

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.90.3.33>

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ: ПРАВОВІ АСПЕКТИ, РИЗИКИ ТА ШЛЯХИ НЕЙТРАЛІЗАЦІЇ ЗАГРОЗ

Коломієць П.В.,
*доктор юридичних наук, доцент,
доцент кафедри підприємництва і права
Полтавського державного аграрного університету
ORCID: 0000-0002-3155-0393
e-mail: hotrod911@gmail.com*

Коломієць П.В. Забезпечення податкової безпеки України: правові аспекти, ризики та шляхи нейтралізації загроз.

У даній статті автором наголошено на деяких ключових проблемах забезпечення податкової безпеки України. Уваги заслуговує вплив податкових пільг, які, використовуючись як інструмент підтримки бізнесу, водночас формували ризики втрат бюджету і порушення принципу рівності платників податків. Сформульовано авторські визначення категорій податкової безпеки та її правового регулювання. Наголошено, що проблематика правового регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів повинна розглядатися крізь призму людиноцентризму, оскільки з нормами Податкового кодексу України працюють як платники, так і податківці, науковці та студенти. Чітке їх розуміння є ключем до добровільного наповнення бюджету і якісного податкового виховання. Добровільна сплата можлива за умови системної політики у сфері податкової освіти, що охоплює всі рівні – від дошкільної до вищої. Виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків у повному обсязі – справа всього народу. Встановлено, що у центрального органу виконавчої влади, який реалізує податкову політику, відсутні закріплені правові норми щодо розробки і виконання заходів із забезпечення податкової безпеки. Пріоритетним завданням має стати правове регулювання податкової безпеки та захист національних інтересів від загроз – ухилення від сплати, тіньової економіки, офшоризації, фіктивних підприємств. Обов'язковою функцією цього органу має бути законодавчо закріплена відповідальність за стан сфери оподаткування, зокрема щодо виявлення, запобігання та нейтралізації загроз, серед яких: 1) ризики податкового законодавства (термінологія, принципи, засади встановлення податків); 2) загрози реалізації національних інтересів у сфері оподаткування (невизначеність політики, дискреційні повноваження, ухилення, відсутність податкового виховання). Встановлено, що першочерговим завданням сучасності є удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, а саме, впорядкування діючих норм Податкового кодексу України і повна відмова від використання в податковому законодавстві невизначених термінів і понять. Здійснено дослідження зарубіжного досвіду пільгового оподаткування, зокрема і в умовах децентралізації.

Ключові слова: Податковий кодекс, податкова безпека, економічна безпека, правова система, національні інтереси, законодавство, податкове право, фінансове право, загрози податковій безпеці.

Kolomiets P.V. Ensuring tax security in Ukraine: legal aspects, risks and ways to neutralize threats.

In this article, the author emphasizes some key problems of ensuring tax security in Ukraine. The influence of tax benefits, which, when used as a support tool, simultaneously formed the risks of budget losses and violation of the principle of equality of taxpayers, deserves attention. The author's definitions of the categories of tax security and its legal regulation are formulated. It is emphasized that the issues of legal regulation of relations in the field of collecting taxes and fees should be considered through the prism of human centrism, since both taxpayers and tax officials, scientists and students work with the norms of the Tax Code of Ukraine. A clear understanding of them is the key to voluntary filling

of the budget and high-quality tax education. Voluntary payment is possible under the condition of a systemic policy in the field of tax education, covering all levels – from preschool to higher. Fulfilling the constitutional obligation to pay taxes in full is the business of the entire people. It has been established that the central executive body implementing tax policy lacks norms for the development and implementation of measures to ensure tax security. The priority task should be the legal regulation of tax security and the protection of national interests from threats – tax evasion, the shadow economy, offshore, and fictitious enterprises. The mandatory function of this body should be legally enshrined responsibility for the state of the taxation sphere, in particular, regarding the identification, prevention, and neutralization of threats, including: 1) risks of tax legislation (terminology, principles, and tax establishment principles); 2) threats to the implementation of national interests in the field of taxation (uncertainty of policy, discretionary powers, evasion, and lack of tax education). It has been established that the primary task of the present day is to improve the legal regulation of social relations in the field of taxation, namely, to streamline the current norms of the Tax Code of Ukraine and completely abandon the use of indefinite terms and concepts in tax legislation. A study of foreign experience in preferential taxation was conducted, including in the context of decentralization.

Key words: Tax code, tax security, economic security, legal system, national interests, legislation, tax law, financial law, threats to tax security.

Постановка проблеми. В контексті воєнного стану і повоєнного відновлення України та нових фінансово-економічних викликів, недосконалість податкового законодавства є ризиком, що загрожує не тільки безпосередньо податковій безпеці України, а й її національній безпеці. Сучасна проблематика правового регулювання податкової безпеки, як суб'єктів господарювання, так і держави Україна, особливо в умовах взаємодії держави та бізнесу на їх шляху до європейської інтеграції, залишається актуальною.

Метою статті є визначення та аналіз ключових проблем забезпечення податкової безпеки України, обґрунтування необхідних напрямів удосконалення правового регулювання у сфері оподаткування та формування пропозицій щодо підвищення ефективності податкової політики з урахуванням національних особливостей і зарубіжного досвіду.

Стан опрацювання проблематики. Проблематика податкової безпеки України сьогодні не є предметом численних наукових досліджень у сфері податкового права. Внесок у її розвиток зробили як українські вчені – В.Л. Андрущенко, Ю.І. Аністратенко, Н.І. Атаманчук, В.Т. Білоус, О.О. Бригінець, Л.А. Ваолевська, Л.К. Воронова, М.В. Кармаліта, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, Н.А. Литвин, Т.О. Мацелик, О.В. Машенко, О.А. Музика-Стефанчук, В.В. Чайка та інші, так і зарубіжні дослідники – Дональд С. Любик, Уорд М. Хасси.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах війни, фінансової нестабільності та зовнішньоекономічного тиску проблематика податкової безпеки України набуває особливого значення. Попри зростаючу увагу до питань національної безпеки загалом, правовий аспект податкової безпеки досі залишається концептуально неоформленим і нормативно не врегульованим. Це зумовлює потребу в комплексному осмисленні теоретичних, історико-правових та нормативних засад податкової безпеки як складника фінансової безпеки держави.

Податкова безпека як правове явище виникла на перетині фінансового права та права національної безпеки, що обумовлює її міждисциплінарну природу. Однак наразі відсутня цілісна методологія наукового пізнання цього феномену, з чітко визначеними категоріями, принципами, методами і правилами. Тематика правового регулювання податкової безпеки лише починає формуватися у вітчизняній правовій науці, а сама категорія податкової безпеки досі перебуває в нормативно невизначеному стані – вона лише поступово набуває змістовного правового наповнення.

Попри функціонування Податкового кодексу України з 1 січня 2011 року, в ньому відсутні окремі норми, які б регулювали відносини саме у сфері забезпечення податкової безпеки. Це свідчить про правову прогалину, яка може негативно впливати на спроможність держави ефективно протидіяти податковим ризикам і забезпечувати стаке бюджетне планування.

Податкова безпека, як елемент фінансової безпеки, є невід'ємним елементом складного комплексу національної безпеки, адже основною роллю і головним завданням податкової безпеки є забезпечення захисту своєчасних і повним обсягом надходжень податкових платежів до дохідної частини бюджетів усіх рівнів. Правова природа податкової безпеки визначається наявністю сформованої та стабільної податкової системи, оптимальним рівнем оподаткування, що забезпечує:

а) своєчасне і повним обсягом наповнення дохідної частини державного та місцевих бюджетів податковими надходженнями, для виконання державою та органами місцевого самоврядування своїх повноважень, б) розвиток реального сектору економіки та в) соціальний захист населення.

Процес становлення правового регулювання податкової безпеки в Україні має чітко виражену етапність. Запропонована авторська періодизація включає чотири ключові періоди:

1978-1991 рр. – нормативно-правові акти періоду, де ще не існує самого поняття «податкова безпека», однак формуються первинні елементи фіскального регулювання (з дати прийняття Конституції № 888-IX – до дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII) [1; 2].

1991-1996 рр. – етап становлення фінансової самостійності України, який характеризується пошуком концепцій податкового регулювання (з дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII – до дати прийняття Конституції України № 254к/96-ВР) [2; 3].

1996-2011 рр. – період формування фінансово-правової доктрини в умовах дії Конституції України (з дати прийняття Конституції України № 254к/96-ВР – до дати набрання чинності Податковим кодексом України № 2755-VI) [3; 4].

З 2011 року дотепер – чинність Податкового кодексу України, який хоча й кодифікував податкові норми, однак не заклав правових засад податкової безпеки як системного явища (з дати набрання чинності Податковим кодексом України № 2755-VI) [4].

Результати дослідження теоретико-правових та концептуальних засад історико-правових аспектів становлення і розвитку законодавства у сфері правового регулювання податкової безпеки України свідчать про те, що в перших редакціях блоку нормативно-правових актів, до дати проголошення Акту незалежності України № 1427-XII, не використовувався правовий термін «податкова безпека», проте саме вони були і витокami і першоджерелами, в яких сталося зародження правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки.

Аналіз нормативно-правових актів зазначених періодів також засвідчує, що термінологія у сфері оподаткування тривалий час була непослідовною: вживалися терміни «сплата податків», «надходження до бюджету», «податкова система» – без їх юридичного визначення. Це призводило до хаотичності у побудові податкового законодавства, що негативно впливало на правосвідомість платників податків та довіру до податкової системи загалом.

Результати проведеного дослідження впливу податкової безпеки на динаміку нормотворчості у сфері оподаткування України, дають підстави для висновку про те, що економічний стан, а як наслідок і позиціонування української держави в світі, напряму залежать від впорядкування сучасних податкових норм шляхом удосконалення податкової термінології. Приведення до ясності, прозорості, чіткості, наскрізного використання саме правових податкових термінів, стане чудовим підґрунтям для легкого і вільного сприйняття тексту Податкового кодексу України його користувачами. Тобто, найважливішою характеристикою і запорукою національної безпеки держави Україна є якість написання тексту Податкового кодексу України. Першочерговим завданням сучасності є удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, а саме, впорядкування діючих норм Податкового кодексу України і повна відмова від використання в податковому законодавстві невизначених термінів і понять.

У межах дослідження сформульовано авторські визначення категорії податкової безпеки та правового регулювання податкової безпеки, а саме: податкова безпека – це захищеність національних інтересів України від впливу загроз у сфері оподаткування, що є пріоритетним завданням державної податкової політики у сфері національної безпеки. У свою чергу, правове регулювання податкової безпеки – це системна категорія, яка впорядковує суспільні відносини у сфері податкової безпеки за допомогою права і правових засобів; це головна складова конституційної норми-принципу забезпечення економічної безпеки, що, по-перше, є однією з найважливіших функцій держави, яка полягає у виключно законодавчому встановленні системи оподаткування, а по-друге, є справою всього Українського народу сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, що, у свою чергу, сприятиме прагненню держави до збалансованості бюджету України.

Одним із ключових принципів, на яких має ґрунтуватися податкове законодавство України, є принцип чіткості та стабільності податкової термінології. Він передбачає, що норми податкового права повинні формулюватися однозначно, зрозуміло та без можливості подвійного тлумачення. Використання юридичних термінів у текстах податкових нормативно-правових актів має бути логічним, послідовним і узгодженим. Отже, формування та нормативне закріплення податкових понять повинно здійснюватися на основі внутрішньо узгодженої системи податкового права.

Крім того, як серед науковців, так і серед представників органів влади, зокрема податкових, досі немає єдиного розуміння змісту дискреційних повноважень органів влади та їх ролі як чинника корупційних ризиків. Відсутність чіткого визначення цього питання створює передумови для зловживань, що безпосередньо загрожує податковій безпеці.

Окремою проблемою є ігнорування податкової безпеки як складової фінансової безпеки держави. На законодавчому рівні досі не закріплено обов'язковості розрахунку її рівня у структурі економічної безпеки. Так, у Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року серед індикаторів економічної безпеки – «Фінансова безпека», «Виробнича безпека», «Зовнішньоекономічна безпека», «Інвестиційно-інноваційна безпека», «Макроекономічна безпека» – відсутній індикатор податкової безпеки, що свідчить про недооцінку її значення [5].

Аналіз чинної системи оподаткування показує її високу вразливість до податкових ризиків. Серед основних загроз варто відзначити корупцію, тіньову економіку, діяльність фіктивних підприємств і ухилення платників від виконання конституційного обов'язку зі сплати податків. Такі фактори підривають податкову безпеку, зменшують надходження до державного бюджету та створюють додаткові виклики для фінансової стабільності країни.

Аналіз наявних наукових і нормативних напрацювань у сфері реформи децентралізації влади також свідчить про недостатню увагу до проблематики податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації, особливо в реаліях воєнного часу та майбутнього повоєнного відновлення. На сьогодні відсутні спеціальні нормативно-правові акти, які б регламентували контроль органів місцевого самоврядування за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів у контексті забезпечення податкової безпеки.

Однією з ключових проблем реалізації податкової безпеки на місцевому рівні є невиконання територіальними громадами покладених на них повноважень при затвердженні та виконанні місцевих бюджетів. Це пов'язано з відсутністю чіткого правового механізму регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки, що перебувають у компетенції органів місцевого самоврядування.

Додаткову складність створює наявна колізія в нормах Конституції України. Так, положення ст. 143 щодо повноважень органів місцевого самоврядування у сфері встановлення місцевих податків і зборів суперечать ст. 67 та 92 Конституції України в частині повноважень органів місцевого самоврядування в питанні «встановлення» місцевих податків і зборів таким нормативно-правовим актом, як рішення, а також п. 3 ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, де йдеться про право визначати їх розмір [6].

Вагомим ризиком для податкової та фінансової безпеки України є й термінологічна невизначеність у використанні понять «фінансова децентралізація», «бюджетна децентралізація» та «фіскальна децентралізація». Їхнє невпорядковане застосування ускладнює управління державними фінансами та знижує ефективність податкової політики [4].

Досвід зарубіжних країн свідчить, що існують різноманітні моделі наповнення місцевих бюджетів. У федеративних і високодецентралізованих державах місцеві органи влади часто значною мірою залежать від трансфертів центрального уряду. Такі дотації та субсидії, за умови ефективного управління, можуть слугувати інструментом зменшення територіальної нерівності у фінансовому забезпеченні. Для України зарубіжний досвід може бути корисним, однак його застосування повинно враховувати унітарний характер держави та національні нюанси.

Особливу увагу, в данному випадку, заслуговує досвід Федеративної Республіки Німеччина, де високий рівень податкових надходжень до місцевих бюджетів забезпечується широкою базою місцевих податків і зборів, ефективною системою їх адміністрування та низькими витратами на її підтримку. Значну роль відіграють податкова дисципліна, національна свідомість громадян і системне навчання податковій грамотності. Водночас якісне податкове законодавство Німеччини мінімізує загрози податковій безпеці [7; 8].

Дослідження зарубіжного досвіду пільгового оподаткування показало, що з метою відповідності європейським стандартам, щодо прозорості загальних державних фінансів, Україні варто долучитися до виконання вимоги п. 2 ст. 14 Директиви Ради ЄС 2011/85/ЄС від 08.11.2011 року «Щодо вимог до бюджетних рамок держав-членів», який вказує, що держави-члени мають публікувати детальну інформацію про вплив податкових пільг на доходи держави. Ці правила необхідні для забезпечення дотримання державами-членами зобов'язань згідно з Договором про функціонування Європейського Союзу щодо уникнення надмірного державного дефіциту. Виконання

ристовуючи досвід Організації економічного співробітництва та розвитку «The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)» (ОЕСР) відносно найкращих практик звітності щодо податкових пільг та їх доступності для громадськості, актуальним для України є питання запровадження якісного, всеохоплюючого та прозорого звітування щодо наданих податкових пільг та аналізу їх доцільності [9].

Підвищення якості навчання податкової грамоти, податкового виховання та освіти українських громадян також є актуальним питанням сьогодення, оскільки якісна податкова освіта є запорукою податкової безпеки України. Значну увагу варто приділяти питанням підвищення рівня податкової культури не тільки серед податківців і платників податків, але і суб'єктів права законодавчої ініціативи.

Висновки. Отже, правова сутність податкової безпеки держави полягає у нормативному забезпеченні комплексу заходів із протидії загрозам, які унеможливають наповнення податковими надходженнями дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів. Основними структурними складовими податкової безпеки держави є: 1) суб'єкти: а) платники податків і зборів; б) контролюючий орган – ДПС України (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи), а також уповноважені органи законодавчої, виконавчої та судової влади; 2) об'єкти (національні інтереси у сфері оподаткування): а) відносини у сфері формування податкових надходжень дохідної частини державного та місцевих бюджетів (сплачені своєчасно й у повному обсязі); б) підвищення якості нормативного забезпечення системи оподаткування (досконале та стабільне податкове законодавство); в) формування правового механізму захисту податкової системи держави від впливу протиправних явищ в оподаткуванні; г) заходи із протидії загрозам податковій безпеці (запобігання та мінімізація впливу на бюджети всіх рівнів таких факторів: податкові пільги, ухилення від сплати податків, дискреційні повноваження органів влади як чинники корупції); д) формування нульової терпимості до корупції; е) моніторинг внутрішніх і зовнішніх загроз, які впливають на забезпечення національних інтересів у сфері оподаткування; є) формування податкової культури населення та працівників контролюючих органів (податкова обізнаність платників податків і зборів та висока професійна етика працівників податкових органів); ж) формування досконалої податкової політики; з) контроль якості виконання платниками податків свого конституційного обов'язку зі сплати податків.

Характерними рисами прояву податкової безпеки в податкових правовідносинах в Україні є: 1. Відсутність у сучасній теорії права та, зокрема, у теорії правового регулювання: а) теоретико-методологічних засад формування податкової безпеки України як соціально-правового явища у фінансовому праві; б) ретельно розробленого питання сутності та змісту поняття податкової безпеки; в) наукових пошуків теоретичних основ податкової безпеки та історико-правових аспектів розвитку підходів до формування податкової безпеки держави. 2. Проблематика дослідження впливу податкової безпеки на динаміку нормотворчості у сфері оподаткування в Україні, яка зумовлена нагальною необхідністю: а) впорядкування сучасних податкових норм шляхом удосконалення податкової термінології; б) приведення принципів податкового законодавства у відповідність до конституційних норм-принципів у системі оподаткування в контексті податкової безпеки; в) відповідності загальних засад встановлення податків і зборів сучасним вимогам податкової безпеки України. 3. Наявність загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування, серед яких: а) правова невизначеність у сфері податкової безпеки; б) дискреційні повноваження органів влади як чинники корупції; в) ухилення від сплати податків як основний виклик фінансовій безпеці держави; г) проблематика реалізації податкової безпеки в умовах фінансової децентралізації; д) проблематика податкових пільг в Україні. 4. Незадовільний стан якості надання українським громадянам освітніх послуг у сфері навчання податкової грамоти, податкового виховання та податкової освіти, оскільки напрями розвитку вітчизняної освіти не мають достатньо системного та комплексного характеру, а відтак не сприяють формуванню цілісної державної політики у сфері податкової освіти українських громадян як запоруки забезпечення податкової безпеки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція (Основний Закон) України: Закон від 20.04.1978 № 888-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/888-09/ed19960628#Text> (дата звернення: 10.08.2025).

2. Про проголошення незалежності України: Постанова від 24.08.1991 № 1427-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 38, Ст. 502.
3. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30, Ст. 141.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст.112.
5. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 11 серпня 2021 року «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року»: Указ Президента України від 11.08.2021 № 347/2021. *Офіційний вісник України*. 2021. № 65. Ст. 4104.
6. Європейська хартія місцевого самоврядування: Міжнародний документ *Ради Європи* від 15.10.1985. *Офіційний вісник України*. 2015. № 24. Ст. 718.
7. Das Grundgesetz (GG). Die Verfassung für die Bundesrepublik Deutschland. URL: https://www.bundestag.de/parlament/aufgaben/rechtsgrundlagen/-grundgesetz/gg_10-245148(дата звернення: 10.08.2025).
8. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 24 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) geändert worden ist. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html. (дата звернення: 10.08.2025).
9. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0085>. (дата звернення: 10.08.2025).