

Касьяненко Л. М.,
доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

Коломієць П. В.,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри підприємництва і права
Полтавського державного аграрного університету

АНАЛІТИЧНИЙ ОГЛЯД ПОГЛЯДІВ ВІТЧИЗНЯНИХ НАУКОВЦІВ СТОСОВНО СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА» В ПРАВОВОМУ КОНТЕКСТІ

ANALYTICAL REVIEW OF THE VIEWS OF NATIVE SCIENTISTS IN RELATION TO THE ESSENCE OF THE CONCEPT “TAX SECURITY” IN THE LEGAL CONTEXT

Про податкову безпеку воліють не згадувати, завжди йдеться або про економічну безпеку, або про фінансову безпеку як складники національної безпеки України. Безперечно, Концепція національної безпеки України (№ 3/97-ВР), Концепція забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері (№ 569-р), закони України про національну безпеку (№ 964-IV та № 2469-VIII) стали важливою подією в розвитку як загальної теорії безпеки і теорії національної безпеки, так і сучасної теорії права у сфері правового регулювання, як національної безпеки, так і податкової безпеки, яка є її елементом. Мета цієї статті зумовлена нагальною необхідністю вирішення на теоретичному рівні одного з найважливіших питань сучасної теорії правового регулювання – сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті. Основним завданням цього дослідження є проведення аналітичного огляду поглядів вітчизняних науковців щодо поняття «податкова безпека», її природи та змісту, які є ключовими для розуміння того, що правове регулювання податкової безпеки має бути основним фактором її юридичного забезпечення. За результатами проведеного в цій статті аналітичного огляду поглядів вітчизняних науковців стосовно сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті можна резюмувати: для розуміння того, що правове регулювання податкової безпеки має бути основним фактором її юридичного забезпечення, нагальною необхідністю сьогодення має бути саме розробка тактичного і стратегічного питання концепції правового регулювання податкової безпеки. Якісне правове обґрунтування поняття «податкова безпека» уможливить єдиний підхід до розуміння цього правового явища. Схвалення Верховною Радою України Концепції (основ державної політики) національної безпеки України стало важливою подією в розвитку як загальної теорії безпеки і теорії національної безпеки, так і сучасної теорії права у сфері правового регулювання, як національної безпеки, так і податкової безпеки, яка є її елементом.

Ключові слова: податкова безпека, концепція правового регулювання податкової безпеки України, Податковий кодекс України.

They prefer not to think about tax security – we are always talking about either economic security or financial security as components of Ukraine’s national security. Undoubtedly, the Concept of National Security of Ukraine (No. 3/97-BP), the Concept of Ensuring National Security in the Financial Sphere (No. 569-p), the Laws of Ukraine on National Security (No. 964-IV and No. 2469-VIII) have become an important development both the general theory of security and the theory of national security, and the modern theory of law in the field of legal regulation, both national security and tax security, which is its element. The purpose of this article is due to the urgent need to solve theoretically one of the most important issues of the modern theory of legal regulation – the essence of the concept of “tax security” in the legal context. The main objective of this study is to conduct an analytical review of the views of different scientists regarding the concept of “tax security”, its nature and content, which are key to understanding that the legal regulation of tax security should be the main factor in its legal support. Based on the results of the analytical review of the views of native scientists on the essence of the concept of “tax security” in the legal context, carried out in this article, we can summarize the following – in order to understand that the legal regulation of tax security should be the main factor in its legal support, the urgent need now is to develop tactical and strategic issues of the concept of legal regulation of tax security. A high-quality legal basis for the concept of “tax security” will provide a “green light” for a unified approach to understanding this legal phenomenon. The approval by the Verkhovna Rada of Ukraine of the Concept (foundations of state policy) of the national security of Ukraine became an important event in the development of both the general theory of security and the theory of national security, and the modern theory of law in the field of legal regulation of both national security and tax security, which is its element.

Key words: tax security, concept of legal regulation of tax security of Ukraine, the Tax Code of Ukraine.

Постановка проблеми. У суспільстві, за твердженням Ж.-Л. Бержеля, постійно виникають нові юридичні відносини, нові види майна, нові технології. Право має їх сприймати і проектувати на юридичний порядок, що існує завдяки заснованим інститутам, виправляючи або доповнюючи їх [1, с. 367]. Навряд чи можна не погодитись із цим твердженням,

адже вже на самому початку шляху незалежності нашої країни Постановою Верховної Ради України від 16.01.1997 року № 3/97-ВР «Про Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України» (далі – Концепція) [2], було законодавчо закріплено нові суспільні відносини у сфері національної безпеки. Про податкову безпеку в цій Кон-

цепції ще не згадувалося, йшлося про економічну безпеку як складник національної безпеки України. Безперечно, схвалення Верховною Радою України Концепції стало важливою подією в розвитку як загальної теорії безпеки і теорії національної безпеки, так і сучасної теорії права у сфері правового регулювання, як національної безпеки, так і податкової безпеки, яка є її елементом.

Мета статті зумовлена нагальною необхідністю вирішення на теоретичному рівні одного з найважливіших питань сучасної теорії правового регулювання – сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті. Основним завданням дослідження є проведення аналітичного огляду поглядів вітчизняних науковців щодо поняття «податкова безпека», її природи та змісту, які є ключовими для розуміння того, що правове регулювання податкової безпеки має бути основним фактором її юридичного забезпечення.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення економічної безпеки України, як про те проголошено ст. 17 Конституції України [3], є однією з найважливіших функцій держави, справою всього українського народу. У Законі України «Про основи національної безпеки України» від 19.06.2003 р. № 964-IV [4], який прийшов на заміну Концепції, аналогічно були відсутні навіть натяки на податкову безпеку, оскільки «податково-бюджетна політика» була сферою національних інтересів. Проте наукова думка голосно промовляла зі сторінок наукових журналів свої погляди стосовно нових суспільних відносин у сфері податкової безпеки. Зокрема, О.Д. Вовчак зауважує, що з позиції макрорівня під податковим ризиком варто розуміти ймовірність втрат бюджетних надходжень унаслідок несплати податків їх платниками під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру. Податкові ризики як структурний елемент податкової безпеки, за твердженням дослідниці, дедалі більше й частіше привертають до себе увагу як практиків, так і науковців-фінансистів [5]. О.В. Мірошніченко зауважує, що податкова система виступає як визначальна складова система економічної безпеки, при цьому податки і податкова політика, з одного боку, є інструментом забезпечення економічної безпеки, а з іншого – фактором ризику і залежності, оскільки податки з позиції ресурсного фактора можуть виступати для держави як одним із засобів забезпечення безпеки (у разі зростання податкового потенціалу), так і чинником посилення загроз і ризиків у разі втрати податкового потенціалу або боротьби за перерозподіл ресурсів [6]. Податкове планування в системі забезпечення фінансової безпеки стало також темою наукового пошуку В.В. Храпкіної [7].

1 січня 2011 року набрав чинності Податковий кодекс України [8], але в його нормах не знайшлося місця вирішенню питання законодавчого закріплення правового регулювання податкової безпеки. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 року № 569-р. було схвалено Концепцію забезпечення національної безпеки у фінан-

совій сфері, в якій визначено, що національна безпека у фінансовій сфері включає і питання безпеки у податковій сфері [9]. Акцентуємо на тому, що і цей нормативно-правовий акт не мав визначення поняття «податкова безпека». Проте наукова громада не полишала спроб донести до загалу необхідність впровадження в законодавство норм, які б регулювали суспільні відносини у сфері податкової безпеки. Авторами наукових статей є Л.Б. Баранник [10], О.І. Барановський [11], В.Т. Білоус [12], О.О. Бригінець [13], О.М. Воронкова [14], М.В. Диха [15], Е.С. Дмитренко [16], С.В. Захарін [17], С.І. Лекарь [18; 19], В.П. Мартинюк [20], О. Мірошніченко [21], Ю.В. Гончаров [22], В.П. Синчак [23], А.Г. Чубенко [24].

Наступним документом у царині безпекового права став Закон України «Про національну безпеку України» від 21.06.2018 року № 2469-VIII [25]. І знову законодавець залишив поза увагою питання включення податкової безпеки як у норми цього Закону, так і в Податковий кодекс України. Питання правового регулювання податкової безпеки залишається відкритим і потребує полеміки в колі науковців. Свідченням тому є наукові праці, авторами яких є Н.М. Борейко [26], О.В. Лепьохін [27], А.С. Полторак [28], І.В. Чугунов [29].

Досліджуючи теоретико-правові та концептуальні засади правового регулювання податкової безпеки України, розглянемо податкову безпеку як об'єкт наукових досліджень у сучасній теорії правового регулювання. Загальновідомо, що правове регулювання сучасних суспільних відносин у сфері оподаткування законодавчо закріплено в нормах Податкового кодексу України, в якому й досі відсутні норми правового забезпечення податкової безпеки. Поставивши основним завданням цього дослідження проведення аналітичного огляду поглядів вітчизняних науковців щодо поняття «податкова безпека», розглянемо еволюцію поглядів науковців стосовно визначення цього поняття. Спочатку розглянемо наукові бачення вчених-економістів. Зокрема, О.І. Барановський зауважує, що податкову безпеку необхідно розглядати на мікрорівні (рівні фізичних і юридичних осіб), мезорівні (галузі і регіону), макрорівні (держави), метарівні (економічних і валютних союзів) та мегарівні (світового господарства). На думку вченого, доцільно вести мову й про податкову безпеку бізнесу (підприємництва), безпеку податкових інспекцій, податкових агентів і податкових консультантів та податкову безпеку суспільства загалом [30].

М.В. Диха зазначає, що виокремлення податкової безпеки в ієрархії «фінансова безпека – економічна безпека – національна безпека» є порівняно новим. Досліджуючи сутність поняття «податкова безпека», авторка зауважує, що науковці трактують це поняття в економіко-правовому контексті. На її думку, податкова безпека держави являє собою стан оподаткування в країні, за якого забезпечується гармонізація інтересів платників і держави шляхом установаження обґрунтованих податків, забезпечення справедливості оподаткування і чіткості порядку стягнення

податків на базі ефективно діючого податкового законодавства [31].

У правовому контексті, за твердженням М.І. Виклюк, податкову безпеку варто розглядати як процес регулювання податкової системи шляхом створення умов справедливого оподаткування суб'єктів суспільного відтворення та декларування цих умов у законодавчих актах. При цьому регламентовані положення, зауважує авторка, – це не лише ідея, а практичний інструмент реалізації окремих програм, що забезпечує зменшення зловживань у процесі розподілу бюджетних ресурсів [32; 33].

С.С. Голюк наголошує, що правовий аспект полягає у процесі контролю за податковою системою, створивши умови для справедливого оподаткування суб'єктів суспільного відтворення та декларації умов у законах. Крім того, за допомогою регламентованих положень можна мінімізувати зловживання у процесі розподілу коштів бюджету [34].

Продовжуючи дослідження теоретико-правових та концептуальних засад сутності поняття «податкової безпеки» України, розглянемо еволюцію поглядів науковців-юристів стосовно визначення поняття «податкова безпека». Зокрема, І.В. Скороход наголошує, що в чинному законодавстві України приділено мало уваги питанням податкової безпеки. Стратегічно важливим вирішенням цього питання буде прийняття Концепції податкової безпеки України, в якій будуть розкриті основні положення податкової безпеки: цілі, завдання, функції, суб'єкти, податкове планування, відповідальність, податковий контроль. Отже, резюмує дослідник, стан захищеності податкових свобод та інтересів суб'єктів податкової діяльності, чіткість правового врегулювання податкових правовідносин, здатність податкової системи своєчасно виконувати функції, адекватно реагувати на виклики, протидіяти ризикам і загрозам зовнішнього та внутрішнього характеру визначаються як податкова безпека держави [35].

В.Т. Білоус і О.О. Бригінець, дослідивши сучасний стан податкової безпеки України, надають окремі визначення податкової безпеки, податкової безпеки платників податків, регіональної податкової

безпеки, податкової безпеки держави та національної податкової безпеки. Зокрема, податкова безпека – це невід'ємна частина економічної безпеки суспільства, оподаткування є сполучною ланкою між економікою й бюджетною системою, що здійснює перерозподіл засобів між господарюючими суб'єктами, фізичними особами й державою. Податкова безпека платників податків – це фінансово-економічний стан платника податків, який забезпечує мінімізацію податкових ризиків за умови дотримання податкової дисципліни. Регіональна податкова безпека – це стан оподаткування в регіоні, що визначається рівнем місцевого оподаткування. Податкова безпека держави – це такий стан податкової системи, який характеризується стійкістю та стабільністю всіх її елементів, що передбачає зростання ресурсного потенціалу країни з метою забезпечення соціально-економічного розвитку держави, стійкість її фінансової системи, здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім загрозам України. Національна податкова безпека – стан економіки, який забезпечує гарантоване надходження податкових платежів у бюджет, що дає змогу забезпечити захист національних інтересів в умовах мінливого зовнішнього середовища [36]. Враховуючи, що найважливішим елементом економічної безпеки країни в сучасних умовах є податкова безпека та економічну базу для існування держави створюють податки, В.Т. Білоус і О.О. Бригінець перш за все вважають за доцільне покращити правове забезпечення податкової безпеки шляхом вдосконалення відповідної законодавчої бази [36, с. 319].

Висновки. За результатами наведеного вище аналітичного огляду поглядів вітчизняних науковців стосовно сутності поняття «податкова безпека» в правовому контексті, можемо резюмувати: для розуміння того, що правове регулювання податкової безпеки має бути основним фактором її юридичного забезпечення, нагальною необхідністю сьогодення має бути розробка тактичного і стратегічного питання концепції правового регулювання податкової безпеки. Якісне правове обґрунтування поняття «податкова безпека» уможливить єдиний підхід до розуміння цього правового явища.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бергель Ж.-Л. Общая теория права / Под. общ. ред. В.И. Даниленко. Пер. с фр. Москва : Издат. дом NOTA BENE. 2000. 576 с.
2. Про Концепцію (основи державної політики) національної безпеки України : Постанова Верховної Ради України від 16.01.1997 р. № 3/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 10. Ст. 85.
3. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19.06.2003 р. № 964-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 39. Ст. 351.
5. Вовчак О.Д. Податкові ризики в системі управління економічною безпекою підприємницьких структур України. *Фінанси України*. 2008. № 11. С. 41–46.
6. Мірошниченко О.В. Податкова система України та її роль у забезпеченні національної економічної безпеки. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Сер.: Економіка. 2010. Вип. 13. С. 31–38.
7. Храпкіна В.В. Податкове планування в системі забезпечення фінансової безпеки. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2010. Вип. 4. С. 208–211.
8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112.
9. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 р. № 569-р. *Офіційний вісник України*. 2012. № 62. Ст. 2533.

10. Баранник Л.Б. Податкова реформа як запорука бюджетної безпеки та фінансової стабільності. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2016. № 1. С. 51–61.
11. Барановський О.І. Податкова безпека: сутнісний вимір. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 7–24.
12. Білоус В.Т. Державна фіскальна служба України як суб'єкт забезпечення податкової безпеки держави. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2018. Вип. 20. С. 62–68.
13. Бригінець О.О. Місце державної фіскальної служби України в процесі реалізації фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2016. № 22. С. 60–63.
14. Воронкова О.М. Управління податковими ризиками у сучасній системі фінансової безпеки України. *Вісник Черкаського університету. Серія : Економічні науки*. 2018. Вип. 3. С. 10–17.
15. Диха М.В. Податки в системі забезпечення економічної безпеки та розвитку національної економіки. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 4. С. 49–53.
16. Дмитренко Е.С. Проблеми правового регулювання повноважень органів Державної податкової служби України у сфері забезпечення фінансової безпеки держави. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 12–15.
17. Захарін С.В. Податкове адміністрування як елемент підтримки фінансової безпеки держави. *Економіка і управління*. 2012. № 2. С. 79–84.
18. Лекарь С.І. Діяльність Державної податкової служби України – запорука національної безпеки держави в економічній сфері. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 9–12.
19. Лекарь С.І. Економічна безпека України: поняття та сутність термінології. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна*. 2012. Вип. 1. С. 3–16.
20. Мартинюк В.П. Стратегія нейтралізації податково-боргових ризиків фінансової безпеки держави. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2014. Вип. 4. С. 143–148.
21. Мірошниченко О. Стан та перспективи реформування податкової системи у забезпеченні економічної безпеки України. *Вісник економічної науки України*. 2013. № 2. С. 100–105.
22. Подік І.І., Гончаров Ю.В. Роль податків у забезпеченні економічної безпеки України: історичний аспект. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 12. С. 30–44.
23. Синчак В.П. Податкова культура суспільства як чинник економічної компоненти національної безпеки. *Університетські наукові записки*. 2017. № 2. С. 218–230.
24. Чубенко А.Г. Національна податкова безпека та перспективи використання досвіду Податкової служби (IRS) Сполучених Штатів Америки для боротьби з тіньовою економікою в Україні. *Публічне право*. 2017. № 1. С. 18–25.
25. Про національну безпеку України : Закон України від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 31. Ст. 241.
26. Борейко Н.М. Фіскальний інтерес держави як об'єкт податкової безпеки. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 5. С. 33–41.
27. Лепьохін О.В. Вплив моделі соціально-економічного розвитку країни на забезпечення податкової безпеки держави. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2019. Вип. 34. С. 125–128.
28. Полторац А.С., Яценко К.С. Податкова безпека України: економічна сутність та особливості гарантування. *Трансформація фінансової системи України: тенденції та перспективи розвитку : матеріали IV Всеукр. наук.-практ. конфер., 25–26 листопада 2020 р. Миколаїв*. 2020. С. 40–42.
29. Чугунов І. Податкова безпека держави. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2019. № 4. С. 31–41.
30. Барановський О.І. Податкова безпека: сутнісний вимір. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 7–24.
31. Диха М.В. Податки в системі забезпечення економічної безпеки та розвитку національної економіки. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2017. № 4. С. 49–53.
32. Виклюк М.І., Гресик В.В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 242–246.
33. Виклюк М. Економічний зміст податкової безпеки та її складові. *Світ фінансів*. 2013. Вип. 3. С. 126–134.
34. Голіков С.С. Сутність податкової безпеки. *Економіка та держава*. 2015. № 9. С. 129–132.
35. Скороход І.В. Податкова безпека України. *Юридичний бюлетень*. 2018. Вип. 7 (7). Ч. 1. С. 126–131.
36. Білоус В.Т., Бригінець О.О. Сучасний стан податкової безпеки України. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки : збірник тез Податкового конгресу, м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р. Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. 713 с.*