

М. С. Давидов, аспірант кафедри публічного управління та митного адміністрування Університету митної справи та фінансів

ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ В УХИЛЕННІ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ: ІНСТИТУЦІЙНИЙ АНАЛІЗ (НА ОСНОВІ ВПРОВАДЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ІНСТРУМЕНТІВ)

У статті висвітлені проблеми державного управління в ухиленні від сплати податків в Україні, зокрема їх інституційні аспекти та запропоновані шляхи їх розв'язання на основі впровадження передового європейського досвіду. Аналізуються інституційні складники, завдяки яким управлінські пріоритети, цілі і завдання трансформуються у практичні дії і процедури, зокрема інструмент, норми, формальні і неформальні правила реалізації державного управління в ухиленні від сплати податків. Через призму Національної стратегії доходів на 2024–2030 роки як інституційно правової основи трансформації державної політики боротьби з ухиленням від оподаткування виокремлено такі основні етапи інституційних трансформацій, як зміна філософії податкових та митних органів шляхом обмеження їх прямого втручання у діяльність суб'єктів бізнес-середовища, відновлення довіри громадян до Державної податкової та митної служб та впровадження заходів податкової та митної політики в рамках змінених підходів. У контексті євроінтеграційних процесів наголошується на необхідності узгодження норм оподаткування податком на прибуток із законодавством ЄС, глобальними ініціативами G20/BEPS, імплементацію норм щодо оподаткування податком на додану вартість, несинхронізації директиви Ради ЄС з питань адміністрування акцизних податків, модернізації спрощеної системи оподаткування та приведення її у відповідність з європейськими аналогами, впровадження процедур взаємного узгодження за угодами про уникнення подвійного оподаткування, процедури згідно із Арбітражною конвенцією ЄС та процедури вирішення податкових суперечок. Охарактеризовано інституційні трансформації митної політики, зокрема щодо забезпечення балансу контролю та спрощення процедур. Визначено шляхи розвитку технічних механізмів розвитку адміністративного потенціалу фіскальних органів щодо практичного застосування імплементованих норм, зокрема підключення до ІТ-систем країн ЄС для автоматичного збору та обміну фіскальними даними.

Ключові слова: механізми державного регулювання, податки та збори, державна податкова політика, державний бюджет, запобігання ухиленню від оподаткування, інституційні зміни, пряме оподаткування, непряме оподаткування.

M. S. Davydov. Problems of state administration in tax avoidance in Ukraine: institutional analysis (based on the implementation of European tools)

The article highlights the problems of public administration in tax evasion in Ukraine, in particular their institutional aspects and suggested ways to solve them based on the implementation of best European experience. Institutional components are analyzed, thanks to which management priorities, goals and tasks are transformed into practical actions and procedures, in particular, tools, norms, formal and informal rules for the implementation of public administration in tax evasion. Through the prism of the National Revenue Strategy for 2024-2030 as an institutional and legal basis for the transformation of the state policy of combating tax evasion, the main stages of institutional transformations have been singled out, such as changing the philosophy of tax and customs authorities by limiting their direct intervention in the activities of business environment subjects, restoration of citizens' trust in the State Tax and Customs Services and implementation of tax and customs policy measures within the framework of changed approaches. In the context of European integration processes, it is emphasized the need to harmonize income tax norms with EU legislation, G20/BEPS global initiatives, implementation of value added tax norms, non-synchronization of the EU Council directive on excise tax administration, modernization of the simplified taxation system and bringing it into compliance with European counterparts, implementation of mutual agreement procedures under agreements on avoidance of double taxation, procedures under the EU Arbitration Convention and procedures for resolving tax disputes. The institutional transformations of the customs policy are characterized, in particular with regard to ensuring the balance of control and simplification of procedures. The ways of development of technical mechanisms for the development of the administrative potential of fiscal bodies regarding the practical application of the implemented norms have been determined, in particular, the connection to the IT systems of the EU countries for the automatic collection and exchange of fiscal data.

Key words: mechanisms of state regulation, taxes and fees, state tax policy, state budget, prevention of tax evasion, institutional changes, direct taxation, indirect taxation.

Постановка проблеми. В глобальному середовищі фіскальна система є одним із найбільш ефективних регуляторів конкурентоспроможності країн та забезпечення сталого соціально-економічного розвитку. Поряд зі стандартною фіскальною функцією вона в сучасному світі виконує сервісну (спрощує процес плати податків) та стимулюючу функції (формує базові передумови зростання економіки та її галузей в рамках реалізації стратегічних пріоритетів держави). За загальною концепцією державна фіскальна політика може виступати в якості

інструменту стимулювання зростання або зниження рівня економічної активності, формування сприятливої або «ворожої» кон'юнктури ринку, зниження або зростання «тінізації» економіки. Проте за період незалежності з 1991 року в Україні на тлі превалювання популістичного характеру публічної політики зв'язок між державною економічною та фіскальною політиками зруйновано. Цілі Державної податкової та Державної митної служб України зосереджені виключно на мобілізації максимального обсягу податків до бюджету за лобювання інтересів груп впливу та збереження політичної підтримки громадянами правлячих еліт. Це буде однією з головних проблем підвищення рівня консолідації власних ресурсів для реконструктивної відбудови України.

Загальне податкове навантаження як на суб'єктів підприємницької діяльності, так і фізичних осіб в Україні знаходиться на рівні таких країн як Норвегія, Нідерланди чи Німеччина – близько 40%. Проте в рейтингу глобальної конкурентоздатності Україна посідає 85-ту позицію (Норвегія – 17-ту, Нідерланди – 4-ту, Німеччина – 5-ту); у рейтингу сприйняття корупції Україна посіла лише 117-ту позицію (Норвегія – 7-му, Нідерланди – 8-му, Німеччина – 9-ту); за рівнем простоти сплати податків Україна знаходиться на 65-й позиції (Норвегія – 34-й, Нідерланди – 22-й, Німеччина – 46-й) [1].

Така тенденція, на жаль, є наслідком постійного зростання видатків соціального спрямування (в умовах війни – неминучого), нераціональних підходів до управління державним боргом (як наслідок – значні обсяги видатків на його погашення та обслуговування) та планування бюджету, де за основу беруться суми видатків, а не реальних до мобілізації доходів держави. Цей перелік негативних державно-управлінських тенденцій доповнює фактична легітимізація культури ухилення від оподаткування як шляхом застосування наявних прогалин в чинному галузевому законодавстві, так і шляхом податкового шахрайства, нелегального підприємництва та зайнятості. У підсумку Україна набула ознак корумпованої на усіх щаблях суспільства країни, яка нераціонально та неощадливо проводить видаткову політику та має високе податкове навантаження для законослухняного бізнесу і громадян. І очевидно, що яскраво виражене популістичне спрямування публічної політики (яке підмінює поняття політики соціальної справедливості) вимагає все більшого додаткового фінансування з бюджету.

Маємо невідомі показники рівня ухилення від оподаткування, що оцінюється експертними групами до 50% від рівня мобілізації доходів до державного бюджету [2], тінізації економіки – щонайменше 32% від обсягу офіційного ВВП [3] та тенденцію їхнього зростання.

Протидія ухиленню від сплати податків безпосередньо залежить від архітектури державної фіскальної політики, яка формується відповідно до стратегічних пріоритетів соціально-економічного розвитку країни. Нажаль, останні значною часткою зберігають декларативний характер, що призводить до відсутності результатів їх реалізації на практиці. Тобто враховуючи не лише руйнівний вплив російсько-української війни на економіку та соціальне середовище в Україні, а й історичну ретроспективу горизонти планування в фінансово-економічній сфері залишатимуться обмеженими середньостроковим періодом, оскільки їх основою є зокрема Закон «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» [4], де прогнозні та програмні документи економічного і соціального розвитку на довгостроковий період передбачені в рекомендаційному форматі, та бюджетне прогнозування, яке обмежується трирічним періодом [5].

Наслідком відсутності стратегічного бачення розвитку фіскальної політики є концентрація дій Державної податкової служби України виключно на виконанні планових завдань з мобілізації ресурсу до дохідної частини державного та місцевих бюджетів за будь-яку ціну, здебільшого за рахунок «ручного» регулювання діяльності суб'єктів офіційної та «тіньової» економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Досліджуючи генезу понятійної категорії «ухилення від оподаткування» зазначимо, що в правовому трактуванні це визначення демократично розвинених країн. Узагальнення законодавчих норм країн ЄС щодо ухилення від оподаткування показує, що до ключових аспектів цього явища відносяться, зокрема операції з приховування фіскальної бази, шахрайські дії у фіскальній сфері та фіктивні (нереальні) господарські операції. Про це докладно прописано в нормативних документах з метою досягнення стратегічної цілі дотримання усіма платниками податків фіскального законодавства та покарання за податкові порушення. Досягненню зазначених цілей сприяє те, що платники податків чітко усвідомлюють нормативно визначені межі, за якими настає покарання. Але, оскільки ЄС є конфедерацією демократично розвинених країн, то діяльність фіскальних органів міждержавної спільноти спрямована, перш за все, не на покарання порушників та мобілізацію доходів, а на запобігання проявів ухилення від оподаткування.

Українська ж практика наповнення дохідної частини свідчить про, можна навіть сказати, легалізований формат імітації боротьби з податковими правопорушеннями, яка носить каральний, безвідповідальний, а в деяких випадках і неадекватний вигляд процесу пошуку неплатників податків. Відтак маємо неналежний рівень культури сплати податків як серед представників бізнес-сектору, так і громадян. Побутує думка, що сплата податків має на меті не забезпечення належним фінансовим ресурсом надання публічних послуг та розвитку держави, а несе характер примусу та відкupu від необгрунтованих, подекуди агресивних, дій органів фіскального контролю. А це свідчить про відсутність суспільного договору щодо отримання органами публічної влади фінансового ресурсу на виконання державно-управлінських функцій.

Визнаючи наявні проблеми до проблеми ухилення від сплати податків звертаються вітчизняні вчені як у сфері економіки, так і публічного управління та адміністрування. На тепер особливий інтерес становить спектр наукових досліджень, який охоплює період після повномасштабного вторгнення РФ, оскільки воєнний стан та кризові умови війни внесли суттєві корективи в усі державотворчі процеси. Автори проводять історико-правові паралелі щодо процесів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, розкривають юридичні аспекти відповідальності, пропонують шляхи протидії ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану, цілком справедливо звертаючись до зарубіжного досвіду та наголошуючи на критичному впливі цього негативного явища на відновлення та реконструктивну відбудову національної економіки, її фінансове забезпечення як внутрішнє, так і зовнішнє (Т. Барановська [6], І. Бірюкова [7], І. Висоцька [8], В. Кисельов [9], Н. Лелюк [8], О. Панасюк [9], С. Родченко [8], М. Трещов [10] та інші).

Зазначимо, що сьогоденні запит суспільства щодо підвищення ефективності функціонування фіскальних органів в форматі європейської та євроатлантичної інтеграції кардинально посилює жорсткими вимогами міжнародних кредиторів і донорів України та коаліції країн Контактної групи з питань оборони України щодо підвищення рівня економічної стійкості та фіскальної незалежності державного бюджету за рахунок зростання рівня мобілізації податків, боротьби з ухиленням від оподаткування та застосування агресивних схем мінімізації сплати податків. Тому амальгама наявних теоретичних розробок потребує доповнення та розширення за рахунок акцентів на передовій європейській практиці, актуальність чого посилюється інтенсифікацією євроінтеграційних процесів для України.

Мета статті – ідентифікація проблеми державного управління в ухиленні від сплати податків в Україні, зокрема її інституційних аспектів та вироблення шляхів її розв'язання на основі впровадження передового європейського досвіду.

Виклад основного матеріалу. Особливістю інституційного підходу до публічного управління є те, що він визначає суб'єкти, організаційно-функціональну структуру управління, технологію управління та інституційні складники (елементи системи, завдяки яким управлінські пріоритети, цілі і завдання трансформуються у практичні дії і процедури і визначаються інститутами управлінської системи, а також інструменти, норми, формальні і неформальні правила реалізації технології управління) [11, с. 205].

Інституційною правовою основою трансформації державної політики боротьби з ухиленням від оподаткування на тепер можна визначити Національну стратегію доходів на 2024–2030 роки [12], ухвалену в рамках виконання програми механізму розширеного фінансування Міжнародного Валютного Фонду. Стратегія є дорожньою картою реформ щодо гармонізації вітчизняного фіскального законодавства з директивами ЄС. Містить ключові аспекти трансформації податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, що мають створити передумови для підвищення рівня мобілізації доходів до бюджетів усіх рівнів в короткостроковій перспективі та формування потенціалу задоволення бюджетних потреб у фінансових ресурсах у середньостроковій перспективі.

Зазначений стратегічний документ демонструє візію щодо належної якості фінансування надання публічних послуг і забезпечення фіскальної стабільності на державному рівні у керований і сталий спосіб на відміну від чинної концепції так званого податкового шахрайства. Передбачається публічна боротьба з продажем фіктивного податкового кредиту з ПДВ, конвертаційними центрами, вилучення фінансових та матеріальних активів у суб'єктів господарювання та інших механізмів, які знаходяться у розпорядженні Державної податкової служби, Державної митної служби, Державного бюро розслідувань, Національного антикорупційного бюро та Служби безпеки України, які вже були частиною низки ситуативних і непослідовних реформ.

Задекларовано наміри політикуму України в рамках виконання положень Меморандуму про економічну та фінансову політику з МВФ щодо пошуку шляхів збільшення доходів бюджету на стійкій основі, покращення надходження податків шляхом закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою, оскільки міжнародні донори висувують вимогу вищого рівня задоволення нагальних потреб відновлення, реконструкції та модернізації за рахунок власних ресурсів України, що надасть можливість більшою мірою контролювати розвиток і стабільність нашої держави.

Очікується суттєве нівелювання наявного переважно негативного ставлення громадян до необхідності дотримання податкового та митного законодавства, а також покращення іміджу органів контролю в цій сфері публічного управління, забезпечення широкої комунікації з інституціями громадянського суспільства та бізнес-середовища щодо пріоритетів розвитку податкової та митної політики.

Виокремлюються три основні етапи інституційних трансформацій:

– зміна філософії податкових та митних органів шляхом обмеження їх прямого втручання у діяльність суб'єктів бізнес-середовища шляхом реалізації проєктів з консолідації даних і переходу на роботу знеособленою інформацією задля уникнення ризиків застосування суб'єктивного підходу, проявів корупції та лобізму інтересів певних груп впливу;

- відновлення довіри громадян до Державної податкової та митної служб, що є критичним маркером успішної реалізації нової фіскальної політики;
- впровадження заходів податкової та митної політики в рамках змінених підходів.

Акцентується увага на реалізації комплексу заходів організаційного впливу з підвищення рівня доброчесності податкових органів за рахунок дієвого виконання антикорупційної програми; забезпеченні конфіденційності та захисту даних шляхом формування консолідованої системи збору, обробки та зберігання податкової і митної інформації на базі Міністерства фінансів України без задіяння підрозділів Державної податкової та митної служб України, як суб'єктів потенційних ризиків прояву недоброчесності; інтеграції так систем управління фіскальними ризиками, як СМОКР та Asur, системи обміну інформацією в цілях фіскальної мобілізації, в тому числі в стандартах CRS; підвищенні ефективності проведення перевірок фіскальними органами за рахунок застосування інструментів е-аудиту.

Загалом трансформація державної податкової політики з метою мінімізації можливостей для ухилення від оподаткування та зростання рівня мобілізації доходів повинна спиратися на передовий європейський досвід та враховувати потреби інтеграційних процесів України. Ми говоримо про узгодження норм оподаткування податком на прибуток із законодавством ЄС, глобальними ініціативами G20/BEPS, зокрема в частині трансферного ціноутворення, та уніфікація пільгових режимів; імплементацію норм європейського законодавства щодо оподаткування податком на додану вартість, особливо в частині відповідності податкових пільг директиві Директиві 2006/112/ЄС; регулювання та оподаткування оборотів криптовалют та інших віртуальних активів; підвищення рівня ставок акцизів на паливо, алкоголь та тютюнові вироби до мінімальних рівнів, які узгоджені директивами ЄС; впровадження механізму оподаткування вуглецевих викидів; надання органам місцевого самоврядування додаткових повноважень щодо адміністрування податку на нерухомість, що відповідає принципам децентралізації та практиці країн-членів ЄС.

Один із найбільш вагомих напрямів є модернізація спрощеної системи оподаткування та приведення її у відповідність з європейськими аналогами шляхом виключення можливості її використання юридичними особами та суб'єктами високорентабельних і ризикових видів діяльності, запровадження додаткових запобіжників проти зловживань, зокрема через нормативну регламентацію доступу до рахунків, а також кардинальне підвищення та диференціацію ставок єдиного податку.

Відповідні інституційні трансформації торкаються й митної політики, де звертаємо увагу на вагомість забезпечення балансу контролю та спрощення процедур, в тому числі щодо розвитку програм авторизованого економічного оператора, системи надання авторизацій на застосування спрощень, укладення угод про взаємне визнання АЕО між Україною і ЄС, впровадження відповідного IT-рішення, NCTS; посилення обміну митною інформацією з іншими країнами, спільний контроль у пунктах пропуску та дотримання міжнародних домовленостей в рамках міжнародного співробітництва. Забезпечення передумов для інституційного розвитку митних органів в частині підвищення рівня заробітної плати співробітників до ринкового рівня, впровадження системи КРІ та розробка IT-рішень для автоматизації моніторингу їх виконання сприятиме підвищенню керованості організаційної структури та якості оцінювання ефективності рішень, актуалізація системи управління персоналом. Це у свою чергу вимагає розвитку IT і технічного оснащення співробітників митних органів, «цифрових» рішень, сумісних з практиками ЄС, оснащення пунктів пропуску сучасними технічними засобами.

В рамках процесів євроінтеграції та курсу на набуття членства в ЄС в Україні необхідно реалізувати комплекс заходів з імплементації європейських норм з сфери фіскальної політики, оскільки будь-яке положення правового акту ЄС необхідно належним чином імплементувати в національне законодавство кожної країни-члена ЄС з метою досягнення синергії положень фіскального законодавства, гармонізованих на рівні спільноти, та мінімізації ризиків неконкурентної боротьби за рахунок отримання фіскальних преференцій окремими країнами-членами.

Фіскальна політика ЄС містить три окремі сфери – пряме оподаткування, нормативне регулювання якого проводиться виключно законодавчими актами держав-членів; непряме оподаткування, яке регулюється актами ЄС оскільки впливає на свободу надання послуг та вільний рух товарів на єдиному ринку; норми співдії в сфері адміністрування податків, зборів і обов'язкових платежів, що сприяють високій ефективності мобілізації доходів бюджетів.

Імплементація норм фіскального законодавства ЄС означає кардинальний перегляд чинної редакції Податкового кодексу України, оскільки на поточний момент експертами виділяється низка з понад двадцяти директив ЄС, які потребують гармонізації в українському законодавстві [13, 14].

Зазначимо, що в сфері непрямого оподаткування, основними елементами якого є податок на додану вартість (ПДВ) та акцизні податки. Нормативними актами ЄС за мінімальними виключеннями встановлено рівні умови для платників податків з усіх країн-членів, оскільки надання конкурентних переваг окремим з них спотворювало умови ведення бізнесу в економічній зоні співтовариства.

Варто належним чином оцінити наявність лише незначних розбіжностей законодавства України з питань адміністрування ПДВ з Директивою Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему ПДВ. Також реалізовано

окремі заходи щодо виконання зобов'язань перед ЄС з питань імплементації спільних практик адміністрування акцизних податків. Це свідчить про ефективну реалізацію положень Угоди про асоціацію між Україною та ЄС щодо гармонізації нормативних актів та практик з ПДВ та акцизних тарифів. Однак, залишаються несинхронізованими певні директиви Ради ЄС з питань адміністрування акцизних податків, які виходять за межі Угоди про асоціацію. Мова, зокрема йде про створення мережі акцизних складів, що відповідає не лише юридичним, а й технічним вимогам ЄС, та носить принциповий характер в рамках протидії ухиленню від оподаткування шляхом запобігання обігу та виробництва контрафактів і підробок.

В рамках реалізації заходів з дотримання сумісності устрою ЄС та стандартів ОЕСР у вітчизняне законодавче поле вже імплементовано базові стандарти фіскальної політики з протидії ухиленню від сплати податків та запобігання подвійного оподаткування. Проте нормативне поле ЄС у цій сфері є більш жорстким, ніж за українське. Відповідно, це вимагає подальшого узгодження національного законодавства із законодавством ЄС, зокрема імплементації Директиви Ради 2017/1852/ЄС від 10.10.2017 про механізми вирішення податкових спорів у ЄС, якою прописано застосування базових процедур їх вирішення – процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure) за угодами про уникнення подвійного оподаткування, процедури згідно із Арбітражною конвенцією ЄС та процедури вирішення податкових суперечок (tax dispute resolution).

Попри централізованість процесу прийняття рішень на рівні Ради ЄС країни-члени, все ж таки, не позбавлені незалежності в прийнятті рішень щодо фіскальної політики. Водночас усталені практики вимагають високого рівня взаємної інтеграції в сфері регламентування діяльності податкових органів, особливо щодо налагодження тісної співпраці щодо обміну даними, проведення спільних контрольних заходів та забезпечення стягнення заборгованостей зі сплати обов'язкових платежів. Формат спільних зусиль та єдиної фіскальної політики має вирішальне значення для виявлення та зниження ступеню ухилення від оподаткування та податкового шахрайства. Тому необхідне впровадження стандарту автоматичного обміну даними щодо фінансових рахунків та розробки необхідних IT-рішень; внесення законодавчих змін в частині обов'язку суб'єктів бізнес-середовища зі збору та надання інформації для подальшого обміну між фіскальними органами держав-членів, включаючи інформацію з державних реєстрів, інформацію про доходи та заробітну плату резидентів інших держав-членів, інформацію з електронних платформ про доходи продавців, інформацію про операції платіжних компаній тощо.

При цьому, вважаємо, що імплементації положень фіскального законодавства ЄС в українську практику недостатньо для досягнення очікуваного ефекту ні щодо наближення вступу України до ЄС, ні щодо посилення боротьби з ухиленням від оподаткування. Припускаємо, що навіть якісне за всіма параметрами нормативно-правове поле вимагає створення потужного адміністративного та компетентісного потенціалу фіскальних органів щодо практичного застосування таких норм. З технічного боку це вимагає підключення Державної податкової служби України до IT-систем країн ЄС для автоматичного збору та обміну фіскальними даними, а також створення спеціальної захищеної мережі CCN/CSI (спільна IT-платформа обміну фіскальними даними з компетентними органами ЄС), системи обміну інформацією про ПДВ (VIES) задля підтвердження ідентифікаційних номерів платників, зареєстрованих у ЄС для транскордонних операцій, E-commerce та One-Stop Shop (OSS) з метою спрощення більшості зобов'язань з ПДВ для транскордонних продавців, дозволяючи їм реєструватися платниками в онлайн в одній державі-члені ЄС, системи контролю переміщення підакцизних товарів (алкоголю, тютюну та енергоносіїв) – EMCS, яку використовують понад 100 тисяч бізнес-суб'єктів, що робить її важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між державами-членами ЄС.

Задекларовані наміри щодо застосування сучасних європейських інструментів та практик боротьби з ухиленням від оподаткування [12] потребують інституційних змін як в суспільстві, так і в державному управлінні щодо втілення таких для ЄС констант, як верховенства права, якість публічного управління, низький рівень корупції та висока культура сплати податків.

На жаль, експертні групи Світового банку, Української Ради Бізнесу, аналітичних центрів CASE Україна та ICET на разі змушене визнати, що якість фундаментальних інститутів в Україні не те, що не відповідає рівню країн-членів ЄС, а навіть рівню країн Східної Європи під час проведення трансформаційних реформ після розпаду Варшавського блоку. У жодній з чинних країн-членів ЄС не існувало такого інституційного розриву, який необхідно подолати в Україні. Тому за відсутності європейських інклюзивних якісних інституцій, політичної волі та прагматичного підходу до реформування імплементація європейських інструментів та дискреції лише в нормативне поле матиме результатом виключно зростання рівня корупції, посилення тиску на бізнес-середовище з боку правоохоронних та контролюючих органів, які потребують термінового реформування і набуття статусу сервісних служб, та «тінізації» економіки [15].

Висновки та перспективи подальших розвідок. Відтак у підсумку наголошуємо послідовності реалізації інституційних трансформацій, що перш за все передбачає комплексне переформатування організації роботи та функціоналу владних інституцій (Бюро економічної безпеки України, Державної податкової та Державної митної служб України), завершення судової реформи, реалізації реформи правоохоронних органів. Успішне втілення в життя цієї основоположної частини процесу інституційного перетворення повинне знайти відображення

в прозорих метриках та визнаних глобальною експертною спільнотою методології із верифікованою точністю, як-от Worldwide Governance Indicators. Тоді відкриється можливість успішного переходу до європейської дисципліни, надання додаткових повноважень фіскальним та правоохоронним органам і, як результат – формування фіскальної системи, яка відповідатиме вимогам інтеграції України як надійної податкової юрисдикції в світову економіку, стимулюватиме бізнес-середовище та громадян виконувати свої фіскальні зобов'язання, сприяючи відновленню держави.

Список використаних джерел:

1. Податкова пастка для української економіки. *Український інститут майбутнього*. 2023. URL : <https://uifuture.org/publications/podatкова-pastka-dlya-ukrayinskoyi-ekonomiky>.
2. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. Київ : Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна; Інститут соціально-економічної трансформації, 2021. 55 с. URL : <https://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf>.
3. Тенденції тіньової економіки. *Міністерство економіки України*. URL : <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.
4. Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України : Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1602-14#Text>.
5. Мунько А. Ю. Особливості застосування стратегічного підходу в публічному управлінні у фінансово-економічній сфері України. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2024. № 11. URL : <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-11-02-06>.
6. Барановська Т. В. Відповідальність за ухилення від сплати податків: історико-правовий аналіз вітчизняного законодавства. *Історико-правовий часопис*. 2023. № 20 (1). С. 16–23. URL : <https://doi.org/10.32782/2409-4544/2023-1/2>.
7. Бірюкова І. Г. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні: зарубіжний досвід. *Ірпінський юридичний часопис*. 2023. № 3 (12). С. 201 – 210. URL : [https://doi.org/10.33244/2617-4154-3\(12\)-2023-201-210](https://doi.org/10.33244/2617-4154-3(12)-2023-201-210).
8. Висоцька І. Б., Родченко С. С., Лелюк, Н. Є. Протидія ухиленню від сплати податків в умовах воєнного стану. *Академічні візії*. 2023. № 19. URL : <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7966623>.
9. Панасюк О. В., Кисельов В. М. Особливості юридичної відповідальності суб'єктів господарської діяльності за ухилення від сплати податків. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Е. О. Дідоренка*. 2023. № 2 (102). С. 196–204. URL : <https://doi.org/10.33766/2524-0323.102.196-204>.
10. Трещов М. М. Фінансове забезпечення відновлення та реконструкції України у повоєнний період. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. № 2 (14). С. 19–40. URL : [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2\(14\)-19-40](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2(14)-19-40).
11. Трещов М. М. Концептуальні засади стратегічного управління ресурсним забезпеченням місцевих бюджетів : монографія. Дніпро, ДРІДУ НАДУ: Моноліт, 2018. 308 с.
12. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL : <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>.
13. Маяускас П. Податкові зміни, необхідні Україні для виконання вимог до держав-членів ЄС. *Програма з управління державними фінансами в Україні (EU4PFM)*. 2022. URL : <https://eu4pfm.com.ua/interviews/statyky-ukraintsiv-za-kordonom-stanut-prozorishymy-clone/?lang=uk>.
14. Івашова Л. М., Шевченко Н. І., Виноградова Н. Л. Особливості реалізації антикорупційної політики та протидії тіньовому сектору економіки у світлі євроінтеграційних прагнень України. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2022. № 3 (34). С. 40–49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2310-9653-2022-3.6> URL: <http://www.customs-admin.umsf.in.ua/archive/2022/3/6.pdf>
15. Дубровський В., Боярчук Д. Аналітична доповідь: стале економічне зростання в умовах субоптимальних інституцій в Україні. Київ : CASE Україна, 2024. 16 с. URL : <https://case-ukraine.com.ua/publications/analitichna-dopovid-stale-ekonomichne-zrostannya-v-umovah-suboptimalnyh-instytutsij-v-ukrayini>.

References:

1. Ukrainian Institute of the Future (2023), *Podatkova pastka dlia ukrainskoi ekonomiky* [A tax trap for the Ukrainian economy], official site, available at: <https://uifuture.org/publications/podatкова-pastka-dlya-ukrayinskoyi-ekonomiky> [Ukraine].
2. Dubrovskiy V., Cherkashyn V., & Hetman O. (2021). *Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastosuvannia instrumentiv ukhylennia/unyknennia opodatkuvannia v Ukraini* [Comparative analysis of the fiscal effect of the use of

tax evasion/avoidance tools in Ukraine], Tsentr sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen CASE Ukraina; Instytut sotsialno-ekonomichnoi transformatsii, Kyiv, 55 p. available at: <https://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf> [Ukraine].

3. Ministry of Economy of Ukraine (2022), *Tendentsii tinovoi ekonomiky* [Trends of the shadow economy], official site, available at: <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> [Ukraine].

4. VRU, Law of Ukraine (2000), *Pro derzhavne prohozuvannia ta rozroblennia prohram ekonomichnoho i sotsialnoho rozvytku Ukrainy* [Law of Ukraine “On State Forecasting and Elaboration of Ukraine's Economic and Social Development Programs”], dated March 23, 2000 No 1602-III. available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1602-14> (related to 19.04.2024) [Ukraine].

5. Munko A. Yu. (2024), “*Osoblyvosti zastosuvannia stratehichnoho pidkhotu v publichnomu upravlinni u finansovo-ekonomichnii sferi Ukrainy*” [Application's Peculiarities of a Strategic Approach in Public Administration in the Financial and Economic Sphere of Ukraine], *journal Problemy suchasnykh transformatsii. Seriya: pravo, publichne upravlinnia ta administruvannia* [Problems of Modern Transformations. Series: Law, Public Management and Administration], vol. 11. available at : <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2024-11-02-06> [Ukraine].

6. Baranovska T. V. (2023), “*Vidpovidalnist za ukhlyennia vid splaty podatkov: istoryko-pravovyi analiz vitchyznianoho zakonodavstva*” [Liability for tax evasion: historical and legal analysis of domestic legislation], *journal Istoryko-pravovyi chasopys* [History & Law Journal], vol. 20(1), pp. 16–23. available at: <https://doi.org/10.32782/2409-4544/2023-1/2> [Ukraine].

7. Biriukova I. H. (2023), “*Zapobihannia ukhlyenniu vid splaty podatkov, zboriv (oboviazkovykh platezhiv) v Ekraini: zarubizhnyi dosvid*” [Prevention of evasion of taxes, fees (mandatory payments) in Ukraine: foreign experience], *journal Iripinskyi yurydychnyi chasopys* [Irpın legal chronicles], vol. 3(12), pp. 201 – 210. available at: [https://doi.org/10.33244/2617-4154-3\(12\)-2023-201-210](https://doi.org/10.33244/2617-4154-3(12)-2023-201-210) [Ukraine].

8. Vysotska I. B., Rodchenko S. S., & Leliuk, N. Ye. (2023), “*Protydiia ukhlyenniu vid splaty podatkov v umovakh voiennoho stanu*” [Combating tax evasion under martial law], *journal Akademichni vizii* [Academic Visions], vol. 19. available at: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7966623> [Ukraine].

9. Panasiuk O. V., Kyselov V. M. (2023), “*Osoblyvosti yurydychnoi vidpovidalnosti subiektiv hospodarskoi diialnosti za ukhlyennia vid splaty podatkov*” [Features of legal liability of business entities for tax evasion], *journal Visnyk Luhanskoho derzhanoho universytetu vnutrishnykh sprav im. E. O. Didorenka* [Bulletin of Luhansk State University of Internal Affairs named after E. Didorenko], vol. 2(102), pp. 196–204. available at: <https://doi.org/10.33766/2524-0323.102.196-204> [Ukraine].

10. Treshchov M. M. (2023), “*Finansove zabezpechennia vidnovlennia ta rekonstruktsii Ukrainy u povoiennyi period*” [Financing of recovery and reconstruction of Ukraine during the post-war period], *journal Naukovyi visnyk: Derzhavne upravlinnia* [Scientific Herald: Public Administration], vol. 2(14), pp. 19–40, available at : [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2\(14\)-19-40](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2(14)-19-40).

11. Treshchov M. M. (2018), *Kontseptualni zasady stratehichnoho upravlinnia resursnym zabezpechenniam mistsevykh biudzhetyv* [Conceptual principles of strategic management of resource provision of local budgets], Monograf, Monolit, Dnipro, 308 p. [Ukraine].

12. KMU (2023), *Pro skhvalennia Natsionalnoi stratehii dokhodiv do 2030 roku* [On the approval of the National Revenue Strategy until 2030], the order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated December 27, 2023 No 1218-r. available at: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> [Ukraine].

13. Maiauskas P. (2022), “*Podatkovi zminy, neobkhidni Ukraini dlia vykonannia vymoh do derzhav-chleniv YeS*” [Tax changes necessary for Ukraine to meet the requirements of the EU member states]. *Prohrama z upravlinnia derzhavnymy finansamy v Ukraini (EU4PFM)* [Program on public finance management in Ukraine (EU4PFM)], official site, available at : <https://eu4pfm.com.ua/interviews/statky-ukraintsiv-za-kordonom-stanut-prozorishymy-clone/?lang=uk> [Ukraine].

14. Ivashova L. M., Shevchenko N. I., Vynohradova N. L. 2022. *Osoblyvosti realizatsiyi antykoruptsiynoyi polityky ta protydyi tin'ovomu sektoru ekonomiky u svitli yevrointehratsiynykh prahnen' Ukrayiny*. [Peculiarities of implementation of anti-corruption policy and countering the shadow sector of the economy in the light of Ukraine's European integration aspirations]. *Publichne upravlinnia ta mytne administruvannia*. [Public administration and customs administration]. № 3 (34). S. 40-49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2310-9653-2022-3.6> URL: <http://www.customs-admin.umsf.in.ua/archive/2022/3/6.pdf>

15. Dubrovskiy V., & Boiarchuk D. (2024), *Analychna dopovid: stale ekonomichne zrostannia v umovakh suboptymalnykh instytutstii v Ukraini* [Analytical report: sustainable economic growth in conditions of suboptimal institutions in Ukraine], CASE Ukraina, Kyiv, 16 p. available at : <https://case-ukraine.com.ua/publications/analychna-dopovid-stale-ekonomichne-zrostannia-v-umovah-suboptymalnyh-instytutstij-v-ukrayini> [Ukraine].