

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 Державної податкової служби
України»**

Завідувач кафедри _____ д.ю.н. Гаруст Ю. В.

(підпис)

Керівники проекту _____ д.ю.н. Гаруст Ю. В.

(підпис)

_____ к.ю.н. Слабунова Ю. В.

(підпис)

Виконавець студент

групи Ю.мз-91с _____ Сивенко А. С.

(підпис)

Суми 2020

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України

ДРС – Державна регуляторна служба України

Держаудитслужба – Державна аудиторська служба України

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ЗУ – закон України

КМУ – Кабінет Міністрів України

Мінекономрозвитку – Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України

Мінфін – Міністерство фінансів України

ООН – Організація Об'єднаних Націй

ПУ – Президент України

п. – пункт

пп. – підпункт

р. – рік

ст. – стаття

ч. – частина

ВСТУП

Актуальність теми. Одними з надважливих функцій будь-якої держави, безумовно, залишається реалізація широкого спектру санкціонованих заходів для забезпечення податкової безпеки. В цьому аспекті не є винятком й Українська держава, яка в нинішніх складних умовах, об'єктивно, потребує існування належного фінансового підґрунтя для сприяння безперешкодній та своєчасній реалізації державної політики за різними напрямками у рамках окресленої сфери. Вочевидь, що вказана позиція актуалізувалась, в умовах економічної нестабільності, обумовленої спільної деструктивної дії низки складних, за суттю, чинників, зокрема політичного, економічного, соціального, епідеміологічного походжень тощо. Не менш знаковою обставиною є взяття Україною на себе широкого діапазону зобов'язань, у тому числі довгострокового характеру та різного ступеня складності, значна частина яких висвітлена в Угоді про асоціацію України з ЄС. Це, у свою чергу, посилює тиск на відверто «слабку» економіку за рахунок одночасної і сукупної дії таких факторів: 1) залежності позицій України, пропорційно від реального виконання більшості зобов'язань (імідж держави, становище країни у світових рейтингах); 2) існування стійкого зв'язку між реалізованими зобов'язаннями й можливим отриманням фінансових та інших ресурсів для подальшого розвитку, їх обсягів і видів («Програма Stand-by» між Україною та МВФ тощо); 3) значної кількості й обсягів боргових зобов'язань; 4) прорахунків державної політики у частині забезпечення політичної стабільності, економічної стійкості й розвитку, сприяння соціальної захищеності населення та ін.; 5) значної кількості й обсягів боргових зобов'язань; 6) складного економічного становища; 7) багатьох інших факторів, які сукупно несуть реальні загрози економіці.

За цих обставин виникає потреба дійсного результативного й своєчасного виконання всіх завдань і реалізації функцій у цій сфері, адже вирішення цих проблем можливе лише завдяки застосуванню комплексного

підходу. Усвідомлюючи існування дійсного складного взаємозв'язку всіх елементів економічної безпеки держави, в тому числі фінансової й, відповідно, податкової, а також розуміючи дійсну значимість економічного компонента для національної безпеки України вказаний підхід убачається виправданим і доцільним за нинішніх умов.

Очевидно, що досягнення таких цілей можливе за рахунок сукупності наступних умов: 1) політичної волі для досягнення намічених цілей (коротко- та довгострокового характеру); 2) належної правової бази, адаптованої до динамічних і складно прогнозованих умов сьогодення; 3) існування ефективних механізмів для досягнення цих цілей; 4) системи суб'єктів із відповідною компетенцією. Вочевидь, що кожна з перелічених умов має дійсно вагоме значення для вирішення окресленого складного завдання.

У той же час, слід сфокусувати увагу на інституційній складовій, тобто суб'єктах, уповноважених забезпечувати податкову безпеку держави. Саме останні, безпосередньо, діючи в рамках існуючих санкціонованих приписів забезпечують практичне вжиття заходів, спрямованих на забезпечення податкової безпеки.

Із числа таких суб'єктів своє чільне місце відводиться Державній податковій службі України, яка, за поточним правовим регулюванням, реалізує державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Вочевидь, що ефективно вжиття відповідних заходів у рамках цього напрямку має надважливе значення для податкової безпеки і, тому, вказаному органу слід присвятити особливу увагу, зважаючи на його виняткову роль у цьому процесі.

Попри часті, нерідко не системні, зміни щодо адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України пошук оптимальних форм та методів діяльності останньої триває і вказане питання перебуває в полі зору вітчизняних вчених. Необхідність формування й подальшої підтримки умов для належного та поміркованого контролю за повнотою і своєчасністю виконання платниками податків всіх власних податкових й інших обов'язків, а

також гармонізації відносин між господарюючими суб'єктами було, є і залишатиметься актуальним питанням у роботі Державної податкової служби України. З огляду на викладене убачається за виправдане та доцільне дослідження питання адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України при поточній правовій конфігурації, в тому числі аналізуючи діюче законодавства, правозастосовчу практику та доробки вчених і науковців.

Стан наукової розробки тематики дослідження. Різні аспекти вказаної тематики були предметом наукового інтересу таких вчених, як В. Л. Андрущенко, О. О. Бригінець, Д. В. Винницький, О. Д. Данілов, А. А. Дем'яненко, А. Б. Дрига, В. В. Іщенко, І. О. Лютий, А. Молчанов, Г. В. Назарова, Є. М. Нікіпелова, С. З. Павленко, М. О. Петренко, Д. М. Тихонов, І. О. Цимбалюк та багато інших.

Попри вагому кількості напрацювань вказане питання, виправдано, залишається актуальним і потребує належної уваги. Його вагома значимість обумовлюється та підкреслюється якісно новим етапом розвитку Української держави – обранням проєвропейського вектору розвитку, суттєвими змінами в різних сферах владного впливу, а також реальним посиленням тиску на економічну систему від сукупної дії багатьох факторів різного характеру.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у тому, щоб на основі чинного національного законодавства та узагальнень практики його реалізації дослідити сутність та визначити особливості адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України, а також запропонувати шляхи його вдосконалення.

У відповідності до поставленої мети магістрантом було сформовано наступний спектр завдань:

- здійснити загальну характеристику податкової безпеки України як об'єкта адміністративно-правової охорони;
- дослідити роль органів державної влади як суб'єктів з забезпечення податкової безпеки країни та визначити місце серед них Державної податкової служби України;

- визначити й проаналізувати нормативно-правове регулювання діяльності Державної податкової служби України;
- з'ясувати поняття та структуру адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;
- дослідити завдання та повноваження як основні елементи адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;
- визначити заходи націлені на забезпечення організації діяльності та права установи як основні елементи адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;
- оцінити роль Голови Державної податкової служби України в забезпеченні діяльності установи;
- проаналізувати питання міжнародних зобов'язань України в контексті удосконалення правового забезпечення податкової безпеки;
- здійснити аналіз іноземного досвіду правового регулювання діяльності податкових органів в аспекті удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають під час діяльності Державної податкової служби України.

Предмет дослідження – є норми, що визначають адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України.

Методи дослідження. Методологічною основою дипломної роботи є сукупність методів і прийомів наукового пізнання. Їх застосування обумовлюється системним підходом, що дає можливість досліджувати проблеми в єдності їх соціального змісту і юридичної форми. Загальнометодологічну основу кваліфікаційної роботи становить діалектичний метод наукового пізнання. Для визначення місця і ролі ДПС в Україні використано загальнонаукові, структурно-функціональний та формально-логічний методи. Структурно-логічний та порівняльно-правовий методи використовувалися для аналізу структурних елементів адміністративно-правового статусу ДПС в Україні. Для дослідження проблем адміністративно-

правового статусу ДПС в Україні застосовувались логіко-семантичний метод та метод аналізу, а також синтезу.

Науково-теоретичне підґрунтя для виконання кваліфікаційної роботи магістра становлять наукові доробки науковців у галузях теорії управління, загальної теорії держави і права, адміністративного права, інших галузевих правових наук. Вочевидь, що в переважній більшості мова йде про роботи вчених-адміністративістів у цій сфері.

Нормативною базою наукового дослідження слугували загальні та спеціальні нормативні джерела: Конституція України, законодавчі акти, підзаконні нормативно-правові документи, особливе місце серед яких відводиться актам Державної податкової служби України. Також вагоме місце відводиться деяким правовим документам іноземних держав.

Інформаційну та емпіричну основу кваліфікаційної роботи магістра становлять узагальнення практики діяльності Державної податкової служби України та деяких інших суб'єктів. Традиційно, в цьому аспекті мова йде про довідкові видання, статистичні матеріали, а також ряд інших документів прикладного характеру.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні комплексних та системних досліджень щодо кола теоретичних і практичних питань адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. У кваліфікаційній роботі магістра за результатами виконаних завдань висловлені пропозиції та рекомендації щодо удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. До ключових із їх числа слід віднести наступні:

уперше:

- визначено роль Державної податкової служби України як суб'єкта з забезпечення податкової безпеки України;
- з'ясовано місце Державної податкової служби України серед інших органів державної влади, як одного з суб'єктів, що реалізує державну податкову політику;

- визначено поняття та сформовано структуру адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України як суб'єкта з забезпечення податкової безпеки України;

- критично оцінено нормативно-правові засади діяльності Державної податкової служби України;

удосконалено:

- поняття «адміністративно-правовий статус», «органи державної влади», «податкова безпека України», «правовий статус»;

- напрями удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;

дістали подальшого розвитку:

- завдання, повноваження, заходи націлені на забезпечення організації діяльності та права установи як основні елементи адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;

- питання визначення ролі Голови Державної податкової служби України в забезпеченні діяльності установи;

- питання міжнародних зобов'язань України в контексті удосконалення правового забезпечення податкової безпеки;

- аналіз іноземного досвіду правового регулювання діяльності податкових органів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтереси. Так, зокрема:

- у науково-дослідній сфері – положення та висновки кваліфікаційної роботи можуть бути використані для подальших розвідок щодо дослідження сутності та визначення особливостей адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України, а також пропонування шляхів його вдосконалення;

- у правозастосовчій діяльності – використання одержаних результатів потенційно може дозволити покращити діяльність Державної податкової служби України за напрямками роботи останньої.

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається

із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 96 сторінок, з яких 89 – основний текст, список використаних джерел охоплює 79 найменувань і займає 7 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ ТА СУБ'ЄКТІВ ЇЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1.1. Загальна характеристика податкової безпеки України як об'єкта адміністративно-правової охорони

Існування такого становища у державі, при якому забезпечується очікуване надходження до бюджетів різних рівнів податкових платежів, достатніх для повноцінного виконання завдань та реалізації функцій останньої має надважливе значення в умовах сьогодення. Досягнення такої цілі є можливим завдяки своєчасному та належному реагуванню держави на виклики сьогодення, насамперед шляхом розробки та впровадження оптимальних механізмів для оподаткування, як для публічних інституцій, так і платників податків. Не менш важливим є вжиття іншого складного комплексу заходів націлених на забезпечення податкової безпеки України. З огляду на викладене, убачається за доцільне й виправдане сфокусувати власну увагу на питанні характеристики такої безпеки саме як одного з об'єктів адміністративно-правової охорони.

Для повноти й всебічності кваліфікаційної роботи перш за все доцільно зосередитись на з'ясуванні понятійно-категоріального апарату. Насамперед, пропонується розглянути підходи до розуміння термінів «безпека» та «податки», які покладені в основу центральної дефініції.

Відносно поняття «безпека», то загалом у тлумачних словниках пропонується наступне узагальнене трактування: безтурботність, недбалість, душевний спокій, вільність від страху, небезпеки, спокій, впевненість у собі [1, с. 583]. Очевидно, що таке формулювання у повній мірі не орієнтоване на

адміністративно-правову науку, містячи тільки узагальнений вигляд дефініції. Тобто, загальне розуміння може бути покладено в основу подальших наукових розвідок у рамках цього напрямку.

Ю. М. Нікіпелова відмічає, що поняття «безпека» – це складне соціально-політичне явище, що носить конкретно-історичний характер і тісно пов'язане з усіма формами і напрямками взаємодії в системі «природа – людина – суспільство». Категорія «безпека» – не абсолютна, а тільки відносна, і набуває смислового значення тільки у зв'язку з конкретними об'єктами або сферою людської діяльності і навколишнього світу [2, с. 30-31, 34]. Г. В. Назарова та А. А. Дем'яненко під цією дефініцією розуміють стан стійкої (стабільної) динамічної рівноваги предмета, явища чи процесу з метою збереження основних характеристик і параметрів, стабільності розвитку і функціонування [3, с. 110]. В західних джерелах під названих терміном розуміють стан, що є результатом здійснення оборонних заходів, які підвищують захищеність держави від ворожих актів чи інших видів зовнішнього втручання. Безпеку також розглядають як комплекс заходів для захисту від будь-якого зовнішнього впливу, спрямованого на порушення ефективності функціонування об'єкта. При цьому, особлива увага, принаймні, в США, приділяється проблемам безпеки держави, або національної безпеки [4]. С. З. Павленко, зводячи існуючі визначення дефініція «безпека» в декілька груп пропонує наступні її визначення: 1) стан захищеності життєво важливих інтересів особистості, суспільства, держави; 2) відсутність небезпеки, збереження, надійність; 3) властивість (атрибут) системи; 4) специфічна діяльність; 5) стан між різними суб'єктів незалежними суб'єктами соціуму; 6) стан, що сприяє найбільш повному задоволенню потреб з соціальної системи; 7) сукупність факторів, що забезпечують розвиток держави, і безпечність; 8) культурно-історичний феномен; 9) система, в якій безперервно взаємодіють інтереси особистості, суспільства і держави, з одного боку, і загрози цим інтересам – з іншого [5, с. 94]. Вбачається такий підхід одним із найзмістовніших і комплексних у частині дослідження аналізованої дефініції.

Виходячи з цього запропонуємо власне бачення вказаного терміну з позиції адміністративно-правової науки. Думається, що мова йде про стан захищеності важливих державних інтересів за допомогою адміністративно-правових способів та засобів і має на меті формування та підтримку умов для належного функціонування державних інституцій за будь-яких умов.

Стосовно іншого компоненту – поняття «податки», то звернемо увагу на цю дефініцію, крізь призму аналізу відповідних основних підходів, концепцій вітчизняних науковців. Так, звернемо власну увагу на поширені ці підходи і проаналізуємо ключові з їх числа.

№	Автори	Підходи до визначення дефініції «податки»
1	В. Л. Андрущенко	демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферу фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам
2	Б. Г. Болдирев	специфічна форма виробничих відносин. Специфічна форма виробничих відносин податків формує їх суспільний зміст. Суспільний зміст податків дає можливість пізнання їх глибинної сутності, дозволяє розкрити внутрішній зміст і еволюцію, важливі ознаки і особливості
3	Д. В. Вінницький	встановлена законно сформованим представницьким органом форма обмеження конституційного права власності або іншого законного володіння, шляхом відчуження частини матеріальних благ, що належать приватним особам, на користь фіску, в грошовій формі, в беззворотньому, безоплатному та обов'язковому порядку, зумовлена необхідністю вирішення суспільних завдань, оснований на принципах загальності, рівності та співмірності
4	І. О. Лютий	частина вартості внутрішнього продукту, що

		вилучається державою у формі загальнообов'язкових, безеквівалентних, односторонньо встановлених нею платежів юридичних і фізичних осіб до бюджету з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій та вирішення соціально-економічних завдань
5	В. Г. Пансков	обов'язковий, індивідуально безоплатний, відносно регулярний і законодавчо встановлений державою платіж, що сплачується організаціями і фізичними особами з метою фінансового забезпечення цільності держави і (або) муніципальних утворень
6	В. П. Синчак	обов'язковий платіж державі, який сплачується платниками та податковими агентами до відповідних бюджетів, або стягується уповноваженими державними органами відповідно до законодавства для фінансування видатків держави на безеквівалентній основі
7	В. М. Федосов	специфічна форма, підсистема виробничих відносин, відносин економічного базису. Вони виражають частину відносин, що виникають на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення, мають вторинний, похідний, перерозподільчий характер
8	А. І. Худяков	складне, багатогранне явище, що одночасно є матеріальною, економічною та юридичною категорією. З матеріальної точки зору, податок – певна грошова сума, яка підлягає передачі платником податку до держави. Із економічної точки зору, податок – це грошові відносини, що опосередковують рух вартості від платника до держави. З правової точки зору, податок – це державне встановлення, що породжує обов'язок особи з передачі певної суми грошових коштів до держави

Сформовано автором на підставі [6, с. 33; 7, с. 77; 8, с. 43; 9, с. 22; 10, с. 119; 11, с. 29; 12, с. 70; 13, с. 46]

Аналізуючи вказані точки зору слід відмітити, що в цілому мова іде про платежі, які сплачуються відповідними суб'єктами (платниками податків) за видами, у розмірах та з підстав, передбачених чинним законодавством. Слід також зауважити, що вони здійснюються в обов'язковому порядку при безповоротній основі на користь держави. Тобто, саме від цих надходжень суттєво залежить інституційна складова будь-якої держави, з точки зору змоги належного функціонування її інституцій.

Виходячи з таких розумінь понять «безпека» та «податки» вбачається доцільне проаналізувати дефініцію «податкова безпека України». Вказане також зумовлене одним із завдань кваліфікаційної роботи, вирішення якого сприятиме досягненню мети дослідження.

Убачається за доцільне сфокусувати увагу на поширених поглядах щодо розуміння терміну «податкова безпека України». Звернено увагу на ключові з їх числа, що найчастіше зустрічаються в науковій літературі, а також розкривають зміст останньої.

№	Автори	Підходи до визначення дефініції «податки»
1	А. А. Цвілій-Букланова	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
2	О. О. Бригінець	стан забезпеченості держави податковими надходженнями, достатніми для виконання нею власних функцій, який дозволяє максимізувати масштаб податкових надходжень до державного бюджету та бюджетів інших рівнів при мінімальному навантаженні на платників податків

3	В. В. Іщенко	податкова безпека – це частина фінансової безпеки держави, яка визначається наявністю сформованої податкової системи, оптимальним рівнем оподаткування, що 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
4	О. Баранецька, В. Мартинюк	визначається ефективністю фіскальної політики, яка забезпечує реалізацію фіскальних інтересів держави як суспільного інституту і має задовольняти вказані інтереси на двох рівнях: необхідному та достатньому
5	Д. М. Тихонов	це стан економіки та інститутів влади, при якому забезпечується гарантоване надходження податкових платежів до бюджету, забезпечує захист національних інтересів, соціальну спрямованість податкової політики, достатній оборонний потенціал навіть за несприятливих умов розвитку внутрішніх і зовнішніх процесів
6	І. Ю. Темовеєва	такий стан податкової системи, при якому забезпечується гарантування захисту податкових інтересів держави, бізнесу і суспільства від внутрішніх та зовнішніх загроз
7	І. О. Цимбалюк	такий стан податкової сфери держави, для якого характерним є захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкість і економічна незалежність податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства; здатність податкової системи до розвитку і вдосконалення, спроможність своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування та здатність системи оподаткування в повній мірі реалізовувати усі функції податків як фіскальної так і регулюючої та соціальної з метою максимального узгодження

Сформовано автором на підставі [14, с. 15; 15, с. 188; 16, с. 24; 17, с. 84; 18; 19, с. 24; 20, с. 15]

На наше переконання, під податковою безпекою України необхідно розуміти такий стан забезпеченості держави податковими надходженнями до бюджетів різних рівнів, за якого остання може повноцінно виконувати всі завдання та реалізовувати функції не зазнаючи, при цьому, складнощів, у частині фінансового забезпечення роботи відповідних публічних суб'єктів. Також належне функціонування вказаної системи має одну з цілей – поєднання умов за яких платники податків будуть виконувати свої податкові зобов'язання повноцінно, зниження навантаження та стимулювання до підприємницької діяльності.

Оскільки податкова безпека держави визначається ефективністю податкової діяльності держави, яка має оптимально поєднувати фіскальні інтереси держави, індивідуальні та корпоративні інтереси платників податків, то з позицій фіскальної достатності проблема податкової безпеки зводиться до забезпечення держави таким обсягом податкових надходжень, який є оптимально необхідним [15, с. 190]. Податкова безпека держави визначається ефективністю податкової політики держави, яка має оптимально поєднувати фіскальні інтереси держави та індивідуальні, корпоративні інтереси платників податків. З позицій фіскальної достатності проблема податкової безпеки зводиться до забезпечення держави таким обсягом податкових надходжень, який є оптимально необхідним згідно з вимогами проголошеної економічної доктрини [20, с. 17]. Безумовно, згадана діяльність має вагоме значення для планування перспективних цілей в аналізованій сфері та, відповідно, вжиття необхідних заходів. Не виникає сумніву, що лише за належного підходу, що передбачає попередню підготовку можливе дійсне досягнення наміченої мети.

Отже, важливе місце у питаннях систематичного забезпечення вказаної

безпеки, закономірно, відіграє податкова політика. На думку С. В. Адоніна, вона є основним інструментом створення в Україні стабільної системи оподаткування, завданням якої є забезпечення достатнього обсягу надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективного функціонування економіки держави, справедливого підходу до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство [21, с. 5]. Arnold Jens Matthias переконує, що податкова політика відіграє суттєву роль у забезпеченні економічного розвитку, оскільки впливає на всі перелічені вище фактори. Значну увагу науковців та дослідників щодо визначення ролі податкової політики у забезпеченні економічного зростання приділено дослідженню питання структури оподаткування («tax structure»), яку розглядають як комбінацію податкових ставок та баз окремих податків. У західній економічній літературі прийнято вважати, що структура оподаткування чинить більш вагомий вплив на економічне зростання, аніж рівень оподаткування (частка податкових надходжень у ВВП), з огляду на те, що рівень оподаткування відображає вибір соціально-економічної моделі розвитку держави платниками податків відповідної країни [22]. Вочевидь, що така зважена політика має важливу роль у питаннях забезпечення належного функціонування державних інституцій, зокрема й стосовно забезпечення податкової безпеки України.

Така безпека, характеризується наявністю сукупності ознак, які дозволяють умовно її відмежувати від інших понять, зокрема і видів безпек. Виходячи з загального розуміння дефініцій «безпека» та «податки» й, відповідно, «податкова безпека» пропонується до їх числа віднести наступний спектр ознак: 1) протидія податковим загрозам та ризикам; 2) стан забезпеченості держави від податкових надходжень; 3) сприяння належному функціонуванню фінансової безпеки України; 4) стійкість та стабільність.

Така безпека забезпечується на декількох рівнях. Погоджуємося з думкою І. О. Цимбалюк, яка до числа останніх відносить наступні: 1) податкова безпека платників податків; 2) податкова безпека регіону; 3) податкова безпека

держави; 4) міжнародна податкова безпека (податкова безпека міжнародних об'єднань) [20, с. 15-16]. Схематично ця вчена пропонує відобразити її наступним чином (див. малюнок).



[20, с. 16]

Також податкова безпека має певний спектр функцій. Погоджуємося з позицією І. Ю. Тімофєєвої, яка до їх числа відносить: 1) адміністративну; 2) сануючу; 3) виховну; 4) регулюючу [23, с. 26]. Звернемо увагу на кожен з їх числа. Зокрема:

1. **Адміністративна.** Має первинне значення, так як величезні кошти, стягнуті в вигляді податків і зборів, що надходять до бюджетів усіх рівнів для подальшого перерозподілу, складають основу економічної безпеки держави, що вимагає здійснення ефективного податкового адміністрування і збору об'єктивної інформації про наявність податкових ризиків, що загрожують

економічної безпеки держави. адміністративна функція покликана сприяти вибору найбільш оптимальних систем оподаткування та розвитку найбільш важливих соціально-економічних напрямків для життя держави і суспільства, впорядковуючи податкові відносини, що сприяє задоволенню інтересів усіх учасників ринкової економіки, відкриваючи простір для їх активності, підприємливості та отримання прибутку [23, с. 27].

2. Сануюча функція системи податкової безпеки нейтралізує деструктивний вплив недобросовісних учасників податкових відносин на соціально-економічну систему держави. Податковий механізм є досить жорсткою системою, який проводить природний відбір серед учасників господарської діяльності, очищаючи економіку від неефективних платників податків за допомогою методів державного примусу. Сануюча функція має вторинний характер і покликана забезпечувати адміністративну функцію системи податкової безпеки тільки в тих випадках, коли порушуються нормальні податкові відносини, проявляється девіантність економічної поведінки платників податків, з'являються перешкоди або загрозу, неплатежі, щоб нейтралізувати, локалізувати або ліквідувати податкові ризики для забезпечення ефективності національної економіки в цілому [23, с. 27].

3. Виховна функція відображає певну «податкову» ідеологію, тобто поняття, принципи, які виражають ставлення людей до діючої системи оподаткування, формуючи у платників податків мотиви правомірної поведінки щодо дотримання конституційного обов'язку сплачувати податки, а також надає соціально-виховний вплив на виключення з практики платників податків свавілля, свавілля, безконтрольності та безкарності [23, с. 28].

4. Регулююча функція системи податкової безпеки пов'язана з регулюванням податкових протиріч на основі цивілізованого економічного і правового поведінки як платників податків, так і держави. У період спаду економіки регулююча функція податкової безпеки може забезпечувати фіскальну експансію держави, спрямовану на стимулювання підприємницької діяльності через зниження податкового тягаря господарюючих суб'єктів і

проведення декриміналізації економічних і податкових відносин. У період економічного підйому, перевиробництва і зростання інфляції податкове регулювання може забезпечувати фіскальну рестрикцію, спрямовану на обмеження економічної активності підприємців за рахунок збільшення податків і посилення методів державного примусу за економічні та податкові правопорушення. В якості основних регулюючих стимулів забезпечення податкової безпеки використовуються різні податкові преференції, податкові амністії, що дозволяє створювати ефективні механізми, що регулюють конфлікт податкових інтересів держави, бізнесу і суспільства [23, с. 28].

На наше переконання, вказані функції у сукупності змістовно характеризують напрями впливу податкової безпеки. Вказане мотивується складністю й багатогранністю, а також специфікою цього підвиду фінансової безпеки України.

1.2. Органи державної влади як суб'єкти з забезпечення податкової безпеки країни та місце серед них Державної податкової служби України

Не виникає сумніву, що центральну роль у питаннях забезпечення податкової безпеки України відіграє саме держава. Саме вона, в особі відповідних державних органів, вживає заходи різного характеру, строків і способів реалізації націлені на захист аналізованого компоненту, справляючи, тим самим, позитивний ефект на фінансову безпеку України – одну з основних, із точки зору формування матеріальної основи для роботи публічних інституцій.

Такий орган, на переконання А. Сухорукової, являє собою організаційно відокремлену і відносно автономну складову частину єдиного державного апарату України, що становить собою колектив громадян України (одну особу) – державних службовців, – заснований у встановленому законом порядку для

виконання завдань та функцій держави, наділений з цією метою відповідними державно-владними повноваженнями, які реалізуються у визначених законом правових та організаційних формах [24, с. 243]. Подібну думку висловлює О. Г. Вагонова, наголошуючи, що мова йде про відносно самостійну і відокремлену частину єдиної системи органів державної влади, державного механізму, яка створена відповідно до конституції й чинного законодавства, офіційно виступає та діє від імені держави у межах своїх повноважень і встановленого законом порядку, має свій державно-правовий статус, виконує відповідні завдання, функції та політику держави у різних сферах державного та суспільного життя [25, с. 15]. Тобто, вказані суб'єкти є невід'ємними елементами цілісного та складного механізму держави, створені й функціонують на підставі норм чинного законодавства, для практичної реалізації однієї чи декількох функцій держави у певній сфері. Їх існування є закономірною потребою, зумовленою необхідністю держави, як відокремленого особливого та авторитетного регулятора суспільних відносин забезпечувати виконання низки зобов'язань перед населенням, тим самим виконуючи власне унікальне призначення.

Відповідно, убачається за доцільне та виправдане виділити ключових із їх числа, від діяльності яких суттєво залежить названа складова фінансової безпеки України. Серед таких інституцій виділимо таких суб'єктів: 1) Верховна Рада України; 2) Президент України; 3) Кабінет Міністрів України; 4) Міністерство фінансів України; 5) Державна податкова служба України; 6) Державна фіскальна служба України; 7) підрозділи податкової міліції Державної фіскальної служби України. Проаналізуємо роль кожної з таких структур саме як суб'єктів із забезпечення податкової безпеки України. Зважаючи на тематику наукового дослідження, поза увагою залишимо Державну податкову службу України, зважаючи на її дослідження в Розділі 2 кваліфікаційної роботи.

1. Верховна Рада України. Названий суб'єкт за має важливу роль у межах вказаного напрямку. Це, насамперед, зумовлено призначенням останнього у системі публічних інституцій, про що можна зробити висновок аналізуючи

його ключові завдання.

Зважаючи на те, що Верховна Рада України є єдиним законодавчим органом у державі це позначається на специфіці роботи останньої в аналізованій сфері. До повноважень Верховної Ради України, в аспекті забезпечення податкової безпеки України слід віднести наступні: 1) внесення змін до Конституції України; 2) прийняття законів; 3) затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України; 4) затвердження загальнодержавних програм економічного розвитку; 5) інші повноваження, які відповідно до Конституції України віднесені до її відання [26].

2. Президент України. Свою вагому роль у цьому процесі, безумовно, відіграє й вказана посадова особи. Зважаючи на власне правове становище в аспекті забезпечення податкової безпеки України вказаний суб'єкт: 1) забезпечує державну незалежність, національну безпеку; 2) зупиняє дію актів Кабінету Міністрів України з мотивів невідповідності цій Конституції з одночасним зверненням до Конституційного Суду України щодо їх конституційності; 3) підписує закони, прийняті Верховною Радою України; 4) має право вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів (крім законів про внесення змін до Конституції України) з наступним поверненням їх на повторний розгляд Верховної Ради України; 5) здійснює інші повноваження, визначені Конституцією України [26].

3. Кабінет Міністрів України. Будучи вищим органом у системі суб'єктів виконавчої влади, названа структура забезпечує практичну реалізацію державної політики, в тому числі у податковій сфері. До основних повноважень, у рамках такого напрямку слід віднести наступні: 1) забезпечує державний суверенітет і економічну самостійність України, здійснення внутрішньої і зовнішньої політики держави, виконання Конституції і законів України, актів Президента України; 2) вживає заходів щодо забезпечення прав і свобод людини і громадянина; 3) забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики; 4) розробляє і здійснює загальнодержавні

програми економічного розвитку України; 5) забезпечує рівні умови розвитку всіх форм власності; 6) розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання; 7) здійснює заходи щодо забезпечення національної безпеки України та боротьби зі злочинністю; 8) організовує і забезпечує здійснення зовнішньоекономічної діяльності України, митної справи; 9) спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади; 10) утворює, реорганізовує та ліквідує відповідно до закону міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, діючи в межах коштів, передбачених на утримання органів виконавчої влади; 11) здійснює інші повноваження, визначені Конституцією та законами України [26; 27].

Зважаючи на широке коло сфер впливу звернемо увагу на ключових із їх числа, які мають значення під час реалізації заходів щодо забезпечення податкової безпеки України. Так, зокрема:

1) у сфері економіки, фінансів, трудових відносин, зайнятості населення, трудової міграції, оплати та охорони праці: (забезпечує проведення державної економічної політики, здійснює прогнозування та державне регулювання національної економіки; забезпечує розроблення і виконання загальнодержавних програм економічного розвитку; визначає доцільність розроблення державних цільових програм з урахуванням загальнодержавних пріоритетів та забезпечує їх виконання; сприяє розвитку підприємництва на засадах рівності перед законом усіх форм власності та соціальної спрямованості національної економіки, здійснює заходи щодо демонополізації та антимонопольного регулювання економіки, розвитку конкуренції та ринкової інфраструктури; забезпечує здійснення державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності; забезпечує розроблення і виконання програм структурної перебудови галузей національної економіки та інноваційного розвитку, здійснює заходи, пов'язані з реструктуризацією та санацією підприємств і організацій, забезпечує проведення державної промислової

політики, визначає пріоритетні галузі промисловості, які потребують прискореного розвитку; забезпечує проведення державної фінансової та податкової політики, сприяє стабільності грошової одиниці України; бере участь у складанні платіжного балансу та організовує роботу із складання зовнішньоторговельного балансу України, забезпечує раціональне використання державних валютних коштів);

2) у сфері національної безпеки: (здійснює заходи щодо зміцнення національної безпеки України, розробляє та затверджує державні програми з цих питань; здійснює керівництво єдиною системою цивільного захисту України, мобілізаційною підготовкою національної економіки та переведенням її на режим роботи в умовах надзвичайного чи воєнного стану) [27].

4. Міністерство фінансів України. Вказаний суб'єкт є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову, бюджетну та боргову політику, державну політику у сфері міжбюджетних відносин та місцевих бюджетів, державну політику у сфері державного прохідного контролю, бухгалтерського обліку та аудиту, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності та забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної політики у сфері контролю за трансфертним

ціноутворенням, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку. До основних повноважень щодо забезпечення податкової безпеки вбачається за доцільне віднести такі: 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та в установленому порядку вносить їх на розгляд Кабінету Міністрів України; 2) розробляє проекти законів та інших нормативно-правових актів з питань, що належать до його компетенції; 3) погоджує проекти законів, які надходять на погодження від інших міністерств та центральних органів виконавчої влади, готує у межах повноважень, передбачених законом, висновки і пропозиції до проектів законів, інших актів законодавства, які подаються на розгляд Кабінету Міністрів України, та проектів законів, внесених на розгляд Верховної Ради України іншими суб'єктами права законодавчої ініціативи, нормативно-правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим; 4) готує у межах повноважень, передбачених законом, зауваження і пропозиції до прийнятих Верховною Радою України законів, що надійшли на підпис Президентіві України; 5) здійснює нормативно-правове регулювання податковій сфері, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства; 6) здійснює заходи з підготовки до імплементації у національне законодавство рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) в сфері міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення, а також щодо обміну фінансовою інформацією в податкових цілях; 7) здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету; 8) забезпечує управління фіскальними ризиками; 9) проводить разом з іншими органами виконавчої влади аналіз фінансово-економічного стану держави, перспектив її подальшого розвитку; 10) інформує громадськість про економічні та фіскальні

цілі держави; 11) вносить у встановленому порядку пропозиції щодо щорічного перегляду ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на обсяг надходжень до бюджету; 12) здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року; 13) вживає інші заходи, передбачені чинним законодавством [28].

5. Державна фіскальна служба України. Як відомо, вказаний суб'єкт існує та функціонує одночасно із Податковою службою України, проте з розмежуванням сфер відання. На сучасному етапі ключовими напрямками роботи останньої є реалізація державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства із питань сплати єдиного внеску [29].

6. Підрозділи податкової міліції Державної фіскальної служби України. Загальновідомо, що названі підрозділи продовжують здійснювати повноваження та виконувати функції з реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, здійснюючи оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну та охоронну функції до завершення здійснення заходів з утворення центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України [29; 30]. Тобто, вказані суб'єкти забезпечують податкову безпеку України до завершення здійснення заходів з утворення нового центрального органу виконавчої влади, який буде реалізовувати свої повноваження в аналізованій сфері.

Повноваження вказаного суб'єкту містяться в Податковому кодексі України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [31]. Так, у відповідності до ст. 350

згаданого документу податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань: 1) приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення, віднесені законом до компетенції податкової міліції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення; 2) проводить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, а також досудове розслідування в межах наданої законом компетенції, вживає заходів щодо відшкодування завданих державі збитків; 3) здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері; 4) вживає заходів щодо виявлення і розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з відмиванням, легалізацією, розкраданням коштів та іншими незаконними фінансовими операціями; 5) виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, вживає заходів до їх усунення; 6) у разі виявлення фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю; 7) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які законом передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції; 8) забезпечує безпеку діяльності контролюючих органів та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків; 9) складає протоколи та розглядає справи про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом; 10) збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням; 11) виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, встановлює місцезнаходження платників податків, проводить опитування їх засновників, посадових осіб; 12) особа

начальницького чи рядового складу податкової міліції незалежно від займаної посади, місцезнаходження і часу у разі звернення до неї громадян або посадових осіб із заявою чи повідомленням про загрозу особистій чи громадській безпеці або у разі безпосереднього виявлення такої загрози повинна вжити заходів щодо запобігання правопорушенню і його припинення, рятування людей, надання допомоги особам, які її потребують, встановлення і затримання осіб, які вчинили правопорушення, охорони місця події і повідомити про це найближчому територіальному органу поліції [31]. Зважаючи на таку компетенцію не виникає сумніву, що вказаному суб'єкту відводиться своя знакова роль у цьому процесі.

Вказане також мотивується підслідністю підрозділів податкової міліції Державної фіскальної служби України. Так, зокрема у відповідності до ч. 3 ст. 216 Кримінального процесуального кодексу України від 13.04.2012 р. № 4651-VI [30] слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених статтями 204, 205-1, 212, 212-1, 216, 218-1, 219 Кримінального кодексу України [32]. Також, якщо під час розслідування зазначених кримінальних правопорушень будуть встановлені кримінальні правопорушення, передбачені статтями 192, 199, 200, 222, 222-1, 358, 366 Кримінального кодексу України [32], вчинені особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, або іншою особою, якщо вони пов'язані із кримінальними правопорушеннями, вчиненими особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, вони розслідуються слідчими органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства [30]. На наше переконання, вкотре доводиться значимість цього правоохоронного органу, саме як важливого суб'єкта з забезпечення податкової безпеки України.

1.3. Нормативно-правове регулювання діяльності Державної податкової служби України

Діяльність Державної податкової служби України регламентована значною кількістю нормативно-правових актів різних рівнів та пріоритетного спрямування. Кожен із цих документів формує правову основу для реалізації того чи іншого, визначеного напряму державної політики з забезпечення національної податкової безпеки.

Загалом же, саме нормативно-правове регулювання, на переконання Ж. Б. Доржиєва, є однією з форм (видів) правового регулювання разом з індивідуально-правовим (казуально-правовим) регулюванням, є первинним щодо початку правового регулювання, має загальний характер, бо здійснюється за допомогою права [33, с. 123]. К. Г. Волинка стверджує, що нормативно-правове регулювання – це процес, що триває в часі і є досить складним та довготривалим; здійснюється у кілька етапів: 1) правова регламентація суспільних відносин – процес розробки саме юридичних норм, спрямований на загальне не індивідуалізоване регулювання відносин та тісно пов'язаний із правотворчою діяльністю; 2) конкретизація прав і обов'язків у ситуації передбачених нормами права правових відносин; 3) фактична реалізація правових відносин, що є результатом діяльності регулювання [34, с. 107-108]. В. А. Ліпкан, на прикладі роботи ОВС наголошує, що в найбільш загальному вигляді таке регулювання можна охарактеризувати як сукупність правових норм, що регулюють суспільні відносини у сфері державного управління і є спеціальним засобом здійснення свідомого цілеспрямованого впливу правоохоронних органів на загрози та небезпеки, сприяють формуванню необхідних і достатніх умов для стабільного розвитку держави, суспільства й громадянина, а також забезпеченню ефективного функціонування всієї системи національної безпеки України [35]. О. М. Куракін вважає, що нормативно-правове регулювання – це визначення меж самореалізації суб'єктів права,

закріплення в правовій нормі та свідомості громадян можливості діяти відповідно до норм права [35, с. 107-108]. Тобто, не виникає сумніву у важливості такого аспекту як нормативно-правове регулювання діяльності Державної податкової служби України.

Ознайомлюючись із такими підходами до розуміння дефініції «нормативно-правове регулювання», а також усвідомлюючи його значимість убачається за доцільне й виправдане запропонувати власне бачення вказаного поняття. Думається, що під нормативно-правовим регулюванням діяльності Державної податкової служби України, як суб'єкта з забезпечення вітчизняної податкової безпеки слід розуміти сукупність, санкціонованих правових норм, що врегульовують суспільні відносини у певних управлінських сферах і забезпечують легалізацію діяльності вказаного суб'єкта під час вжиття заходів із забезпечення належного стану податкової безпеки України.

Виходячи із такого розуміння убачається за доцільне визначити ключові з їх числа та надати загальну характеристику останнім. Зважаючи на специфіку діяльності аналізованої установи, а також враховуючи особливості податкової безпеки України вбачається за доцільне виділити наступні: 1) Конституцію України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [26]; 2) ЗУ «Про національну безпеку України» від 21.06.2018 р. № 2469-VIII [37]; 3) ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI [38]; 4) Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [31]; 5) Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [39]; 6) Положення про Державну податкову службу України від 06.03.2019 р. № 227 [40]; 7) інші документи, в тому числі й стратегічного спрямування. Розглянемо та проаналізуємо вказані документи.

1. Конституція України. Вказаний документ займаючи особливе місце в існуючій вітчизняній системі нормативно-правових актів закладає правові основи для роботи владних та інших суб'єктів у всіх сферах управлінського впливу. Насамперед, ст. 17 передбачений обов'язок забезпечувати економічну безпеку України [26], що, зокрема, включає необхідність вжиття заходів для сприяння належному функціонуванню податкового компоненту. Також

вказаний документ, окреслює загальне правове положення інших суб'єктів, від діяльності яких прямо чи побічно залежить питання формування умов для ефективної роботи Державної податкової служби України.

2. ЗУ «Про національну безпеку України». Цим нормативно-правовим актом регламентовано широкого кола питань із забезпечення всієї національної безпеки України. У відповідності до окремих положень Конституції України [26] документ визначає основи та принципи національної безпеки і оборони, цілі та основні засади державної політики, що гарантуватимуть суспільству і кожному громадянину захист від загроз [37]. Також цим законом визначаються та розмежовуються повноваження державних органів у сферах національної безпеки і оборони, створюється основа для інтеграції політики та процедур органів державної влади, інших державних органів, функції яких стосуються національної безпеки і оборони, сил безпеки і сил оборони, визначається система командування, контролю та координації операцій сил безпеки і сил оборони, запроваджується всеосяжний підхід до планування у сферах національної безпеки і оборони, забезпечуючи у такий спосіб демократичний цивільний контроль над органами та формуваннями сектору безпеки і оборони [37].

3. ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади». Вказаний документ визначає організацію, повноваження та порядок діяльності центральних органів виконавчої влади України. Це, безумовно, стосується й правового становища Державної податкової служби України, оскільки остання відноситься до такої категорії владних суб'єктів.

4. Податковий кодекс України. Загаданим кодифікованим актом регулюються відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [31]. Слід також

зауважити, що кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів [31], зокрема й Державної податкової служби України як суб'єкта, уповноваженого забезпечувати національну податкову безпеку. Вочевидь, що вказаним нормативно-правовим актом урегульовано й ряд інших питань, дотичних до роботи аналізованого органу виконавчої влади, що зумовлено його предметом правового регулювання та сферою впливу названої установи.

5. Бюджетний кодекс України. Цим актом визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства [39]. Очевидно, що ряд положень кодифікованого документу мають відношення й до роботи Державної податкової служби України, що дає підстави репрезентувати джерело як значимий акт у вказаному питанні.

6. Положення про Державну податкову службу України. Названому підзаконному нормативно-правовому акту відводиться особливе місце в цій ієрархії, зважаючи на предмет його регулювання. Зважаючи на коло досліджуваних питань, у рамках кваліфікаційної роботи цей акт буде розглянуто й проаналізовано детально в наступних підрозділах.

7. Інші документи, в тому числі й стратегічного спрямування. Безумовно, широке коло дискусійних аспектів, у тому числі процедурного характеру регламентовано іншими документами. Це ж саме стосується й стратегічних документів, якими визначаються загальні цілі та орієнтири державної політики в певній сфері державного реагування. Так, зокрема Стратегією національної безпеки України «Безпека людини – безпека країни» від 14.09.2020 р. № 392/2020 [41] наголошується, що держава повинна виконувати лише необхідні функції, насамперед безпекову, зовнішньополітичну, соціальну, регуляторну. Правоохоронні, податкові та митні органи захищатимуть права, свободи та законні інтереси громадян, зокрема щодо ведення бізнесу. Україна має завершити процес децентралізації і

сформувати спроможні об'єднані територіальні громади [41].

Важливе роль відводиться і внутрішнім документам аналізованої установи. Наприклад, Наказом ДПС України від 10.12.2019 р. № 205 «Про затвердження місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року» (із змінами) визначені ключові орієнтири в подальшій роботі установи. Мова йде про створення єдиної юридичної особи та ефективне управління діяльністю, ефективне адміністрування податків, зборів, платежів, формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві, протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів, формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди та інші [42]. Для досягнення таких цілей визначені ряд інструментів правового змісту для перспективної діяльності Державної податкової служби України. З огляду на це, убачається за доцільне та виправдане позиціонувати таку групу актів, як один із видів правової основи для функціонування аналізованої установи.

Висновки до розділу 1

1. Існування такого становища у державі, при якому забезпечується очікуване надходження до бюджетів різних рівнів податкових платежів, достатніх для повноцінного виконання завдань та реалізації функцій останньої має надважливе значення в умовах сьогодення. Така стан доцільно інтерпретувати як забезпечення податкової безпеки України.

Під податковою безпекою України необхідно розуміти такий стан забезпеченості держави податковими надходженнями до бюджетів різних рівнів, за якого остання може повноцінно виконувати всі завдання та реалізовувати функції не зазнаючи, при цьому, складнощів, у частині фінансового забезпечення роботи відповідних публічних суб'єктів. Також належне функціонування вказаної системи має одну з цілей – поєднання умов за яких платники податків будуть виконувати свої податкові зобов'язання повноцінно, зниження навантаження та стимулювання до підприємницької діяльності.

Важливу роль для вказаного виду безпеки відіграє податкова політика. Така зважена політика має важливу роль у питаннях забезпечення належного функціонування державних інституцій, зокрема й стосовно забезпечення податкової безпеки України.

До ознак податкової безпеки України слід віднести такі: 1) протидія податковим загрозам та ризикам; 2) стан забезпеченості держави від податкових надходжень; 3) сприяння належному функціонуванню фінансової безпеки України; 4) стійкість та стабільність. Така безпека забезпечується на декількох рівнях. До числа останніх відносяться наступні: 1) податкова безпека платників податків; 2) податкова безпека регіону; 3) податкова безпека держави; 4) міжнародна податкова безпека (податкова безпека міжнародних об'єднань). Основними функціями такої безпеки є: 1) адміністративна; 2) сануюча; 3) виховна; 4) регулююча.

2. Органи державної влади є невід'ємними елементами цілісного та складного механізму держави, створені й функціонують на підставі норм чинного законодавства, для практичної реалізації однієї чи декількох функцій держави у певній сфері. Їх існування є закономірною потребою, зумовленою необхідністю держави, як відокремленого особливого та авторитетного регулятора суспільних відносин забезпечувати виконання низки зобов'язань перед населенням, тим самим виконуючи власне унікальне призначення.

До числа таких основних суб'єктів варто віднести наступних: 1) Верховна Рада України; 2) Президент України; 3) Кабінет Міністрів України; 4) Міністерство фінансів України; 5) Державна податкова служба України; 6) Державна фіскальна служба України; 7) підрозділи податкової міліції Державної фіскальної служби України. Кожен із таких суб'єктів у результаті реалізації, здебільшого більшості своїх функцій, прямо чи опосередковано впливає на процес забезпечення податкової безпеки України.

3. Діяльність Державної податкової служби України регламентована значною кількістю нормативно-правових актів різних рівнів та пріоритетного спрямування. Кожен із цих документів формує правову основу для реалізації того чи іншого, визначеного напряму державної політики з забезпечення національної податкової безпеки. Під нормативно-правовим регулюванням діяльності Державної податкової служби України, як суб'єкта з забезпечення вітчизняної податкової безпеки слід розуміти сукупність, санкціонованих правових норм, що врегульовують суспільні відносини у певних управлінських сферах і забезпечують легалізацію діяльності вказаного суб'єкта під час вжиття заходів із забезпечення належного стану податкової безпеки України. Зважаючи на специфіку діяльності аналізованої установи, а також враховуючи особливості податкової безпеки України вбачається за доцільне виділити наступні: 1) Конституцію України; 2) ЗУ «Про національну безпеку України»; 3) ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади»; 4) Податковий кодекс України; 5) Бюджетний кодекс України; 6) Положення про Державну податкову службу України; 7) інші документи, в тому числі й стратегічного спрямування.

РОЗДІЛ 2

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

2.1. Поняття та структура адміністративно-правового статусу

Державної податкової служби України

Заважаючи на тематику кваліфікаційної роботи убачається за доцільне й виправдане сфокусувати увагу на питанні адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Саме такий статус окреслює становище аналізованої установи як суб'єкта адміністративно-правових відносин, що зумовлює потребу дослідження останнього.

Традиційно для повноти та всебічності роботи сфокусуємо власну увагу на понятійно-категоріальному апараті. Вбачається за доцільне й виправдане проаналізувати підходи до таких дефініцій як «статус», «правовий статус», «адміністративно-правовий статус». Також сформулюємо власне бачення розуміння дефініції «адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України».

Щодо терміну «статус», то, як зауважує С. М. Морозов, складність зв'язків між індивідом та державою або іншими індивідами, зафіксовані у юридичній формі (права, свободи та обов'язки), складають правовий статус індивіда, в якому відображені особливості соціокультури суспільства, демократичність відносин та законність. З латинської мови «status» означає «становище» [43, с. 545]. О. О. Грицанов визначає статус як соціальну, співвідносну позицію індивіда або групи в соціальній системі, якій характерні певні специфічні ознаки [44, с. 663]. Правильне розуміння суті й елементів та структури в цілому правового статусу кожного суб'єкта адміністративної

юрисдикції першочергово вбачає за необхідне визначити саму дефініцію «статус» для загального розуміння того з чого буде складатися досліджуване поняття. Саме слово «статус» в перекладі з латинської означає положення чи стан когось або ж чогось. Вочевидь, що в загальному розумінні мова йде становище певного суб'єкта чи об'єкта впливу за певних, часто регламентованих умов.

Щодо поняття «правового статусу», то Н. Оніщенко визначає правовий статус як систему законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів суб'єкта суспільних відносин [45, с. 211]. В. Карельський визначає правовий статус як багатоаспектну категорію, що: по-перше, має загальний, універсальний характер, включає статуси різних суб'єктів правовідносин: держави, суспільства, особи тощо; по-друге, відображає індивідуальні особливості суб'єктів і реальне положення їх у системі багатоманітних суспільних відносин; по-третє, правовий статус не може бути реалізований без обов'язків, що кореспондуються правами, без юридичної відповідальності в необхідних випадках, без правових гарантій; по-четверте, категорія правовий статус визначає права і обов'язки суб'єктів у системному вигляді, що дає змогу здійснити порівняльний аналіз статусів різних суб'єктів, для відкриття нових шляхів для вдосконалення таких елементів [46, с. 300]. Як ми бачимо, науковець в порівнянні з першою думкою значно розширює межі, які охоплює таке поняття, передбачаючи значно ширше коло його складових. Дану позицію також підтримав і Г. Борисов, додавши до визначення правового статусу те, що дана категорія характеризується ще й цілісністю, чіткою структурованістю, визначеним порядком взаємодії його компонентів [47, с. 65]. А. Малько дещо по-іншому підходить до визначення даної категорії, та характеризує правовий статус як комплексну інтеграційну категорію, що відображає взаємовідносини суб'єктів суспільних відносин, особи і суспільства, громадянина і держави, індивіда та колективу, а також й інші соціальні зв'язки [48, с. 81]. Загалом таке поняття було неодноразово предметом досліджень не тільки вітчизняних, а й зарубіжних вчених, що, в

свою чергу, зумовило виникнення цілого ряду думок з приводу даного питання. Складність також його визначення зумовлюється також тим, що воно за своєю суттю включає в себе багато складових, кожне з яких, в свою чергу поділяється на інші елементи. З приводу ж даного дослідження, то правовий статус такого суб'єкта можна розглядати як законодавчо визначене становище положення при вирішенні спору, який виник у сфері адміністративних (управлінських) відносин між фізичною, або юридичною особою з одного боку, та адміністративним органом (посадовою особою) з іншого боку, у разі з порушенням законних прав громадян (юридичних осіб) або з посяганням на відносини, які входять в сферу державного управління.

З приводу дефініції адміністративно-правовий статус, то в наукових джерелах містяться різні підходи до розуміння сутності останнього. Так, Ю. П. Битяк відмічає, що адміністративно-правовий статус громадянина є складовою частиною його загального статусу та встановлюється обсягом і характером його адміністративної правосуб'єктності, яку становлять адміністративна правоздатність і адміністративна дієздатність [49, с. 58-59]. М. В. Вітрук стверджує, що адміністративно-правовий статус становить сукупність прав, обов'язків та законних інтересів [50, с. 147]. В. М. Горшеньов репрезентує його через права, свободи, юридичні обов'язки та юридичну відповідальність [51, с. 53]. А. А. Дьомін привертає на себе увагу своєю точкою зору, розглядаючи адміністративно-правовий статус через його складові частини як сукупності прав та обов'язків, що визначають юридичне становище особи або органу публічної адміністрації. На його переконання [52, с. 11], структуру адміністративно-правового статусу утворюють правоздатність, дієздатність, права, обов'язки, громадянство; по-друге, зміст статусу, який охоплює відносини владного характеру та адміністративні правовідносини; по-третє, механізм регулювання статусу включає такі елементи, як принципи правового статусу, гарантії прав, способи їх захисту та реалізації, відповідальність [52, с. 11].

В. М. Манохін, наголошує, що адміністративно-правовий статус

утворюють і ті норми, які є для всіх загальними, наприклад, про право звернення в державні, муніципальні органи, інші організації з заявами, скаргами, пропозиціями відповідно до законодавства. Але крім норм загальних статус суб'єктів галузі включає і велика кількість приписів, які можуть бути реалізовані тільки даними певним суб'єктом, наприклад правила створення об'єднань громадських, закріплені законом, відносяться тільки до цих суб'єктів галузі адміністративного прав і не можуть ставитися, скажімо, до діяльності органів внутрішніх справ [53, с. 43]. Як бачимо, вчений під іншим кутом вивчає та досліджує коло проблемних питань у рамках окресленої тематики.

Ю. В. Соболева переконує, що виходячи з обсягу прав і обов'язків недержавних організацій, пропонується виділити наступні види їх адміністративно-правового статусу: 1) загальний адміністративно-правовий статус, до якого входять права і обов'язки, загальні для всіх недержавних організацій; 2) спеціальний адміністративно-правовий статус організацій, що володіють додатковими до загальних (спеціальними) правами і обов'язками [54, с. 19]. На основі проведеного аналізу, наголошує ця ж вчена, відповідних прав і обов'язків недержавних організацій визначені такі види їх спеціальних адміністративно-правових статусів, як: 1) спеціальні статуси недержавних організацій, виділення яких обумовлено критеріями, які належать до організаційної стороні їх діяльності (статуси організацій, створених в певних організаційно-правовій формі (виробничих кооперативів, публічних акціонерних товариств, політичних партій і т.д.)); 2) спеціальні статуси організацій, виділення яких зумовлено критеріями, які належать до змістовний бік їх діяльності (статус недержавних організацій, наділених державні повноваження; соціально орієнтованих організацій; недержавних організацій, залучених до процес громадського контролю, і ін.); 3) змішані спеціальні статуси організацій, виділення яких зумовлено критеріями, які належать і до організаційної, і до змістовної стороні їх діяльності (статус організацій, що виконують функції іноземних агентів, та ін.) [54, с. 20]. Вказаний підхід заслуговує на увагу та буде врахований під час дослідження аналізованого

питання.

З приводу розуміння зазначеної дефініції, то слід також звернути увагу на думки і деяких інших провідних вчених адміністративістів у цій сфері. До прикладу, Т. О. Коломоець переконує, що адміністративно-правовий статус являє собою 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 [55, с. 241]. В. Б. Авер'янов відмічає, що адміністративно-правовий статус, як різновид правового статусу, визначається правниками як комплекс певних суб'єктивних прав і обов'язків, які закріплені за відповідними суб'єктами адміністративно-правовими нормами [56, с. 194]. О. М. Музичук, наголошує, що 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 [57, с. 319]. К. О. Крахмальова вважає, що адміністративно-правовий статус внутрішньо переміщених осіб в Україні запропоновано визначати як спеціальний, тимчасовий правовий статус осіб, урегульований нормами адміністративного права, що складається з системи додаткових прав, обов'язків і гарантій, обумовлених обставинами їх вимушеного внутрішнього переміщення та потребами, де обсяг і особливості реалізації таких прав, обов'язків і гарантій залежать від того, чи є особа громадянином, іноземцем чи апатридом. Цей статус де-юре виникає в момент постановки внутрішньо переміщеної особи на облік і видачі їй довідки внутрішньо переміщеної особи, а припиняється шляхом скасування такої довідки [58, с. 12]. С. Л. Курило під адміністративно-правовим статусом органів внутрішніх справ і місцевих органів влади як суб'єктів взаємодії слід розуміти їхнє положення, становище, у системі суспільних відносин та механізмі державного управління, що визначається державою шляхом закріплення в

нормах адміністративного законодавства їхніх завдань, функцій, повноважень та відповідальності, які реалізуються зазначеними суб'єктами через відповідні адміністративно-правові, управлінські, відносини, зокрема, ті, що складаються безпосередньо під час їхньої взаємодії з питань забезпечення громадської безпеки та громадського порядку [59, с. 525-526]. За цього підходу вчена одночасно сформулювала поняття та визначила структуру такого статусу.

Як бачимо, в науковій літературі питанням адміністративно-правового статусу присвячена значна увага. При чому, до таких досліджень слід віднести, як напрацювання минулого, так і сьогодення.

Зважаючи на розглянуті позиції вбачається за доцільне запропонувати своє визначення поняття «адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України». Думається, що під таким статусом варто розуміти регламентоване адміністративно-правовими нормами становище аналізованої установи під час реалізації заходів останньою із забезпечення податкової безпеки України, її форм, методів та способів роботи у вказаному напрямі.

Другою частиною нашого питання є визначення структури адміністративно-правового статусу досліджуваного суб'єкту. Знову ж таки, для повноти й всебічності дослідження варто ознайомитися з поглядами науковців на цей аспект.

Наприклад А. Г. Нікуліна, до адміністративно-правового статусу органів досудового розслідування Національної поліції України пропонує включати такі елементи: 1) правові норми щодо визначення статусу (конституційні норми, норми поточного законодавства, міжнародні договори); 2) головні права та обов'язки, свободи та законні інтереси; 3) правові принципи, правовідносини статусного типу; 4) правові принципи та гарантії; 5) юридична відповідальність [60, с. 85]. О. І. Беспалова та Д. О. Горбач, досліджуючи поняття та структуру адміністративно-правового статусу Національної гвардії України, визначають такі його компоненти: 1) завдання; 2) функції; 3) предмети відання; 4) повноваження; 5) гарантії діяльності відповідальності, що, відповідно, дозволяє їй бути учасником адміністративно-правових відносин [61].

М. Ю. Івчук із числа елементів адміністративно-правового статусу органів прокуратури виділяє: 1) закріплені цілі, завдання і функції; 2) компетенцію; 3) організаційно-структурний компонент – утворення, реорганізація, ліквідація, підпорядкованість, установа та зміна внутрішньоорганізаційної структури, право на організаційне самовизначення, процедури діяльності; 4) юридичну відповідальність [62, с. 40]. О. М. Гумін та Є. В. Пряхін до елементів адміністративно-правового статусу пропонують включати: 1) правосуб'єктність; 2) права; 3) обов'язки; 4) юридичну відповідальність [63, с. 36]. В. Коваль до числа елементів адміністративно-правового статусу військовослужбовців відносить: 1) обов'язки; 2) права (у тому числі правообов'язки); 3) гарантії реалізації обов'язків та прав; 4) юридичну відповідальність [64, с. 94]. О. А. Гусар вважає, що адміністративно-правовий статус являє собою системну сукупність таких адміністративно-правових властивостей суб'єкта права, як: 1) компетенція; 2) порядок утворення і набрання юридичних ознак; 3) назва; 4) місце розміщення; 5) структура; 6) цілі функціонування; 7) відповідальність [65, с. 116]. Т. В. Сараскіна до структури адміністративно-правового статусу державних органів відносить: 1) функціональне призначення та становлення органу; 2) місце органу в системі державних органів; 3) цільову мету створення органу; 4) виокремлення сфери діяльності органу; 5) сформованість функцій та пріоритетних завдань; 6) регламентування прав, обов'язків та повноважень із реалізації головної компетенції в окремій сфері або галузі; 7) діяльність органу з реалізації можливості проводити нормотворчу та правозастосовну функції; 8) встановлення міри юридичної відповідальності органу та його посадових осіб у разі порушення вимог чинного законодавства щодо законності діяльності органу; 9) порядок формування штату, структури, ліквідації органу та визначення джерел його фінансування; 10) повноваження із прийняття, реалізації та контролю за виконанням власних владних рішень; 11) окремі питання інформаційного забезпечення органу державної влади та його структурних підрозділів [66, с. 73-74].

Слід також відмітити, що у вітчизняній літературі зустрічається й інший підхід до розуміння градації складових вказаного статусу. Наприклад, Л. М. Бахрах зауважує, що адміністративно-правовий статус державного органу складається з таких блоків як: 1) цільовий; 2) організаційно-структурний; 3) компетенційний [67, с. 85]. С. П. Пономарьов переконує, що структура адміністративно-правового статусу органів Служби безпеки України складається з таких блоків: 1) функціонально-цільового; 2) структурно-організаційного; 3) компетенційного (компетенція); 4) піднаглядності і відповідальності правоохоронного органу; 5) гарантій його діяльності [68, с. 123]. Аналогічного підходу дотримуються згадані О. І. Безпалова та Д. І. Горбач при характеристиці структури адміністративно-правового статусу Національної гвардії України. На переконання цих вчених цільовий блок містить у собі призначення (основну мету) діяльності Національної гвардії України, її завдання та функції. Структурно-організаційний блок адміністративно-правового статусу Національної гвардії України включає два елементи: структурний (структура центрального апарату та окремих територіальних підрозділів, схема організаційного підпорядкування та розподілу функціональних повноважень); організаційний (нормативний порядок створення, реорганізації, ліквідації, порядок реалізації процедур внутрішньої та зовнішньої роботи Національної гвардії України, порядок взаємодії Національної гвардії із іншими суб'єктами відповідних правовідносин). Компетенційний блок адміністративно-правового статусу Національної гвардії України також складається з двох елементів. Першим є повноваження, які складаються з відповідних прав та обов'язків, другим – підвідомчість (предмети відання), тобто об'єкти, предмети, сфери суспільних відносин, на які поширюються повноваження Національної гвардії України [61, с. 34]. Л. В. Крупнова також є прихильницею блокового підходу. До зазначених блоків вчена відносить: 1) структурно-організаційний блок, який містить офіційну назву органу; порядок і спосіб утворення; право та обов'язок мати певну внутрішню структуру; наявність або відсутність прав юридичних

осіб; право та обов'язок користуватися юридичними символами; право на офіційну символіку; підпорядкованість іншим суб'єктам права; джерела фінансування органу; 2) компетенційний блок, який передбачає цілі, завдання, функції; права та обов'язки; обсяг і характер владних повноважень; територію діяльності; форми й методи діяльності, а також юридичну відповідальність [69, с. 41]. Тобто, вказаний підхід також знаходить власне широке застосування в наукових джерелах.

Слід зауважити, що в літературі зустрічаються й інші критерії градації підходів до розуміння структури адміністративно-правового статусу різних суб'єктів, учасників управлінських відносин (напряму діяльності, сфери впливу тощо). Притім, це стосується як об'єктів впливу, так і управлінських суб'єктів.

З огляду на викладене, убачається за доцільне й виправдане запропонувати авторське бачення структури адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Переконані, що до числа ключових таких елементів слід віднести наступні: 1) завдання; 2) повноваження; 3) заходи націлені на забезпечення організації діяльності; 4) права установи. Варто також окремо виділити роль Голови Державної податкової служби України у питанні забезпечення виконання всіх завдань досліджуваного суб'єкту.

2.2. Завдання та повноваження як основні елементи адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України

Одним із ключових елементів адміністративно-правового статусу будь-якої владної установи, безумовно, є завдання останньої. Саме на основі таких завдань формуються ключові напрями роботи відповідного суб'єкта в тій чи іншій сфері відносин. Їх вагоме значення полягає в тому, що від виду та характеру останніх залежить робота структури як суб'єкта адміністративно-правових відносин. Із огляду на це, вбачається за доцільне та виправдане звернути особливу увагу на завдання вказаної установи.

Так, згідно Положення про Державну податкову службу України від 06.03.2019 р. № 227 [40] основними завданнями установи визнаються: 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, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, 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: а) державної податкової політики; б) здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; в) державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального; г) державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у

сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; г) 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.

Як бачимо, вказаний суб'єкт виконує широке коло завдань, що прямо пов'язані з забезпеченням податкової безпеки України. Вочевидь, досягнення певних знакових результатів сприятиме належному функціонуванню згаданої складової фінансової безпеки держави.

Іншим знаковим елементом адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України, безумовно, є її повноваження. Не виникає сумніву, що їх види та кількість залежать від спектру завдань установи. Водночас, закономірним наслідком є їх зміна, в результаті коригування завдань суб'єкта, тобто мова йде не про статичний компонент.

У відповідності до згаданого документу на цей орган покладено значну кількість повноважень. Зокрема, ДПС відповідно до покладених на неї завдань: 1) вносить в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подає Міністрові фінансів на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади; 2) розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів; 3) розробляє та подає пропозиції щодо форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів; 4) здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо

адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 5) здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість; 6) здійснює податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки»; 7) здійснює реєстрацію та веде облік платників податків, платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків; 8) забезпечує достовірність та повноту ведення обліку платників податків (платників єдиного внеску), об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; 9) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, інших реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС, а також реєстру страхувальників Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування; 10) здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету; 11) забезпечує ведення обліку податків, зборів, платежів; 12) здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску); 13) контролює своєчасність подання платниками податків (платниками єдиного внеску) передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску; 14) застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням

якого покладено на ДПС; 15) складає стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом; 16) застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС про взяття рахунка на облік у ДПС, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установлених Податковим кодексом України розмірах; 17) організовує роботу та здійснює контроль в межах повноважень, передбачених законом, за погашенням заборгованості з інших платежів, контроль за справлянням яких віднесено до компетенції ДПС; 18) здійснює погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів; 19) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; 20) приймає рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки, повідомляє Мінфіну про прийняті рішення та здійснює їх погодження з Мінфіном у випадках та порядку, визначених законодавством; 21) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску; 22) організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням арешту майна платників податків, що мають податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску; 23) організовує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за

порушення податкового законодавства; 24) забезпечує стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами з бюджету в порядку, визначеному Податковим кодексом України [31] та іншими законами; 25) організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства; 26) звертається до суду у випадках, передбачених законом; 27) здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами і рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною торгівлі та зберігання пального і контроль за таким виробництвом; 28) організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів, ємностях (упаковках) з рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, під час їх транспортування, зберігання і реалізації; 29) здійснює контроль за виробництвом, обігом та реалізацією підакцизних товарів, за їх цільовим використанням, забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері; 30) здійснює прийняття декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальнення відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку; 31) здійснює заходи щодо

запобігання та виявлення порушень вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, погоджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, порядок їх розроблення і застосування; 32) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів; 33) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої; 34) проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та інших підакцизних товарів (продукції); 35) організовує реєстрацію та облік реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), реєстрацію розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій; 36) проводить контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення розрахункових операцій та застосування реєстраторів розрахункових операцій; 37) здійснює контроль за дотриманням встановлених законом строків проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), 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; 38) вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму у випадках та межах повноважень, передбачених законом; 39) підтверджує статус податкового резидента України; 40) організовує взаємодію

та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері; 41) укладає в установленому порядку міжвідомчі договори з податковими органами іноземних держав, проводить в межах повноважень, передбачених законом, переговори та консультаційну роботу з підготовки міжнародних договорів з питань, що належать до компетенції ДПС, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії; 42) здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав; 43) забезпечує виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, з питань, що належать до компетенції ДПС; 45) проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю; 46) здійснює перегляд рішень територіальних органів ДПС у встановленому законодавством порядку; 47) виконує функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери її управління; 48) погоджує рішення НКЦПФР щодо встановлення ознак фіктивності емітента цінних паперів, а також щодо встановлення порядку визначення емітента цінних паперів таким, що відповідає ознакам фіктивності; 49) здійснює сервісне обслуговування платників податків (платників єдиного внеску), зокрема надає адміністративні послуги; 50) забезпечує розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання, забезпечує функціонування електронного кабінету; 51) взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади та отримує інформацію, документи і матеріали від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, зокрема від органів, які забезпечують ведення відповідних

державних реєстрів (кадастрів); 52) бере в установленому порядку участь у наданні електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації; 53) забезпечує взаємодію інформаційних систем ДПС та Держмитслужби в режимі реального часу в установленому порядку; 54) бере участь у проведенні аналізу надходжень податків, зборів, платежів, визначених Податковим кодексом України [31], Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [70], вивченні впливу макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, зборів, платежів, розробленні пропозицій щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету; 55) здійснює моніторинг виконання показників розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами, затверджених фінансовими планами державних підприємств, господарських організацій, у статутному капіталі яких є корпоративні права, що належать державі, їх дочірніми підприємствами; 56) подає Мінфіну пропозиції до Бюджетної декларації та проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік та їх реалізації, а також прогнозних надходжень єдиного внеску; 57) складає звітність щодо стану розрахунків платників податків із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямками діяльності ДПС; 58) інформує органи державної влади про стан розрахунків платників з бюджетами та сплати єдиного внеску; 59) здійснює прийом громадян, розгляд звернень (запитів) громадян, платників податків (платників єдиного внеску), органів державної влади, правоохоронних органів, органів судової влади та інших суб'єктів права на звернення з питань, пов'язаних із діяльністю ДПС, та запитів на отримання публічної інформації; 60) надає індивідуальні податкові консультації, інформаційно-довідкові послуги з питань податкового законодавства та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 61) надає Мінфіну пропозиції щодо необхідності підготовки узагальнюючих податкових консультацій; 62) подає Мінфіну узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за

дотриманням якого покладено на ДПС; 63) формує інформаційну політику ДПС та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені законодавством; 64) оприлюднює на офіційному веб-сайті ДПС акти та інші офіційні документи та інформацію з питань, що належать до її компетенції, зокрема інформацію, яка підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства; 65) виступає засновником засобів масової інформації з питань, що належать до компетенції ДПС; 66) організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану із застосуванням законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС; 67) забезпечує оприлюднення (оновлення) наборів даних, які підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних на офіційному веб-порталі ДПС та єдиному державному веб-порталі відкритих даних, в установленому законодавством порядку; 68) співпрацює з інститутами громадянського суспільства, забезпечує проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань реалізації державної податкової політики; 69) провадить дослідження і експертну діяльність у податковій сфері; 70) організовує наукову, науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність, є засновником державних підприємств, навчальних закладів та науково-дослідних установ; 71) здійснює прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності ДПС; 72) здійснює відомчий контроль за дотриманням вимог законодавства, виконанням службових, посадових обов'язків в апараті ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління; 73) здійснює внутрішній аудит, спрямований на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління; 74) інформує органи місцевого самоврядування про стан розрахунків з місцевими бюджетами; 75) здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю,

повнотою нарахування та сплати частини чистого прибутку (доходу) до бюджету державними та комунальними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями, а також господарськими товариствами, у статутному капіталі яких є державна та/або комунальна власність, а також стягнення заборгованості із зазначених платежів до бюджету в порядку, встановленому Податковим кодексом України [31]; 76) здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати до бюджету дивідендів на державну частку господарськими товариствами, у статутному капіталі яких є корпоративні права держави, а також господарськими товариствами, 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв) яких перебувають у статутних капіталах господарських товариств, частка держави в яких становить 100 відсотків; 77) подає органам місцевого самоврядування звітність, визначену підпунктом 12.3.3 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України [31], у тому числі щодо платників податків – юридичних осіб [40].

2.3. Заходи націлені на забезпечення організації діяльності та права установи як основні елементи адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України

Реалізація повноважень співробітниками Державної податкової служби України передбачає вжиття певних заходів, що сприяють досягнення поставлених цілей. Із огляду на складність та важливість окреслених завдань аналізованої установи важливим є акцент на заходи роботи вказаної установи в аналізованій сфері. Відповідно, убачається за доцільне й виправдане звернути увагу на це питання.

Так, у відповідності до п. 5 Положення про Державну податкову службу України від 06.03.2019 р. № 227 [40] передбачені наступні заходи для виконання цих завдань. Насамперед, ДПС з метою організації своєї діяльності:

- 1) здійснює добір кадрів в апарат ДПС та на посади керівників і заступників керівників її територіальних органів, організовує роботу з підготовки та підвищення кваліфікації працівників апарату ДПС, її територіальних органів;
- 2) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання та виявлення корупції і контроль за дотриманням вимог антикорупційного законодавства в апараті ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління;
- 3) організовує роботу апарату ДПС, її територіальних органів, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери її управління;
- 4) координує та контролює діяльність територіальних органів ДПС та організовує їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування;
- 5) надає територіальним органам ДПС методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить перевірку стану такої роботи;
- 6) забезпечує охорону державної таємниці відповідно до вимог режиму секретності, кіберзахист, технічний та криптографічний захист інформації і здійснює контроль за його станом;
- 7) забезпечує згідно із законодавством надання державним органам інформації з реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено

законодавством на ДПС; 8) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, спільно з відповідними центральними органами виконавчої влади контроль за використанням державних коштів, передбачених для реалізації проектів, виконання програм, зокрема міжнародних; 9) здійснює комплекс заходів для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності ДПС, її територіальних органів, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери її управління; 10) організовує планово-фінансову роботу в апараті ДПС та її територіальних органах, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку; 11) бере участь у формуванні пропозицій до державного замовлення на підготовку та підвищення кваліфікації фахівців у сфері державної податкової справи в установленому законодавством порядку; 12) організовує роботу з ведення діловодства та архівного зберігання документів відповідно до встановлених правил; 13) організовує інформаційно-аналітичне забезпечення ДПС та автоматизацію її діяльності; 14) забезпечує в межах своїх повноважень реалізацію державної політики щодо державної таємниці та захисту інформації, контроль за її збереженням у ДПС, а також мобілізаційну підготовку, мобілізацію та контроль за здійсненням таких заходів; 15) забезпечує самопредставництво ДПС у судах через Голову ДПС, а також без окремого доручення Голови ДПС через його заступників та державних службовців самостійних структурних підрозділів апарату ДПС відповідно до положень про такі підрозділи, які забезпечують самопредставництво інтересів ДПС в судах без окремого доручення Голови ДПС [40].

Важливе значення, безумовно, відводиться й правам аналізованої установи. Так, зокрема ДПС для виконання покладених на неї завдань має право: 1) проводити у визначеному законодавством порядку перевірку показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та із

своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою всіх передбачених Податковим кодексом України податків, зборів, платежів, а також єдиного внеску, дотриманням вимог законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 2) проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності; 3) визначати у передбачених Податковим кодексом України випадках суми податкових та грошових зобов'язань платників податків; 4) аналізувати фінансовий стан платника податків, що має податковий борг, та стан забезпечення такого боргу податковою заставою; 5) запрошувати платників податків (платників єдиного внеску) або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску; 6) під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків - юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції; 7) отримувати від платників податків (платників єдиного внеску) та надавати в межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді; 8) запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 9) вимагати під час проведення перевірок виготовлення і надання засвідчених підписом платника податків (платника єдиного внеску) або його посадовою особою та скріплених печаткою (за її наявності) копій первинних документів, які свідчать про порушення податкового законодавства та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, та отримувати їх у платників податків (платників єдиного внеску) у

встановленому Податковим кодексом України [31] порядку; 10) вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками ДПС зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, яка перевіряється; 11) вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки; 12) вилучати в установленому законодавством порядку під час проведення перевірок у підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, копії документів, що підтверджують заниження розміру заробітної плати (доходу) та інших виплат, на які нараховується єдиний внесок; 13) доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу в порядку, передбаченому Податковим кодексом України [31]; 14) надсилати платникам податків (платникам єдиного внеску) у межах повноважень, передбачених законом, у разі виявлення порушень вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів; 15) вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також фізичних осіб – підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства; 16) порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового, бюджетного законодавства, законодавства про єдиний внесок та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 17)

отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, а також від громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом; 18) отримувати від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у випадках, передбачених законодавством, а також відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності; 19) отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» [71] та Податковим кодексом України [31], довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, зокрема про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання, інформацію про договори боржника про зберігання цінностей або надання боржнику в майновий найм (оренду) індивідуального банківського сейфа, що охороняється банком; 20) отримувати безоплатно від органів державної влади, Національного банку, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів під час виконання ними владних управлінських функцій відповідно до законодавства, зокрема на виконання делегованих повноважень, від юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців, самозайнятих осіб, податкових агентів, фізичних осіб інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків (платників єдиного внеску), об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, для формування та ведення реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС; 21) отримувати від нотаріусів на письмові запити інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно,

отримане за правом спадкування; 22) стягувати з установ банків та інших фінансових установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів; 23) вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством; 24) здійснювати щоденну обробку даних та інформації електронного кабінету, необхідних для виконання покладених на ДПС функцій з адміністрування податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, що включає, зокрема, прийняття, обробку та аналіз документів і даних платників податків (платників єдиного внеску), здійснення повноважень, передбачених законом, які можуть бути реалізовані в електронній формі за допомогою засобів електронного зв'язку; 25) залучати в установленому порядку міжнародно-технічну допомогу відповідно до міжнародних договорів України; 26) залучати в установленому порядку до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, а також підприємств, установ, організацій (за погодженням з їх керівниками); 27) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до компетенції ДПС; 28) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами; 29) звертатися у передбачених законом випадках до суду; 30) користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників; 31) залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів, застосовувати під час здійснення податковим керуючим повноважень, визначених Податковим кодексом України, фотозйомку та відеозапис; 32) одержувати безоплатно для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, Єдиного реєстру акцизних накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб – платників податків від платників податків, а також Національного банку та

його установ необхідні відомості про суми доходів, виплачених фізичним особам, та утриманих з них податків, зборів, платежів; від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, – про державну реєстрацію та видачу ліцензій суб'єктам господарської діяльності; від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, – про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього; від органів державної реєстрації актів цивільного стану – про фізичних осіб, які померли; а також одержувати безоплатно інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; 33) одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання під час проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності; 34) надавати відповідно до закону інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та реєстру страхувальників органам державної влади, Пенсійному фонду України та фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування; 35) одержувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, необхідну для здійснення повноважень контролюючими органами щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків, у встановленому законом порядку; 36) приймати рішення про зміну основного та неосновного місця обліку великих платників податків, зняття їх з обліку та переведення до територіального органу ДПС, що здійснює податкове супроводження великих платників податків (його структурних підрозділів), та інших територіальних органів ДПС; 37) під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, зокрема щодо провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації; 38) одержувати пояснення від роботодавців та/або їх працівників, та/або осіб, праця яких

використовується без документального оформлення, під час проведення перевірок стану дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), дотримання податковим агентом податкового законодавства щодо оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (зокрема без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, зокрема внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом; 39) здійснювати інші права, передбачені законом [40]. Як бачимо, аналізована установа має широкий спектр прав націлений на реалізацію всіх завдань вказаного суб'єкту. Це також, підкреслює значимість і демонструє його вагому роль із питань забезпечення податкової безпеки України.

2.4. Роль Голови Державної податкової служби України в забезпеченні діяльності установи

Для належної роботи будь-якої установи важливим є існування належного правового підґрунтя, матеріально-технічного забезпечення та інших знакових аспектів. Серед переліченого вагоме значення відводиться керівному складу від роботи яких суттєво залежить поточна та, що не менш важливо, перспективна діяльність установи.

З числа таких осіб вагоме значення відводиться Голові ДПС, який реалізує сукупність притаманних лише йому функцій із питань організації роботи досліджуваного суб'єкту. Це, стосується всіх аспектів діяльності аналізованої установи з питань забезпечення податкової безпеки України.

У відповідності до Положення про Державну податкову службу України від 06.03.2019 р. № 227 [40]. Голова ДПС: 1) очолює ДПС, здійснює керівництво її діяльністю, представляє ДПС у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами, організаціями в Україні та за її межами; 2) у

межах компетенції організовує та контролює виконання в апараті ДПС та її територіальних органах Конституції [26] та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну та інших міністерств з питань, що належать до компетенції ДПС; 3) вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідних сферах, розроблені ДПС проекти законів, проекти актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також подає Міністрові фінансів на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади; 4) вносить на розгляд Міністра фінансів проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДПС; 5) подає Міністрові фінансів для затвердження плани роботи ДПС; 6) забезпечує виконання ДПС наказів Мінфіну та доручень Міністра фінансів з питань, що належать до компетенції ДПС; 7) забезпечує взаємодію ДПС із структурними підрозділами Мінфіну, визначеними Міністром фінансів відповідальними за взаємодію з ДПС; 8) затверджує за погодженням з Міністром фінансів структуру апарату ДПС; 9) забезпечує дотримання встановленого Міністром фінансів порядку обміну інформацією між Мінфіном і ДПС та вчасність її подання; 10) звітує перед Міністром фінансів про виконання планів роботи ДПС та покладених на ДПС завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності ДПС, її територіальних органів, а також про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях; 11) розподіляє обов'язки між своїми заступниками; 12) затверджує положення про самостійні структурні підрозділи апарату ДПС, призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників (за погодженням з Міністром фінансів), заступників керівників; 13) призначає на посаду та звільняє з посади у порядку, передбаченому законодавством про державну службу, державних службовців апарату ДПС (якщо інше не передбачено законом); 14) укладає та розриває з державними службовцями апарату ДПС контракти про проходження державної служби у порядку, передбаченому Кабінетом Міністрів України; 15) приймає на роботу та звільняє

з роботи в порядку, передбаченому законодавством про працю, працівників ДПС; 16) вносить Міністрові фінансів пропозиції щодо утворення, реорганізації та ліквідації територіальних органів ДПС; 17) призначає на посаду та звільняє з посади керівників (за погодженням з Міністром фінансів) та заступників керівників територіальних органів ДПС; 18) утворює, ліквідовує, реорганізовує підприємства, установи, організації, затверджує їх положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління ДПС; 19) скасовує повністю чи в окремій частині акти територіальних органів ДПС; 20) забезпечує кіберзахист та захист інформації в ДПС, забезпечує реалізацію державної політики щодо державної таємниці, контроль за її збереженням в ДПС; 21) забезпечує організацію підготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і працівників ДПС, оцінювання результатів їх службової діяльності в межах повноважень, визначених законодавством про державну службу; 22) вирішує в установленому порядку питання щодо заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності державних службовців та працівників апарату ДПС, керівників та заступників керівників її територіальних органів, присвоює їм спеціальні звання, ранги державних службовців (якщо інше не передбачено законом); 23) вносить в установленому порядку подання щодо представлення державних службовців та працівників апарату ДПС, її територіальних органів до відзначення державними нагородами; 24) залучає державних службовців та працівників територіальних органів ДПС, а за домовленістю з керівниками – державних службовців та працівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій до розгляду питань, що належать до компетенції ДПС; 25) підписує міжнародні договори України відповідно до наданих повноважень; 26) утворює комісії, робочі та експертні групи; 27) скликає та проводить наради з питань, що

належать до його компетенції; 28) підписує накази ДПС; 29) дає у межах повноважень обов'язкові для виконання державними службовцями та працівниками апарату ДПС, її територіальних органів доручення; 30) приймає в установленому порядку рішення про розподіл бюджетних коштів, розпорядником яких є ДПС; 31) надає посадовим (службовим) особам апарату ДПС повноваження на виконання певних функцій, передбачених Податковим кодексом України [31], законодавством з питань сплати єдиного внеску, чинними міжнародними договорами України, іншим законодавством, контроль за дотримання якого покладено на ДПС, Законом України «Про державну службу» [72] та іншими законами, зокрема на: а) підписання у межах компетенції запитів, листів, листів-відповідей, індивідуальних податкових консультацій; прийняття рішень про продовження строку розгляду звернень на отримання індивідуальних податкових консультацій, скарг, рішень за результатами розгляду скарг, рішень про внесення/відмову у внесенні відомостей про індивідуальні податкові консультації до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій; підписання ліцензій (дублікатів ліцензій) та додатків до них (дублікатів додатків) на виробництво, право оптової торгівлі підакцизними товарами, прийняття інших рішень та підписання інших документів у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України [31], законами України, порядками, положеннями та інструкціями, затвердженими постановами Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну та ДПС; б) здійснення окремих повноважень, визначених Законом України «Про державну службу» [72], в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; в) підписання документів з фінансових питань; г) укладення договорів та проведення публічних закупівель; д) підписання інших документів з питань діяльності ДПС у межах, визначених законодавством; 32) надає посадовим (службовим) особам територіальних органів ДПС повноваження на виконання певних функцій, передбачених Податковим кодексом України [31], законодавством з питань сплати єдиного внеску, іншим законодавством, контроль за дотримання якого

покладено на ДПС, законодавством про державну службу та іншими законами, зокрема на: а) підписання у межах компетенції запитів, листів, листів-відповідей, індивідуальних податкових консультацій, повідомлень, книг обліку доходів, книг обліку доходів і витрат, які ведуть фізичні особи – підприємці, довідок, податкових вимог, інкасових доручень, висновків, електронних висновків/електронних повідомлень, реєстраційних посвідчень про реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій, реєстрів, витягів з реєстрів, заяв до органів реєстрації та державної виконавчої служби, направлень на проведення перевірок, ліцензій (дублікатів ліцензій) та додатків до них (дублікатів додатків) на роздрібну торгівлю підакцизними товарами, зберігання пального, актів, звітів, договорів-доручень, прийняття податкових повідомлень-рішень, взяття на облік, погашення та опротестування податкових векселів, прийняття інших рішень та підписання інших документів у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України [31], законами України, порядками, положеннями та інструкціями, затвердженими постановами Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну та ДПС; б) здійснення добору персоналу, планування та організації заходів з питань підвищення рівня професійної компетентності державних службовців, документального оформлення вступу на державну службу, її проходження та припинення, виконання функцій роботодавця стосовно працівників, які не є державними службовцями, виконання інших функцій, передбачених законодавством про державну службу; в) укладення договорів та проведення публічних закупівель; г) підписання інших документів з питань діяльності територіальних органів ДПС у межах, визначених законодавством; 33) організовує внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечує їх здійснення в апараті ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери управління ДПС; 34) здійснює інші повноваження, визначені законом [40]. Як бачимо, на вказану посадову особу покладається важливе значення у питанні забезпечення функціонування установи. Вочевидь, що вказана позиція доповнює адміністративно-правове становище Державної податкової служби України.

Висновки до розділу 2

1. Заважаючи на тематику кваліфікаційної роботи убачається за доцільне й виправдане сфокусувати увагу на питанні адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Саме такий статус окреслює становище аналізованої установи як суб'єкта адміністративно-правових відносин, що зумовлює потребу дослідження останнього.

Під адміністративно-правовим статусом Державної податкової служби України варто розуміти регламентоване адміністративно-правовими нормами становище аналізованої установи під час реалізації заходів останньою із забезпечення податкової безпеки України, її форм, методів та способів роботи у вказаному напрямі. Структура адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України виглядає наступним чином: 1) завдання; 2) повноваження; 3) заходи націлені на забезпечення організації діяльності; 4) права установи. Варто також окремо виділити роль Голови Державної податкової служби України у питанні забезпечення виконання всіх завдань досліджуваного суб'єкту.

2. Одним із ключових елементів адміністративно-правового статусу будь-якої владної установи, безумовно, є завдання останньої. Саме на основі таких завдань формуються ключові напрями роботи відповідного суб'єкта в тій чи іншій сфері відносин. Їх вагоме значення полягає в тому, що від виду та характеру останніх залежить робота структури як суб'єкта адміністративно-правових відносин. Іншим знаковим елементом адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України, безумовно, є її повноваження. Не виникає сумніву, що їх види та кількість залежать від спектру завдань установи. Водночас, закономірним наслідком є їх зміна, в результаті коригування завдань суб'єкта, тобто мова йде не про статичний компонент.

3. Реалізація повноважень співробітниками Державної податкової служби України передбачає вжиття певних заходів, що сприяють досягнення поставлених цілей. Із огляду на складність та важливість окреслених завдань

аналізованої установи важливим є акцент на заходи роботи вказаної установи в аналізованій сфері. Важливе значення, безумовно, відводиться й правам цієї установи. Зазначений орган має широкий спектр прав націлений на реалізацію всіх завдань вказаного суб'єкту. Це також, підкреслює значимість і демонструє його вагомую роль із питань забезпечення податкової безпеки України.

4. Для належної роботи будь-якої установи важливим є існування належного правового підґрунтя, матеріально-технічного забезпечення та інших знакових аспектів. Серед переліченого вагоме значення відводиться керівному складу від роботи яких суттєво залежить поточна та, що не менш важливо, перспективна діяльність установи.

З числа таких осіб вагоме значення відводиться Голові ДПС, який реалізує сукупність притаманних лише йому функцій із питань організації роботи досліджуваного суб'єкту. Це, стосується всіх аспектів діяльності аналізованої установи з питань забезпечення податкової безпеки України. На вказану посадову особу покладається важливе значення у питанні забезпечення функціонування установи. Вочевидь, що вказана позиція доповнює адміністративно-правове становище Державної податкової служби України.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

3.1. Міжнародні зобов'язання України в контексті удосконалення правового забезпечення податкової безпеки

Система оподаткування будь-якої держави відіграє ключову роль в її економічному розвитку. Існуюча на сьогодні в Україні система оподаткування пройшла довгий шлях свого становлення. Водночас обраний Україною курс на інтеграцію до Європейського Союзу (ЄС) обумовлює поступове приведення національної системи оподаткування та відповідно вітчизняного податкового законодавства у відповідність до вимог і стандартів ЄС, оскільки інтеграція України до ЄС в податковій сфері передбачає в короткостроковій та довгостроковій перспективі не лише зближення механізму стягнення податків і зборів, визначення розміру основних податкових ставок, податкової структури, а й реалізацію узгодженої податкової політики. При цьому, така адаптація національного податкового законодавства до європейського потребує, насамперед, дослідження особливостей побудови систем оподаткування держав-членів ЄС, а також провідних держав світу для їх порівняння та визначення доцільності застосування такого досвіду в Україні. Нині до ПК України [31] вже було внесено відповідні зміни, що наближають вітчизняну систему оподаткування до європейських зразків [73, с. 113]. Водночас, не втрачає актуальності питання удосконалення нормативно-правового регулювання роботи національних податкових установ як суб'єктів із забезпечення податкової безпеки України. Притім, усвідомлюємо що такі новації мають бути орієнтовані на посилення ролі органу у відповідності до міжнародних стандартів і принципів. Водночас, пріоритетний орієнтир буде

здійснений на засади європейського співтовариства, в умовах поточних вітчизняних реалій щодо розвитку Української держави.

В цьому аспекті, з точки зору правового аналізу нормативних документів, безумовно, ключовою є Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію України з ЄС; Угода) від 27.06.2014 р. [74]. Вказане, як було відмічено, зумовлено обрання народом України проєвропейського вектору розвитку та, відповідно, поступовою реалізацією окремих заходів із боку національних владних установ.

Так, зокрема Главою 4 «Оподаткування» Угоди про асоціацію України з ЄС [74] визначено фундаментальні аспекти оподаткування, які в обов'язковому порядку мають бути враховані Україною у частині виконанні певних міжнародних зобов'язань. Це має принципове значення, оскільки, з одного боку сприятиме посиленню ролі держави в цих процесах, а з іншого – забезпечить подальше співробітництво, позиціонуючи її як життєздатного учасника міжнародного діалогу.

Тому, відповідно до згаданої Глави ст. 349 передбачено, що сторони співробітничать з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції [74]. Вочевидь, що існування рівних, сприятливих й адекватних реаліям сьогодення умов для оподаткування є ключовою передумовою для покращення економічних відносин. Це, поступово сформує стійкі зв'язки між учасниками торговельних відносин для подальшого якісного поступального розвитку різних санкціонованих видів господарської діяльності.

Ст. 350 цього документу передбачено, що Сторони визнають і зобов'язуються застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на

рівні ЄС. Із цією метою без упередженості щодо компетенції ЄС та держав-членів Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень та розвивають заходи ефективної імплементації вищезазначених принципів [74]. Це має значення, для формування потужної дієвої системи оподаткування з точки зору адміністративної, фіскальної та правоохоронної функцій держави. Безумовно, за цих умов буде можливий належний економічний розвиток України, шляхом розвитку підприємництва, залучення інвестування тощо.

У відповідності до ст. 351 Угоди [74] Сторони також посилюють і зміцнюють співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків. Сторони намагаються покращувати співробітництво та обмін досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема з «карусельним шахрайством» [74]. Варто зауважити, що Україною зроблені вагомні кроки в цьому напрямі, які, на наше переконання заслуговують на увагу й визнання.

Мова, йде про проєкт Закону про Бюро економічної безпеки України від 02.07.2020 р. № 3087-д [75], який пройшов перше читання у Верховній Раді України. Такий орган має бути єдиним державним правоохоронним органом, на який покладаються завдання щодо запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності [75]. Завдання Бюро економічної безпеки України мають стати: 1) запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності; 2) участь у забезпеченні економічної безпеки держави шляхом комплексної протидії кримінальним правопорушенням, які несуть суттєвий негативний вплив на національну економіку, сприяють її тінізації, витоку капіталу та іншим

негативним явищам, які уповільнюють темпи економічного зростання та загрожують національним інтересам у сфері економіки; 3) збирання та аналіз інформації щодо економічної злочинності, віднесених законом до підслідності Бюро економічної безпеки України, та визначення способів запобігання їх виникненню в майбутньому [75].

Особливої уваги потребують повноваження аналізованої перспективної установи. Це дасть змогу сформулювати уявлення про його роль та оцінити масштаби реалізації певних зобов'язань Україною. Відповідно до ст. 8 вказаного проєкту Бюро економічної безпеки України: 1) проводить оперативно-розшукову діяльність та досудове розслідування; 2) здійснює розшук осіб, які переховуються від органів слідства та суду за вчинення кримінальних правопорушень, віднесених до його підслідності; 3) здійснює аналітичне забезпечення досудового розслідування, оперативно-розшукової діяльності; 4) збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності, факторів, що їх детермінують, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру в цій сфері; 5) залучає у межах компетенції на добровільній основі, у тому числі на договірних засадах, кваліфікованих спеціалістів та експертів, у тому числі іноземців; 6) здійснює правове співробітництво із компетентними органами іноземних держав, з питань проведення оперативно-розшукової діяльності, досудового розслідування, на підставі законів та міжнародних договорів України; 7) за письмовим рішенням Директора Бюро економічної безпеки України або його заступника, погодженим із прокурором, створює спільні слідчі групи, відповідно до цього Закону, інших законів та міжнародних договорів України; 8) забезпечує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників Бюро економічної безпеки України, бере участь у формуванні державного замовлення на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації фахівців у відповідних сферах; 9) формує аналітичні матеріали з метою оцінювання загроз та ризиків щодо кримінальних правопорушень, віднесених законом до його

підслідності; 10) провадить діяльність із зберігання коштів та іншого майна, на яке накладено арешт; 11) за рішенням Директора Бюро економічної безпеки України, погодженим з прокурором, витребовує від інших правоохоронних органів оперативно-розшукові справи та кримінальні провадження, що стосуються кримінальних правопорушень, віднесених законом до підслідності Бюро економічної безпеки України, та інших кримінальних правопорушень, які не відносяться до його підслідності, але можуть бути використані з метою попередження, виявлення, припинення та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності; 12) витребовує за рішенням керівника структурного підрозділу органу Бюро економічної безпеки України та одержує в установленому законом порядку від інших правоохоронних та державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій інформацію, необхідну для виконання повноважень Бюро економічної безпеки України; 13) ознайомлюється в державних органах, органах місцевого самоврядування із документами та іншими матеріальними носіями інформації, необхідними для попередження, виявлення, припинення та розслідування кримінальних правопорушень, віднесених законом до підслідності Бюро економічної безпеки України; 14) ініціює у закордонних юрисдикційних органах розгляд справ про захист прав та інтересів держави з питань, що стосуються виконання обов'язків Бюро економічної безпеки України, виступає як представник держави під час розгляду таких справ, залучає з цією метою юридичних радників, зокрема іноземних; 15) за пред'явлення службового посвідчення особи, які мають спеціальне звання мають право входити безперешкодно до державних органів, органів місцевого самоврядування та зони митного контролю; 16) надсилає державним органам, органам місцевого самоврядування обов'язкові до розгляду пропозиції та рекомендації щодо усунення причин і умов, які сприяють вчиненню кримінальних правопорушень, віднесених до підслідності Бюро економічної безпеки України, а також отримувати від цих органів протягом 30 днів інформацію про розгляд таких пропозицій та рекомендацій;

17) вносить подання прокурору про звернення до суду з метою визнання недійсним правочину за наявності підстав, передбачених законом, а також право бути залученим за своєю заявою до таких справ як третя особа, яка не заявляє самостійних вимог щодо предмета спору; 18) одержує у вигляді довідки від органів прокуратури України та Міністерства юстиції України у триденний строк матеріали, отримані (надані) у рамках надання міжнародної правової допомоги, які стосуються кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності [75].

Попри це, аналізуючи поточне законодавство, а також усвідомлюючи спектр завдань, які стоять перед Українською державою можемо припустити, що перед останньою існує багато викликів які потребують належного й своєчасного реагування. Не виникає сумніву, що це стосується й вказаної групи міжнародних зобов'язань, які, безперечно, вимагають належної уваги.

Ст. 352 документу присвячена питанням розвитку співробітництва й гармонізації політики щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. Це співробітництво, зокрема, включає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, у тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну 2003 року [76]. Із цією метою Сторони намагаються посилити своє співробітництво в регіональному контексті [75]. Що ж до згаданого акту, то мова, безпосередньо, йде про захист нинішнього та прийдешніх поколінь від руйнівних наслідків для здоров'я людей, а також соціальних, екологічних і економічних наслідків споживання тютюну й впливу тютюнового диму за допомогою забезпечення відповідних рамок для заходів боротьби проти тютюну, що підлягають здійсненню Сторонами на національному, регіональному й міжнародному рівнях, для того щоб постійно та істотно скорочувати поширеність уживання тютюну й впливу тютюнового диму [76].

Відповідно, для досягнення цієї мети кожна Сторона, відповідно до своїх

можливостей: а) створює або зміцнює та фінансує національний координаційний механізм або координаційні органи з боротьби проти тютюну; і б) приймає та здійснює ефективні законодавчі, виконавчі, адміністративні й/або інші заходи та у відповідних випадках співробітничает з іншими Сторонами з питань розробки відповідної політики для недопущення та скорочення споживання тютюну, нікотинової залежності й впливу тютюнового диму [76].

При цьому, як відмічається під час розробки та здійснення своєї політики охорони громадського здоров'я з боротьби проти тютюну Сторони діють таким чином, щоб захистити свою політику від впливу комерційних та інших корпоративних інтересів тютюнової промисловості відповідно до національного законодавства. Сторони співробітничать у розробці пропонуванних заходів, процедур і керівних принципів виконання цієї Конвенції та протоколів, Сторонами яких вони є. Сторони у відповідних випадках співробітничать з компетентними міжнародними й регіональними міжурядовими організаціями та іншими органами для досягнення мети цієї Конвенції та протоколів, Сторонами яких вони є. Сторони, в межах наявних у їхньому розпорядженні засобів і ресурсів, співробітничать з метою мобілізації фінансових ресурсів для ефективного виконання цієї Конвенції за допомогою двосторонніх і багатосторонніх механізмів фінансування [76].

Вочевидь, що України за нинішнього власного становища та враховуючи спектр зобов'язань останньої, а також усвідомлюючи виклики перед світовою спільнотою має сприяти досягненню окреслених цілей. Це стосується й різних способів впливу на вказану сфері відносин, що, безпечно, не оминає й питання політики оподаткування.

3.2. Аналіз іноземного досвіду правового регулювання діяльності податкових органів в аспекті удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України

Дослідження питання адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України в рамках кваліфікаційної наукової праці обов'язково передбачає пошук прогалин, колізійних положень, а також інших проблемних аспектів, які вимагають уваги з боку дослідників правників. Із огляду на складність та багатогранність вказаного питання, що, насамперед обумовлено частими змінами у підходах до правової регламентації вказаної сфери відносин згадані позиції в обов'язковому порядку потребують реагування під таким кутом. Відповідно, для повноти, всебічності та завершеності наукового дослідження вбачається за доцільне й виправдане здійснити аналіз іноземного досвіду правового регулювання діяльності податкових органів в аспекті удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України.

Загалом же, аналізуючи іноземний досвід, насамперед багатьох країн європейського співтовариства слід відмітити, що податкові системи останніх й, відповідно, робота їх органів орієнтована на підтримку умов для виконання податкових зобов'язань. Важливим залишається завдання виправдано поміркованого навантаження на платників податків, мінімізації фактів скоєння податкових й інших правопорушень, які несуть шкоду публічним фінансам та, відповідно, позначаються на іміджеві тієї чи іншої держави. Знаковою також є точка зору й наміри країн всілякого санкціонованого утвердження загальноновизнаних європейських принципів врегулювання суспільних відносин.

Слід також погодитися з думкою О. Б. Пугаченка, який стверджує, що при аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів на яких будується податкова система, зокрема: 1) побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності і балансу прав і обов'язків сторін; 2) відповідність

засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань; 3) невідворотність покарання. Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і приведуть до несприятливих наслідків [77, с. 170].

Також доцільно зауважити, що в європейських країнах сформувалися певні особливості сплати й адміністрування вказаних платежів. Мова, зокрема йде про наступні: 1) в країнах Євросоюзу пріоритетом діяльності податкових органів є робота з неплатниками: а) особами, які обліковуються у податкових органах та які через будь-які причини не подають або припинили подавати податкову звітність та сплачувати податки; б) особами, які займаються господарською діяльністю, одержують доходи від такої діяльності і при цьому не обліковуються у податкових органах і не сплачують податки. В Україні, на жаль, таким особам не приділяється достатньо уваги. Робота органів ДПС України зосереджується навколо платників податків, які свідомо та самостійно реєструються в установленому порядку; 2) багато зарубіжних країн дотримуються наступного принципу обліку платників податків: платник податків перебуває на обліку в податковій службі, а не в окремому органі податкової служби виконавчого рівня. Досвід більш як 20 країн-членів ОЕСР свідчить про значні переваги від такого підходу до обліку як для платників податків, так і для податкової служби. Зокрема, платники податків можуть подавати заяви та податкову звітність, здійснювати звірку, отримувати різноманітні документи та консультації у будь-якому органі податкової служби виконавчого рівня або по телефону чи в електронному вигляді (у тому числі в режимі реального часу). Податкова служба отримує більше можливостей щодо контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків та щодо підвищення якості їх обслуговування. В Україні контроль за платниками податків та їх обслуговування здійснюється виключно у органі податкової служби за місцем обліку; 3) зарубіжні країни, які мають єдиний державний інформаційний ресурс стосовно даних про громадян, нерезидентів, платників податків, об'єкти оподаткування тощо, з доступом до нього в межах

повноважень органів державної влади, прокуратури, місцевого самоврядування, правоохоронних органів, фізичних та юридичних осіб, отримують ряд переваг як для органів державної влади (можливість оперативно отримувати достовірну інформацією, не вимагаючи від громадян різноманітних довідок), так і для громадян (економію часу, який вони витрачали на отримання таких довідок) [78]; 4) у деяких країнах, наприклад у Швеції, особа автоматично отримує цивільний реєстраційний номер від народження або імміграції в країну. Таким чином, громадянин Швеції не має потреби звертатися до податкової служби, подавати заяви, очікувати на документ. В Україні, на жаль, не вдалося врегулювати питання щодо автоматичного присвоєння реєстраційного номера облікової картки платника податків на підставі інформації Мініюсту про новонароджених; 5) визначення ризикових платників податків під час проведення процедури їх реєстрації платниками ПДВ є нормою для багатьох країн Європи. Наприклад, податківці Ірландії вибірково відвідують взятих на облік платників податків, результати відвідування порівнюють з реєстраційними даними та іншою інформацією, а податківці Великої Британії та Литви мають повноваження отримувати додаткову інформацію від платника, якщо заява на реєстрацію платником ПДВ містить сумнівні дані. У Швеції – використовують інформацію, отриману від третіх осіб. В Україні аудит реєстрації суб'єктів господарювання не передбачено чинним законодавством, зокрема відповідні положення, які пропонувалося внести до Податкового кодексу, не були прийняті. Таким чином, кількість перевірок сум ПДВ, заявлених платниками до відшкодування, залишається досить великою; 6) в Європейських країнах, наприклад у Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це, в свою чергу, доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а

по незнанню. Це викликає у платника податків почуття несправедливості та недовіру до податкової служби; 7) в багатьох країнах Євросоюзу за одним податком існує тільки одна форма податкової звітності. Форми податкової звітності прості та зрозумілі. Інструкції по заповненню форм виписані таким чином, щоб не було можливості їх різного трактування. Наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається з 1 сторінки. Податковим Кодексом України встановлено 23 податки та збору (18 загальнодержавних та 5 місцевих). Кількість форм податкової звітності значно перевищує загальну кількість податків та зборів, тому що в Україні застосовується практика, коли для адміністрування одного податку затверджується декілька форм податкової звітності та додатків до них. Так, наприклад, по податку на прибуток підприємств затверджено 12 форм податкової звітності та 56 додатків до них, а по податку на додану вартість – 11 форм податкової звітності та 22 додатки. Форми податкової звітності громіздкі та потребують уніфікації показників та обов'язкових реквізитів, що в них містяться. Більшість форм не мають інструкцій по їх заповненню; 8) тенденція до подання податкових декларацій в електронному вигляді спостерігається у майже всіх Європейських країнах. У Латвії вже запроваджено безкоштовне підключення та використання платниками системи електронного декларування он-лайн. В Україні також створюються зручні умови для подання платниками податків податкової звітності в електронному вигляді в межах проекту модернізації ДПС. Електронний сервіс надаватиме можливість платникам податків формувати податкову звітність в режимі реального часу. При цьому будуть автоматично заповнюватись розрахункові поля декларацій, та ті, дані за якими наявні в базі даних ДПС; 9) податкова звітність з податку на прибуток в багатьох країнах подається 1 раз на рік (Великобританія, Чехія), а з податку на додану вартість – щоквартально (Великобританія, Кіпр). У той час, як в Україні кількість звітних періодів значно більше, що призводить до збільшення часу, який платник витрачає на справляння податків; 10) у таких Європейських країнах як Швеція, Данія, Велика Британія застосовується найбільш ефективна, прозора та проста

системи сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всім податкам та зборам, обов'язковим йому до сплати, та стовідсотково запобігає помилок при перерахуванні коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме – ситуація, коли у одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому податковий борг є неможливою [78]. Як бачимо, світові тенденції оподаткування та діяльності фіскальних установ загалом характеризуються сприянням належної роботи податкових систем. Відмінною й знаковою перевагою слід визнати і те, що в цих країнах мінімізовано кількість складних процедур з адміністрування податків, а також здійснюються заходи щодо оптимізації роботи податкових установ.

Доцільно зазначити, що в аспекті роботи таких суб'єктів на теренах європейського простору вагоме місце відводиться Європейській організації податкових адміністрацій – міжурядовій, міжнародній організації, заснованій на членстві податкових адміністрацій. Вона фактично декларує головні орієнтири у діяльності згаданих податкових органів із метою посилення ролі кожного такого, як суб'єкта з забезпечення податкової безпеки України. Так, зокрема Європейська організація податкових адміністрацій: 1) надає сервіс кооперативної технічної допомоги, яку просять членами ЄОПА, готує і випускає підсумкові доповіді; 2) проводить освітні семінари для членів ЄОПА, в ході яких розбираються окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування (трансфертне ціноутворення, оподаткування фінансових інструментів, шахрайство з ПДВ, застосування податкових угод, стягнення податків, податкові розслідування, ризик-менеджмент у сфері справляння податків, електронні засоби і техніки перевірок, роль засобів масової інформації та їх відносини з податковою адміністрацією тощо); 3) надає майданчик для зустрічей груп членів ЄОПА (група по освіті платників податків та послуг, що надаються платникам податків, група по режиму великих платників податків та їх перевіркам, група по виявленню і запобіганню

шахрайства з ПДВ, група по режиму специфічних галузей – будівельної галузі), які обговорюють питання, пов'язані з певними практичними аспектами податкового адміністрування (використання колл-центрів податковими адміністраціями, електронні податкові декларації та інші електронні сервіси, консультування платників податків та інші просвітницькі ініціативи, обмін інформацією, податкові гавані, схеми ухилення від податків, схеми уникнення податків та багато ін.); 4) надає майданчик для діяльності робочих груп, які досліджують окремі проблеми податкового адміністрування і оподаткування, і випускає підготовлені ними підсумкові документи – доповіді (податкове освіта для молодих, піар і маркетинг в діяльності податкових адміністрацій і багато ін.) і довідники по найкращій практиці; 5) видає щоквартальний журнал «Tax Tribune»; 6) проводить адміністративні заходи (засідання Генеральної асамблеї, зустрічі Виконавчого комітету та форуми представників членів СОПА) і публікує підсумкові доповіді [79].

З огляду на викладене та враховуючи реалії поточного нормативно-правового забезпечення роботи Державної податкової служби України, вбачається за доцільне запропонувати наступні кроки із підвищення рівня ефективності роботи останньої. Зокрема мова йде про наступні:

- 1) спрощення процедур податкового адміністрування;
- 2) вжиття заходів із зменшення корупційних ризиків під час виконання власних трудових функцій працівниками установи;
- 3) посилення взаємодії з іноземними податковими установами;
- 4) пріоритетний орієнтир на визнані стандарти з питань діяльності податкових органів. Детально зупинимося на кожному з їх числа.

1. Спрощення процедур податкового адміністрування. Вказаний напрям передбачає вжиття комплексних заходів зі спрощення багатьох процедур згаданого адміністрування. Така необхідність покликана створити сприятливі умови для всіх платників податків і, відповідно, забезпечити надходження очікуваних розмірів платежів до відповідних бюджетів. Не виникає сумніву, що спрощення багатьох складних процедур – одна з вагомих

передумов для виконання платниками власних податкових зобов'язань. Це, в свою чергу, безсумнівно має вагоме значення для всієї національної економічної системи, особливо у нинішніх умовах.

2. Вжиття заходів із зменшення корупційних ризиків під час виконання власних трудових функцій працівниками установи. Складно піддавати критиці тезу про існування корупційних ризиків під час діяльності цього суб'єкту. Зважаючи на специфіку роботи вказана проблема залишається гострою, адже призводить до появи тіньових схем, які, в свою чергу, призводять до руйнування певних ринкових механізмів, призводячи, часто до значних збитків для держави.

3. Посилення взаємодії з іноземними податковими установами. Вказане має значення, насамперед, для обміну досвідом практичної роботи та уніфікації практик регулювання відповідних груп відносин тощо. Тому, окреслений напрям є надзвичайно важливим у нинішніх умовах.

4. Пріоритетний орієнтир на визнанні стандарти з питань діяльності податкових органів. Це, безперечно, пов'язано з обранням проєвропейського вектору розвитку та потреби вироблення дієвих комплексних механізмів із забезпечення податкової безпеки України.

Висновки до розділу 3

1. Не втрачає актуальності питання удосконалення нормативно-правового регулювання роботи національних податкових установ як суб'єктів із забезпечення податкової безпеки України. Такі новації мають бути орієнтовані на посилення ролі органу у відповідності до міжнародних стандартів і принципів. Водночас, пріоритетний орієнтир має бути здійснений на засади європейського співтовариства, в умовах поточних вітчизняних реалій щодо розвитку Української держави.

З точки зору правового аналізу нормативних документів, безумовно, ключовою, на цей момент, є Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Це зумовлено обрання народом України проєвропейського вектору розвитку та, відповідно, поступовою реалізацією окремих заходів із боку національних владних установ.

2. Вагомим аспектом є аналіз іноземного досвіду правового регулювання діяльності податкових органів в аспекті удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Вказане дасть змогу сформулювати уявлення про іноземні правові реалії й тенденції щодо регулювання діяльності податкових інституцій та матиме вагоме значення для висловлення пропозицій із підвищення рівня ефективності функціонування вітчизняного аналогу. Враховуючи реалії поточного нормативно-правового забезпечення роботи Державної податкової служби України, вбачається за доцільне запропонувати наступні кроки із підвищення рівня ефективності роботи останньої. Зокрема мова йде про наступні: 1) спрощення процедур податкового адміністрування; 2) вжиття заходів із зменшення корупційних ризиків під час виконання власних трудових функцій працівниками установи; 3) посилення взаємодії з іноземними податковими установами; 4) пріоритетний орієнтир на визнані стандарти з питань діяльності податкових органів. Детально зупинимося на кожному з їх числа.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження зроблено наступні висновки:

1. Існування такого становища у державі, при якому забезпечується очікуване надходження до бюджетів різних рівнів податкових платежів, достатніх для повноцінного виконання завдань та реалізації функцій останньої має надважливе значення в умовах сьогодення. Така стан доцільно інтерпретувати як забезпечення податкової безпеки України.

Під податковою безпекою України необхідно розуміти такий стан забезпеченості держави податковими надходженнями до бюджетів різних рівнів, за якого остання може повноцінно виконувати всі завдання та реалізовувати функції не зазнаючи, при цьому, складнощів, у частині фінансового забезпечення роботи відповідних публічних суб'єктів. Також належне функціонування вказаної системи має одну з цілей – поєднання умов за яких платники податків будуть виконувати свої податкові зобов'язання повноцінно, зниження навантаження та стимулювання до підприємницької діяльності.

Важливу роль для вказаного виду безпеки відіграє податкова політика. Така зважена політика має важливу роль у питаннях забезпечення належного функціонування державних інституцій, зокрема й стосовно забезпечення податкової безпеки України.

До ознак податкової безпеки України слід віднести такі: 1) протидія податковим загрозам та ризикам; 2) стан забезпеченості держави від податкових надходжень; 3) сприяння належному функціонуванню фінансової безпеки України; 4) стійкість та стабільність. Така безпека забезпечується на декількох рівнях. До числа останніх відносяться наступні: 1) податкова безпека платників податків; 2) податкова безпека регіону; 3) податкова безпека держави; 4) міжнародна податкова безпека (податкова безпека міжнародних об'єднань). Основними функціями такої безпеки є: 1) адміністративна; 2) сануюча;

3) виховна; 4) регулююча.

2. Органи державної влади є невід'ємними елементами цілісного та складного механізму держави, створені й функціонують на підставі норм чинного законодавства, для практичної реалізації однієї чи декількох функцій держави у певній сфері. Їх існування є закономірною потребою, зумовленою необхідністю держави, як відокремленого особливого та авторитетного регулятора суспільних відносин забезпечувати виконання низки зобов'язань перед населенням, тим самим виконуючи власне унікальне призначення.

До числа таких основних суб'єктів варто віднести наступних: 1) Верховна Рада України; 2) Президент України; 3) Кабінет Міністрів України; 4) Міністерство фінансів України; 5) Державна податкова служба України; 6) Державна фіскальна служба України; 7) підрозділи податкової міліції Державної фіскальної служби України. Кожен із таких суб'єктів у результаті реалізації, здебільшого більшості своїх функцій, прямо чи опосередковано впливає на процес забезпечення податкової безпеки України.

3. Діяльність Державної податкової служби України регламентована значною кількістю нормативно-правових актів різних рівнів та пріоритетного спрямування. Кожен із цих документів формує правову основу для реалізації того чи іншого, визначеного напряму державної політики з забезпечення національної податкової безпеки.

Під нормативно-правовим регулюванням діяльності Державної податкової служби України, як суб'єкта з забезпечення вітчизняної податкової безпеки слід розуміти сукупність, санкціонованих правових норм, що врегульовують суспільні відносини у певних управлінських сферах і забезпечують легалізацію діяльності вказаного суб'єкта під час вжиття заходів із забезпечення належного стану податкової безпеки України. Зважаючи на специфіку діяльності аналізованої установи, а також враховуючи особливості податкової безпеки України вбачається за доцільне виділити наступні: 1) Конституцію України; 2) ЗУ «Про національну безпеку України»; 3) ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади»; 4) Податковий кодекс України;

5) Бюджетний кодекс України; 6) Положення про Державну податкову службу України; 7) інші документи, в тому числі й стратегічного спрямування.

4. Заважаючи на тематику кваліфікаційної роботи убачається за доцільне й виправдане сфокусувати увагу на питанні адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Саме такий статус окреслює становище аналізованої установи як суб'єкта адміністративно-правових відносин, що зумовлює потребу дослідження останнього.

Під адміністративно-правовим статусом Державної податкової служби України варто розуміти регламентоване адміністративно-правовими нормами становище аналізованої установи під час реалізації заходів останньою із забезпечення податкової безпеки України, її форм, методів та способів роботи у вказаному напрямі. Структура адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України виглядає наступним чином: 1) завдання; 2) повноваження; 3) заходи націлені на забезпечення організації діяльності; 4) права установи. Варто також окремо виділити роль Голови Державної податкової служби України у питанні забезпечення виконання всіх завдань досліджуваного суб'єкту.

5. Одним із ключових елементів адміністративно-правового статусу будь-якої владної установи, безумовно, є завдання останньої. Саме на основі таких завдань формуються ключові напрями роботи відповідного суб'єкта в тій чи іншій сфері відносин. Їх вагоме значення полягає в тому, що від виду та характеру останніх залежить робота структури як суб'єкта адміністративно-правових відносин. Іншим знаковим елементом адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України, безумовно, є її повноваження. Не виникає сумніву, що їх види та кількість залежать від спектру завдань установи. Водночас, закономірним наслідком є їх зміна, в результаті коригування завдань суб'єкта, тобто мова йде не про статичний компонент.

6. Реалізація повноважень співробітниками Державної податкової служби України передбачає вжиття певних заходів, що сприяють досягнення поставлених цілей. Із огляду на складність та важливість окреслених завдань

аналізованої установи важливим є акцент на заходи роботи вказаної установи в аналізованій сфері. Важливе значення, безумовно, відводиться й правам цієї установи. Зазначений орган має широкий спектр прав націлений на реалізацію всіх завдань вказаного суб'єкту. Це також, підкреслює значимість і демонструє його вагомую роль із питань забезпечення податкової безпеки України.

7. Для належної роботи будь-якої установи важливим є існування належного правового підґрунтя, матеріально-технічного забезпечення та інших знакових аспектів. Серед переліченого вагоме значення відводиться керівному складу від роботи яких суттєво залежить поточна та, що не менш важливо, перспективна діяльність установи.

З числа таких осіб вагоме значення відводиться Голові ДПС, який реалізує сукупність притаманних лише йому функцій із питань організації роботи досліджуваного суб'єкту. Це, стосується всіх аспектів діяльності аналізованої установи з питань забезпечення податкової безпеки України. На вказану посадову особу покладається важливе значення у питанні забезпечення функціонування установи. Вочевидь, що вказана позиція доповнює адміністративно-правове становище Державної податкової служби України.

8. Не втрачає актуальності питання удосконалення нормативно-правового регулювання роботи національних податкових установ як суб'єктів із забезпечення податкової безпеки України. Такі новації мають бути орієнтовані на посилення ролі органу у відповідності до міжнародних стандартів і принципів. Водночас, пріоритетний орієнтир має бути здійснений на засади європейського співтовариства, в умовах поточних вітчизняних реалій щодо розвитку Української держави.

З точки зору правового аналізу нормативних документів, безумовно, ключовою, на цей момент, є Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Це зумовлено обрання народом України проєвропейського вектору розвитку та, відповідно, поступовою реалізацією окремих заходів із боку національних владних установ.

9. Вагомим аспектом є аналіз іноземного досвіду правового регулювання діяльності податкових органів в аспекті удосконалення адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України. Вказане дасть змогу сформулювати уявлення про іноземні правові реалії й тенденції щодо регулювання діяльності податкових інституцій та матиме вагоме значення для висловлення пропозицій із підвищення рівня ефективності функціонування вітчизняного аналогу.

Враховуючи реалії поточного нормативно-правового забезпечення роботи Державної податкової служби України, вбачається за доцільне запропонувати наступні кроки із підвищення рівня ефективності роботи останньої. Зокрема мова йде про наступні: 1) спрощення процедур податкового адміністрування; 2) вжиття заходів із зменшення корупційних ризиків під час виконання власних трудових функцій працівниками установи; 3) посилення взаємодії з іноземними податковими установами; 4) пріоритетний орієнтир на визнані стандарти з питань діяльності податкових органів. Детально зупинимося на кожному з їх числа.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Литвинов В. Латинсько-український словник. Київ: Українські пропілеї, 1998. 644 с.
2. Нікіпелова Є. М. Сутність поняття «безпека» та його використання у системі державного управління й міжнародних відносин. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*, 2018. № 10 (1). С. 29–35.
3. Назарова Г. В., Дем'яненко А. А., Теоретичні аспекти визначення сутності поняття «безпека». Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Економічний розвиток і спадщина Семена Кузнеця»: тези доповідей, 31 травня – 1 червня 2018 р. Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. С. 109–110.
4. Молчанов А. Термины и определения, используемые специалистами зарубежных стран при разработке проблем национальной безопасности. *Стратегическая стабильность*, 2000. № 3.
5. Павленко С. З. Безопасность российского государства как политическая проблема: дис. ... д-ра полит. наук : 23.00.02. М., 1998.
6. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. К. : Комп'ютер прес. 2004. 300 с.
7. Болдырев Б. Г., Окунева Л. П., Павлова Л. П. и др. : Финансы и статистика. М., 1990. 384 с.
8. Винницкий Д. В. Налоги и сборы: понятие. юридические признаки. генезис. М. : Норма. 2002. 144 с.
9. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України. К. : Знання, 2005. 335 с.
10. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов. 7-е изд., доп. и перераб. М. : МЦФЭР, 2006. 592 с.
11. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія. Х. : ХУУП, 2008. 476 с.
12. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги. К. : Вища школа, 1997. 128 с.

13. Худяков А. И. Основы налогообложения. СПб. : Европейский дом, 2002. 432 с.
14. Цвилий-Букланова А. А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Челябинск, 2011. 32 с.
15. Бригінець О. О. Правове забезпечення фінансової безпеки України: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2017. 464 с.
16. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави. *Вісник економіки транспорту і промисловості*, 2012. № 37. С. 35–40.
17. Баранецька О., Мартинюк В. Національні інтереси України в сфері фіскальної безпеки. *Наука молода*, 2008. № 9. С. 83–87.
18. Тихонов Д. Н. Основы налоговой безопасности. М. : Аналитика-Пресс, 2002.
19. Темовеева І. Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция і методологія: автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 12.00.14. М., 2011. 53 с.
20. Цимбалюк І. О., Кендюхов О. В. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави. Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ», 2013. Т. 2. С. 13–23.
21. Адонін С. В. Поняття державної податкової політики в Україні. *Держава та регіони*, 2011. № 5. С. 5–9.
22. Arnold Jens Matthias, et al. (2011) Tax policy for economic recovery and growth. *The Economic Journal*, vol.121, pp. 59–80.
23. Тимофеева И. Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методологія: автореф. дисс. ... д-ра экон. наук : 08.00.05. Москва, 2011. 55 с.
24. Сухорукова А. Трансформація сучасного поняття «державні органи влади». *Сучасна українська політика. Політики і політологи про неї*, К., 2008. Вип. 13. С. 238–243.

25. Вагонова О. Г., Горпинич О. В., Чернобаєв В. В. Організація діяльності органів державної влади: навч. посіб. М-во освіти і науки України, НТУ «Дніпровська політехніка». Д. : НТУ «ДП», 2019. 77 с.
26. Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
27. Про Кабінет Міністрів України : Закон від 27.02.2014 р. № 794-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text>.
28. Положення про Міністерство фінансів України : Положення від 20.08.2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п#Text>.
29. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова від 25.09.2019 р. № 846. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/846-2019-п#Text>.
30. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>.
31. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/846-2019-п#Text>.
32. Кримінальний кодекс України : Закон від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.
33. Доржиев Ж. Б. Теория государства и права. Учебно-методическое пособие. Улан-Удэ : Изд-во ВСГТУ, 2005. 345 с.
34. Волинка К. Г. Теорія держави і права : навчальний посібник. К. : МАУІ, 2003. 240 с.
35. Ліпкан В. А. Стан адміністративно-правового регулювання у сфері національної безпеки. *Наук. вісн. Київ. над. ун-ту внутр. справ*, 2006. № 3. С. 107–112.
36. Куракін О. М. Поняття і зміст нормативно-правового регулювання як юридичного явища. *Держава та регіони. Сер. : Право*, 2013. № 3. С. 10–15.
37. Про національну безпеку України : Закон від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#Text>.
38. Про центральні органи виконавчої влади : Закон від 17.03.2011 р. №

3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.

39. Бюджетний кодекс України : Закон від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

40. Положення про Державну податкову службу України : Положення від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n15>.

41. Стратегія національної безпеки України «Безпека людини – безпека країни» : Стратегія від 14.09.2020 р. № 392/2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/2020#Text>.

42. Про затвердження місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року (із змінами) : Наказ ДПС України від 10.12.2019 р. № 205. URL: <https://docs.dtkr.ua/ru/doc/v0205912-19>.

43. Морозов С. М., Шкарапута Л. М. Словник іншомовних слів. К. : Наук. думка, 2000. 680 с.

44. Грицанов А. А. Новейший философский словарь. Мн. : Изд. В. М. Скакун, 1998. 896 с.

45. Оніщенко Н., Зайчук О. Теорія держави і права: Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 366 с.

46. Корельський В., Перевалова В. Теория государства и права: учебник для вузов. Москва: НОРМА-ИНФА, 2002. 549 с.

47. Колодій А. Олійник А. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні: підручник. Київ: Правова єдність, 2008. 129 с.

48. Малько А., Матузов Н. Теория государства и права: учебник. Юрист, 2006. 397 с.

49. Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Дьяченко О. В. та ін. Адміністративне право України: підручник. К. : Юрінком Інтер, 2006. 544 с.

50. Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе. М., 1979. 229 с.

51. Горшенев В. М. Структура правового статуса гражданина в свете Конституции СССР 1977 г. *Правопорядок и правовой статус личности в*

развитом социалистическом обществе в свете Конституции СССР 1977 г.
Саратов: Издво Сарат. ун-та, 1980. С. 51–58.

52. Демин А. А. Субъекты административного права Российской Федерации : учебное пособие. Москва : Книгодел, 2010. 272 с.

53. Манохин В. М., Адушкин Ю. С. Указ. соч. С. 43.

54. Соболева Ю. В. Административно-правовой статус негосударственных организаций: дисс. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14. Саратов, 2018. 434 с.

55. Коломоєць Т.О. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2011. 576 с.

56. Авер'янов В. Б. та ін. Адміністративне право України. Академічний курс : підруч. : у двох томах : Том 1. Загальна частина. К. : Юридична думка, 2004. 584 с.

57. Музичук О. М. Уточнення сутності категорії «правовий статус» суб'єкта адміністративно-правових відносин та його елементного складу. *Форум права*, 2008. № 1. С. 316–321.

58. Крахмальова К. О. Адміністративно-правове забезпечення статусу внутрішньо переміщених осіб в Україні : автореф. ... дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса. 2011. 20 с.

59. 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.

60. Нікуліна А. Г. Адміністративно-правовий статус органів досудового розслідування Національної поліції України: дисертація ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Суми: СумДУ. 2017. 241 с.

61. Безпалова О. І., Горбач Д. О. Поняття та структура адміністративно-правового статусу Національної гвардії України. *Форум права*, 2017. № 5. С. 31–38.

62. Івчук М. Ю. Адміністративно-правовий статус органів прокуратури

України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. 2011. 180 с.

63. Гумін О. М., Пряхін Є. В. Адміністративно-правовий статус особи: поняття та структура. *Наше право*, 2014. № 5. С. 32–37.

64. Коваль В. Елементи адміністративно-правового статусу військовослужбовців. *Підприємництво, господарство і право*, 2018. № 11 С. 94.

65. Гусар О. А. Адміністративно-правовий статус персоналу державного управління. *Адміністративне право і процес*, 2013. № 2. С. 116–123.

66. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2000. 212 с.

67. Бахрах Д. Н. Административное право: учебник. Москва: Изд-во БЕК, 1997. 350 с.

68. Пономарьов С. П. Адміністративно-правовий статус органів Служби безпеки України. *Право і безпека*, 2012. № 3. С. 121–125.

69. Крупнова Л. В. Адміністративно-правовий статус працівника державної виконавчої служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2008. 177 с.

70. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2464-17>.

71. Про банки і банківську діяльність : Закон від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>.

72. Про державну службу : Закон від 10.12.2015 р. № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>.

73. Думчиков М. О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків та зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2018. 221 с.

74. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Угода від 27.06.2014 р. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

75. Проект Закону про Бюро економічної безпеки України від 02.07.2020 р. № 3087-д. URL:

http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69331.

76. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну : Конвенція від 21.05.2003 р. 897_001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001#Text.

77. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 2012. Вип. 22 (2). С. 169–176.

78. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України, 2021. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html.

79. Web-представництво Європейської організації податкових адміністрацій. URL: <https://www.iota-tax.org/>.