

14

ПУБЛІЧНА ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ І ТРАНСФОРМАЦІЇ

Монографія

01

ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**ПУБЛІЧНА ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ:
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ
РОЗВИТКУ І ТРАНСФОРМАЦІЇ**

Монографія

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ

Ірпінь
2025

УДК 347.73

П 88

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол № 17 від 26 червня 2025 року)*

Рецензенти:

Л. А. Ваолевська, доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки, керівник Дослідницької служби Верховної Ради України;

Т. А. Латковська, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Чернівецького навчально-наукового юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія»;

Н. Б. Новицька, доктор юридичних наук, професор, професор кафедри цивільного права та процесу Навчально-наукового інституту права Державного податкового університету.

Автори:

Аністратенко Ю. І., Боднарчук О. І., Гарбінська-Руденко А. В., Глух М. В., Касьяненко Л. М., Коломієць П. В., Мельник О. П., Стріяшко Г. М., Чайка В. В., Черняєва О. В.

П 88 **Публічна фінансова діяльність: теоретико-правові проблеми розвитку і трансформації** [Електронне видання] : монографія / Ю. І. Аністратенко, О. І. Боднарчук, А. В. Гарбінська-Руденко та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, професора Л. М. Касьяненко, канд. юрид. наук, професора М. В. Глух. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2025. – 254 с. – PDF-формат ; мережеве видання ; інституційний репозитарій.
ISBN 978-966-337-770-4

У монографії розкриваються сучасний стан і тенденції формування публічної фінансової діяльності в Україні. На основі аналізу вітчизняного та зарубіжного законодавства у сфері публічної фінансової діяльності узагальнено загальнотеоретичні питання правового регулювання фінансових відносин, зокрема особливості бюджетних, валютних, податкових правовідносин в умовах європейської інтеграції України, правове регулювання сфери фінансових послуг та ін.

Буде корисною для науковців, практиків, здобувачів вищої освіти, а також тих, хто цікавиться вирішенням проблем у сфері публічної фінансової діяльності.

УДК 347.73

© Аністратенко Ю. І., Боднарчук О. І.,
Гарбінська-Руденко А. В. та ін., 2025

ISBN 978-966-337-770-4

© Державний податковий університет, 2025

ЗМІСТ

Розділ 1. Стан та еволюція теоретичних досліджень публічної фінансової діяльності й фінансового права (концептуальний аспект)	5
Розділ 2. Загальнотеоретичні питання правового регулювання фінансових відносин	43
Розділ 3. Теоретичні основи ефективності місцевих бюджетів в Україні.....	58
Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні.....	83
Розділ 5. Потреба та способи ринкової модифікації податкових правовідносин.....	114
Розділ 6. Цифровізація податкової системи як інструмент підвищення фіскальної ефективності та зростання державних доходів.....	131
Розділ 7. Правове регулювання сфери фінансових послуг	149
Розділ 8. Актуальні питання валютного регулювання та відповідальності за порушення валютного законодавства в Україні.....	170
Розділ 9. Правове регулювання публічного фінансового контролю	199
Розділ 10. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання.....	233

У будь-якій галузі права й галузі законодавства основним джерелом є Конституція України, що вміщує принципові положення, які регулюють повноваження Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України та Рахункової палати в галузі фінансів.

Якщо уважно придивитися до конституційних норм, то людина, знайома з фінансовим законодавством, відразу зрозуміє, що будь-яка норма кращої в Європі Конституції України для своєї реалізації повинна мати фінансове забезпечення, яке може виділятися державою при наповненому доходами бюджеті.

Л. К. Воронова

РОЗДІЛ 4

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН У СФЕРІ ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В КОНТЕКСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ В УКРАЇНІ

*(Коломієць Павло Віталійович, доктор юридичних наук, доцент,
Полтавський державний аграрний університет)*

ORCID 0000-0002-3155-0393

Вступ. У сучасних умовах трансформації фінансової системи України імплементація досвіду зарубіжних країн у сфері правового регулювання податкової безпеки набуває особливої актуальності. Це має стати одним із ключових завдань у процесі реалізації публічної фінансової діяльності, спрямованої на ефективну оптимізацію доходів та видатків бюджету всіх рівнів. У цьому контексті постає потреба не лише в запозиченні ефективних практик, але й їхньої адаптації до українських реалій, з урахуванням викликів воєнного часу та подальшого повоєнного відновлення держави.

Податкова безпека як складова фінансової безпеки є невід'ємним елементом загальної системи національної безпеки. Основною метою податкової безпеки є забезпечення захисту своєчасного та повним обсягом надходження податкових платежів до дохідної частини бюджетів. Відтак суспільні відносини у сфері податкової безпеки вимагають чіткого нормативного закріплення в законодавстві, що визначатиме механізми та інструменти її реалізації.

На сьогодні, попри наявність ряду нормативно-правових актів у сфері економічної безпеки, значна частина з них має декларативний характер, оскільки не містить конкретних алгоритмів і правових інструментів для ефективного регулювання відносин у сфері податкової безпеки, зокрема в умовах фінансової децентралізації. Проблематика пільгового оподаткування, як одного з чинників, що становлять загрозу податковій безпеці, також є надзвичайно актуальною через втрати дохідної частини бюджетів. Зважаючи на це, особливої уваги потребують такі аспекти, як пільгове оподаткування та місцеве оподаткування в умовах фінансової децентралізації. Одним із потенційних

способів вирішення цього питання є вивчення можливостей і механізмів імплементації міжнародного досвіду в цих сферах у площині публічної фінансової діяльності держави з метою формування дієвого правового підґрунтя для забезпечення податкової безпеки в Україні.

Практика місцевого оподаткування зарубіжних країн: досвід для України. Актуальності питання місцевого оподаткування приділяється багато уваги в практиці іноземних країн. Для цього створено відповідні міжнародні організації, які досліджують фінансові питання й допомагають урядам країн покращити практику наповнення бюджетів місцевого рівня.

Наприклад, Всесвітня обсерваторія субнаціональних урядових фінансів та інвестицій «The World Observatory on Subnational Government Finance and Investment» (далі – SNG-WOFI) – це найбільше міжнародне сховище знань про субнаціональну структуру урядів і фінансів, є спільним проектом під керівництвом Організації економічного співробітництва та розвитку «The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)» (далі – ОЕСР) та Всесвітньої організації об'єднаних міст і органів місцевого самоврядування «United Cities and Local Governments» (далі – UCLG) [1].

Основною метою SNG-WOFI є підтримка формування політики на всіх рівнях управління та сприяння покращенню багаторівневого управління й децентралізації, особливо фіскальної.

За результатами своєї діяльності SNG-WOFI було створено 135 профілів федеративних і унітарних країн. Ці профілі країн представляють структуровану та узгоджену інформацію про системи багаторівневого управління, територіальну організацію, децентралізацію та територіальні реформи, субнаціональні урядові обов'язки й субнаціональні фінанси (витрати, інвестиції, доходи, реформи фіскальної децентралізації та фіскальні правила), надаючи потужний і простий інструмент для аналізу зв'язків між фіскальною, адміністративною та політичною децентралізацією, а також можливість проведення порівняння країн за їхніми ключовими параметрами.

У рамках проекту SNG-WOFI публікуються щорічні Зведені звіти Всесвітньої обсерваторії фінансів та інвестицій субнаціональних урядів «Synthesis Report World Observatory on Subnational Government Finance and Investment».

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

Варто зазначити, що такі поняття, як органи місцевого самоврядування (local governments) та субнаціональні уряди (subnational government), в практиці написання звітів міжнародними організаціями та в інформації, зазначеній на їхніх інтернет-платформах, ототожуються як рівнозначні.

До того ж у профілі про Україну висвітлюються такі питання: основні характеристики багаторівневої системи управління, територіальний устрій, обов'язки органів місцевого самоврядування, місцеві фінанси (витрати органів місцевого самоврядування, інвестиції, податкові надходження, дотації та субсидії). Цей профіль країни відображає ситуацію в Україні до вторгнення РФ в Україну в лютому 2022 року [1].

Щодо досвіду місцевого оподаткування в практиці зарубіжних країн варто зазначити таке. Місцеві бюджети зарубіжних країн наповнюються з п'яти основних джерел доходу: податкові надходження, дотації та субсидії, доходи від власності та інші доходи (наприклад, соціальні внески, доходи від місцевих компаній, доходи від природних ресурсів).

Проте впродовж останніх років глобальна фінансова криза 2008 року, пандемія COVID-19 поставили перед фінансами субнаціональних урядів країн світу серйозні виклики. Пандемія COVID-19 показала, як субнаціональні уряди різних країн зіштовхуються з ефектом ножиць, що означає нездатність отримати достатні доходи саме в той час, коли потреби у видатках стрімко зростають, що призводить до зростання дефіциту та боргу.

Нині місцеві органи влади України постали перед вагомим випробуванням. Широкомасштабна агресія РФ проти України посилює навантаження на державний і місцеві бюджети.

Місцеве самоврядування є правом територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища й міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України (стаття 140 Конституції України).

Фінансовою основою місцевого самоврядування є доходи місцевих бюджетів (стаття 142 Конституції України), складовими яких, зокрема, є місцеві податки й збори та віднесені до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремі загальнодержавні податки (стаття 143 Конституції України).

Склад доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад встановлено статтею 64 Бюджетного

**Публічна фінансова діяльність:
теоретико-правові проблеми розвитку і трансформації**

кодексу України, найбільшою складовою яких є податкові надходження, якими, відповідно до пункту другого статті 9 Бюджетного кодексу України, визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки й збори та місцеві податки й збори [2].

Основним бюджетоутворювальним податком загального фонду місцевих бюджетів за 2019–2024 роки є податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Рівень його надходжень за цей період сягав загалом більше ніж 60 % доходів загального фонду місцевих бюджетів. А саме:

- 2019 рік – 60,1 %,
- 2020 рік – 61,3 %,
- 2021 рік – 60,3 %,
- 2022 рік – 68,4 %,
- 2023 рік – 65,5 %,
- 2024 рік – 57,1 %.

Одним із чинників зростання цього податку з початку 2022 року є збільшення нормативу зарахування ПДФО до місцевих бюджетів – з 60 до 64 %.

Другим з наповнення доходів загального фонду місцевих бюджетів є єдиний податок, приріст надходжень якого забезпечено 2024 року порівняно з 2023 роком на +13,3 млрд грн, тобто якщо 2023 року надходження становили 55,8 млрд грн, то 2024 року єдиний податок було зібрано в сумі 69,1 млрд грн (табл. 4.1) [3].

Таблиця 4.1 – Динаміка доходів загального фонду місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2019–2024 роки (млрд грн)

Показники	Усього доходи	ПДФО	Єдиний податок	Плата за землю	Податок на майно	Інші
Роки						
2019	275,0	165,4	35,2	32,8	4,9	36,7
Питома вага, %	100,0	60,1	12,8	12,0	1,8	13,3
2020	290,0	177,8	38,0	31,5	5,8	36,9
Питома вага, %	100,0	61,3	13,1	10,9	2,0	12,7
2021	351,9	212,2	46,2	35,3	7,8	50,4
Питома вага, %	100,0	60,3	13,2	10,0	2,2	14,3
2022	398,1	272,2	47,2	29,6	7,1	42,0
Питома вага, %	100,0	68,4	11,8	7,4	1,8	10,6
2023	441,9	289,4	55,8	34,5	9,1	53,1
Питома вага, %	100,0	65,5	12,6	7,8	2,1	12,0
2024	451,0	257,5	69,1	39,3	10,8	74,3
Питома вага, %	100,0	57,1	15,3	8,7	2,4	16,5

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України [3].

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

Субнаціональні уряди зарубіжних країн зіштовхуються зі зростанням цін на імпорт, вищим дефіцитом і більшими борговими рахунками, інфляцією, а також уповільненням зростання доходів місцевих бюджетів. Кризові ситуації показали, що наявність диверсифікованої системи фінансування, заснованої на доходах, що складається насамперед з дотацій (на делеговані функції чи пріоритетні цілі) і вже потім з податкових надходжень, зборів, а також доходів від власності, дає субнаціональним урядам змогу: 1) диверсифікувати ризики; 2) зміцнювати свою здатність протистояти зовнішнім потрясінням; 3) продовжувати надавати державні послуги навіть в умовах кризи. Тобто основний акцент у наповненні бюджетів місцевих органів влади робиться саме на пошук можливостей профінансувати потреби громад саме за рахунок дотацій.

Дотації та субсидії являють собою основне джерело субнаціональних доходів у більше ніж половини іноземних країн (які є в базі даних проєкту SNG-WOFI). Для всіх цих країн дотації та субсидії становлять 51,5 % від загального субнаціонального доходу та в середньому 4,1 % ВВП. Податкові надходження є другим за величиною джерелом доходу, на нього припадає 31,5 % доходів субнаціонального уряду, або 2,8 % ВВП. Збори з користувачів послуг, наданих місцевими органами самоврядування, становлять 10,3 % субнаціонального доходу, або 0,7 % ВВП. Нарешті, дохід від власності становить 3,1 % субнаціонального доходу, або 0,2 % доходу. Розподіл між різними джерелами доходу та їхня вага у ВВП значно відрізняються від однієї країни до іншої [4, с. 77].

До того ж доходи місцевого бюджету за 2022 рік в Україні сягнули 555 097,1 млн грн, що на 25 602,0 млн грн менше, ніж 2021 року. Темп зростання становив 95,5 %. Проте виконання дохідної частини місцевого бюджету за 2022 рік від запланованих показників становить 93,7 %. Наповнення місцевого бюджету здійснювалося за рахунок: податкових надходжень – 393 460,6 млн грн (70,88 %), неподаткових надходжень – 22 041,1 млн грн (3,97 %), доходів від операцій з капіталом – 2 275,9 млн грн (0,41 %), від органів державного управління – 136 753,8 млн грн (24,64 %), від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ – 223,3 млн грн (0,04 %), цільових фондів – 342,3 млн грн (0,06 %) [5].

Публічна фінансова діяльність: теоретико-правові проблеми розвитку і трансформації

Доходи місцевого бюджету за 2023 рік в Україні сягнули 652 609,1 млн грн, що на 97 512,0 млн грн більше, ніж 2022 року. Темп зростання становив 117,5 %. Проте виконання дохідної частини місцевого бюджету за 2023 рік від запланованих показників становить 97,6 %. Наповнення місцевого бюджету здійснювалося за рахунок: податкових надходжень – 434 540,9 млн грн (66,59 %), неподаткових надходжень – 36 511,4 млн грн (5,59 %), доходів від операцій з капіталом – 3 621,9 млн грн (0,55 %), від органів державного управління – 177 385,2 млн грн (27,18 %), від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ – 197,9 млн грн (0,03 %), цільових фондів – 351,8 млн грн (0,05 %) [6].

Доходи місцевого бюджету за 2024 рік в Україні сягнули 554 790,2 млн грн, що на 97 818,9 млн грн менше, ніж 2023 року. Виконання дохідної частини місцевого бюджету за 2024 рік від запланованих показників становить 84,9 %. Наповнення місцевого бюджету здійснювалося за рахунок: податкових надходжень – 358 403,2 млн грн (64,6 %), неподаткових надходжень – 34 392,6 млн грн (6,20 %), доходів від операцій з капіталом – 4 059,8 млн грн (0,73 %), від органів державного управління – 156 099,3 млн грн (28,14 %), від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ – 1 355,5 млн грн (0,24 %), цільових фондів – 479,8 млн грн (0,09 %) [6].

2020 року доходи субнаціональних урядів впали в багатьох країнах світу. Зокрема, пандемія COVID-19 негативно вплинула на власні надходження субнаціональних урядів 2020 року, зокрема із надходжень від податків. Ступінь впливу різниться в різних країнах залежно від чутливості субнаціональних доходів до економічних коливань, а також від спроможності центральних / федеральних урядів втрутитися для підтримки субнаціональних фінансів. У кількох країнах зниження податків і зборів з користувачів було компенсовано збільшенням міжбюджетних трансфертів і підтримкою фондів надзвичайних ситуацій компенсаціями. Наприклад, в ОЕСР субнаціональні податкові надходження (спільні та власні) зменшилися в середньому на 4,3 % у реальному вираженні між 2019 та 2020 роками. Ця цифра приховує значні відмінності між країнами: у кількох країнах субнаціональні органи влади зазнали збільшення своїх субнаціональних податкових надходжень у реальному вираженні (наприклад, 4,6 % у Фінляндії) загалом тому, що центральний уряд збільшив частку національних податків, які перерозподіляються субнаціональним урядам

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

(наприклад, у Фінляндії з муніципальною часткою податку на прибуток підприємств). У більшості країн податкові надходження зменшилися (наприклад, 11,1 % в Італії, 4,9 % в Німеччині, 2,7 % в Іспанії та 2,2 % в Канаді). Доходи від зборів також різко впали в середньому на 7,7 % у реальному вираженні між 2019 і 2020 роками в усіх країнах ОЕСР із значними відмінностями між ними. Це зменшення податкових надходжень субнаціональних урядів було частково, а іноді й повністю компенсовано збільшенням дотацій і субсидій від центральних урядів у більшості країн ОЕСР та ЄС, що пом'якшило вплив пандемії на дохід субнаціональних органів влади. Дотації та субсидії зросли в середньому на 9,2 % у реальному вираженні між 2019 та 2020 роками для 38 країн-членів ОЕСР. Розмір змін у 2019 та 2020 роках значно відрізняється в різних країнах (наприклад, 34 % у Сполучених Штатах Америки, 27 % у Німеччині, 21 % у Фінляндії, 16 % у Канаді, 11 % у Польщі та 7 % у Норвегії). Відповідно, загальний субнаціональний дохід зріс у середньому на 1,7 % у країнах ОЕСР 2020 року порівняно з 2019 роком [4, с. 80].

Центральні уряди іноземних держав застосовують ряд заходів для підтримки надходжень субнаціональних урядів, зокрема розробку схем компенсації втрачених доходів місцевих бюджетів щодо податків і зборів. Наприклад, у Німеччині було запроваджено «Муніципальний пакт солідарності 2020», щоб компенсувати втрати доходів, пов'язані з місцевим податком на бізнес («Gewerbesteuer») [4, с. 81].

Податкові надходження є другим за величиною джерелом надходжень в іноземних країнах, але зі значними відмінностями між ними. На Мальті органи місцевого самоврядування не можуть підвищувати податки. У Кенії, Уганді, Естонії, Руанді, Литві, Маврикії, Гані та Перу податкові надходження становлять менше ніж 5 % надходжень місцевих бюджетів. На іншому кінці спектра податкові надходження становлять понад 50 % субнаціональних надходжень у 21 країні та навіть понад 70 % у Киргизстані, Індії, Аргентині, Ісландії, Марокко й насамперед у Таджикистані, причому в цій країні податкові надходження місцевих бюджетів становлять 80,7 %. Що стосується частки ВВП, показники країн різняться так: у 53 країнах податкові надходження становлять менше ніж 1 % ВВП 2020 року. У 15 країнах вони перевищують 8 % ВВП, найвищий рівень у Канаді та Аргентині, Швеції, Данії та Німеччині. Федеративні країни виділяють місцевим бюджетам вищу частку податків та/або податкові повноваження, ніж

унітарні країни: загалом субнаціональні податкові надходження становлять 44,9 % субнаціональних державних доходів і 6,4 % ВВП у федеративних країнах, тоді як в унітарних країнах податкові надходження становлять 30 % доходів місцевих бюджетів та 2,2 % ВВП. У багатьох федеративних країнах (Аргентина, Бразилія, Канада, Німеччина, Індія, Іспанія, Швейцарія, Сполучені Штати Америки) субнаціональне фінансування загалом базується на оподаткуванні. Однак у таких федераціях, як Австрія, Мексика, Південна Африка та Венесуела, податкові надходження забезпечили менше ніж 16 % надходжень 2020 року (дорівнює або менше ніж 2 % ВВП) [4, с. 84].

Оподаткування також є основним джерелом доходу в кількох унітарних країнах, як-от північні країни (Фінляндія, Ісландія, Швеція), а також Китай, Італія та Японія. Існують певні відмінності залежно від групи доходу та регіону світу. У країнах з високим доходом частка податку в субнаціональному доході значно вища, ніж у країнах з доходом вище середнього (тобто різниця 7,7 %). Він також значно вищий у Євро-Азії, на Близькому Сході та в Західній Азії, а також у Азіатсько-Тихоокеанському регіоні, ніж у Латинській Америці, Європі та Північній Америці [4, с. 85].

Між країнами існує суттєвий дисбаланс між рівнем витрат субнаціонального уряду як часткою державних витрат і рівнем субнаціональних податкових надходжень у державних податкових надходженнях, що відображає певний рівень податкової децентралізації. У таких країнах, як Австралія, Австрія, Бельгія, Данія, Ефіопія, Індонезія, Корея, Мексика, Непал, Перу, Південна Африка, субнаціональні уряди становлять велику частку державних витрат, але їхня частка в державних податкових надходженнях є порівняно низькою.

Децентралізація – це складне явище, яке характеризується значною різноманітністю досвіду в різних країнах. Як наслідок, прагнення інкапсулювати різні розуміння децентралізації, а також відобразити велику різноманітність багаторівневих систем управління в усьому світі, аж ніяк не є простим завданням. Проте SNG-WOFI визначає децентралізацію як передачу ряду повноважень, обов'язків і ресурсів від центрального уряду до субнаціональних урядів, визначених як окремі юридичні особи, обрані загальним виборчим правом і які мають певний ступінь автономії. Отже, субнаціональні уряди керуються політичними органами (дорадчими зборами та виконавчими органами) і мають власні активи й адміністративний персонал. Субнаціональні

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

органи влади мають право отримувати доходи з власних джерел, як-от податки, збори з користувачів, і вони мають повноваження керувати власним бюджетом. У межах закону субнаціональні органи влади «мають повну свободу виявляти свою ініціативу щодо будь-якого питання, яке не виключено з їхньої компетенції та не передано будь-якій іншій владі». Зокрема, вони мають право встановлювати й запроваджувати загальні або окремі постанови та розпорядження. Відповідно, ці принципи повинні бути визнані у внутрішньому законодавстві та, де це можливо, у конституції.

Наприклад, у Конституції Республіки Польща [7] доходами одиниць територіального самоврядування є їхні власні доходи, а також загальні субвенції та цільові дотації з бюджету держави. Статтею 168 цієї Конституції зазначається, що одиниці територіального самоврядування мають право встановлювати ставки місцевих податків і зборів обсягом, визначеним законом. Варто зазначити, що, відповідно до статті 171 цієї Конституції, за діяльністю одиниць територіального самоврядування здійснюється нагляд щодо її законності. Органами, які здійснюють нагляд за діяльністю одиниць територіального самоврядування, є Голова Ради Міністрів і воєводи, а у сфері фінансових питань – регіональні рахункові палати. Сейм за поданням Голови Ради Міністрів може розпустити представницький орган територіального самоврядування, якщо цей орган грубо порушує Конституцію або закони. Джерела доходів одиниць територіального самоврядування визначаються законом (стаття 167 Конституції Республіки Польща). Зокрема, статтею 1 Закону Республіки Польща від 12 січня 1991 року «Про місцеві податки та збори» встановлено, що цей Закон регулює: податок на нерухоме майно, податок на транспортні засоби, ринковий збір, місцевий збір, курортний збір, плату за рекламу, плату за володіння собаками [8].

Серед власних джерел доходів гміни (від нім. Gemeinde – спільнота, громада), відповідно до статті 4 Закону Республіки Польща від 13.11.2003 року «Про доходи органів місцевого самоврядування», першу й другу позиції посідають податкові надходження та доходи від зборів, зокрема:

1) податкові надходження з: нерухомості, сільського господарства, лісового господарства, від транспортних засобів, доходи від фізичних осіб, виплачені у формі *karta podatkowa*, від спадщини та дарування, із цивільно-правових правочинів;

2) доходи від зборів: гербового, ринкового, місцевого, курортного, плати за володіння собаками, з реклами [9].

Отже, децентралізація є складним поняттям, що охоплює три виміри, які теоретично є взаємозалежними: фіскальний, політичний та адміністративний. Фіскальний вимір часто відсутній або недооцінений. Якщо зазначати детальніше, нещодавно передані обов'язки не супроводжуються відповідним обсягом та/або типом ресурсів, потрібних для виконання нових обов'язків субнаціональними органами влади. Невідповідності між розподіленими обов'язками та вагомими ресурсами називають нефінансованими або недофінансованими повноваженнями й можуть спричинити серйозні дисфункції в децентралізованій інституційній системі, що призведе до низької ефективності та відсутності підзвітності. Повільна реакція й погана координація між рівнями уряду можуть бути особливо небезпечними наслідками недофінансованих мандатів перед лицем екстремальних подій, як-от пандемія чи стихійне лихо [10].

Теоретично існують три виміри децентралізації, зокрема розподіл повноважень, відповідальності й ресурсів, які доповнюють один одного, тісно взаємопов'язані та взаємозалежні: не може (або не повинно) бути фіскальної децентралізації без політичної й адміністративної децентралізації. З іншого боку, без фіскальної децентралізації політична та адміністративна децентралізація є безглуздими, залишаючи субнаціональні органи влади позбавленими відповідних ресурсів для належного виконання своїх обов'язків. Та, зв'язки між цими трьома вимірами варто ретельно розглянути, щоб максимізувати шанси на успіх процесу децентралізації. Політична децентралізація створює правову основу для децентралізації. Це передбачає новий розподіл повноважень за принципом субсидіарності між різними рівнями влади, з різними цілями, але часто з метою зміцнення демократії. Отже, це стосується способу, у який субнаціональні адміністратори обираються, тобто через призначення або вибори. Політична децентралізація також передбачає потребу в консультаціях з місцевою владою в процесі планування та ухвалення рішень з усіх питань, які їх безпосередньо стосуються. Адміністративна децентралізація передбачає реорганізацію та чіткий розподіл завдань і функцій між територіальними рівнями з метою підвищення ефективності та прозорості національного територіального управління. Загалом це стосується передачі планування, фінансування й управлінських рішень для деяких державних функцій на нижчі рівні влади, зокрема щодо управління їхніми

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

адміністративними структурами та ресурсами. Фінансова децентралізація передбачає делегування повноважень щодо оподаткування й витрат субнаціональним рівням влади. У цьому разі ступінь децентралізації залежить як від обсягу делегованих ресурсів, так і від автономності в управлінні такими ресурсами. Наприклад, автономія є більшою, якщо органи місцевого самоврядування можуть ухвалювати рішення щодо бази оподаткування, податкових ставок, розподілу видатків, якщо вони можуть мати певний рівень політичного розсуду у використанні виділених їм дотацій. Фіскальна децентралізація передбачає передачу або делегування адекватних фінансових ресурсів, частина яких утворюється за рахунок податків і зборів, і відповідальності за витрати, що відповідає повноваженням, передбаченим законами [11; 12].

Наголосимо, що не можна в належний спосіб проаналізувати фіскальну децентралізацію, зважаючи виключно на співвідношення доходів. Автономія доходів також є складним питанням, яке виходить за рамки простої податкової автономії. Більша залежність субнаціонального уряду від трансфертів центрального уряду є ознакою низького рівня децентралізації. Однак автономія також залежить від обсягу дискреційних повноважень у міжбюджетних трансфертах, які можуть бути обмежені під час цільових та умовних трансфертів, або, навпаки, вони можуть бути ширшими в разі дотацій загального призначення. Така сама складність стосується й податкових систем. Показник податкових надходжень передає досить мало інформації про дискреційні повноваження, надані державним і місцевим органам влади щодо податкової бази та ставок, і тому тільки частково відображає реальний рівень податкової автономії місцевих органів влади. За даними, доступними наразі, в рамках державної статистики національних рахунків неможливо провести різницю між спільними та власними податками. Національні рахунки враховують тільки «отримані» податкові надходження [11; 12].

Субнаціональні органи влади також можуть запроваджувати ініціативи для підвищення прозорості, комунікації та участі громадськості в бюджетному процесі, щоб підвищити свою підзвітність перед вищими рівнями влади та громадськістю. Участь громадськості також заохочується в країнах з давньою децентралізованою системою, наприклад у Швейцарії, фіскальна система якої відрізняється від інших країн та інших федерацій завдяки активній участі громадян у

фіскальних питаннях. Будь-яка конституційна поправка, включно з положеннями про розподіл фіскальних повноважень, має бути ухвалена подвійною більшістю голосів кантонів і народу за рахунок обов'язкового референдуму. Крім того, якщо закон заперечує достатня кількість громадян, він має бути винесений на референдум (так званий «факультативний референдум»). Партиципаторне бюджетування – це конкретна бюджетна практика, яку місцеві органи влади можуть використовувати для посилення місцевої підзвітності та участі громадян. Це демократичний процес, у якому члени громади вирішують, як витратити частину державного бюджету [13].

Цей підхід базується на двох різних потребах: покращенні суспільної діяльності та підвищенні якості демократії. Бюджет участі варіюється від міста до міста, але за своєю сутністю він складається з того, що місто, регіон чи навіть країна виділяє частину свого державного бюджету, громадяни потім подають пропозиції щодо проєктів і, нарешті, голосують за те, як проєкти фінансувати за рахунок виділених коштів бюджету [4, с. 64].

Прикладами практики бюджету участі на субнаціональному рівні можна назвати такі. У Португалії місто Лісабон є лідером у формуванні партиципаторного бюджету та зеленого партиципаторного бюджету. Починаючи з 2019 року, усі виділені кошти бюджету участі (2,5 млн євро 2020 року) були спрямовані на зелені проєкти. Профінансовані проєкти охоплюють створення зелених насаджень на невикористаних пустирях, безпечну інфраструктуру паркування велосипедів та міські сади. У Канаді кілька канадських муніципалітетів запровадили бюджет участі як частину свого річного бюджетного процесу. Бюджет, виділений на партиципаторне бюджетування, зазвичай невеликий, коливається від кількох тисяч доларів до 300 000 канадських доларів і здебільшого зосереджується на проєктах у сферах мистецтва, культури чи муніципальної інфраструктури. Місто Вікторія є унікальним прикладом, оскільки пріоритет міського річного процесу формування бюджету за участю кожного року змінюється і в минулому зосереджувався на таких сферах політики, як допомога бездомним, молоді та інтеграція новоприбулих [4, с. 65].

Щодо закріплення фінансових повноважень органів місцевого самоврядування в конституціях та у внутрішніх законодавствах іноземних держав, зазначимо таке. Особливістю Основного Закону Німеччини «Grundgesetz» [14] є те, що в його положеннях міститься

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

розділ X «Фінанси» (статті 104а-115 Конституції), який є законодавчою основою оподаткування у Федеративній Республіці Німеччина. Цим розділом визначено як базові принципи оподаткування, так і розподіл податкових надходжень між федеральним урядом, землями та муніципалітетами. Тобто саме в Конституції Німеччини закріплено розподіл податків між бюджетами різних рівнів. Зокрема, як зазначено в статті 106 Основного Закону Німеччини, федеральний уряд має право на доходи від таких податків: 1) митні збори; 2) податки на споживання, якщо вони не належать землям або муніципалітетам; 3) податок на автотранспортні засоби та інші податки, пов'язані з рухом транспортних засобів; 4) податки на переказ капіталу, податок на страхування та податок на вексель; 5) податки на майно; 6) додатковий податок на прибуток і податок на корпорації; 7) податки в рамках Європейського співтовариства.

Земля (нім. *das Land*) як адміністративно-територіальна одиниця найвищого рівня у Федеративній Республіці Німеччина має право на надходження від таких податків: 1) на багатство; 2) на спадщину; 3) на транспортні податки, якщо вони не належать федеральному уряду; 4) на пиво; 5) на казино.

Федеральний уряд і землі мають спільне право на податок на прибуток, податок на корпорації та податок з продажів (податки громади), якщо надходження від податку на прибуток не розподіляються між муніципалітетами. Федеральний уряд і землі ділять пополювині надходжень від прибуткового податку та корпоративного податку. Федеральна й земельна частки податку з продажів визначаються федеральним законом, який вимагає схвалення Бундесрату. Визначення має ґрунтуватися на таких принципах:

1. У межах поточного доходу федеральний уряд і землі мають рівне право покривати свої відповідні витрати. Обсяг витрат повинен визначатися з урахуванням багаторічного фінансового планування.

2. Потреби федерального уряду та уряду землі в охопленні мають бути узгоджені так, щоб отримати справедливу компенсацію, уникнути надмірного навантаження на платників податків і підтримувати однакові умови життя на федеральній території.

Муніципалітети отримують частку надходжень від податку на прибуток, яку держава передає своїм муніципалітетам на основі сплати податку на прибуток їхніх жителів. Подробиці визначаються федеральним законом, який вимагає схвалення Бундесрату. Він може

Публічна фінансова діяльність: теоретико-правові проблеми розвитку і трансформації

визначити, що муніципалітети встановлюють ставки оцінки муніципальної частки.

Доходи від податків на майно та торгових податків належать муніципалітетам; доходи від місцевих податків на споживання та витрати належать муніципалітетам або, відповідно до законодавства землі, муніципальним асоціаціям. Муніципалітетам має бути надано право встановлювати ставки податку на майно та торгівлі в рамках закону. Якщо в землі немає муніципалітетів, земля має право на надходження від податків на майно й торговельних податків, а також місцевих податків на споживання та витрати. Федеральний уряд і уряди земель можуть внести свій внесок у надходження від торговельного податку через збір. Подальші відомості про збір визначаються федеральним законом, який потребує схвалення Бундесрату. Відповідно до законодавства землі податок на майно та податок на торгівлю, а також муніципальна частка надходжень від податку на прибуток і податку з продажів можуть використовуватися як основа для оцінки зборів.

Від державної частки загального доходу від податків громад муніципалітети та муніципальні асоціації отримують загальний відсоток, який визначається законодавством землі. Крім того, державне законодавство зазначає, чи надходять доходи від державних податків до муніципалітетів (об'єднань муніципалітетів) і яким обсягом. Якщо федеральний уряд ініціює спеціальні установи в окремих землях або муніципалітетах (асоціаціях муніципалітетів), які безпосередньо призводять до додаткових витрат або зменшення доходу (спеціальні збори) у цих землях або муніципалітетах (асоціаціях муніципалітетів), федеральний уряд надасть відповідну компенсацію.

Варто зазначити, що загальні правила й порядок оподаткування у Федеративній Республіці Німеччина регламентовані Податковим Кодексом [15], яким, зокрема, визначено: сферу його застосування, терміни, відповідальність податкових органів, обмеження відповідальності посадових осіб, реєстрацію платників податків, пільги, питання захисту персональних даних, питання комунікації з податковими органами, процедуру вирішення спорів, штрафні (фінансові) санкції (штрафи). Порядки справляння кожного податку або збору регулюються окремими законами Федеративної Республіки Німеччина.

Отже, для України досвід місцевого оподаткування Німеччини є корисним. По-перше, це пов'язано з тим, що рівень податкових надходжень до місцевих бюджетів у Федеративній Республіці Німеччина

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

є високим, зокрема, завдяки доволі значній кількості місцевих податків і зборів, які дійсно наповнюють місцеві бюджети, й витрати на адміністрування яких є низькими.

По-друге, рівень національної свідомості громадян Німеччини як платників податків, їхня дисциплінованість, навчання податковій грамотності з дитинства відіграють надважливу роль у наповненні бюджетів усіх рівнів.

А, по-третє, якісне податкове законодавство Німеччини унеможливає створення загроз для податкової безпеки держави.

Проведене дослідження досвіду місцевого оподаткування в практиці зарубіжних країн демонструє, що існує широкий вибір моделей наповнення місцевих бюджетів. У деяких високодецентралізованих країнах і федеративних країнах місцеві (субнаціональні) органи влади значною мірою покладаються на трансферти центрального уряду, які можуть становити переважну частку дохідної частини місцевого бюджету. Дотації та субсидії є результатом вирівнювальних трансфертів, які, за умови правильного управління, можуть зменшити територіальну диспропорцію в питаннях державних компенсацій місцевим бюджетам. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування є цікавим для України, проте його варто застосовувати з обережністю, враховуючи національні особливості нашої держави як унітарної.

Зарубіжний досвід пільгового оподаткування в контексті податкової безпеки України. Проблематика пільгового оподаткування як чинника загроз податковій безпеці України в контексті втрат дохідної частини державного та місцевих бюджетів нашої держави є актуальним питанням сьогодення. Тому одним із способів розв'язання цієї проблеми є дослідження зарубіжного досвіду пільгового оподаткування.

Почнемо з того, що податкова безпека як елемент фінансової безпеки є невід'ємним елементом складного комплексу національної безпеки, адже основною роллю й 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 й місцевих бюджетів податковими надходженнями для виконання державою та органами місцевого самоврядування своїх повноважень;

- б) розвиток реального сектору економіки;
- в) соціальний захист населення.

Відповідно до наведеного вище констатуємо, що правова сутність податкової безпеки держави полягає в 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 – Державна податкова служба України (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи);
- в) 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 повним обсягом);
- 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 чинників: 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;
- ж) формування податкової культури населення та працівників контролюючих органів (податкова обізнаність платників податків і зборів та висока професійна етика працівників податкових органів);
- и) формування досконалої податкової політики;
- к) контроль якості виконання платниками податків свого конституційного обов'язку зі сплати податків.

Податкова безпека – це захищеність національних інтересів України від впливу загроз у сфері оподаткування, що є пріоритетним завданням державної податкової політики у сфері національної безпеки.

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

Правове регулювання податкової безпеки – це системна категорія, яка впорядковує суспільні відносини у сфері податкової безпеки за допомогою права й правових засобів; це основна складова конституційної норми-принципу забезпечення економічної безпеки, що, по-перше, є однією із найважливіших функцій держави, яка полягає у виключно законодавчому встановленні системи оподаткування, а по-друге, є справою всього Українського народу сплачувати податки та збори в порядку й розмірах, встановлених законом, що зі свого боку сприятиме прагненню держави до збалансованості бюджету України.

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 України, яка зумовлена нагальною потребою:

а) впорядкування сучасних податкових норм через 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.

Щодо міжнародних підходів до одного із проблемних питань, що ускладнюють реалізацію національних інтересів у сфері оподаткування, а саме пільгового оподаткування, зазначимо таке.

Технічну підтримку в рамках програми оцінки податкових пільг надає International Monetary Fund (далі – МВФ). Відповідно до «IMF Fiscal Transparency Code» (Кодексу фіскальної прозорості МВФ) встановлюються принципи фіскальної прозорості, першим з яких є «Фіскальна звітність».

Фіскальні звіти повинні надавати комплексний огляд фіскальної діяльності державного сектору та його підсекторів згідно з міжнародними стандартами. Зі свого боку фінансові звіти мають надавати вичерпний, відповідний, своєчасний і достовірний огляд фінансового стану та діяльності уряду. У підпункті 1.1.4 «Покриття податкових витрат» цього Кодексу встановлено, що уряд регулярно розкриває та керує втратою доходів бюджету від наданих податкових пільг. Податкові витрати – це пільги, знижки або звільнення від оподаткування, які зменшують надходження до бюджету країни.

Вищевказаний принцип (підпункт 1.1.4 Кодексу) розкривається через три рівні оцінювання: «basic» – приблизні втрати доходів від наданих податкових пільг публікуються принаймні раз на рік; «good» – втрати доходів від наданих податкових пільг оцінюються за галузями чи напрямками фіскальної політики та публікуються принаймні раз на рік; «advanced» – втрати доходів від наданих податкових пільг оцінюються за галузями чи напрямками фіскальної політики, публікуються принаймні раз на рік, існує контроль за розміром наданих податкових пільг та їхнього цільового використання [16].

У своїй інструкції «How to Evaluate Tax Expenditures» [17] МВФ пропонує інструменти оцінювання практичних результатів від надання податкових пільг.

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

Особливий акцент МВФ робить на розумінні та прозорому звітуванні про вплив податкових пільг на доходи державного бюджету, що є потрібним для комплексної фіскальної звітності та відправною точкою для будь-яких дебатів щодо доцільності податкових пільг, адже ефективне використання обмежених державних ресурсів вимагає ретельного управління будь-якими видами державних витрат, охоплюючи податкові пільги та прямі витрати державного бюджету.

Бюджетний вплив податкових пільг, як зазначено в інструкції «How to Evaluate Tax Expenditures», може бути подібним до впливу прямих витрат: після надання підтримки стає менше грошей для фінансування інших державних пріоритетів. Незважаючи на те, що податкові пільги часто суперечать принципам належної розробки податкової політики, вони є повсюдними та часто значними, зменшують податкові надходження в середньому приблизно на 4 % ВВП серед країн, які звітують про них.

У МВФ наголошують, що, використовуючи податкові пільги для надання фінансової підтримки окремим особам, компаніям та іншим організаціям, включно із неурядовими організаціями, уряди держав повинні неухильно зосереджуватися на систематичній оцінці ефективності та результативності мети надання податкових пільг [17].

Систематичні оцінки, на відміну від ситуаційних обговорень, потрібні для того, щоб керувати ухваленням обґрунтованих рішень та уникати ситуацій, коли наративом про переваги надання податкових пільг керуються виключно зацікавлені в них сторони. Для деяких країн оцінювання податкових пільг є юридичною вимогою.

У Німеччині, наприклад, усі субсидії та податкові пільги мають проходити регулярну оцінку з погляду досягнення цілей. Так само Нідерланди вимагають проведення оцінок податкових пільг кожні 4–7 років. Хорошою та загальноприйнятою практикою, як наголошується МВФ, є публікація звітів про втрати бюджету від надання податкових пільг, хоча рівень їхньої деталізації різний у будь-яких юрисдикціях. У деяких випадках для підвищення прозорості звітів також публікуються бенефіціари конкретних податкових пільг [17].

Прагнучи зробити свій внесок у підвищення прозорості, поглиблення аналізу та стимулювання дебатів щодо втрат і користі від податкових пільг, Рада з економічної політики (СЕР) і Німецький інститут

розвитку та сталого розвитку (IDOS) – колишній Німецький інститут соціальної політики (DIE), в червні 2021 року запровадили глобальну базу даних податкових витрат Global Tax Expenditures Database (далі – GTED).

Це результат багаторічної роботи з підвищення прозорості податкових пільг і критичної ролі, яку вони відіграють у податкових системах у всьому світі. GTED об'єднує офіційні та загальнодоступні дані про податкові пільги, опубліковані національними урядами з 1990 року, і робить їх доступними безкоштовно в інтернеті.

У своєму звіті GTED зазначає, що уряди продовжують відмовлятися від трильйонів доларів податкових надходжень (як втрати від надання податкових пільг) з таким рівнем непрозорості, який вражає. Більше половини країн у всьому світі й досі взагалі не звітують про витрати на податкові вирахування, звільнення від сплати податків та інші вигоди, які спрямовуються через податкову систему до певних сегментів їхнього суспільства й економіки. Серед тих країн, які надають інформацію, багато розкривають тільки зведені дані. І тільки 13 країн публікують свої цілі щодо податкових пільг, про які вони звітують. Як наслідок, аналіз економічної ефективності окремих податкових пільг залишається недосяжним [18].

У Сполучених Штатах федеральний уряд втратив понад 1,4 трильйона доларів США (USD) 2019 року через надані податкові пільги, що становить майже 7 % ВВП. В Австралії, Канаді та Сполученому Королівстві (Великій Британії) втрати від наданих податкових пільг становили 8,4, 6,5 та 7,5 % ВВП 2019 року, відповідно. У середньому втрати від наданих податкових пільг перевищують 4 % ВВП серед держав-членів Європейського Союзу та досягають 13 % у Нідерландах, понад 12 % у Фінляндії та понад 10 % у Чехії. Податкові пільги також широко використовуються в країнах, що розвиваються. Втрати від наданих податкових пільг коливаються від понад 1 % до майже 8 % ВВП у Латинській Америці, від майже 0,5 % до понад 6 % в Азії та від трохи більше ніж 0,5 % до 8 % ВВП в Африці.

Незважаючи на те, що цифри, зазначені вище, вже значні самі собою, вони часто не відображають реальний вимір втрат від наданих податкових пільг, оскільки, попри їхні масштаби, використання податкових пільг характеризується вражаючим браком прозорості та підзвітності. Наявність надійних даних щодо втрат від наданих податкових

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

пільг має вирішальне значення не тільки для підвищення прозорості та підзвітності. Це також вагома (хоча й недостатня) умова для проведення обґрунтованих оцінювань щодо ефективності та результативності положень податкових пільг, зрештою, для кращого узгодження податкових систем з різними політичними цілями, які переслідують уряди [19, с. 5].

На цьому фоні Глобальна база даних податкових витрат має три цілі:

- 1) пролити світло на поточний стан звітності щодо втрат від наданих податкових пільг і підвищити прозорість щодо цього питання;
- 2) створити узгоджену інформацію про втрати від наданих податкових пільг у різних країнах, забезпечуючи певний рівень порівняльності;
- 3) започаткувати міжнародні дослідження в галузі податкових пільг, охоплюючи емпіричні оцінки конкретних положень, що призведе до реформ систем надання податкових пільг на основі фактичних даних [19, с. 5–6].

Глобальний індекс прозорості податкових витрат «The Global Tax Expenditures Transparency Index» (далі – GTETI) – це проєкт, який очолюють Рада з економічної політики (СЕР) і Німецький інститут розвитку та сталого розвитку (IDOS). GTETI – це перша порівняльна оцінка звітності про податкові пільги, яка охоплює країни по всьому світу.

Країни оцінюються за п'ятьма параметрами:

- 1) доступність для громадськості;
- 2) інституційна структура;
- 3) методологія та сфера застосування;
- 4) описові дані про податкові пільги;
- 5) оцінка податкових пільг.

GTETI забезпечує систематичну структуру для рейтингу країн відповідно до регулярності, якості та обсягу їхніх звітів і спрямований на підвищення прозорості та підзвітності у сфері податкових пільг.

Згідно із рейтингом GTETI (станом на 19.12.2024) із 105 країн, доступ до звітів про податкові пільги яких є в базі даних GTED, Україна посідає 87 місце, набравши загальну кількість балів 33,2 зі 100. Серед 105 країн за показником «доступність для громадськості» Україна отримала 4 бали (друге місце з кінця), на першому місці Канада із показником 18 балів. Тобто Україна посідає передостаннє, 104 місце, в

Публічна фінансова діяльність: теоретико-правові проблеми розвитку і трансформації

рейтингу доступності інформації для громадськості про надані податкові пільги, зокрема які є втратами дохідної частини бюджету.

За показником «інституційна структура» лідером є Туніс (18,7 бала), а Україною отримано 10 балів (67 місце).

За параметром «Методологія та сфера застосування» Україна має 4 бали та посідає 81 місце (перше місце – Бельгія – 18,7 бала).

Маючи 19 балів, Франція посідає перше місце за наступним показником «Описові дані про податкові пільги», а Україна, набираючи 9,6 бала, посідає 43 місце.

За показник «Оцінка податкових пільг» наша країна отримала 5,6 бала. За цим показником Україна посідає 59 місце. Для порівняння, за цим показником лідерами є Канада – 13,6 бала, Німеччина – 13,2 бала [20].

В Україні Державною податковою службою України формуються два довідники про податкові пільги: 1) довідник податкових пільг, що є втратами доходів бюджету та 2) довідник інших податкових пільг. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів бюджету від їхнього надання формується на базі звітних даних ДПС України щодо обсягів пільгового оподаткування за даними поданої податкової звітності платників податків (відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 38 БК України).

Облік податкових пільг з ПДФО в Україні не ведеться. Надання інформації про податкові пільги у звітності в Україні здійснюється без розкриття методології їхнього вимірювання. Така ситуація підвищує ризик випадкових, необґрунтованих рішень щодо розподілу пільг між двома звітами, на результати яких, отже, вирішальний вплив мають суб'єктивні чинники. Загалом структура звітів про податкові пільги в Україні є досить обмеженою й неінформативною. За такої структури звіти не виконують своєї основної функції – не роблять податкові витрати прозорими. В Україні звіти про податкові пільги як за назвою, так і за форматом (подання звітів тільки у формі таблиць і відсутність текстової, аналітичної частини) та повнотою (брак інформації щодо багатьох якісних вимірів податкових витрат – цілі, бенефіціарів тощо, а також ретроспективних і прогнозних оцінок їхньої вартості) не відповідають стандартам найкращої практики, що свідчить про потребу в їхньому вдосконаленні [21].

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

Прагнучи відповідати європейським стандартам щодо прозорості загальних державних фінансів, Україні, на нашу думку, варто долучитися до виконання вимоги п. 2 ст. 14 Директиви Ради ЄС 2011/85/ЄС від 08.11.2011 «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 потрібні для забезпечення дотримання державами-членами зобов'язань згідно з Договором про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС) щодо уникнення надмірного державного дефіциту [22].

Використовуючи досвід Організації економічного співробітництва та розвитку «The Organisation for Economic Co-operation and Development» стосовно найкращих практик звітності щодо податкових пільг та їхньої доступності для громадськості, сформулюємо пропозиції, які є актуальними для України з питання запровадження якісного, всеохоплюючого та прозорого звітування щодо наданих податкових пільг та аналізу їхньої доцільності.

Звітність щодо наданих податкових пільг в Україні має відповідати таким вимогам:

1. Законодавче закріплення в бюджетному процесі норми щодо обов'язковості публікації звітів про податкові пільги. Доступність і прозорість звітності про податкові пільги для громадського ознайомлення має підвищити ступінь довіри до уряду. Податкові пільги повинні бути піддані такому самому рівню перевірки та контролю, як і прямі бюджетні видатки.

2. Щорічне звітування про надані податкові пільги та їхній вплив на стан податкових надходжень.

3. Наявність детального й постатейного текстового опису методу оцінки податкових пільг. Це забезпечить прозорість, ясність для читача.

4. Містити класифікацію податкових пільг за:

- а) типом податку (ПДФО, ПДВ тощо);
- б) типом податкової пільги (знижена ставка, звільнення тощо);
- в) функцією, до якої вони належать (освіта, оборона, охорона здоров'я та ін.);
- г) метою запровадження податкової пільги (зайнятість, дослідження, інновації, житло, зменшення бідності та ін.);
- д) цільовою групою бенефіціарів (підприємства, фізичні особи, самозайняті особи тощо);
- е) часовим виміром чинності наданих податкових пільг.

5. Наявність посилання на норму Податкового кодексу України щодо кожної наданої пільги для забезпечення ясності та прозорості звіту.

6. Вносити показники загальної суми наданих податкових пільг у відсотковому співвідношенні до суми ВВП та до суми загальних податкових надходжень.

7. Містити ранжування всіх податкових пільг за їхньою вартістю для покращення сприйняття користувачами сум втрачених податкових надходжень дохідної частини бюджету.

8. Відображати всі юридично закріплені податкові пільги, незалежно від того, чи застосовуються вони чи ні, з метою здійснення аналізу їх актуальності та доцільності, прогнозів застосування.

9. Містити інформацію (коментар) щодо аналізу цільового використання наданих податкових пільг, оцінки їхньої результативності та ефективності.

Варто зазначити, що у різних країнах немає єдиного, уніфікованого формату звітності щодо наданих податкових пільг. Загалом виділяють дев'ять країн, які публікують детальний, вичерпний звіт про надані податкові пільги, а саме: Австралія, Австрія, Італія, Канада, Нідерланди, Німеччина, Південна Корея, Франція та Швеція [23].

Особливої уваги заслуговує Національна стратегія доходів до 2030 року (далі – НСДУ) [24], яка схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р, як бачення майбутньої системи доходів України [25]. Варто зазначити, що в НСДУ не використовується поняття «податкова безпека», але ухвалення НСДУ засвідчує наміри Уряду щодо пошуку засобів, спрямованих на усунення загроз податковій безпеці через закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою, проведення виваженої бюджетної політики, підвищення ефективності видатків і податкового адміністрування, удосконалення структури податків та пільг, досягнення партнерських відносин між бізнесом і державою, покращення інвестиційного клімату, відновлення довіри платників податків до контролюючих органів [24, с. 2].

Отже, для досягнення фіскальних орієнтирів, визначених у НСДУ, потрібно звернути особливу увагу саме на втрати дохідної частини бюджету від наданих податкових пільг, як однієї із найбільш

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

вагомим загрозою податковій безпеці України. Сучасна проблематика правового регулювання податкової безпеки як суб'єктів господарювання, так і держави Україна, особливо в контексті взаємодії держави та бізнесу на їхньому шляху до європейської інтеграції, залишається нагально актуальною.

Тобто результати аналітичного дослідження НСДУ «засвідчують наміри уряду України щодо пошуку способів збільшення доходів бюджету на стійкій основі, покращення надходження податків через закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою», оскільки, за твердженням її авторів, НСДУ є не тільки баченням майбутньої системи доходів України, що надає чіткості та мети реформам, а є й дорожньою картою реформування податкової системи [24].

Зокрема, Міністерство фінансів України в своїй презентації Національної стратегії доходів на 2024–2030 роки [26] зазначає, що:

– передумовами ухвалення НСДУ є такі показники:

а) дефіцит держбюджету (% до ВВП): 2021 – 3,6 %; 2022 – 17,6 %; 2023 – 31,1 %; 2024 (прогноз) – 20,6 %; 2025 (прогноз) – 11,9 %; 2026 (прогноз) – 7,4 %;

б) видатки держбюджету (% до ВВП): 2021 – 27,4 %; 2022 – 52,1 %; 2023 – 52,5 %; 2024 (прогноз) – 43,3 %; 2025 (прогноз) – 33,4 %; 2026 (прогноз) – 28,4 %;

в) податкові надходження (% до ВВП): 2021 – 20,3 %; 2022 – 18,3 %; 2023 – 18,5 %; 2024 (прогноз) – 20,6 %; 2025 (прогноз) – 19,0 %; 2026 (прогноз) – 19,2 %;

– мета НСДУ полягає у:

а) посиленні фіскальної спроможності України;

б) адаптації податкового законодавства до стандартів ЄС;

в) створенні стимулів для післявоєнного відновлення та економічного зростання;

– НСДУ передбачає концепцію змін, а саме:

а) удосконалення процедур податкового адміністрування й реформування податкової політики;

б) забезпечення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі з урахуванням пропозицій представників бізнесу;

в) підходи та рекомендації від міжнародних експертів, зокрема МВФ, Світового банку та ОЕСР;

Публічна фінансова діяльність: теоретико-правові проблеми розвитку і трансформації

– послідовність впровадження НДСУ відбуватиметься в три основні етапи:

а) зміна філософії податкових органів за рахунок обмеження втручання в діяльність бізнесу через консолідацію даних і перехід на роботу з неособленою інформацією;

б) відновлення рівня довіри громадян, що є критичним для успішності нових податкових ініціатив;

в) впровадження заходів податкової політики;

– податкове адміністрування передбачає:

а) конфіденційність і захист даних: створення консолідованої системи збору, зберігання й обробки податкової інформації на базі Міністерства фінансів України;

б) посилення доброчесності Державної податкової служби України: виконання антикорупційної програми; підвищення довіри до органу; запровадження автоматичних систем контролю за несумлінне використання податкової інформації;

в) управління ризиками: інтеграція системи управління податковими ризиками (система Asur, СМОКР); удосконалення процесу проведення податкових перевірок через запровадження Е-аудиту; запровадження автоматизованої системи обміну інформацією в податкових цілях, зокрема в стандартах CRS [26].

Ухвалення НДСУ є важливим рішенням уряду України, яке було викликано актуальністю та вагомістю зазначених у цьому документі проблем і нагальною потребою в їхньому розв'язанні, зокрема й у сфері пільгового оподаткування, що окремо висвітлено в підпункті 4.3.11 «Запровадження єдиного підходу до надання податкових пільг» НДСУ.

У Національній стратегії доходів до 2030 року значна увага приділяється проблемам, пов'язаним із податковими пільгами та їхнім впливом на економіку України. Загалом Національна стратегія доходів до 2030 року наголошує на потребі в ретельному перегляді, оцінюванні та модернізації податкових пільг з метою підвищення ефективності податкової системи, зменшення втрат бюджету й забезпечення рівних умов для платників податків.

У документі наголошується на неприпустимості запровадження економічно необґрунтованих пільг і преференцій, які не забезпечують соціальної справедливості або економічного зростання. Підкреслюється, що надання податкових пільг є формою державної допомоги

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

суб'єктам господарювання і тому потребує ретельного аналізу й обґрунтування. Стратегія вказує на значні втрати бюджету від податкових пільг, зокрема з ПДВ та податку на майно [24, с. 7].

Також варто вказати, що, відповідно до підпункту 4.3.11 Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р, з метою визначення єдиної методології проведення оцінювання податкових інструментів, які призводять до податкових видатків, наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2024 № 474 затверджено Методологію проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків [27].

Критично важливо також законодавчо закріпити за центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чіткі функції, повноваження та відповідальність за стан податкової безпеки. Це охоплює розробку та реалізацію заходів із захисту національних інтересів від загроз, як-от ухилення від сплати податків (посилена тінізацією та офшоризацією економіки), ризики податкового законодавства, невизначеність податкової політики й корупційні чинники. Знову ж таки приклад Німеччини показує, що якісне податкове законодавство унеможливорює створення загроз для податкової безпеки держави. Недосконалість українського податкового законодавства, особливо в умовах воєнного стану, повоєнного відновлення та євроінтеграційних процесів, становить загрозу не лише податковій, а й національній безпеці загалом.

Висновки. Дослідження міжнародного досвіду виявляє ключові напрями для вдосконалення фіскальної системи України.

По-перше, варто звернути увагу на різноманітні моделі наповнення місцевих бюджетів, які існують у зарубіжних країнах, де в деяких випадках місцеві органи влади значною мірою покладаються на трансферти центрального уряду. Цінну експертизу з цих питань надають такі міжнародні організації, як Всесвітня обсерваторія субнаціональних урядових фінансів та інвестицій (SNG-WOFI), ОЕСР і Всесвітня організація об'єднаних міст та органів місцевого самоврядування (UCLG). Особливо результативним для України може бути вивчення німецької моделі місцевого оподаткування, що характеризується високим рівнем податкових надходжень завдяки значній кількості ефективних місцевих податків і зборів з низькими витратами на адміністрування.

По-друге, це підвищення прозорості державних фінансів через публікацію детальної інформації про вплив податкових пільг на доходи держави, відповідно до вимог Директиви Ради ЄС 2011/85/ЄС та найкращих практик ОЕСР, що сприятиме якісному аналізу доцільності наданих пільг.

Невід’ємною складовою податкової безпеки України є підвищення рівня податкової грамотності й культури населення. Попри постійні реформи, системне податкове виховання громадян, починаючи з дошкільної освіти та закінчуючи вищою, а також серед суб’єктів законодавчої ініціативи, не стало стратегічним пріоритетом. Саме досвід Німеччини демонструє, як високий рівень національної свідомості громадян як платників податків, їхня дисциплінованість і навчання податковій грамотності з дитинства відіграють надважливу роль у наповненні бюджетів усіх рівнів. Для забезпечення добровільної сплати податків в Україні, що є конституційним обов’язком кожного громадянина й запорукою економічної безпеки держави, потрібна консолідація зусиль суспільства та впровадження комплексної державної політики «податкового всеобучу», законодавчо закріпленої на всіх освітніх рівнях.

Ключові слова: фінансові правовідносини, податкова безпека, податкові пільги, фінансова децентралізація.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. World Observatory on Subnational Government Finance and Investment / OECD, UCLG. URL : <https://www.sng-wofi.org/data/> (дата звернення: 17.05.2025).
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572.
3. Інформація про виконання доходів місцевих бюджетів за 2019–2024 роки / Міністерство фінансів України. URL : <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv> (дата звернення: 17.05.2025).
4. 2022 Synthesis Report World Observatory on Subnational Government Finance and Investment. OECD Publishing, Paris / OECD. 2022. URL : <https://doi.org/10.1787/b80a8cdb-en> (дата звернення: 17.05.2025).

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

5. Баланс бюджету / Державний вебпортал бюджету для громадян. URL : <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2022&budgetType=LOCAL> (дата звернення: 17.05.2025).

6. The Constitution Of The Republic Of Poland. Of 2 April 1997. As published in Dziennik Ustaw No. 78, item 483. URL : <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/angielski/kon1.htm> (дата звернення: 17.05.2025).

7. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Dz. U. 1991 Nr 9 poz. 31. URL : <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/-download.xsp/WDU19910090031/U/D19910031Lj.pdf> (дата звернення: 17.05.2025).

8. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Dz. U. 2003 Nr 203 poz. 1966. URL : <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/-download.xsp/WDU20032031966/U/D20031966Lj.pdf> (дата звернення: 17.05.2025).

9. Andrés Rodríguez-Pose & Miquel Vidal-Bover. Decentralisation, unfunded mandates and the regional response to the COVID-19 pandemic. *Regional Studies*, 2023. URL : <https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1080/00343404.2023.2279105?-needAccess=true> (дата звернення: 17.05.2025).

10. OECD (2017). *Multi-level Governance Reforms: Overview of OECD Country Experiences*, OECD Multi-level Governance Studies, OECD Publishing, Paris. URL : <https://doi.org/10.1787/9789264272866-en> (дата звернення: 17.05.2025).

11. OECD (2019). *Making Decentralisation Work: A Handbook for Policy-Makers*, OECD Multilevel Governance Studies, OECD Publishing, Paris. URL : <https://doi.org/10.1787/g2g9faa7-en> (дата звернення: 17.05.2025).

12. OECD (2022). *Aligning Regional and Local Budgets with Green Objectives: Subnational Green Budgeting Practices and Guidelines*, OECD Multi-level Governance Studies, OECD Publishing, Paris. URL : <https://doi.org/10.1787/93b4036f-en> (дата звернення: 17.05.2025).

13. Das Grundgesetz (GG). Die Verfassung für die Bundesrepublik Deutschland. URL : https://www.bundestag.de/parlament/aufgaben/rechtsgrundlagen/-grundgesetz/gg_10-245148 (дата звернення: 17.05.2025).

14. 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: 17.05.2025).

15. The Fiscal Transparency Code / IMF. URL : <https://www.imf.org/-external/np/fad/trans/Code2019.pdf> (дата звернення: 17.05.2025).

16. How to Evaluate Tax Expenditures. Sebastian Beer, Dora Benedek, Brian Erard, Jan Loerprick. Washington, DC: International Monetary Fund, Dec. 2022. URL : <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/HowToNotes/2022/English/HTNEA2022005.ashx> (дата звернення: 17.05.2025).

17. Tax expenditures in an era of transformative change: the GTED flagship report 2023. By Christian von Haldenwang, Agustin Redonda, Flurim Aliu. 24 October 2023. URL : <https://gted.taxexpenditures.org/wp-content/uploads/2023/10/von-Haldenwang-et-al-2023--TEs-in-an-era-of-transformative-change.pdf> (дата звернення: 17.05.2025).

18. The Global Tax Expendituresdatabase (GTED): Companion Paper. Agustin Redonda, Christian von Haldenwang, Flurim Aliu. 2021. URL : https://gted.taxexpenditures.org/wp-content/uploads/2021/08/210826_GTED_-CompanionPaper.pdf (дата звернення: 17.05.2025).

19. GTETI Ranking. Global Tax Expenditures Transparency Index. URL : <https://gteti.taxexpenditures.org/ranking/> (дата звернення: 17.05.2025).

20. Sokolovska A. Debatable Aspects of the Concept of Tax Expenditures. *Ekonomika (Vilnius Universitetas)*. Vol. 101, núm. 2, 2022, p. 109–124. URL : <https://www.redalyc.org/journal/6922/692272926007/html/> (дата звернення: 17.05.2025).

21. 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: 17.05.2025).

22. Tax Expenditures Report by the tax experts commission OECD. 2021. URL : <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/country-reviews-advice/tax-expenditures-report-by-the-tax-experts-commission-colombia-2021.pdf> (дата звернення: 17.05.2025).

23. Національна стратегія доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf (дата звернення: 17.05.2025).

Розділ 4. Імплементация досвіду зарубіжних країн у сфері публічної фінансової діяльності в контексті правового регулювання податкової безпеки в Україні

24. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. *Офіційний вісник України*. 2024. № 11. Ст. 722.

25. Національна стратегія доходів на 2024–2030 роки / Міністерство фінансів України. URL : https://www.mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716 (дата звернення: 17.05.2025).

26. Про затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків : наказ Мінфін України від 27.09.2024 № 474. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0474201-24#Text> (дата звернення: 17.05.2025).