирати їх.

Угода про вільну торгівлю залежить від Міністерства економіки та фінансів. До його складу входять Головне управління державних фінансів (DGFIP) та Головне управління митних та непрямих податків (DGDDI). Однак

Профспілки союзницьких кооперативів (URSSAF), відповідальні за збір внесків на соціальне страхування, не є частиною ЗВТ.

DGFIP здійснює управління оподаткуванням фізичних осіб та компаній, визначає податкові принципи та розробляє разом з міністром процедури контролю та сплати державних витрат. DGFIP також є компетентним органом для отримання запитів на рішення.

DGFIP має центральні служби, які розробляють та розробляють податкове законодавство та нормативні акти, та децентралізовані служби, які встановлюють основу податків з фізичних осіб та компаній. Після встановлення бази інша служба, яка називається службою стягнення, відповідає за збір різних податків.

Децентралізовані служби діють на місцевому та регіональному рівнях в рамках Регіональних дирекцій державних фінансів (DRFiP) та Департаментських управлінь державних фінансів (DDFiP) [96].

Наступна модель полягає в тому, що створюється уніфікована напівавтономна структура з суспільним наглядом. Прикладом даного типу побудови інституційної структури органів управління оподаткування в країні є Великобританія, США, Канада, Аргентина, Мексика, Болгарія. З даним прикладом, функцію податкового адміністрування здійснює уніфікований напівавтономне управління, що контролюється та надглядається представниками суспільства. Багато країн світу створює податкові інституції у вигляді уніфікованої напівавтономної структури, якій делеговано функції управління процесами оподаткування та митного. В політико-правовому базисі держави виникає різниця у моделі організації.

Історичний розвиток інститутів оподаткування показує специфіку формування системи забезпечення та надання суспільних благ і послуг. Завдяки наведеним особливостям кожна країна формує та створює власну структуру податкових органів, що характеризуються їх «самобутньою» специфікою і характером наданих повноважень.

Податки в США адмініструються сотнями податкових органів. На федеральному рівні діють три податкові адміністрації. Більшість внутрішніх федеральних податків адмініструється Службою внутрішніх доходів, яка є частиною Департаменту казначейства. Податки на алкоголь, тютюн та вогнепальну зброю адмініструє Бюро з питань торгівлі алкоголем і тютюном (ТТБ). Податки на імпорт (митні збори) адмініструються Митним та прикордонним управлінням США (СВР). ТТБ також входить до Департаменту казначейства, а СВР належить до Департаменту національної безпеки.

Організація державних та місцевих податкових адміністрацій варіюється в широких межах. Кожна держава підтримує податкову адміністрацію. Деякі штати повністю або частково адмініструють деякі місцеві податки. Більшість населених пунктів також підтримують податкову адміністрацію або діляться такою із сусідніми населеними пунктами.

Служба внутрішніх доходів виконує усі федеральні податкові закони США щодо внутрішньої діяльності, за винятком тих податків, які адмініструються ТТБ. Функції IRS включають: опрацювання федеральних податкових декларацій (крім декларацій з ТТБ), включаючи декларації про соціальне страхування та інші федеральні податки на заробітну плату; надання допомоги платникам податків у заповненні податкових декларацій; стягнення всіх податків, що належать до таких повернень; застосування податкового законодавства шляхом перевірки декларацій та оцінки штрафних санкцій; забезпечення механізму оскарження федеральних податкових спорів та інше.

Податкова служба підтримує кілька центрів обслуговування, в яких обробляються податкові декларації. Зазвичай платники податків подають більшість видів податкових декларацій поштою до цих Сервісних центрів або подають їх в електронному вигляді. Податкова служба також має Національний офіс у Вашингтоні, округ Колумбія, та численні місцеві відділення, що надають послуги платникам податків та проводять податкові перевірки.

Бюро з питань оподаткування алкоголем і тютюном (ТТВ), підрозділ Департаменту казначейства, забезпечує виконання федеральних законів про акцизи, що стосуються алкоголю, тютюну та вогнепальної зброї. ТТВ має шість підрозділів, кожен з яких має окремі функції: центр доходів: обробляє податкові декларації та видає дозволи та пов'язану діяльність; управління ризиками: внутрішньо розробляє керівні принципи та контролює програми; податковий аудит: перевіряє подання та сплату податків; торговельно-розслідування: розслідування зброї щодо не тютюнових виробів; відділ боротьби з тютюном: заходи щодо застосування тютюну; відділ реклами, маркування та формулювання: реалізує різні маркування та моніторинг інгредієнтів

Американська служба митниці та захисту кордонів, агентство Міністерства національної безпеки США, збирає митні збори та регулює міжнародну торгівлю. У ньому працює понад 58 000 працівників, що охоплюють понад 300 офіційних портів в'їзду до США. Американська служба митниці та захисту кордонів, має повноваження вилучати та утилізувати вантаж у разі певних порушень митних правил.

Кожен штат Сполучених Штатів має власну податкову адміністрацію з урахуванням норм законодавства цього штату. Наприклад, Каліфорнійська податкова рада. У більшості штатів їх називають Міністерством доходів або Департаментом оподаткування. Повноваження державних податкових органів дуже різняться. Більшість із них застосовують усі податки на державному рівні, але не більшість місцевих податків. Однак багато штатів мають єдине адміністрування податку з продажів на державному рівні, в тому числі щодо місцевих податків з продажу.

Більшість населених пунктів в США адмініструють більшість власних податків. У багатьох випадках існує декілька місцевих податкових юрисдикцій стосовно певного платника податків або майна. Що стосується податків на майно, податкова юрисдикція, як правило, представлена податковим комісіонером / збирачем податків, офіси якого розташовані в установах податкової юрисдикції [97].

У зв'язку з сучасною ситуацією в світі спричиненою COVID-19 (пандемією) доцільно проаналізувати тенденції змін, які було впроваджено по світу стосовно контролюючих податкових органів, для закріплення їхнього статусу та законності їх діяльності в згадуваний період.

Одним із способів збереження довіри до податкових органів є інформування учасників податкових відносин про можливі ризики та способи шахрайства.

Доцільно розглянути політику Організації економічного співробітництва і розвитку (надалі – ОЕСР), яка під час пандемії визначає наступні завдання податкової адміністрації - збирати всі податкові надходження справедливим та ефективним способом з обмеженими витратами для платників податків та самої податкової адміністрації. Отже, податковій адміністрації необхідно забезпечити дотримання платниками податків правил та належні ресурси (добре навчений персонал, ІТ, бюджет).

Податкові адміністрації мають кілька інструментів для оцінки їх діяльності, наприклад, Фіскальні схеми ЄС та Інструмент діагностичної оцінки податкової адміністрації (TADAT). Результати цих оцінок показують, де податковій адміністрації доводиться вживати заходів та покращувати свою діяльність.

Комісія європейська підтримує обмін інформацією та обмін знаннями та досвідом. Він навіть надає цільову практичну технічну допомогу. Програма Fiscalis спеціально розроблена для сприяння та фінансування цієї діяльності для податкових адміністрацій.

Ще важливішим є аспектом є можливість кожного платити свою частку податків. Деякі платники податків вносять добровільні внески, інші потребують допомоги у дотриманні податкових правил, а для деяких платників податків потрібні суворі заходи примусового виконання, щоб змусити їх платити. Для кожного виду платників податків адміністрація повинна мати цілеспрямований підхід, так звану стратегію дотримання податків, яка варіюється від надання послуг та допомоги до заходів правозастосування.

Згідно інформації Організація економічного співробітництва і розвитку Податкові адміністрації (органи) по всьому світу вживають низку надзвичайних заходів для підтримки платників податків та економіки в цілому, в тому числі шляхом надання широкої державної підтримки, а також вжиття низки заходів для забезпечення безперервності критичних операцій та безпеки персоналу та клієнтів. Швидкість, з якою вживаються ці заходи, та коригування деяких процесів податкового адміністрування та способів роботи можуть призвести до значного збільшення ризиків пропусків або відхилень від вимог щодо розкриття інформації та конфіденційності, а також ризиків шахрайства. Протягом поточного періоду ризики втрати чи відхилення від вимог щодо розголошення інформації та конфіденційності, а також ризики шахрайства помітно зросли. Це пов'язано з великим збільшенням віддаленої роботи, швидким та потенційно заплутаним характером змін у процесах, підвищеними ризиками безпеки та більшими можливостями для помилок, неправомірних дій та шахрайства.

Ризики конфіденційності та розголошення стосуються ймовірності втрати податковими органами контролю над податковою інформацією, інформацією, що ідентифікує особу або іншою конфіденційною інформацією. Втрата контролю над такою інформацією, включаючи потенційне публічне розголошення, може мати негативні наслідки для довіри громадськості до всієї податкової системи, що може мати наслідки для загального дотримання податкових вимог, і потенційно може завдати серйозної шкоди репутації податковій адміністрації (Податковим контролюючим органам). Перелік ризиків, з якими стикаються контролюючі органи та юридичні особи платники податку: ризики, пов'язані із закриттям офісу та віддаленою роботою - ризики конфіденційності та розкриття інформації, пов'язані із закриттям відділень податкової адміністрації та значним збільшенням режимів віддаленої роботи; ІТ-ризики - ризики конфіденційності та розкриття інформації, що виникають внаслідок роботи в мережах, які можуть бути менш безпечними, ніж ті, що використовуються в офісах; і ризики, пов'язані з

людськими ресурсами - ризики конфіденційності та розкриття інформації, пов'язані з функцією людських ресурсів адміністрації в середовищі COVID-19.

У багатьох податкових адміністраціях або функціях податкового адміністрування може бути неможливо перевести комунікації з паперових на цифрові без значних змін, включаючи необхідність у безпечних системах цифрової перевірки. Отже, все ще може існувати значна кількість повідомлень, отриманих поштою, частина яких може мати загальний характер, а частина може бути пов'язана з платіжками та відшкодуваннями та з урахуванням часу. (Прикладами можуть бути випадки, коли приймаються лише паперові документи, де потрібно подати оригінали документів, що посвідчують особу, або інші документи, що підтверджують доказ, або де потрібні власноручні підписи.)

У деяких податкових адміністраціях паперову пошту можуть отримувати в офісах, які працюють із зменшеною чисельністю персоналу. Тому можуть бути значні затримки як з відкриттям, так і з обробкою документів. У випадках закриття офісу пошта може здаватися в приміщення тимчасового зберігання або зберігатися в поштових відділеннях.

Можливі пом'якшувальні дії податковими органами, які можуть включати: консультування платників податків щодо електронного спілкування для загального або звичайного спілкування та не включати конфіденційну інформацію до такої кореспонденції; розрізнення загальних комунікацій та податкових комунікацій через керівництво та прохання платників податків направляти останніх, де це можливо, до центрів, де їх можна відкрити; консультування платників податків та радників щодо повторного надсилання важливих документів із відповідними маркуваннями на конверті, які потім можна простіше сортувати чи перенаправляти, дотримуючись обережності не включати маркування, що ідентифікує вміст для широкої громадськості або працівників поштової служби; приймання електронних повідомлень, таких як електронна пошта (сканована копія) або факс, замість паперових документів або оригінальних документів. Це може зажадати певного послаблення чинних правил щодо форми спілкування та вимог до документації (наприклад,

прийняття електронних підписів). У цьому випадку також може бути розглянуто збільшення кількості необхідних перевірок або процесу перевірки.; співпраця з колегами з податкових злочинів з метою виявлення маркерів шахрайства з особистими даними, що виникає внаслідок шахрайства з поштою, наприклад, більшої за очікувану кількість змін даних (адрес, банківських рахунків), здійснених у певній області. Соціальний злом - це найбільший ризик кібербезпеки, оскільки він піддає податковій адміністрації ризику для скомпрометованих облікових даних та шкідливого програмного забезпечення, а платників податків - за викрадені особисті дані та крадіжки відшкодування. Спроби фішингу можуть бути особливо поширеними в країнах, де виплати підтримки здійснюються через податкову адміністрацію або за її участю. Пом'якшувальні дії можуть включати: публічні повідомлення про те, як одержувачі електронних листів, які, як стверджується, надходять від адміністрації, можуть визначити, чи є електронні листи справжніми, та вказати інформацію, яку адміністрація ніколи не вимагатиме в електронному листі; продовжуючи чітко та послідовно спілкуватися з працівниками та платниками податків з однієї адреси електронної пошти; якщо адміністрація використовує зовнішніх постачальників для проведення опитувань (наприклад, опитування співробітників або платників податків), заздалегідь може бути надіслано офіційне повідомлення, щоб попередити зацікавлених про те, що з ними зв'яжеться зовнішній постачальник. У повідомленні повинно бути вказано ім'я зовнішнього постачальника та дата розповсюдження опитування; просити персонал та платників податків повідомити про підозрілі електронні листи, переадресувавши їх на відповідний адміністративний рахунок електронної пошти; співпраця з провайдерами інтернет-послуг щодо виявлення небажаної та спам-пошти

Ризик шахрайства під час пандемії, з великою ймовірністю, суттєво зріс, враховуючи те, що, серед іншого, ситуація швидко розвивається; існує великий потенціал для дезінформації або плутанини; існують підвищені ризики конфіденційності та розголошення інформації (як зазначено в главі 2); шляхи

шахрайства, можливо, значно зросли в результаті державних платежів; може бути зменшений контроль на місці; а діяльність щодо дотримання та примусового виконання, ймовірно, була зменшена. Ризики шахрайства з особистими даними - ризики, коли особи незаконно отримують і використовують дані фізичних осіб, підприємств чи державних органів у шахрайських діях. Ризики податкового шахрайства - ризики фізичних або юридичних осіб, які навмисно підробляють інформацію для зменшення податкових платежів або отримання відшкодування податків або подібних платежів. Ризики внутрішнього шахрайства - ризики шахрайських дій осіб, які є внутрішніми для адміністрації, такими як персонал, підрядники та інші довірені сторони.

Багато урядів запровадили програми підтримки підприємств та приватних осіб, які постраждали від COVID-19, а в деяких випадках податковій адміністрації було доручено керувати державними виплатами. Спосіб обробки таких платежів може стимулювати поганих суб'єктів здійснювати крадіжки особистої чи ділової особистості з метою перенаправлення готівкових платежів на їхні адреси чи рахунки. Це питання може стосуватися живих людей та активних підприємств, а також померлих або неактивних підприємств.

Іншою формою викрадення особистих даних є уособлення державних органів, в даному випадку податкової адміністрації, для здійснення шахрайства. Існує декілька каналів, за допомогою яких можуть відбуватися такі шахрайські дії, наприклад: шахрайство з телефонними дзвінками, коли абоненти заявляють, що є співробітниками адміністрації, і вимагають особистих даних або прямих переказів платежів; шахрайство електронною поштою, призначене для того, щоб платники податків вважали, що це офіційні повідомлення адміністрації та містять посилання на шкідливі веб-сайти; особисті шахрайства, коли люди, які прикидаються адміністративними працівниками, стукають у двері, щоб збирати непогашені платежі або запитувати особисту інформацію.

Програми державної допомоги COVID-19, які часто робляться з великою швидкістю, можуть стимулювати приватних осіб та підприємства до податкових

шахрайств, щоб максимізувати суми платежів або кредитів. Зокрема, великий обсяг запитів про надання допомоги або відшкодування, у поєднанні з недоліками у нагляді та контролі, які можуть виникнути внаслідок збільшення віддаленої роботи, може значно зменшити надійність перевірок. Потенційні схеми можуть також передбачати створення нових компаній для доступу до прямих виплат допомоги або отримання відшкодування податків. Якщо виплати допомоги надаються кількості працівників або заробітній платі працівників, це може також включати запис фіктивного персоналу.

Пов'язаною проблемою може бути те, що адміністрації забезпечували фізичним та юридичним особам більшу легкість у виконанні податкових зобов'язань, наприклад, звільнення платників податків від надання доказів на основі оригіналів документів або надання поданих сканованих копій. Таке спрощення може також збільшити ризики податкового шахрайства. Крім того, спроможність банків та інших фінансових установ слугувати ще одним рівнем виявлення шахрайства зменшується через зменшення рівня персональних послуг та взаємодії. Збільшення використання електронних депозитів може зменшити можливість виявлення підозрілих або шахрайських дій.

Можливі пом'якшувальні дії можуть включати: забезпечення належного відстеження всіх електронних платежів, з особливою увагою до нових банківських рахунків; створення нових прапорів для оцінки ризиків, де можна проводити посилені перевірки; спілкування з банками щодо важливості перевірочних перевірок та застосування правил протидії відмиванню грошей, а також повідомлення про підозрілі операції; повідомлення про покарання, включаючи кримінальні покарання, які можуть застосовуватися за неправдиві заяви.

Економічна криза, спричинена COVID-19, та вплив на фінанси підприємств можуть збільшити ризик податкових шахрайств, пов'язаних із сплатою готівки. Підприємства, які все ще активно працюють під час кризи, можуть, наприклад, продавати товари або надавати послуги за рахунок готівкових платежів, не видаючи квитанцій, тим самим уникаючи податкових

платежів (податки на додану вартість / загальні податки з продажу та податки на прибуток). Можливі виходи податкових органів, які можуть мати пом'якшувальний ефект; повідомлення підприємств про необхідність ведення обліку для можливого аудиту та дотримання вимог після кризи, а також про можливість податкової адміністрації оцінювати ризик; нагадування бізнесу та роботодавцям про покарання за неправдиві заяви; пропагування можливостей для викриття повідомлень; проведення віддалених перевірок або, де це можливо, фізичних перевірок, коли є вагомі підстави підозрювати шахрайство.

Ситуація з COVID-19 складна для багатьох людей, у тому числі для тих, хто працює в податкових адміністраціях або надає послуги за контрактом. Правила соціального дистанціювання та віддалена робота можуть мати негативні наслідки для морального духу та посилити психологічний стрес, з яким стикаються співробітники, підрядники чи інші довірені партнери. Крім того, деякі із цих зацікавлених сторін (включаючи родичів персоналу) також можуть зазнати фінансового тиску в результаті кризи. Персонал податкових адміністрацій, відіграє важливу роль в забезпеченні податкової безпеки країни, результат їх роботи проявляється через рівень довіри населення, який є одним із елементів показників податкової культури. Дії, які вчиняються для стабілізації ситуації в даному випадку: створення та регулярна реклама спеціальних програм підтримки персоналу та заохочення керівників часто реєструватися у своїх командах, такі програми також можуть допомогти персоналу, який перебуває під фінансовим тиском; проведення внутрішньої оцінки ризику шахрайства або використання інструментів самооцінки внутрішнього ризику шахрайства, наприклад, вимагання від персоналу розкриття певних інвестицій; збільшення кількості перевірок, необхідних для певних порогових значень для виплати грошей платникам податків, наприклад, "принцип чотирьох очей" (де певна діяльність повинна бути схвалена принаймні двома людьми) може застосовуватися на значні суми. Порада керівникам бути пильними та забезпечити проведення перевірок внутрішнього контролю / аудиту та забезпечення систематичного обміну результатами віддаленої діяльності [98].

Митний податок є одним з видів податку, доцільно проаналізувати особливості митного союзу. Митний союз (Митний кодекс Союзу (Регламент (ЄС) № 952/2013) набув чинності 1 травня 2016 року) є основою Європейського Союзу та важливим елементом у функціонуванні єдиного ринку. Єдиний ринок може нормально функціонувати лише тоді, коли на його зовнішніх кордонах існує загальне застосування загальних правил. Для цього національні митні адміністрації ЄС діють так, ніби вони єдині.

Митні органи впроваджують політику ЄС майже у всіх сферах, пов'язаних з міжнародною торгівлею. Донедавна роль митниці полягала головним чином у зборі митних зборів та непрямих податків при імпорті. Численні події, включаючи розширення та розвиток електронної комерції та загрозу терактів та інтернаціоналізацію організованої злочинності, змінили середовище, в якому функціонує митниця.

Для ефективного виконання цих ролей митниці підтримують постійний діалог із зацікавленими сторонами. У цьому контексті розширено консультації з бізнесом. Торгові асоціації регулярно запрошуються на семінари та робочі групи, щоб внести свій внесок у розробку нових політичних та законодавчих ініціатив. Наприклад, створена Торгова контактна група, в якій представлені всі основні гравці міжнародного ланцюга поставок.

Митні органи несуть головну відповідальність за нагляд за міжнародною торгівлею Співтовариства, тим самим сприяючи чесній і відкритій торгівлі, впровадженню зовнішніх аспектів внутрішнього ринку, спільної торгової політики та інших спільних політик Співтовариства, що мають значення щодо торгівлі та загальної безпеки ланцюга поставок. Митні органи вживають заходів, спрямованих, зокрема, на наступне: Захист фінансових інтересів Співтовариства та його держав-членів; Захист Співтовариства від нечесної та нелегальної торгівлі, одночасно підтримуючи законну ділову діяльність; Забезпечення безпеки та безпеки Співтовариства та його мешканців, а також охорони навколишнього середовища, де це доречно, у тісній співпраці з іншими органами

влади; підтримання належного балансу між митним контролем та сприянням законній торгівлі.

У першій дворічній доповіді Комісія змогла звітувати про прогрес у багатьох сферах, пов'язаних із кращим управлінням Митним союзом. У той же час, у звіті були визначені наступні питання щодо пріоритетних подальших дій: управління виходом Великобританії з Митного союзу; посилення контролю та боротьба з шахрайством; ширше використання моніторингу митного законодавства ЄС; підвищення ефективності митних адміністрацій; використання інновацій; оптимізація електронних митних систем та їх використання; вирішення проблем електронної комерції; користуючись Митним союзом для покращення безпеки ЄС; продовжуючи працювати над міжнародними відносинами [99].

Отже, проаналізувавши особливості систем органів зарубіжних країн, що забезпечують податкову безпеку, можна виокремити спільну властивість даних органів їх підпорядкованість єдиному фінансовому органу, зокрема міністарству фінансів.

3.2. Організаційно-правові заходи удосконалення правового статусу суб'єктів податкової безпеки України

Важливою умовою інтегрування України на міжнародний (світовий) ринок - ефективно вдосконалення податкової системи. По цій причині подальший механізм реформування сучасного податкового законодавства держави залежить від розвитку економічної системи. Сьогодні показує, що в українському суспільстві інститут оподаткування зазнає негативного впливу декількох чинників, таких як: незадоволеність суб'єктів (підприємців); податковий тиск на всіх платників; висока тінізація економіка та масштабна корупція; карантинні нововедення, (щодо додаткової підтримки платників податків на період

здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)).

Україна займає слабкі позиції в рейтингах з ефективності системи оподаткування, які проводяться міжнародними організаціями. Податкове навантаження та розмір податкових ставок є головними чинниками, які вагомо можуть вплинути на податкову систему держави. Через них перевантажується система незначними податками – витратами на облік та контроль, які є вищими від надходжень їх сплати. Як правило низький рівень добробуту населення має високі ставки податків, можна стверджувати, що оподаткування в нашій країні має соціальну несправедливість. Додатковим навантаженням для населення є сплата податків, це зумовлюється досить слабкою податковою культурою.

У США Міністерство фінансів надало підприємцям можливість відтермінувати сплату податків на 3 місяці. Фізичні особи можуть відкласти податкові зобов'язання на суму до 1 млн доларів, а корпорації — на 10 млн доларів. Франція теж відтермінує податкові платежі, а також плату за оренду та комунальні послуги. Великобританія планує знизити податки та стимулювати доступне кредитування малого бізнесу. Німеччина надає державні кредитні гарантії для бізнесу. До речі, на кредитування виділено 550 млрд євро. Латвія має намір вчинити ще радикальніше та надати бізнесу, що постраждав, податкові канікули терміном на 1 рік. Влада у Данії пообіцяла покрити 75% фондів заробітної плати приватним компаніям, які стали жертвами пандемії, за умови, що вони не будуть скорочувати робочі місця. Литва пообіцяла компаніям зберегти робочі місця та розподілити сплату податків за договірним графіком [100].

До Податкового кодексу України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» було додано зміни Законом України від 13 травня 2020 року № 591-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)».

Відповідно до змін, надано продовження термінів, визначених законами України № 533 та № 540, щодо: строків звільнення платників податків від застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та законодавства зі збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; строків справляння акцизного податку за 1 літр 100-відсоткового спирту із спирту етилового, який використовується для виробництва дезінфекційних засобів; строків не нарахування пені за порушення податкового законодавства та законодавства зі збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [101]; строків мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок, а також перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску (з 18 березня 2020 року); терміну зупинення перебігу строку давності, передбачених статтею 102 Кодексу (з 18 березня 2020 року); термінів зупинення перебігу строків, встановлених статтею 56 Кодексу та інше. Всі терміни та мораторії діють до останнього календарного дня місяця, в якому буду завершено дію карантину.

Законом № 591 було продовжено період звільнення від сплати ЄСВ з 1 по 31 травня 2020 року ФОП, осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, членів фермерських господарств.

Оприлюднення оновленого плану-графіка у зв'язку з перенесенням планових документальних перевірок, які повинні були відбутися у період дії мораторію та не були розпочаті, здійснюється протягом 10 календарних днів з дня завершення дії карантину.

Тимчасово суми податку на доходи фізичних осіб, що утримуються з доходів у вигляді доплат до заробітної плати, нарахованих за періоди з 1 по 31 травня та з 1 по 30 червня 2020 року, медичним та іншим працівникам закладів охорони здоров'я державної та/або комунальної власності, що безпосередньо зайняті у ліквідації епідемії та здійсненні заходів із запобігання поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS CoV-2, та лікуванні пацієнтів з випадками гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, за переліком, що

визначається Міністерством охорони здоров'я України, компенсуються таким працівникам у повній сумі за рахунок коштів Державного бюджету України. Передбачено, що порядок виплати такої грошової компенсації затверджується Кабінетом Міністрів України;

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на доходи фізичних осіб не включаються доходи у вигляді допомоги по частковому безробіттю починаючи з 02 квітня 2020 року і на період карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, які виплачуються (надаються) роботодавцем відповідно до статті 471 Закону України «Про зайнятість населення» [102].

На мою думку, заходи, втілені Верховною Радою, наразі здатні трохи пом'якшити наслідки економічної кризи. Проте у разі загострення ситуації та продовження карантину українській владі потрібно буде йти на більш радикальні кроки, наслідуючи антикризові програми розвинених країн Заходу. В частині продовження строків податкової відпустки або розробку спеціального податкового плану сплати, запровадження кредитних відпусток та нові управління кредитів для бізнесу.

Розглядаючи українські реалії, впровадження даних заходів може зменшити вплив COVID-19 на економіку та бізнес, але стати певним випробуванням для державної адміністрації. Інших варіантів порятунку бізнесу поки не існує.

Аналізуючи міжнародний досвід, існує тенденція пом'якшення оподаткування в регіонах де проводяться більш жорсткі карантинні заходи, на даний час в Україні навіть у червоних зонах відкриті розважальні центри, кафе, кіно та інше, доцільно в даному випадку було б, запровадити план часткової сплати податків підприємствам під час карантину та наприклад повне звільнення від сплати податків в зимовий час фермерськими господарствам.

Реформування Державної податкової служби України вимагає від законодавця пошуку не тільки шляхів покращення організації діяльності цього

відомства, а й способів покращення законодавчого забезпечення трудових прав працівників цього центрального органу виконавчої влади [103, с.452]. Отже, проведеним аналізом зарубіжного досвіду було встановлено, що сьогодні у правових системах зарубіжних держав домінують дві ключові моделі правового регулювання забезпечення трудових прав працівників податкових органів. Перша ґрунтується на повному ототожненні правового статусу всіх категорій працівників і закріпленні гарантій їхніх трудових прав у системі основних законодавчих актів. За таких умов диференціація трудо-правового регулювання праці співробітників податкових органів практично відсутня, якщо не враховувати окремі пільги, якими вони наділяються. Щодо другої моделі, то вона передбачає існування двох груп нормативних джерел правового регулювання забезпечення трудових прав працівників податкових органів. Наприклад, у загально-трудовому законодавстві закріплюються основні гарантії трудової діяльності для всіх категорій працівників, а в спеціальному – особливі моменти роботи саме податківців.

Для України найбільш прийнятною є друга, диференційована модель, адже вона найбільше схожа на національну. Проте подібний вектор вимагає суттєвого покращення спеціальних юридичних норм за прикладом зарубіжних країн. Зокрема, їх доречно виділити в окремий законодавчий акт, який чітко встановить особливості трудової діяльності працівників податкової служби, закріпить гарантії їхніх трудових інтересів, основні види трудових прав, що передбачає їхній юридичний статус, а також визначить специфіку регулювання трудових відносин на всіх етапах роботи цієї категорії працівників [104, с.14].

Серед позитивних аспектів функціонування Держмитслужби та ДПС за моделлю єдиної юрособи в Мінфіні назвали: посилення інституційної спроможності Держмитслужби та ДПС; відновлення управлінської вертикалі, яка була втрачена під час функціонування ДФС; оптимізація адміністративних, кадрових та інших ресурсів для посилення безпеки функції держави; оновлення кадрового потенціалу шляхом впровадження програми оцінки персоналу за кваліфікацією і благонадійністю; створення єдиного підходу до системи відбору

кадрів, системи стратегічного управління, інформаційної політики, формування ефективної комунікації в сфері боротьби з корупцією.

"Таким чином, створення єдиної юридичної особи для кожної з цих служб дозволить впровадити ефективні організаційні структури цих служб, побудовані за функціональним принципом, а також впроваджувати нові електронні сервіси, що в свою чергу призведе до зниження тимчасових і грошових витрат для добропорядного бізнесу", – відзначили в Мінфіні.

Кабінет Міністрів прийняв низку рішень для забезпечення функціонування Державної податкової служби та Державної митної служби у форматі двох єдиних юридичних осіб, повідомляє Міністерство фінансів.

Як зазначається, концепція єдиної юрособи для ДПС та Держмитслужби є позитивною загальноприйнятою європейською практикою, яка реалізується в Україні відповідно раніше прийнятих законів, а також на виконання домовленостей з МВФ.

Передбачається: ліквідувати територіальні органи ДПС як окремі юридичні особи публічного права та утворити відокремлені підрозділи ДПС (без статусу юридичних осіб); реорганізувати територіальні органи, як окремі юридичні особи публічного права – у відокремлені підрозділи Держмитслужби (митниці).

Мінфін вбачає такі позитивні аспекти функціонування Держмитслужби та ДПС за моделлю єдиної юридичної особи: посилення інституційної спроможності Держмитслужби та ДПС; відновлення управлінської вертикалі, яка була втрачена під час функціонування ДФС; оптимізація адміністративних, кадрових й інших ресурсів для посилення безпекової функції держави, а саме вдосконалення системи аналізу ризиків, розробка нових ІТ-рішень; оновлення кадрового потенціалу через впровадження програми оцінки персоналу з кваліфікації та благонадійності; - створення єдиного підходу до системи добору кадрів, системи стратегічного управління, інформаційної політики, формування ефективної комунікації у сфері боротьби з корупцією.

Забезпечення функціонування Державної податкової служби України та Державної митної служби України у форматі двох єдиних юридичних осіб, передбачено абзацом третім підпункту «ж» пункту 1 статті 1 Указу Президента України від 08 листопада 2019 року № 837 «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави» та Меморандумом про економічну та фінансову політику з Міжнародним валютним фондом (строк виконання структурного маяка – 1 січня 2021 року) [105].

До основних проблем, з якими стикається податкова політика держави на даному етапі відносять високий рівень порушень та злочинності, через недосконалість законодавчої бази, а також тонізація економіки. Високий рівень порушень при адмініструванні податків та податковій злочинності є важливою проблемою реалізації податкової політики.

Не досконалість законодавства; втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень; неефективне управління коштами, внаслідок чого їх було повернуто до бюджету; недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності; неналежний контроль органів державної податкової служби; неефективне управління майном шляхом його утримання без використання є головними причинами порушень та недоліків при адмініструванні дохідної частини державного бюджету [106].

Детінізація економіки є головною цілю податкової політики будь-якої держави, для цього уряд країни планує вжити наступні заходи: створити службу фінансових розслідувань – новий державний орган, що має замінити корумповану ДПС, популяризованої через надмірний адміністративний тиск. Діяльність даного органу повинна припинити терор у підприємницькому середовищі та надати можливість прозорим підприємцям здійснювати свою діяльність в легальній сфері, стабільно, не боячись перевірок контролюючих органів. Круковський І.М. також додає: «що необхідна імплементація міжнародного визнаного механізму боротьби з офшорами (BEPS); балансування системи української митниці та надання можливості суб'єктам господарювання

працювати в правовому полі України; провести інституційної реформи Державної податкової служби».

Враховуючи усе вищесказане, вважаємо, що основними стратегічними напрямами реформування податкової політики на сьогоднішній день мають стати:

- податкове регулювання (забезпечити дієвість існуючих засобів податкового стимулювання економіки, зміна існуючого механізму оподаткування, впровадження диференційованої системи оподаткування податком на прибуток та податком на доходи фізичних осіб, збільшення акцизного оподаткування для сприяння подальшій бюджетній децентралізації, підтримка податкових заходів монетарними інструментами);

- податкове адміністрування (спрощення податкових декларацій та звітності, діджиталізація спілкування платників податків з податковими органами, модернізація роботи митниць);

- податковий контроль (вдосконалення ризик-орієнтованої системи податково-митного контролю, посилення боротьби з податковими та митними правопорушеннями та контрабандою, інтеграція митних та податкових баз даних в єдину базу);

- податкове планування (розвиток середньострокового прогнозування і планування для дотримання принципів стабільності бюджетно-податкового законодавства);

- податковий менеджмент (усунення дублювання функцій податкових органів, посилення відповідальності працівників Державної податкової інспекції та Державної митної служби, підвищення рівня матеріального стимулювання працівників та підвищення прозорості роботи органів у сфері податково-митного регулювання);

- бюджетне регулювання (вдосконалення принципів формування бюджету, формування обмежень до необґрунтованого розширення видатків Державного бюджету, забезпечення пропорційного розподілу зобов'язань між державним та місцевими бюджетами та забезпечення їх ефективного виконання за рахунок

підкріплення їх виконання фінансовим ресурсами, подальше вдосконалення бюджетної децентралізації, що активізує органи місцевого самоврядування до розширення джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів, створення системи управління державним боргом); - бюджетне планування (підвищення ролі середньострокового бюджетного прогнозування і планування, адекватне прогнозування доходів бюджету у відповідності до економічної ситуації, законодавча прив'язка середньострокового планування до бюджету);

- бюджетний менеджмент (оптимізація органів казначейства та вдосконалення казначейської системи обслуговування бюджетів, забезпечення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів, забезпечення дієвості бюджетного моніторингу – встановлення взаємозв'язку у програмах між витраченими бюджетними коштами і плановими (очікуваними) результатами, що дасть змогу приймати обґрунтовані бюджетні рішення в умовах обмеженості фінансових ресурсів, виявлення «слабких місць» при реалізації бюджетних програм, виявлення бюджетних правопорушень та розробка рекомендацій щодо їх попередження тощо [107].

Організаційно-правовими засадами вдосконалення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин насамперед є визначення кола суб'єктів, що мають відношення до даної сфери податкових правовідношень, при цьому слід зазначити єдину систему органів, що забезпечують податкову безпеку, також слід розмежувати повноваження даних органів, щоб вони не дублювалися. Доцільно було б проводити наукові дослідження у сфері податкової політики. Податкова та бюджетна політика, відповідно до умов соціально-економічного розвитку нашої держави, може призвести до позитивних результатів, які дозволять в подальшому досягнути конкуренто-спроможності національної економіки та стійкого економічного зростання.

ВИСНОВОК

На підставі проведеного комплексного дослідження адміністративно-правового статусу суб'єктів податкової безпеки України зроблені такі висновки.

1. Відсутність єдиної концепції визначення податкової безпеки на законодавчому рівні, де було б визначено пріоритети, цілі та завдання, шляхи забезпечення податкової безпеки держави, не дає можливості в повній мірі реалізовувати ефективний соціальний та економічний розвиток держави. Побудова ефективної концепції податкової безпеки допоможе зв'язати інтереси держави та суб'єктів господарювання. При правовому закріпленні визначення поняття «податкова безпека» було б доцільно виокремити: критерії для відмежування податкової безпеки від інших видів безпеки; поставити конкретні завдання та вирішити питання забезпечення ефективної взаємодії суб'єктів в податковій сфері; закріпити додатковий оціночний показник, такий як значимість сплати власного внеску платниками податків, що призводить до стійкості податкової системи.

2. Для спрощення розуміння системи суб'єктів податкових правовідносин слід закріпити в Податковому кодексі України деталізований перелік органів, осіб та інших, хто відноситиметься до неї.

Дана система суб'єктів податкових відносин могла б включати в собі наступний перелік: державу, органи місцевого самоврядування, державні контролюючі органи у галузі податків, платників податків.

Закріплення даного кола суб'єктів на законодавчому рівні в подальшому полегшить визначення їх правового статусу.

3. Під адміністративно-правовим статусом суб'єктів податкової безпеки слід розуміти закріплене адміністративно-правовими нормами, їх ієрархічне місце в системі органів виконавчої влади, що визначається, як загальними властивостями тобто метою, завданнями, функціями, так і структурно-організаційними, що складаються із системи, структури, взаємозв'язків, підконтрольності, підзвітності відповідних підрозділів, остання властивість

компетенційного спрямування елементів, яке включає в собі адміністративні права, обов'язки, предмети діяльності та гарантії діяльності.

4. Функції митного права допомагають виконувати свої завдання, які спрямовані на зміцнення та стабілізацію національної економіки, розвитку вітчизняної продукції шляхом його експорту, поглиблення і прискорення інтеграції у світову економічну систему та активізують участь у міжнародних економічних і фінансових організаціях. Головними функціями органів доходів і зборів є, зокрема, регулятивна, фіскальна, охоронна, інформаційна, правозастосовна та міжнародно-політична, за допомогою них реалізується завдання – забезпечення економічної безпеки країни шляхом стабілізації податкової безпеки.

5. Взаємодія дає на практиці позитивний результат, якщо будуть дотримані певні умови спільної роботи взаємодіючих суб'єктів. Взаємодія, насамперед, досягається чітким визначенням прав і обов'язків взаємодіючих сторін, розмежуванням відповідальності, термінів та форм, компетенції, виконання завдань.

6. Особливістю систем органів зарубіжних країн, що забезпечують податкову безпеку, можна виокремити спільну властивість даних органів їх підпорядкованість єдиному фінансовому органу, зокрема міністерству фінансів.

7. Організаційно-правовими засадами вдосконалення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин насамперед є визначення кола суб'єктів, що мають відношення до даної сфери податкових правовідношень, при цьому слід зазначити єдину систему органів, що забезпечують податкову безпеку, також слід розмежувати повноваження даних органів, щоб вони не дублювалися. Доцільно було б проводити наукові дослідження у сфері податкової політики. Податкова та бюджетна політика, відповідно до умов соціально-економічного розвитку нашої держави, може призвести до позитивних результатів, які дозволять в подальшому досягнути конкуренто-спроможності національної економіки та стійкого економічного зростання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 12 жовтня 2010 р. № 2755-VI. Верховна рада України. Відомості Верховної Ради України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 30.09.2020).
2. Петраєва З.Ф., Іващенко Г.А., Петраєв О.О. Верифікація градації рівнів фінансово-економічної безпеки підприємств. *Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки»*. № 5(179). 2016. С. 402 – 411.
3. Тихонов Д.Н. Основы налоговой безопасности / Д.Н. Тихонов. – М. : Аналитика-Пресс, 2002.– 224 с.
4. Оцінка майна та майнових прав. Заг. ред. Скринько С. – К.: ТОВ «УКЦ «Експерт-Л» -2007 р. -746 с.
5. Коробов В.В. Финансовая безопасность в системе государственного финансового контроля :автореф. дис. канд. эк. наук. : 08.00.10 / В.В. Коробов. – Иванов, 2010. – 18 с.
6. Петров М. І. Економічна безпека підприємства: сутність, трактування, точки зору / М. І. Петров //Менеджер. – 2002. – №1(17). –67-71 с.
7. Голиков С. Сутність податкової безпеки. *Економіка та держава*. – 2015. – № 9. –129–132 с.
8. Волошин В.І., Каркавчук В.В. Системний підхід до аналізу та забезпечення фінансової безпеки підприємства. Проблеми розвитку зовнішньоекономічних зв'язків та залучення іноземних інвестицій: регіональний аспект: сб. науч. тр. – Донецьк: ДонНУ. 2012. С. 73-77
9. Полонська Ю.М. Організаційне забезпечення системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні за критерієм податкової безпеки. *Комунальне господарство міст*. 2011.№ 100. С. 277–284.
10. Соловйов В.І. Фінансова безпека як основоположний фактор незалежності держави. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. № 3 (15). С. 149-152.

11. Голіков С.С. Сутність податкової безпеки. *Економіка та держава*. 2015. №9 С. 129-132.
12. Цвілій-Букланова а. налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства: автореф. Дис. канд. экон. наук: спец. 12.00.14 / А. Цвилий-Букланова. – Челябинск, 2011. – 32 с.
13. Іщенко В. Податкова складова фінансової безпеки держави. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2012. № 37. С. 35–40.
14. Тимофеева І. налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция і методологія: автореф. дис. докт. экон. наук: спец. 12.00.14 / І. Тимофеева – М., 2011. – 53 с.
15. Іванов Ю., Бережна Ю. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення. *Економіка розвитку*. 2010. № 2 (54). С. 9–11.
16. Полонська Ю. організаційне забезпечення системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні за критерієм податкової безпеки . *Комунальне господарство міст*. 2011. № 100. С. 277–284.
17. Виклюк М. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик інноваційна економіка. *Всеукраїнський науковий виробничий журнал*. 2013. № 5. С. 242–246.
18. Фролов С. М. Навчальний посібник: управління фінансовою безпекою економічних суб'єктів / С. М. Фролов. – Суми: ДВНЗ “Українська академія банківської справи НБУ”, 2015. – 332 с.
19. Резник О.Н. Экономическая безопасность как составляющая национальной безопасности Украины, которая охраняет финансовую систему Украины. *Legea si viata (Закон и жизнь (Молдова))*. 2016. № 11/2 (299). С. 92–95.
20. Куньч З. Й. Універсальний словник української мови: Навчальна книга, Тернопіль, 2007. 848 с.
21. Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: дис. ... д-ра юрид. Наук, 1958. 284 с.
22. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2011. 704 с.

23. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении: Юрид. лит., 1974. 351 с.
24. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2-х т.: Юрид. лит., 1982. 360 с.
25. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
26. Цвік М. В., Петришин О. В., Авраменко Л. В. Загальна теорія держави і права: Підручник. Харків: Право, 2011. 584 с.
27. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.
28. Пилипенко А. А. Налоговое право: Курс лекций, Минск: ГИУСТ БГУ, 2009. 145 с.
29. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні: монографія, Харків: Діса плюс, 2012. 648 с.
30. Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения: Правоведение, 2000. 133 с.
31. Винницький Д. В. Субъекты налогового права: НОРМА, 2000, 192 с.
32. Конституція України Верховною Радою України 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 26.10.2020).
33. Про систему оподаткування : Закон України : від 25.06.1991 № 1251-ХІІ // ВВР України. – 1991. – № 39. 510 с.
34. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами : Закон України : від 21.12.2000 № 2181-ІІІ // ВВР України. 44 с.
35. Петров М. І. Економічна безпека підприємства: сутність, трактування, точки зору. Менеджер. 2002. №1(17). С. 67-71.
36. Юридична енциклопедія: у 6 т. / [уклад. Ю.С. Шемшученко, М.П. Зюблюк, В.П. Горбатенко та ін.]. Київ: «Українська енциклопедія» ім. М.П. Бажана. Т. 5: П–С. 2003. 736 с.

37. Момотенко Т.Д. Правоохоронні органи: поняття і сутність. *Право і безпека*. 2014. № 4 (55). С. 127–181.
38. Малиновський В.Я. Державне управління: навч. посібник. Київ: Атіка. 2003. 576 с.
39. Панчишин А.В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 95–98.
40. Запотоцька О.В. Поняття та елементи адміністративно-правового статусу Національного банку України. *Вісник Ужгородського національного університету*. 2017. С. 166–170.
41. Курило С.Л. Адміністративно-правовий статус органів внутрішніх справ як суб'єкта взаємодії з органами місцевої влади з питань забезпечення громадської безпеки та громадського порядку. *Форум права*. 2012. № 1. С. 523–526.
42. Чубенко А.Г. Правові засади фінансування Міністерства внутрішніх справ України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. акад. внутр. справ України. Київ, 2004. 18 с.
43. Четвериков В.С. Административное право: учебник. Москва: Форум; Инфра-М. 2005. 320 с.
44. Коломоєць Т.О. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2011. 576 с.
45. Музичук О.М. Уточнення сутності категорії «правовий статус» суб'єкта адміністративно-правових відносин та його елементного складу. *Форум права*. 2008. № 1. С.316–321.
46. Бахрах Д.Н. Административная ответственность граждан в СССР : учебное пособие. Свердловск : Изд-во Урал. ун-та, 1989. 204 с.
47. Бригінець О.О. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 220 с.
48. Гусар О.А. Адміністративно-правовий статус персоналу державного управління. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 2 (4). С. 116–123.

49. Інституційна реформа ДПС здійснюється з урахуванням рекомендацій експертів МВФ: веб-сайт. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/institucijna-reforma-dps-zdijsnyuyetsya-z-urahuvannyam-rekomendacij-ekspertiv-mvf> (дата звернення: 29.09.2020)

50. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанови від 06.03.2019 р. № 227 Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.09.2020).

51. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 21.05.2014 № 236 Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.09.2020).

52. Куліш А.М., Мулявка Д.Г., Резнік О.М. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія. Суми: Сумський державний університет, 2015. 126 с.

53. Структура ДПС: офіційний веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/apar-at-dps/>.

54. Департамент податкового аудиту: завдання, основні функції: офіційний веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/apar-at-dps/departament-podatkovogo-audit-u/zavdannya-i-funktsii/>.

55. Великий тлумачний словник сучасної української мови /за ред. В. Т. Бусел. Ірпінь.2005.198 с.

56. Гнатюк С. С. Стадії провадження в справах про адміністративні проступки : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Львів, 2010. - 223 с.

57. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : Вид-во «Юридична думка», 2004. Том 1. 584 с.

58. Рогач О. Я. Кодифікаційні акти в системі законодавства України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Ужгород, 2003. - 209 с.

59. Ключев М. М. Кримінологічні засади програмування запобігання злочинності : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 «Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право», 2008. - 198 с.

60. Чайка В. В. Співвідношення податкового права з іншими галузями права та законодавства. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. Вип. 73. С. 133–140.

61. Кобильник Д. А. Деякі напрями реалізації регулятивної функції податкового права в умовах сьогодення. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 19–22.

62. Общая теория права и государства: учебн. / под ред. В. В. Лазарева. 5-е изд., перераб. и доп. Москва: Норма, 2010. 592 с.

63. Налоговое право России: учебник для академического бакалавриата / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. 5-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2014. 499 с.

64. Чабан Н. А. Реалізація правоохоронної та правозахисної функції судової влади щодо забезпечення прав і свобод людини та громадянина. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2013. № 3. С. 164–172.

65. Финансовое право: учебн. / отв. ред. и авт. предисл. проф. С. В. Запольский. 2-е изд. испр. и доп. Москва: Юридическая фирма «Контракт»: Волтерс Клувер, 2011. 792 с.

66. Евдокимов П. В. Правовые основы экологической функции налогообложения: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2008. 24 с.

67. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. Москва: Волтрес Клувер, 2009. 336 с.

68. Клейменова М. О. Налоговое право: учебн. пособ. Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. 368 с. URL: consultant.ru. (дата звернення: 29.09.2020).

69. Яхьяева Б. Н. Надзор как функция управления деятельностью коммерческих банков: дисс. канд. экон. наук: 08.00.05. Махачкала, 1999. 157 с.
70. Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации / Серия «Учебники, учебные пособия». Ростов н/Д: «Феникс», 2002. 480 с.
71. Бамбізов Є. Є. Інформаційна функція Державної фіскальної служби України: окремі аспекти правового забезпечення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1 (16). С. 58–62.
72. Митне право: мультимедійний навчальний посібник / О. В. Кузьменко, І. Д. Пастух, В. М. Дорогих, М. В. Плугатир, М. В. Співак, О. Ю. Дрозд, В. М. Колентєєв. Київ: НАВС, 2014. URL: https://www.naiuu.kiev.ua/books/mitne_pravo/parts/part1.html. (дата звернення: 29.09.2020).
73. Жорін Ф. Л. Правові основи митної справи в Україні (конспект курсу лекцій з програмних тем): навч. посібн. Київ: КНЕУ, 2001. 248 с.
74. Гуцул І. А. Митна політика у фіскальному просторі України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 10. С. 232–234.
75. Теорія держави і права. Академічний курс: підручн. / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. 2-е вид. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 688 с.
76. Пашко П. В. Функції митної політики. *Вісник Академії митної служби України*. Сер.: Економіка. 2009. № 1. С. 16–22.
77. Кормич Б. А. Державно-правовий механізм митної політики України: моногр. Одеса: Астропринт, 2000. 180 с.
78. Офіційні дані Державної фіскальної служби України. URL: <http://minrd.gov.ua/>. (дата звернення: 29.09.2020).
79. (Офіційні дані Державної казначейської служби України URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>) (дата звернення: 29.09.2020).
80. Алгоритм взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативними підрозділами

та слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС Наказ Державної податкової служби України, Державної фіскальної служби України від 23.03.2020 № 146/35:веб-сайт.URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/74524.html>. (дата звернення: 29.09.2020).

81. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / А. В. Головач. Х., 2011. 535 с.

82. Кобзарев Ф. М. Правовые и организационные основы координации правоохранительных органов по борьбе с преступностью. Пособие для прокуроров. Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.

83. Большая Советская Энциклопедия: Советская энциклопедия, 1971. 640 с.

84. Новейший философский словарь / за ред. В. А. Ліпкана, 2007. 884 с.

85. Бараненко Б. И. Взаимодействие уголовного розыска ГО-РОВД с другими службами и подразделениями органов внутренних дел в предупреждении преступлений № 41, 1976. 118 с.

86. Аркуша Л. І. Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07, 2002. 177 с.

87. Сапальов В. П. Теоретичні аспекти взаємодії підрозділів кримінального пошуку при використанні оперативно-технічних засобів // *Вісник Луганського інституту внутрішніх справ МВС України імені 10-річчя незалежності України*. – Спеціальний випуск. № 2, 2001. С. 17–28.

88. Криміналістика / під ред. В. Ю. Шепітька. –К. : Ін Юре, 2001. 684 с.

89. Шинкаренко І. Р. Проблеми організації взаємодії підрозділів боротьби з контрабандою митної служби з оперативними підрозділами органів внутрішніх справ прикордонних регіонів при розкритті контрабанди. *Вісник Луганського інституту внутрішніх справ МВС України. Спеціальний випуск*. – Луганськ : РВВ ЛІВС, 2000. С. 102–106.

90. Васильева О. М. Некоторые теоретические вопросы взаимодействия органов внутренних дел с добровольными народными дружинами, 1977. С. 95–103.
91. Денисов Р. И. Вопросы теории эффективности взаимодействия милиции и общественности. № 55. 1980. 138 с.
92. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. 2-е изд.: Центр «ЮрИнфоР», 2006. 448 с.
93. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Ірпінь, 2002. 455 с.
94. Korea, Republic of Individual - Tax administration. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/republic-of-korea/individual/tax-administration> (дата звернення: 29.09.2020).
95. Poland Individual - Tax administration. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/tax-administration> (дата звернення: 29.09.2020).
96. France Individual - Tax administration. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/tax-administration> (дата звернення: 29.09.2020).
97. Taxation in the United States. URL: https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_the_United_States#Tax_administration (дата звернення: 29.09.2020).
98. Tax administration: Privacy, disclosure and fraud risks related to COVID-19. URL: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-privacy-disclosure-and-fraud-risks-related-to-covid-19-950d8ed2/?fbclid=IwAR3PMGigJzTTrTVIAJOhJWuLnwJhACs-8-OhuhKw-yGHWC5xWFBKig6M8IY> (дата звернення: 29.09.2020).
99. EU Customs strategy. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/eu-customs-strategy_en?fbclid=IwAR2oMzXLNGTvWwOgnmIOyH-hoLg5wAYcHfQO2TSBeTiBSyGckP4vSJklG-Q (дата звернення: 29.09.2020).

100. Наталія Швець Коронавірус вражає економіку не менше ніж здоров'я. Чи є в Україні дієва вакцина для бізнесу? URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatki-v-epohu-covid19.html>.

101. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 13 травня 2020 року № 591-IX *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text> (дата звернення: 29.09.2020).

102. Карантинні нововведення: ДПС про наслідки Закону № 591 . URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018282-karantinni-novovvedennya-dps-pro-naslidki-zakonu-no-591>(дата звернення: 29.09.2020).

103. Киселев И.Я. Сравнительное трудовое право. Москва, 2005. 728.

104. Панчук В. В., Зарубіжний досвід забезпечення трудових прав працівників податкових органів та можливості його використання в Україні *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. С. 14-17.

105. Кабмін затвердив роботу Держмитслужби та ДПС у форматі єдиної юрособи і запустив тестування співробітників митниці на благонадійність. URL: <https://ua-news.liga.net/economics/news/regionalni-pidrozdili-podatkovoi-i-mitnitsi-pozbavleni-statusu-yurosib-scho-zminitsya>(дата звернення: 29.09.2020).

106. Дуліба Є.В. Особливості формування та реалізації податкової політики держави. Інтернаука. 2018. №4 (9). С. 18-23.

107. Круковський І.М. Проблеми та напрями вдосконалення податкової політики в Україні. Збірник наукових праць їх всеукраїнської студентської науково-практичної конференції. URL: http://www.vtei.com.ua/doc/2020/23042020konf/12_92.pdf#page=243 (дата звернення: 29.09.2020).