

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД**  
**«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

**Пирога Сергій Степанович**



**УДК 342.5 346.6**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**  
**УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ**

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне  
право

**РЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

**Ужгород – 2024**

Дисертацією є рукопис  
Робота виконана в Карпатському університеті ім. Августина Волошина  
Міністерства освіти і науки України.

**Офіційні опоненти:**

доктор юридичних наук, професор,  
заслужений діяч науки і техніки України

**Ваолевська Леся Анатоліївна,**

Дослідницька служба Верховної Ради України, керівник

доктор юридичних наук, професор

**Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна,**

Навчально-науковий інститут права Київського національного  
університету імені Тараса Шевченка, завідувач кафедри фінансового  
права

доктор юридичних наук, професор

**Шопіна Ірина Миколаївна,**

Львівський державний університет внутрішніх справ, професор  
кафедри адміністративно-правових дисциплін

Захист відбудеться 17 січня 2025 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 61.051.07 Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» за адресою: 88000, м. Ужгород, пл. Народна, 3, каб. 21.

З дисертацією можна ознайомитися в науковій бібліотеці ДВНЗ «Ужгородський національний університет» за адресою: 88000, м. Ужгород, вул. Університетська, 14.

Реферат розіслано 17 грудня 2024 року.

Учений секретар

спеціалізованої вченої ради

Т. П. Попович.



## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Ефективне правове регулювання системи оподаткування є запорукою економічної незалежності та сталого розвитку сучасних демократичних держав. Особливої важливості досконале правове забезпечення оподаткування набуває під час правового режиму воєнного стану, оскільки від нього безпосередньо залежить боєздатність Збройних Сил України та інших військових формувань. Разом із тим, на функціонування податкової сфери впливає декілька негативних факторів, які потребують врахування у законотворчій та правозастосовній діяльності.

По-перше, спостерігається зниження активності господарської діяльності внаслідок тимчасової окупації частини українських територій, виїзду значної частини платників податків за кордон, у тому числі релокація підприємств, розташованих у районах ведення бойових дій та інших регіонах, в яких персонал та обладнання відчують постійні атаки держави-агресора – російської федерації.

По-друге, глобалізація економіки та створення мультинаціональних компаній дозволяє переміщення бази оподаткування до юрисдикцій, де наявні знижені ставки податків, послаблений контроль за справлянням податків або застосовуються податкові пільги. Відсутність митних кордонів у рамках ЄС лише ускладнює проблеми. Система оподаткування, яка розроблялася для принципово іншої економіки неспроможна вирішити нові проблеми. Відсутнє єдине трактування основних елементів правового механізму податку: об'єкт оподаткування, база оподаткування, додана вартість та її складові. Визначені бази різних податків ніяк не пов'язані між собою, адміністрування здійснюється незалежними відділами податкової служби. Все це створює передумови для широкого застосування різноманітних схем уникнення оподаткування та вжиття заходів щодо оптимізації податкової бази.

По-третє, податкова політика держави не забезпечує стимули для соціально-економічного розвитку, розподіл доходів у суспільстві вкрай нерівномірний, що виключає участь більшої частини громадян України в економіці країни як споживачів, близько половини населення потребує субсидій на оплату житлово-комунальних послуг, а соціальні стандарти практично у 2,2 рази нижчі від затверджених Урядом норм споживання. Основний соціальний стандарт мінімальна заробітна плата на рівні прожиткового мінімуму на одну особу породжує низку проблем. Такий соціальний стандарт не передбачає наявності дітей у працівників, формує

дефіцит Пенсійного фонду України, вимагає встановлення прожиткового мінімуму, що включає набір продуктів харчування за встановленими нормами плюс 15% від вартості комунальних послуг, встановлених на основі затверджених нормативів. Політика низьких заробітних плат, яка здійснювалася з метою впровадження експортно-орієнтованої економіки, зазнала поразки. У результаті була сформована сировинна економіка, а основним експортним товаром стала сировина і товари з низькою доданою вартістю, погіршилася структура економіки, знизилася кваліфікація працівників, зросли обсяги міграції працездатного населення, погіршилася демографічна ситуація.

По-четверте, структура системи оподаткування України не передбачає драйверів соціально-економічного розвитку, справедливого розподілу доходів у суспільстві. Система оподаткування України сформована на основі запозичення деяких елементів податкових систем зарубіжних країн без чіткого розуміння призначення елементів правового механізму податків та їх ролі для розвитку економіки. Внаслідок цього мінімальна заробітна плата оподатковується за ставкою 18% податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) і 5% військового збору з 1 жовтня 2024 року, встановлена основна ставка податку на додану вартість (ПДВ) – 20%, податку на прибуток – 18%, рентна плата не забезпечує права власників на природні ресурси, передбаченого ст. 13 Конституції України, а екологічний податок узагалі не виконує корисної ролі, оскільки ні об'єкт оподаткування, ні база не підлягають контролю, а платниками податків визначено споживачів. Система оподаткування України не стала регулятором соціально-економічного розвитку. Податкові ставки визначені без належного обґрунтування. Необґрунтованість складових ціни не дозволяє належним чином визначити податкову базу жодного податку. Методи адміністрування ПДВ дозволяють довільно зменшувати базу не тільки ПДВ, але й податку на прибуток, формувати масштабну тіньову економіку та сприяють збільшенню корупційних ризиків.

По-п'яте, особливу проблему складає визначення структури ціни та встановлення її зв'язку з базою основних податків. В основних сферах життя суспільства панують монополії, які формують непрозорі неринкові тарифи на свої послуги.

Такий далеко не повний перелік організаційних і правових проблем системи оподаткування України обумовлює значущість дослідження її правового регулювання у сучасних умовах. Функції системи оподаткування не вичерпуються фіскальними проблемами, вона має забезпечувати правове регулювання організаційно-правової діяльності

державних органів з метою прискореного соціально-економічного розвитку держави.

При написанні дисертації автор спирається на теоретичні дослідження в галузі фінансового й адміністративного права таких зарубіжних вчених, як: А Сміт, Д. Рікардо, Ж. Сімонді, Л. Вальрас, Е. Сакс, Дж. Кларк, Дж. Кейнс, А. Хансен, М. Фрідман, М. Уейденбаум, А. Лаффер, Г. Стайн, П. Самуельсон, В. Парето та вітчизняних: В.Б. Авер'янов, В.Т. Білоус, В.М. Бевзенко, Д.М. Белов, А.І. Берлач, В.В. Бесчеревних, Ю.М. Бисага, А.М. Бліхар, О.О. Бригінець, Л. А. Ваолевська, М.Ю. Віхляєв, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Е.С. Дмитренко, О.Ю. Дубинський, В.В. Жернаков, Т.О. Карабін, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Я.В. Лазур, Т.А. Латковська, Ю.О. Легеза, Б.А. Кормич, Т.О. Мацелик, А.О. Монаєнко, О.А. Музика-Стефанчук, А.А. Нечай, А.М. Новицький, Ю.В. Оніщик, П.С. Пацурківський, М.А. Перепелиця, О. В. Покатаєва, Н. Ю Пришва, О.П. Рябченко, В.О. Рядінська, А. М. Соколовська, Р.О. Стефанчук, Є.А. Усенко, В.Л. Форсюк, В.В. Хохуляк, В.В. Чайка, І.М. Шопіна, Н.Я. Якимчук та ін. Разом із тим, кількість та глобальність проблем правового регулювання системи оподаткування обумовлюють необхідність та гостру актуальність обраної теми дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, темами, планами.** Дисертація виконана відповідно до Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки; Указу Президента України від 30 вересня 2019 року №722 «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року»; Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року №392; Державної стратегії регіонального розвитку на 2021–2027 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 року №695; Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 липня 2019 року № 526-р.; Міжнародного пакту про економічні, соціальні і культурні права ООН; Загальної декларації прав людини; Європейської соціальної хартії (переглянутої); Конвенції про мінімальні норми соціального забезпечення; Конвенції Міжнародної організації праці № 131; Конвенції про основні цілі та норми соціальної політики № 117, Національної стратегії доходів до 2030 року.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу вітчизняних і зарубіжних наукових, науково-публіцистичних джерел і чинного вітчизняного й зарубіжного

законодавства визначити проблеми теорії та практики правового регулювання системи оподаткування та окреслити шляхи їх вирішення на новій концептуальній основі з урахуванням перспектив вступу України до ЄС, та сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства у сфері оподаткування.

Зазначена мета дослідження конкретизується такими основними завданнями:

- визначити соціальне призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі;
- сформулювати поняття та мету правового регулювання системи оподаткування України;
- охарактеризувати принципи правового регулювання системи оподаткування України;
- визначити особливості правового регулювання в країнах-членах ЄС;
- з'ясувати правові засади визначення об'єктів оподаткування;
- обґрунтувати особливості визначення об'єкта екологічного податку і окреслити джерело сплати податку;
- виявити правові засоби реалізації права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси та запропонувати метод визначення розміру рентної плати і напрямків використання рентних платежів;
- окреслити особливості оподаткування фінансових установ і здійснення монетарної політики Національним банком України для реалізації положень ст. 99 Конституції України;
- провести класифікацію податків та обов'язкових платежів, спільною базою яких є додана вартість, та обґрунтувати структуру доданої вартості, принцип розподілу податкових платежів між країнами;
- визначити правовий статус суб'єктів оподаткування і запропонувати критерії для однозначної ідентифікації поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб та осіб без громадянства;
- з'ясувати правові чинники і наслідки ухилення від оподаткування та запропонувати зміни до Податкового кодексу України для їх усунення;
- проаналізувати правові підстави для здійснення відшкодування з бюджету та запропонувати спосіб забезпечення автоматичного виконання обов'язку щодо сплати податку до бюджету;
- виявити альтернативні методи правового регулювання монополій та попередження зловживання монополієм становитим на ринку для забезпечення добробуту споживачів;

- обґрунтувати можливості забезпечення конкуренції в перехідній економіці України для усунення прогалини законодавчого регулювання організаційно-правових відносин у сфері публічних закупівель;
- виявити альтернативу вільним і трансфертним ринковим цінам та запропонувати критерій розподілу консолідованої бази прибутку між юрисдикціями, в яких здійснюють діяльність мультинаціональні компанії;
- обґрунтувати механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів ринку;
- виявити фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку;
- визначити правові засоби впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг;
- запропонувати правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для гарантування сталого розвитку України;
- окреслити особливості підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану.

**Об'єктом дослідження** є суспільні правовідносини у сфері оподаткування.

**Предмет дослідження** – проблеми теорії і практики правового регулювання системи оподаткування України.

**Методи дослідження.** Вибір методів дослідження зумовлений специфікою об'єкта і предмета дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження став системний підхід до вивчення сутності суспільних явищ і процесів, пов'язаних із визначенням і забезпеченням правового регулювання оподаткування, державного управління, теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених-правників із фінансового права та економічної науки, чинні закони й інші нормативні акти України, що стосуються досліджуваної сфери, а також норми, передбачені Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.

У роботі використано наступні методи дослідження: аналізу та синтезу, логічний, історико-правовий, системний, функціонального аналізу, порівняльно-правовий, історико-логічний, статистичний, економіко-правовий, формально-юридичний та системно-структурний. Метод аналізу та синтезу дозволив проаналізувати законодавство та стандарти ЄС, національне законодавство, дані міжнародних офіційних рейтингів, наукові публікації, стратегії та експертні огляди та виявити особливості

систем управління в країнах ЄС (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3, 3.5). Використання логічного методу дозволило сформулювати базові поняття: «державна податкова політика», «принципи оподаткування», «законний інтерес», «захист прав платників податків», «податкова конкуренція», «справедливі ринкові ціни», «об'єкт оподаткування» та ін. (підрозділи 1.1, 1.3, 2.1, 2.2, 3.1, 4.1). Поєднання логічного та історико-правового методів, сприяло відстеженню розвитку правової та філософської думки щодо формування категоріального апарату, зокрема таких термінів як «інтерес» та «державна політика» (підрозділи 1.2, 3.1, 4.2). Порівняльно-правовий метод застосовувався при аналізі українського податкового законодавства та порівнянні його з зарубіжним (підрозділи 2.1, 3.2, 4.3). Метод системного аналізу використовувався для виокремлення елементів правового механізму податків, дослідження змісту та особливостей їх інтегративних зв'язків (підрозділи 2.2, 2.3, 3.2, 4.1). За допомогою історико-логічного методу в роботі досліджено розвиток правового регулювання оподаткування, відношення до нього з боку державної влади, динаміку формування та удосконалення окремих форм оподаткування (підрозділи 1.4, 3.3, 3.4). Формально-юридичний метод застосовувався при констатації і порівнянні окремих законодавчих положень та норм (визначення стандартів життя, податкових пільг, податкового кредиту тощо) як у чинному податковому законодавстві, так і в актах, що втратили чинність, та відповідних проектах законодавчих актів (підрозділи 2.3, 3.5). За допомогою методу економіко-правового аналізу було здійснено юридичну оцінку економічних явищ, особливостей оподаткування у зв'язку із введенням воєнного стану (підрозділи 3.2, 3.3, 4.1, 4.2, 4.4).

Метод прогнозування широко застосовано при розробці пропозицій до чинного законодавства, а також рекомендацій щодо вдосконалення механізму правового регулювання оподаткування (підрозділи 1.4, 2.1, 2.3, 3.3, 3.4, 4.1, 4.2). Використання системно-структурного методу, сприяло дослідженню системи суб'єктів, відповідальних за формування та реалізацію державної податкової політики в Україні, основними елементами якої є органи державної влади (підрозділи 1.4, 3.2, 4.2).

Комплексне використання вказаних загальнонаукових та юридично-галузових методів дозволило дослідити особливості правового регулювання оподаткування та вирішити теоретичні і практичні завдання, поставлені автором дослідження.

*Науково-теоретичне підґрунтя дослідження.* Проведене дослідження базується на досягненнях фахівців юридичних, економічних, соціальних та інших наук, працях закордонних і вітчизняних учених із фінансового та

адміністративного права, зорієнтоване на перспективи вступу України до Європейського Союзу, що передбачає гармонізацію норм податкового законодавства України з правом ЄС, для попередження можливих проблем у системі оподаткування при усуненні митних кордонів та впровадженні норм «Консолідованої версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями».

*Емпіричною базою дослідження є правові акти України та Європейського Союзу, інших держав, якими визначаються структура системи оподаткування та особливості її функціонування.*

**Наукова новизна** одержаних результатів визначається тим, що у роботі запропоновано цілісну концепцію правового регулювання системи оподаткування, в якій відображено існуючі проблеми, окреслено доктринальні засади її функціонування та пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства. На основі проведеного дослідження автором сформульовано висновки, рекомендації і пропозиції, які відповідають вимогам наукової новизни, зокрема:

*вперше:*

- надано класифікацію об'єктів оподаткування залежно від правових підстав встановлення, способів та інструментів регулювання, наявності міжнародних зобов'язань України у сфері оподаткування та з урахуванням виконуваних ними функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Запропоновано принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об'єктів оподаткування;
- розроблено правові заходи щодо реалізації права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси, запропоновано альтернативний метод визначення розміру рентної плати і напрямів використання рентних платежів для надання субсидій захищеним споживачам, а решта розподіляється між Пенсійним фондом України, спеціально створеним суверенним національним фондом та бюджетом;
- обґрунтовано принцип розподілу податкових повноважень країн на основі місця фактичного отримання доходу (за принципом джерела доходу) та структура доданої вартості як сума факторних доходів – фонду оплати праці і прибутку, які визначають об'єкти податків на доходи фізичних осіб, на прибуток (ПП), та єдиного соціального внеску (ЄСВ), військового збору;

- визначено структуру справедливих ринкових цін як суму створеної доданої вартості, нарахованого на неї ПДВ, амортизації і фактично понесених витрат на кожній стадії виробництва і/або розподілу;
- розкрито зміст поняття «фактично понесені витрати» – будь-які витрати, при здійсненні яких сплачена належна сума ПДВ, для сплати якого використано розподільний метод сплати: ПДВ сплачується або безпосередньо до бюджету або на спеціальні ПДВ-рахунки, а сума без ПДВ сплачується на рахунки продавця;
- запропоновано альтернативні правові засоби антимонопольного регулювання та попередження зловживання монополюючим становищем на ринку, включаючи і цифрові платформи, що передбачають застосування справедливих ринкових цін, які встановлюють однозначну і точну відповідність ціни і сумарної доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва і/або розподілу та нарахованого і фактично сплаченого ПДВ до бюджету;
- обґрунтовано єдину альтернативу для вільних і трансфертних цін – справедливі ринкові ціни, які не потребують ідентифікації взаємопов'язаних осіб як всередині країни, так і при здійсненні внутрішньо групових операцій мультинаціональними компаніями, перешкоджають переміщенню прибутків між юрисдикціями, в яких здійснюють діяльність такі компанії, та запропоновано єдиний об'єктивний критерій розподілу консолідованої бази прибутку між юрисдикціями;
- визначено критерії і правові засоби регулювання макроекономічної стабільності – еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, який забезпечується застосуванням справедливих ринкових цін на всіх стадіях виробництва і розподілу, стабільним обмінним курсом гривні, застосуванням прогресивних ставок основних податків, визначенням доданої вартості за сумою фактично сплачених податків з фонду оплати праці і прибутку та здійсненням обґрунтованої рентної політики. Доведена хибність політики обмінного курсу як інструменту регулювання ринкової рівноваги, оскільки це не лише найгірший з усіх можливих способів регулювання, але і такий, що суперечить нормам ст. 6 Закону України «Про Національний банк України» та ст. 99 Конституції України;

*удосконалено:*

- теоретичні положення щодо існуючої системи оподаткування, в частині визначення джерела доходу та права на оподаткування

приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна, структури ринкових цін для реалізації принципу «витягнутої руки», подолання податкової конкуренції і попередження переміщення прибутку мультинаціональних компаній між юрисдикціями, в яких вони здійснюють діяльність;

- критерії визначення об'єкта оподаткування екологічним податком для виконання ним функцій збереження природного навколишнього середовища, придатного для належного життя людей, попередження кліматичних змін, що вимагає упровадження сучасних передових технологій і передбачає визначення прибутку платника джерелом сплати екологічного податку, не покладаючи тягар сплати податку на споживача (не включати його до ціни) та не ставить фіскальну функцію за мету цього податку;
- характеристику правових методів і засобів для попередження ухилення від оподаткування; запропоновано відмовитися від методу обчислення доданої вартості на базі рахунків-фактур, замінити його на адитивний (балансовий) метод, який визначає структуру доданої вартості як суму факторних доходів фірми, та визначати величину доданої вартості за сумою сплачених податків, внесків і зборів та їх ставок;
- підходи до оподаткування фінансових установ шляхом запровадження прогресивних ставок оподаткування прибутків та обмеження їх права на відрахування збитків із бази оподаткування прибутків, що виникли за рахунок непогашених споживчих кредитів, засоби монетарної політики НБУ з метою підтримки реального сектора економіки, що передбачає: встановлення облікової ставки до 5% та досягнення цільового орієнтиру 2%, визначення ставки депозитних сертифікатів НБУ -2% (мінус 2%), регулювання обсягу застави банків залежно від одержаних ними збитків за операціями, не пов'язаними з фінансуванням реального сектору економіки;
- правові підстави визначення права країни на оподаткування доходів шляхом з'ясування правового статусу суб'єктів оподаткування і поняття «резидент», основним і єдиним критерієм якого є громадянство фізичної особи, громадянство власників юридичної особи, місце отримання доходу для фізичних осіб без громадянства чи наявного громадянства іншої країни, що автоматично скасовує як теоретичну можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування так і потребу в податкових угодах між країнами, та передбачає денонсування всіх угод про уникнення подвійного

оподаткування, які порушують принцип оподаткування за джерелом та/або використовують інші критерії для визначення поняття «резидент»;

- методи правового регулювання ринків за відсутності конкуренції, наявної великої кількості природних монополій, де держава сама монополізує окремі сфери діяльності та використовує для регулювання монополій найгірший із можливих методів, що передбачає застосування «справедливих ринкових цін», які забезпечують виникнення конкуренції незалежно від ступеня монополізації економіки, належний контроль використання бюджетних коштів, включаючи ефективну боротьбу з корупцією та шахрайством у сфері публічних закупівель за умови оптимально дібраних прогресивних ставок податків, внесків та зборів;
- механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності в умовах об'єктивної відсутності чітких критеріїв контролю за цінами, отже і за сплатою належної суми податків і зборів при здійсненні операцій імпорту шляхом розширення змісту поняття «справедлива ринкова ціна», введенням додаткової складової витрат – вартість імпорту, що дорівнює заявленій митній вартості товарів / послуг плюс сплачений ПДВ та передбачені законом інші платежі, які справляються при митному оформленні для вільного обігу товарів/послуг на території України, тобто замість контролю митної вартості здійснюється контроль застосування справедливих ринкових цін;

*дістали подальшого розвитку:*

- детермінанти соціального призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі: рівень розвитку податкової та правової культури платників податків; процеси глобалізації та вільного руху капіталів, товарів і послуг; втеча капіталу, податковий демпінг і податкова конкуренція, влада політичних партій і профспілок, нерівність у розподілі суспільних благ;
- мета, засоби та функції, що відповідають принципам справедливості, рівності та прогресивності оподаткування, є продуктом правових, економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів та залежать від участі в економічному і/або валютному союзі, ступеня глобалізації, цифровізації, наявності офшорів та контрольованих іноземних компанії (КІК), міжнародних угод про

уникнення подвійного оподаткування та принципів оподаткування мультинаціональних компаній;

- основні принципи оподаткування, що визначають права й обов'язки платників податків, напрями удосконалення матеріального та процесуального податкового права спрямовані на застосування в системі оподаткування України, з урахуванням керівних принципів міжнародної і територіальної систем оподаткування та способів забезпечення нейтральності податку у транскордонній торгівлі;
- правові засоби впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг, що передбачають застосування справедливих ринкових цін і оптимальні пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком для забезпечення платоспроможного попиту, власних інвестиційних ресурсів підприємств, який визначає темпи соціально-економічного розвитку держави за умови застосування прогресивних ставок основних податків і внесків та належний контроль за їх сплатою відповідно до положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»;
- правові заходи розподілу фонду оплати праці між працівниками, колективною працею яких створена додана вартість, зміст поняття «продуктивність праці», яке визначається в основному рівнем техніки і технології виробництва, прогресивністю технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, патентів, ліцензій, know how тощо, тобто напрями використання одержаних прибутків і можливостями залучення інвестицій чи кредитів під прийнятні 5-6 відсотків, ростом розміру заробітних плат для досягнення прийнятних соціальних стандартів життя, а першим кроком у цьому напрямі є ратифікація усіх положень Європейської соціальної хартії (переглянутої) зокрема необхідно ратифікувати п.1 ст. 4: «1. Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень»;
- правові заходи, спрямовані на підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану, викликаного війною росії проти України, пріоритети податкової політики та вибір конкретних інструментів удосконалення податкового законодавства з метою забезпечення фінансового захисту і підтримки як представників бізнесу, так і вітчизняних споживачів, українських воїнів та всіх, хто цього

потребує, підтримки фінансової стабільності країни та ефективного функціонування бюджетно-податкової сфери.

**Практичне значення одержаних результатів** визначається тим, що сформульовані автором висновки і пропозиції сприятимуть удосконаленню нормативно-правового регулювання оподаткування в Україні, формуванню науково обґрунтованого підходу до розробки актів законодавства про податки і збори з урахуванням перспектив вступу України до ЄС та скасування митних кордонів. Висновки і пропозиції, що містить дисертація можуть бути враховані при розробці нових і/або вдосконаленні чинних норм законодавства України про податки і збори, зокрема при підготовці змін до розділів III, IV, V, VIII Податкового кодексу України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Методологічні положення, висновки і практичні рекомендації автора можуть бути використані при укладенні угод про уникнення подвійного оподаткування між країнами, при підготовці проектів нормативних актів із питань оподаткування, у роботі Державної податкової служби України (довідка Головного управління ДПС у Волинській області від 14 травня 2024 року про впровадження результатів дисертаційного дослідження); Державної служби фінансового моніторингу України, Міністерства фінансів України; Міністерства соціальної політики; Міністерства економічного розвитку і торгівлі в частині поліпшення методичного та інструктивного забезпечення практики реалізації податкової, економічної політики; суб'єктів права законодавчої ініціативи при підготовці змін до чинних законів та розробки нових (довідка Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 19 березня 2024 р. про впровадження результатів дисертаційного дослідження); Закарпатської обласної військової адміністрації (довідка № 06-30/1185 від 22.03.2024 р. про впровадження результатів дисертаційного дослідження) при розробці заходів із реалізації державної податкової політики у сфері господарської діяльності.

Запропоновані підходи та рекомендації можуть бути використані для подальшого вивчення та вирішення питань щодо теоретико-правового забезпечення реформування системи оподаткування.

Матеріали дисертації можуть бути використані при підготовці підручників і навчальних посібників з фінансового, податкового та бюджетного права, а також під час викладання курсів та спецкурсів з податкового і фінансового права у Волинському інституті МАУП імені

В'ячеслава Липинського (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження від 15 жовтня 2024 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Усі положення, результати та пропозиції, що містяться у дисертації, обґрунтовані на основі власних досліджень автора. Ідеї та розробки, що належать співавторам публікацій, у дисертації не використовувалися. Внесок здобувача до оприлюднених колективних праць пропорційний кількості співавторів. У друкованих працях, опублікованих у співавторстві, автору дисертації належать: (розділ 1, параграф 2.2) – монографія [2]; (параграфи 5.1, 5.2, 5.3) – монографія [3]; [4, 7] – розроблено й проаналізовано моделі; [5] – аналіз аспектів ціноутворення; [6, 8] – виявлено недоліки соціальних стандартів та їх закріплення в законодавстві; [9, 11] – аналіз правових засобів регулювання і контролю; [10] – з'ясовано недоліки правового регулювання ПДВ; [12] – запропоновано засоби реалізації економічних і соціальних прав; [29] – проаналізовано проблеми системи оподаткування України та запропоновано способи їх вирішення; [30] – розроблено способи саморегулювання податкового навантаження на працю і капітал; [31, 32] – визначено критерії ефективності місцевого самоврядування; [33] – розроблено альтернативні засоби антимонопольного регулювання; [34] – обґрунтовано правовий статус суб'єкта.

**Апробація результатів дослідження.** Результати дисертації обговорювалися на засіданнях кафедри правознавства та канонічного права Карпатського університету імені Августина Волошина, кафедри конституційного права та порівняльного правознавства ДВНЗ «Ужгородський національний університет» та міжнародних науково-практичних конференціях, основними з яких є: «Проблеми забезпечення прав і свобод людини» (м. Луцьк, 11 грудня 2020 р.), «Функціонування Конституції в умовах війни: теоретичні засади та практичні реалії» (м. Ужгород, 27 червня 2022 р.), «Сектор безпеки України: актуальні питання науки та практики» (м. Харків, 20–21 червня 2022 р.), «Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей» (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.), XII науковій конференції «Наукові підсумки 2023 року» (м. Харків, грудень 2023 р.), Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates (м. Дніпро, 8–9 лютого 2024 р.).

**Публікації.** Основні висновки і пропозиції дисертації знайшли відображення у 40 публікаціях: 3 монографіях (1 – одноосібна; 2 – у співавторстві), 31 наукових статтях (з них 26 статей опубліковані у фахових наукових виданнях України, 2 статті – у зарубіжних наукових

виданнях, 3 статті – у періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus), та у 6 тезах наукових доповідей і повідомлень, оприлюднених на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

**Структура та обсяг дисертації** обумовлені метою та поставленими завданнями. Робота складається зі вступу, чотирьох розділів (які містять 16 підрозділів, 4 пункти), висновків, списку використаних джерел (596 найменувань на 60 сторінках) та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 456 сторінок (основний текст – 393 сторінки).

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертаційного дослідження, встановлюється зв'язок із науковими програмами, темами, планами, визначаються мета, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, розкривається наукова новизна, практичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача та апробація результатів дисертації.

У **Розділі 1 «Теоретико-правові засади правового регулювання системи оподаткування України»**, що складається з чотирьох підрозділів, розглянуто основні принципи, що покладено в основу побудови систем оподаткування у світі; з'ясовано проблеми, які виникають при застосуванні цих принципів та заходи щодо їх подолання; визначено можливості та питання ефективності цих заходів для формування і реалізації податкової політики держави; окреслено напрями адаптації норм Податкового кодексу України до права Європейського Союзу; сформульовано цілі податкової політики.

У *підрозділі 1.1 «Соціальне призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі»* досліджено вплив глобалізації на: податки та соціальну політику, засоби залучення інвестицій, втечу капіталу, податковий демпінг і конкуренцію (переміщення бізнесу); обмеження влади політичних партій і профспілок. Зосереджено увагу на проблемах забезпечення стійкості держави, добробуту та подолання негативних наслідків глобалізації. Загальним пріоритетом є боротьба зі збільшенням нерівності внаслідок глобалізації. Стратегічне завдання полягає у пошуку компромісу між акторами глобального рішення, зокрема державою, громадянином, підприємством та передбачає формування системи оподаткування як функціонального економічного та соціально-політичного цілого.

У підрозділі 1.2 «Поняття та мета правового регулювання системи оподаткування України» в результаті аналізу виявлено необхідність удосконалення декількох важливих функцій системи оподаткування для належного функціонування економіки: фіскальної, перерозподільної та стимулюючої. Для виконання цих функцій система оподаткування повинна мати правову основу, відповідати принципам справедливості, рівності та забезпечувати прогресивність оподаткування. Оскільки правила оподаткування є продуктом економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів, вони завжди міститимуть прогалини, неясності та суперечності, які створюють можливості для різних трактувань платниками, податковими органами та судами. Досліджено роль виконавчих органів у тлумаченні та виконанні податкового законодавства, розподіл фіскальних повноважень між різними рівнями влади залежно від форми державно-територіального устрою – федерація чи унітарна держава та участі в економічному і/або валютному союзі. Констатовано, що наявність офшорів, створення контрольованих іноземних компаній (КІК), застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування та принципів оподаткування мультинаціональних компаній різко ускладнили розподіл податкових повноважень між державами і створили багато проблем для системи оподаткування України, які потребують невідкладного вирішення.

У підрозділі 1.3 «Принципи правового регулювання системи оподаткування України» проаналізовано основні принципи оподаткування, що визначають права та обов'язки платників, пов'язані зі справлянням податків; викладено міркування щодо напрямів удосконалення матеріального та процесуального податкового права. Висловлені пропозиції спрямовані на застосування в системі оподаткування України, однак пропозиції щодо визначення поняття резиденції зачіпають керівні принципи міжнародної і територіальної систем оподаткування. Особливу увагу приділено принципам оподаткування ПДВ та способам забезпечення нейтральності податку у транскордонній торгівлі.

У підрозділі 1.4 «Особливості правового регулювання в країнах-членах ЄС» окреслено вплив системи оподаткування на інвестиційну привабливість економіки країни. Створення внутрішнього ринку ЄС призвело до «агресивної» податкової конкуренції, а боротьба з агресивним податковим плануванням стала пріоритетом. Проаналізовано три стратегії: від м'якої конвергенції до бюджетних вказівок; запровадження Кодексу поведінки; обмеження державної допомоги. Обґрунтовано необхідність запровадження єдиної консолідованої бази оподаткування й її розподілу за

формулою та Інклюзивної рамкової програми щодо скорочення бази оподаткування та переведення прибутку. Друга частина цього пакету передбачає глобальну мінімальну ефективну ставку корпоративного податку 15% для великих мультинаціональних компаній.

У розділі 2 «Механізм правового регулювання системи оподаткування», що включає три підрозділи, проаналізовано елементи правового механізму податків, зокрема об'єкт оподаткування, базу податку, особливості визначення бази акцизного та екологічного податків, оптимізації методу визначення доданої вартості та обґрунтовано застосування принципу оподаткування за джерелом; досліджено особливості справляння рентної плати та оподаткування фінансових установ.

У підрозділі 2.1 «Правові засади визначення об'єктів оподаткування» узагальнено класифікацію об'єктів оподаткування та визначено три об'єкти оподаткування, які пов'язані з господарською діяльністю (додана вартість), власністю народу України на природні багатства (рентна плата) та власністю фізичних та юридичних осіб (податки на майно). Залежно від мети введення податку, об'єктом оподаткування визначено фізичні характеристики – обсяги споживання для акцизного податку та обсяги забруднення для екологічного податку. Фактичним об'єктом акцизного податку є додана вартість, але якщо ставиться мета обмеження споживання шкідливих товарів (тютюнові вироби, алкоголь тощо), то додана вартість не завжди забезпечує досягнення мети, в інших випадках акцизний податок має на меті забезпечення справедливості оподаткування та перерозподілу доходів: вищі доходи – вищі податки (люксові товари та товари розкоші тощо), тут базою оподаткування доцільно визначати додану вартість. Метою застосування екологічних податків є обмеження забруднень природного середовища, яке має досягатися не додатковою платою зі споживачів, а підвищенням рівня техніки і технології виробництва. База оподаткування має спонукати до запровадження інновацій, тому її слід визначати як обсяги забруднення, які перевищують норми, досяжні на сьогоdnішньому рівні техніки і технології, а джерелом сплати є залишок прибутку після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законодавством.

У підрозділі 2.2 «Класифікація податків та обов'язкових платежів» узагальнено поняття «додана вартість» та обґрунтована її структура – факторні доходи підприємства. Запропоновано визначення фонду оплати праці як доходу на фактор виробництва «працю» за аналогією до прибутку як доходу на фактор виробництва «капітал». Ніякі інші складові не можуть

бути включені до доданої вартості. З прогресом виробництва капітал почали ділити на власний і позичений, інтелектуальний (патенти, торгові марки, know how тощо), основний і оборотний, легко перемішуваний і стаціонарний та ін. Однак, структура доданої вартості не залежить від цієї класифікації: капітал – це те, що забезпечує дохід, а як цей дохід розподіляється залежить від застосовуваних принципів розподілу, але не від структури доданої вартості. Визначено критерії оптимізації розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком для забезпечення соціально-економічного розвитку держави. Окреслено принципи розподілу податкових повноважень країн на основі місця отримання повного доходу (за джерелом доходу) – додана вартість створена там, де виплачена заробітна плата та використані основні фонди. Проаналізовано зміст поняття «резидент» та особливості застосування принципу резиденції при розподілі доходів та його недоліки у порівнянні з принципом джерела доходу. Зосереджено увагу на оптимальних методах визначення доданої вартості та спільному адмініструванню податків, внесків і зборів, базою яких є додана вартість.

Визначено можливі напрями оптимізації оподаткування власності українського народу на природні ресурси. Рента – це особливий вид податку, який ґрунтується виключно на правах власності і передбачає певні особливості визначення розміру. Проаналізовано переваги єдиного підходу до визначення розміру ренти незалежно від виду мінерально-сировинних ресурсів як різниці між вартістю ресурсу на міжнародному ринку і вартістю його видобування в Україні, тобто ставка рентної плати дорівнює 100%. Пропоновано способи забезпечення переходу на світові ціни на ресурси.

*У підрозділі 2.3 «Правовий статус суб'єктів оподаткування»* досліджено поняття «суб'єкт права» й «суб'єкт правовідносин» та наявні класифікації видів суб'єктів податкового права. Проаналізовано вплив податкових угод про уникнення подвійного оподаткування та імплементованих положень плану BEPS на перелік платників податків в Україні. Обґрунтовано визначення поняття «платник податку» та запропоновано зміни до ст. 15 Податкового кодексу України. Виокремлено банки як окрему групу суб'єктів податкових правовідносин, на які законодавство покладає виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї системи оподаткування. Визначено особливості оподаткування банків у порівнянні з іншими платниками податків. Проаналізовано функції

Національного банку України щодо забезпечення ефективного функціонування фінансової системи держави.

У розділі 3 «Правові проблеми функціонування системи оподаткування України», що включає 5 підрозділів, визначено особливості застосування виокремлених об'єктів оподаткування та встановлено зв'язок між базами різних податків, внесків і зборів, які дозволяють оптимізувати систему адміністрування, спрощують контроль за сплатою справедливої частки доходів і перешкоджають застосуванню відомих схем оптимізації оподаткування.

У підрозділі 3.1 «Правові засади справедливого розподілу податкових платежів у ланцюзі постачання товарів чи послуг» вказано на недоліки системи нарахування ПДВ методом податкових рахунків-фактур, який встановлює податкові правовідносини між платниками податку, передбачає відшкодування з бюджету незалежно від сплати податку контрагентами платника і відкриває широкі можливості для зменшення податкової бази, незаконного вивезення капіталів за кордон та стимулює поширення корупції. Особливі проблеми створює застосування трансфертних цін між взаємопов'язаними суб'єктами. Досліджено основні методи шахрайства з ПДВ та засоби протидії, що застосовуються в ЄС. Найбільш амбітним проєктом є створення глобальної інформаційної мережі в рамках ЄС. Для унеможливлення шахрайства ПДВ має сплачуватися безпосередньо до бюджету на кожній стадії циклу виробництва і розподілу, наприклад, при застосуванні спеціальних ПДВ-рахунків, що забезпечує справедливий розподіл податкових платежів. Застосування звичайних цін залишається основним джерелом шахрайства. У роботі пропоновано структуру ринкових цін як суму доданої вартості, амортизації і фактично понесених витрат виробництва, до яких віднесено будь які витрати, які підтверджені фактичною сплатою ПДВ до бюджету.

У підрозділі 3.2 «Правові чинники і наслідки ухилення від оподаткування» проаналізовано недоліки Податкового кодексу України, які забезпечують можливості для податкового шахрайства та окреслено можливі засоби протидії. Кодекс не визначає зміст поняття «додана вартість», а для обчислення податкових зобов'язань використовує найгірший з усіх відомих методів – непрямий метод вирахування. Для усунення вказаних проблем об'єктом оподаткування слід визначити додану вартість та запровадити справедливі ринкові ціни. Визначення змісту поняття «додана вартість» як суми факторних доходів підприємства дозволить обчислювати додану вартість за сумою сплачених податків. Проаналізовано можливі способи скасування бюджетного відшкодування в

результаті застосування різних ставок для операцій бізнес-бізнес (0,5-1,0%) та операцій бізнес-споживач (19,5-19%). Пропоновано замінити бюджетне відшкодування на взаємозалік між країнами.

У підрозділі 3.3 «Вплив альтернативних методів антимонопольного регулювання на функціонування системи оподаткування України» проаналізовано засоби протидії антиконкурентній поведінці виробників, включаючи цифрові платформи. Досліджено методи узгодженої поведінки та засоби протидії, які спрямовані на захист конкуренції, а не конкурентів, та ґрунтуються на стандарті добробуту споживачів, здорових економічних принципах, процесуальній справедливості, прозорості, недискримінаційному ставленні та забороні використання промислової політики чи протекціоністських заходів під прикриттям антимонопольного регулювання. Обґрунтовано основне завдання антимонопольного законодавства – контроль цін та оподаткування. Глобалізація ринків дозволяє маніпулювати витратами через об'єктивну складність забезпечення ефективного контролю витрат і трансфертного ціноутворення, що зменшує стимули дотримуватися статей 101 і 102 Договору про функціонування Європейського Союзу. Встановлення завищених цін є антисоціальним саме тому, що воно зменшує загальний обсяг виробництва в суспільстві. Проаналізовано три елементи концепції узгоджених дій та відзначено складність їх доведення. Підсумовуючи аналіз законодавчих ініціатив ОЕСР, Європейської Комісії, Федеральної торгової комісії США, Суду Європейського Союзу, зроблено висновок, що антимонопольне законодавство має бути зосереджене на контролі цін та оподаткуванні. Основними засобами запобігання незаконній конкуренції визначено застосування справедливих ринкових цін на всіх стадіях виробництва і розподілу товарів/послуг та забезпечення однозначної відповідності ціни і бази оподаткування податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток і Єдиного соціального внеску. Саме ці заходи забезпечують досягнення основної мети – добробут споживачів. Окрім іншого, справедливі ринкові ціни дозволяють підтримувати ринкову рівновагу, еквівалентний обмін товарів/послуг та здійснювати регулювання організаційно-правових відносин у сфері публічних закупівель в автоматичному режимі без порушення податкового суверенітету країн-членів ЄС.

У підрозділі 3.4 «Регулювання товарних ринків як фактор впливу на функціонування системи оподаткування» основним регулятором ринкових відносин визначена конкуренція, яка не може бути забезпечена автоматично в перехідних економіках, у яких єдиним фактичним

регулятором є платоспроможний попит. Діалектика розвитку ринкових відносин неминуче призводить до появи великих суб'єктів господарювання (природних монополій), які отримують значну владу на ринках товарів/послуг. Держава сама монополізує окремі сфери діяльності та використовує для регулювання монополій найгірші з можливих методів. Проаналізовано ефективність законодавства у сфері розвитку економічної конкуренції та обмеження монополізму. Норми законодавства можна вважати декларацією про наміри у цій сфері, а не як інструмент регулювання. Досліджуючи різні методи стимулювання конкуренції, виявлено необхідність визначення понять «справедлива ринкова вартість» (ціна) та «додана вартість». Запропоновано визначити «справедливу ринкову вартість» як грошовий вираз доданої вартості, створеної на всіх етапах циклів виробництва, розподілу та збуту, а «додану вартість» як суму фонду оплати праці та прибутку виробника (продавця). При такому визначенні складових ціни конкуренція виникає навіть у тотально монополізованій економіці України, а роль автоматичного регулятора конкуренції виконують оптимально підібрані ставки основних податків: ПДВ, ПДФО, податку на прибуток і Єдиного соціального внеску та встановлені податкові пільги щодо напряму використання прибутків. Проаналізовано вплив запропонованих змін до податкового законодавства щодо корупційних доходів при здійсненні державних закупівель, виконанні державних замовлень і загалом витрачанні державних коштів на будь-які цілі; встановлення макроекономічної рівноваги на ринку; запобігання нелегальному вивезенню капіталу за кордон.

У підрозділі 3.5 «Роль правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності у забезпеченні стабільності функціонування системи оподаткування» досліджено механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що охоплює систему правових засобів і інструментів правового характеру та включає, крім правових засобів, економічні (зокрема податкові), політичні, фінансові та адміністративні інструменти. З'ясовано проблеми валютного регулювання, переміщення капіталу за кордон, способи легалізації (відмивання) грошей, отриманих злочинним шляхом, способи уникнення валютного контролю, правові та адміністративні засоби запобігання правопорушенням. Наголошено, що специфіка експортно-імпорتنих операцій у тому, що відсутні чіткі критерії контролю за цінами, отже і за сплатою належної суми податків. Водночас корупційний потенціал митного і податкового контролю надто високий. Для підвищення ефективності контролю необхідно визначити складові ціни та встановити її зв'язок із базою оподаткування для основних

податків, внесків і зборів. Використання справедливих ринкових цін забезпечує податковий контроль операцій експорту. Належне регулювання імпорту потребує уточнення поняття «справедлива ринкова ціна». Для уточнення справедливої ринкової ціни для операцій імпорту пропонується включити вартість імпорту як додаткову складову витрат, що дорівнює сумі задекларованої митної вартості та фактично сплачених податків, внесків і зборів, передбачених законодавством України. Якщо у виробництві використано імпортовані товари/послуги, ціна для кінцевого споживача на внутрішньому ринку визначається сумою фактично сплачених податку на додану вартість, мита, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, Єдиного соціального внеску та військового збору. При застосуванні справедливих ринкових цін усі операції платника (включаючи експорт та імпорт) будуть контрольованими.

**Розділ 4 «Напрями удосконалення правового регулювання системи оподаткування України»** включає чотири підрозділи, в яких досліджено правові засоби впливу на темпи соціально-економічного розвитку.

У підрозділі 4.1 *«Фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку»* досліджено рівновагу як метод аналізу та як методологічний інструмент. Доведено, що інструменти підтримання рівноваги на ринку, які ґрунтуються на аналізі статистичних даних, зазвичай не є оптимальними засобами регулювання ринкового механізму. Держава повинна мати фундаментальне значення для забезпечення макроекономічної стабільності та соціального розвитку засобами фіскальної, монетарної та валютної політики. Йдеться про необхідність забезпечення реального обмінного курсу за допомогою податкового законодавства, яке базується на грошовій оцінці створеної доданої вартості у валютах зовнішніх торгових партнерів. Вирівнювання обмінного курсу потребує використання прогресивних податкових ставок, запровадження єдиного об'єкта оподаткування – доданої вартості (як бази будь-яких непрямих податків) та її складових – фонду оплати праці та прибутку (як бази для прямих податків – податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, Єдиного соціального внеску та військового збору). Водночас важливою є динамічна рентна політика, яка дозволяє автоматично відслідковувати стан світового ринку та мінімізувати його вплив на економіку країни. Однак, обмінний курс валюти не слід розглядати як засіб здійснення будь-якої політики. Це лише індикатор наявних проблем, який визначає реальну заробітну плату, норму прибутку, реальну процентну ставку та розподіл доходу. А розподіл доходу може мати негативний вплив на економічне зростання.

У підрозділі 4.2 «Ефективна політика оплати праці як фактор удосконалення правового регулювання системи оподаткування України» проаналізовано правові засоби впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг. Встановлено, що визначальним фактором ефективного впливу є пропорції розподілу доходів у суспільстві між заробітною платою і прибутком. Заробітна плата визначає попит, а прибуток інвестиції у виробництво. Віднесення заробітної плати до витрат виробництва створює хибні орієнтири економічної політики держави. Заробітну працю слід розглядати як дохід на фактор виробництва «працю», а прибуток – як дохід на фактор виробництва «капітал» і підприємницьку здатність. Розмір заробітної плати недоречно пов'язувати з продуктивністю праці. Продуктивність праці визначається розміром капіталу, вкладеного у виробництво, тобто застосуванням прогресивних засобів виробництва, патентів, рівнем техніки і технології виробництва, інноваційністю товарів, що передбачає вищу кваліфікацію робочої сили і відповідно вищі заробітні плати і вищі витрати на підготовку кадрів. Праця і капітал нерозривно пов'язані та спільно визначають соціально-економічний розвиток держави. Основним регулятором зростання є система оподаткування: об'єкти оподаткування, ставки податків, база податків і передбачені законодавством пільги. Система оподаткування, орієнтована на зростання, передбачає прогресивні ставки основних податків. Розмір оподатковуваного прибутку і ставка податку мають встановлюватися залежно від напряму використання прибутків. Розподільча функція системи оподаткування має бути орієнтована на зменшення нерівності доходів і забезпечення певних соціальних гарантій. Податкові органи, Національне антикорупційне бюро України, Спеціалізована антикорупційна прокуратура та інші антикорупційні органи повинні зосередити увагу на контролі доходів і витрат та належному виконанні положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом».

У підрозділі 4.3 «Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України» досліджено правові засоби забезпечення справедливого розподілу доданої вартості на оплату праці і прибуток та пропорції розподілу доходів між працівниками. Ці питання викликають серйозне занепокоєння, однак єдиного бачення щодо вирішення проблеми досі немає. Для забезпечення економічного розвитку прибутки мають використовуватися для інвестицій, а доходи працівників – забезпечувати платоспроможний попит. Система оподаткування України

діє у зворотному напрямку: сприяє вивозу капіталу та обмежує платоспроможний попит. Середній рівень доходів працівників ледве покриває фактичний прожитковий мінімум, а рівень виплат пенсіонерам не передбачає їх участі в економіці як споживачів узагалі. Така економічна політика не передбачає зростання навіть за наявності зовнішніх інвестицій. Єдиним засобом є перерозподіл доходів, з метою досягнення певних соціальних стандартів життя на основі Європейської соціальної хартії (переглянутої). Забезпечення оптимальних пропорцій розподілу потребує внесення істотних змін до розділу 5 Податкового кодексу України, починаючи від визначення об'єктів оподаткування, бази і ставок податків, порядку сплати і закінчуючи обліком і звітністю.

У підрозділі 4.4 «Підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану» досліджено сутність правоохоронної функції, яка реалізується у різних видах юридичної діяльності, одним із яких є правоохоронна діяльність. Правоохоронна функція не обмежується лише правозахисною діяльністю, а й створює умови для діяльності правових інститутів, забезпечення прав і свобод суб'єктів права і виконання юридичних обов'язків. Правоохоронна функція держави у сфері оподаткування проявляється у встановлених правилах поведінки учасників охоронюваних відносин та у владних повноваженнях державних органів. Правоохоронна функція держави у сфері оподаткування реалізується на базі таких елементів: мета, правові засоби, юридичний результат. Мета забезпечує реалізацію норм права уповноваженими суб'єктами як правотворчої діяльності, так і суб'єктами правозастосування, які не обов'язково є державними органами. На реалізацію окремих правових функцій надані повноваження банкам та іншим фінансовим установам, платникам податків. Військова агресія російської федерації проти України різко ускладнила діяльність податкових органів та нормальне функціонування економіки, потребуючи уточнення пріоритетів податкової політики та вибору конкретних інструментів удосконалення податкового законодавства з метою забезпечення підтримки фінансової стабільності країни та ефективного функціонування бюджетно-податкової сфери. Проаналізовано зміни до Податкового кодексу України та до системи адміністрування податків, внесків і зборів. Введені тимчасові зміни щодо обліку ПДВ на базі розрахункових документів замість податкових накладних пропонується залишити «і після закінчення воєнного стану». Ця норма дозволяє усунути багато недоліків та істотно спростити адміністрування ПДВ.

## Висновки

На основі теоретичного осмислення наукових праць з права, економіки, соціології, філософії та інших галузей знань, аналізу зарубіжного та національного законодавства, практики його застосування зроблено теоретичне узагальнення і запропоновано наукове вирішення організаційно-правових проблем системи оподаткування України як фактору соціально-економічного розвитку, орієнтуючись на перспективи вступу України до Європейського Союзу, що передбачає гармонізацію норм податкового законодавства України до права ЄС для попередження можливих проблем у системі оподаткування при усуненні митних кордонів та застосуванні норм Союзного договору про вільне переміщення капіталів, товарів та людей.

Запропоновано авторське бачення основоположних висновків, визначень, змін і доповнень до чинного законодавства у сфері забезпечення соціально-економічного розвитку, спрямованих на вирішення окреслених завдань. До найбільш суттєвих результатів можна віднести такі:

1. Визначено детермінанти соціального призначення системи оподаткування у сучасній демократичній правовій державі, до яких віднесено: обумовленість рівнем розвитку податкової та правової культури платників податків; вплив процесів глобалізації та вільного руху капіталів, товарів та послуг; втечу капіталу, податковий демпінг і конкуренцію (переміщення бізнесу); зменшення влади політичних партій і профспілок; подолання нерівності у розподілі суспільних благ. Стратегічне завдання законодавця полягає у пошуку компромісу між державою, громадянином, підприємством та передбачає формування системи оподаткування як функціонального правового, економічного та соціально-політичного цілого.

2. Обґрунтовано мету правового регулювання системи оподаткування, що передбачає удосконалення декількох важливих функцій для належного функціонування економіки: фіскальної, перерозподільної та стимулюючої, виконання яких здійснюється на правовій базі, відповідає принципам справедливості, рівності та прогресивності оподаткування, які є продуктом правових, економічних, інституційних, політичних, структурних і соціальних процесів та участі в економічному і/або валютному союзі. Глобалізація, цифровізація, офшорні юрисдикції, контрольовані іноземні компанії (КІК), міжнародні угоди про уникнення подвійного

оподаткування, та принципи оподаткування мультинаціональних компаній різко ускладнили розподіл податкових повноважень між державами, засоби та інструменти правового регулювання оподаткування.

3. Проаналізовано основні принципи оподаткування, що визначають права та обов'язки платників, пов'язані зі справлянням податків; викладено міркування щодо напрямів удосконалення матеріального та процесуального податкового права. Висловлені пропозиції спрямовані на застосування в системі оподаткування України, однак пропозиції щодо визначення поняття резиденції та оподаткування за принципом джерела доходу зачіпають керівні принципи і міжнародної і територіальної систем оподаткування. Особливу увагу приділено принципам оподаткування ПДВ та способам забезпечення нейтральності податку у транскордонній торгівлі.

4. Виявлено особливості правового регулювання в країнах-членах ЄС і з'ясовано проблеми міжнародної системи оподаткування, що виникли у зв'язку зі змінами в технологіях, організації бізнесу, в процесах глобалізації та цифровізації. Відображенням цих проблем є постійне позитивне сальдо в торгівлі між країнами, пов'язане з оподаткуванням доданої вартості, переміщенням прибутків, податковою конкуренцією між країнами і «гонкою на дно». Практичні пропозиції можливого удосконалення системи оподаткування стосуються трьох основних підходів:

1) уточнення визначення джерела так, щоб гарантувати право країни на отримання інвестиційного доходу та право на оподаткування приросту капіталу від бізнес-активів, цінних паперів і нерухомого майна;

2) визначення структури ринкових цін для реалізації принципу «витягнутої руки»;

3) подолання податкової конкуренції і переміщення прибутків, не порушуючи принцип незалежності податкових систем країн-членів ЄС.

5. Проаналізовано правові засади визначення об'єктів оподаткування та надано їх класифікацію залежно від правових підстав встановлення, способів та інструментів регулювання, наявності міжнародних зобов'язань України у сфері оподаткування та з урахуванням виконуваних ними функцій: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Виокремлено об'єкти, в основі яких лежать результати економічної діяльності; власність фізичних і юридичних осіб; власність народу України; об'єкти, призначені для регулювання споживання окремих типів товарів та забезпечення розподільчої функції; об'єкти, призначені для забезпечення належних умов життєдіяльності людей та попередження кліматичних змін. Обґрунтовано

принципи побудови системи оподаткування України з урахуванням визначеної класифікації об'єктів оподаткування.

6. Відзначено недоліки визначення об'єкта оподаткування екологічним податком, який не забезпечує збереження природного навколишнього середовища, придатного для нормального життя людей та попередження кліматичних змін. Для досягнення зазначеної мети податок має стимулювати впровадження передових технологій, а об'єктом оподаткування може бути лише надлишок викидів шкідливих речовин, що перевищує обсяги, які можна досягнути застосуванням сучасних передових технологій. Для стимулювання впровадження інновацій джерелом сплати екологічного податку визначено прибуток платника, який залишається після сплати усіх податків, внесків і зборів, передбачених законом. Екологічний податок не слід покладати на споживачів (включати до ціни) і він не повинен виконувати лише фіскальну функцію. Запропоновано внести зміни до ст. 242 Податкового кодексу України та визначити об'єктом оподаткування екологічного податку надлишок викидів забруднюючих речовин, що перевищують обсяги, досяжні при застосуванні сучасних передових технологій.

7. Обґрунтовано правові заходи щодо реалізація права власності українського народу на мінерально-сировинні ресурси та запропоновано альтернативний метод визначення розміру рентної плати і напрямів використання рентних платежів. Рента – це особливий вид податку, який ґрунтується виключно на правах власності і передбачає певні особливості визначення його розміру. Вибір об'єкта рентної плати має забезпечувати вилучення повної вартості ресурсу, який знаходиться в межах території України і на правах власності належить народу України відповідно до положень ст. 13 Конституції України. Розмір рентної плати одиниці реалізованого ресурсу запропоновано визначати як різницю його вартості на світовому ринку і справедливої ринкової вартості його видобування. Окреслено переваги єдиного підходу до визначення розміру ренти незалежно від виду мінерально-сировинних ресурсів та особливостей їх видобування. Для всіх ресурсів має встановлюватися єдина ціна світового ринку, яка складається на момент реалізації. Сплачена видобувними компаніями рентна плата використовується для надання субсидій захищеним споживачам індивідуально за результатами приладів обліку, а решта розподіляється між Пенсійним фондом України, спеціально створеним суверенним національним фондом та бюджетом. Запропоновано внести зміни до ст. 252 Податкового кодексу України, зокрема визначити об'єктом оподаткування мінерально-сировинні ресурси, які відповідно до

положень ст. 13 Конституції України належать народу України на правах власності, базою рентної плати – повну вартість видобутого відповідного ресурсу, визначивши її як різницю вартості відповідного ресурсу на світовому ринку і справедливої вартості видобування на кожній ділянці надр, та встановити ставку рентної плати 100%.

8. Виявлено особливості оподаткування фінансових установ та обґрунтовано необхідність радикальної зміни монетарної політики Нацбанку з метою забезпечення належного виконання положень ст. 99 Конституції України та ст. 6 Закону України «Про Національний банк України». Монетарну політику НБУ слід спрямувати на підтримку реального сектора економіки, що передбачає: встановлення облікової ставки до 5% та досягнення цільового орієнтира 2% зі встановленням конкретних термінів та етапів її досягнення, ставки депозитних сертифікатів НБУ -2% (мінус 2%) та здійснювати регулювання обсягу застави банків залежно від одержаних ними збитків за операціями, не пов'язаними з фінансуванням реального сектора економіки. Одночасно слід внести зміни до ст. 136, 140 Податкового кодексу України з метою запровадження прогресивних ставок оподаткування прибутків фінансових установ з максимальною ставкою 35% та обмежити їх право на відрахування збитків з бази оподаткування прибутків, що виникли за рахунок непогашених споживчих кредитів.

9. Здійснено класифікацію податків та обов'язкових платежів, спільною базою яких є додана вартість, обґрунтовано структуру доданої вартості як суму факторних доходів – фонду оплати праці і прибутку. Складові доданої вартості – фонд оплати праці і прибуток визначають об'єкти податків: на доходи фізичних осіб (ПДФО), на прибуток (ПП), соціального внеску (ЄСВ) та військового збору. Структура доданої вартості дозволяє обґрунтувати принципи розподілу податкових повноважень країн на основі місця фактичного отримання доходу (за принципом джерела доходу) – додана вартість створена там, де виплачена заробітна плата і одержаний прибуток, де фактично розміщені і використані основні фонди та інші активи. Наголошено на подвійній природі об'єкта оподаткування акцизним податком залежно від виконуваних функцій. Виконання розподільчої функції забезпечує вибір доданої вартості як об'єкта оподаткування підакцизних товарів. Для виконання регулюючої функції об'єктом оподаткування доцільно визначити обсяги споживання шкідливих товарів (наприклад, тютюнових виробів, алкогольних напоїв тощо). Запропоновано оптимальні методи визначення доданої вартості та спільне адміністрування податків, внесків і зборів, базою яких є додана вартість і її

складові. Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України та визначити: у пп. 178 п.1 ст. 14 додану вартість як суму факторних доходів – фонду оплати праці і прибутку; у ст. 185 додану вартість об'єктом оподаткування; у ст. 189 базу оподаткування як суму фонду оплати праці і одержаного прибутку, з яких фактично сплачені податки на доходи фізичних осіб, на прибуток, єдиний соціальний внесок та військовий збір;

10. Проаналізовано правові підстави, передбачені міжнародними угодами, що стосуються визначення права країни на оподаткування доходів. З'ясовано недоліки визначення правового статусу суб'єктів оподаткування і поняття «резидент» та застосування принципу резиденції при розподілі доходів у порівнянні з принципом джерела доходу. Основним і єдиним критерієм визначення поняття «резидент» є громадянство фізичної особи. Правовий статус резидента юридичної особи визначається статусом фізичних осіб, що є бенефіціарними власниками юридичної особи. Причому, якщо бенефіціарні власники невідомі або не розкриваються на запит податкових органів України незалежно від причин, така юридична особа вважається резидентом України, а розподілений такій особі прибуток (після оподаткування в Україні) додатково оподатковується (дивіденди, відсотки, роялті тощо). Якщо фізична особа є особою без громадянства чи має громадянство іншої країни (наприклад, надає послуги особисто), її правовий статус резидента повинен визначатися за місцем отримання доходів, так як і для юридичних осіб-резидентів. Такі критерії є об'єктивними і однозначними. Запропоноване визначення поняття «резидент» щодо фізичних і юридичних осіб та здійснення оподаткування за джерелом автоматично скасовують теоретичну можливість подвійного оподаткування чи подвійного не оподаткування і фактично скасовують потребу в податкових угодах між країнами. Проведений аналіз угод про уникнення подвійного оподаткування показав їх цілковиту неприйнятність для України. Зроблено висновок про необхідність денонсування всіх угод про уникнення подвійного оподаткування, які порушують принцип оподаткування за джерелом та/або використовують інші критерії для визначення поняття «резидент» чи «нерезидент». Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України: до ст. 13, запровадивши оподаткування на основі принципу джерела: оподаткування здійснюється там, де отримані доходи, виплачена заробітна плата, фактично розміщені і/або використані основні фонди, що автоматично усуває подвійне оподаткування; дивіденди, проценти і роялті, виплачені резиденту з джерела за межами України, включаються до оподаткованого доходу резидента в Україні; у ст. 14 (пп. 122 п.1) визначити поняття

«нерезиденти» – це фізичні особи або юридичні особи, бенефіціарні власники яких не є громадянами України; у ст. 14 (пп. 213 п. 1) єдиним критерієм поняття «резидент» визначити громадянство фізичної особи і громадянство бенефіціарних власників для юридичної особи; у ст. 15 визначити поняття «платник податку»: будь-яка особа, яка отримує дохід в Україні або розподілений дохід з джерелом за межами України; у ст. 103 визначити порядок оподаткування доходів за принципом джерела, а оподаткування дивідендів, процентів і роялті за принципом резиденції; у ст. 3 вилучити чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, зі складу податкового законодавства України.

11. Досліджено ефективність діючої системи адміністрування ПДВ, що ґрунтується на використанні податкових накладних, електронного реєстру податкових накладних, електронної системи адміністрування ПДВ та вільних ринкових цін. Проаналізовано чинники та наслідки ухилення від оподаткування, що включають: невизначеність поняття «додана вартість» у Податковому кодексі України; застосування непрямого методу вирахування для визначення податкових зобов'язань; сплата ПДВ між платниками; використання вільних цін; незалежне визначення податкової бази основних податків, внесків і зборів, об'єктом оподаткування яких є додана вартість або її складові. Для усунення виявлених проблем оподаткування запропоновано вилучити з Податкового кодексу України ст. 198, 199, 200<sup>1</sup>; у ст. 200 використовувати балансовий метод обчислення доданої вартості та визначити її величину за сумою сплачених податків, внесків і зборів та їх ставок; у ст. 200<sup>2</sup> запровадити роздільну сплату ПДВ: сума ПДВ сплачується на спеціальний ПДВ-рахунок платника, а решта вартості (сума без ПДВ) – на звичайний рахунок платника. Баланс спеціального ПДВ-рахунку однозначно вказує суму до сплати податку або суму до відшкодування, яка нараховується лише за операціями, пов'язаними з експортом і прирівняними до нього операціями. Сплата податку до бюджету і/або відшкодування здійснюється автоматично.

12. На підставі аналізу сплачених і відшкодованих сум ПДВ, судових рішень щодо відшкодування виявлено невідповідність відшкодованого і сплаченого ПДВ як за сумою, так і за часом, що є наслідком невідповідності закріпленого законодавством права на відшкодування, яке не передбачає аналогічного обов'язку щодо сплати податку до бюджету. Для усунення зазначених проблем запропоновано скасувати поняття «звичайна ціна», вилучивши з Податкового кодексу України пп. 71 п. 1 ст. 14, а у ст. 39 визначити поняття «справедлива ринкова вартість» (ціна) як

суму створеної доданої вартості, нарахованого на неї ПДВ, амортизації і фактично понесених витрат на кожній стадії виробництва і/або розподілу та застосовувати його як єдину альтернативу звичайних і трансфертних цін; розкрити зміст поняття «фактично понесені витрати» – будь-які витрати, при здійсненні яких сплачена належна сума ПДВ або до бюджету або на спеціальні ПДВ-рахунки. Запропонована структура ринкових цін забезпечує однозначну оцінку доданої вартості і бази ПДВ на кожній стадії виробництва і/або розподілу, яка має дорівнювати сумарній базі податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, єдиного соціального внеску і військового збору. Сума фактично сплачених податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, єдиного соціального внеску і військового збору та їх ставки дозволяють однозначно визначити додану вартість – базу ПДВ на кожній стадії виробництва і/або розподілу. Аналогічні розрахунки для підакцизних товарів визначають базу акцизного податку – додану вартість підакцизних товарів. Запропоновано правові засоби, які дозволяють скасувати або різко обмежити відшкодування з бюджету при здійсненні експортних операцій, що передбачають: застосування різних ставок ПДВ для операцій бізнес-бізнес та бізнес-споживач та методу взаємозаліку ПДВ між країнами як альтернативи бюджетного відшкодування.

13. Виявлено альтернативні правові засоби антимонопольного регулювання та попередження зловживання монополюючим становищем на ринку, включаючи і цифрові платформи. Запропоновані засоби орієнтовані на захист конкуренції, а не конкурентів та ґрунтуються на стандарті добробуту споживачів, здорових економічних принципах, процесуальній справедливості, прозорості та недискримінаційному ставленні. Проаналізовано елементи концепції узгоджених дій та відзначено складність їх доведення. Підсумовуючи аналіз законодавчих ініціатив ОЕСР, Європейської Комісії, Федеральної торгової комісії США, Суду Європейського Союзу, зроблено висновок, що антимонопольне законодавство має бути зосереджене на застосуванні справедливих ринкових цін, які встановлюють однозначну і точну відповідність ціни і доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва і/або розподілу, а засобом правового регулювання є оптимально встановлені ставки податків, внесків і зборів. Саме ці заходи забезпечують досягнення основної мети – добробут споживачів.

14. Досліджено методи правового регулювання ринків, які традиційно пов'язуються з наявністю конкуренції, яка не може бути забезпечена автоматично в перехідних економіках, де наявна велика кількість природних монополій, а держава сама монополізує окремі сфери

діяльності та використовує для регулювання монополій найгірший із можливих методів. Запропоновано найбільш ефективний засіб регулювання монополій – застосування «справедливих ринкових цін» як грошовий вираз доданої вартості, створеної на всіх етапах циклу виробництва, розподілу та збуту товарів/послуг, який забезпечує виникнення конкуренції незалежно від ступеня монополізації економіки, а роль регулятора виконує система оподаткування, в якій оптимально підібрані прогресивні ставки основних податків, внесків і зборів. Використання справедливих ринкових цін в економіці держави усуває прогалини законодавчого регулювання організаційно-правових відносин у сфері публічних закупівель; забезпечує належний контроль використання бюджетних коштів, включаючи ефективну боротьбу з корупцією та шахрайством; формує конкурентне ринкове середовище у монополізованій економіці України та дозволяє адаптувати законодавство України до права ЄС у сфері публічних закупівель.

15. Запропоновано альтернативу трансфертного ціноутворення – справедливі ринкові ціни, які автоматично забезпечують застосування єдиних цін для всіх операцій платників незалежно від їх взаємопов'язаності, а система оподаткування, побудована на принципі джерела, дозволяє переміщення лише доданої вартості, яка у новій юрисдикції буде зарахована до витрат, тобто маємо гарантію, що у ціну товарів буде включена лише додана вартість, створена у кожній юрисдикції окремо, і лише на неї буде нарахований ПДВ. Застосування справедливих ринкових цін дозволяє запропонувати єдиний об'єктивний критерій розподілу консолідованої бази прибутку між юрисдикціями, в яких здійснюють діяльність мультинаціональні компанії – відношення фонду оплати праці до прибутку у кожній юрисдикції. Заміна трансферних цін на справедливу ринкову ціну та застосування оподаткування на принципі джерела є найкращим вирішенням усіх проблем плану BEPS, до того ж в автоматичному режимі. З Податкового кодексу України доцільно виключити зміни, які були введені у зв'язку з імплементацією плану BEPS, зокрема передбачені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020.

16. Обґрунтовано механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що охоплює систему правових засобів і інструментів правового характеру та включає, крім правових засобів, економічні (зокрема податкові), політичні, фінансові та адміністративні

інструменти. Відзначено специфіку експортно-імпортних операцій, зумовлену відсутністю чітких критерії контролю за цінами, отже і за сплатою належної суми податків і зборів. Для контролю цін імпорту запропоновано розширити зміст поняття «справедлива ринкова ціна», визначивши у ст. 190 Податкового кодексу України додаткову складову витрат – вартість імпорту – це заявлена митна вартість товарів / послуг плюс сплачений ПДВ та передбачені законом інші платежі, які сплачуються при митному оформленні для вільного обігу товарів/послуг на території України, тобто замість контролю митної вартості здійснюється контроль застосування справедливих ринкових цін.

17. Проаналізовано фінансово-правові методи забезпечення рівноваги ринку. Основним індикатором та основним засобом регулювання макроекономічної стабільності є еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, який забезпечується застосуванням справедливих ринкових цін, стабільним обмінним курсом валюти, застосуванням прогресивних ставок основних податків, визначенням доданої вартості за сумою фактично сплачених податків з фонду оплати праці і прибутку та здійсненням обґрунтованої рентної політики, яка встановлює розмір рентної плати залежно від світових цін на мінерально-сировинні ресурси та вартості їх видобування в Україні. Однак обмінний курс не слід використовувати як інструмент регулювання ринкової рівноваги, оскільки це суперечить нормам ст. 6 Закону України «Про Національний банк України» та ст. 99 Конституції України, яка визначає основною функцією Національного банку забезпечення стабільності гривні. Запропоновано внести зміни до ст. 36 Закону України «Про Національний банк України»: «Національний банк забезпечує стабільність офіційного курсу гривні до іноземних валют».

18. Здійснено аналіз правових засобів впливу на платоспроможний попит, зайнятість і пропозицію товарів / послуг. При застосуванні справедливих ринкових цін основним регулятором є пропорції розподілу доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком. Фонд оплати праці формує платоспроможний попит, а прибуток – власні інвестиційні ресурси. Віднесення фонду оплати праці до витрат виробництва створює хибні орієнтири економічної політики держави. Фонд оплати праці запропоновано трактувати як дохід на фактор виробництва – праця або людський капітал за аналогію з прибутком – доходом на капітал. Оптимальне співвідношення доходів на фактори виробництва – праця і капітал – визначає темпи соціально-економічного розвитку держави. Основним правовим інструментом досягнення оптимального розподілу є система оподаткування: об'єкти оподаткування, ставки податків, база

податків і передбачені законодавством пільги. Система оподаткування, орієнтована на зростання, передбачає прогресивні ставки основних податків та належний контроль за їх сплатою відповідно до положень ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Запропоновано внести зміни до ст. 136 Податкового кодексу України, передбачивши прогресивні ставки оподаткування прибутків залежно від напрямів їх використання; у ст. 167 встановити прогресивні ставки ПДФО з максимальною ставкою до 40%.

19. Досліджено правові заходи розподілу доходів, які повинні забезпечити не тільки справедливий розподіл доданої вартості між фондом оплати праці і прибутком, але й розподіл фонду оплати праці між працівниками, колективною працею яких створена додана вартість. Підвищення розміру заробітних плат не слід обумовлювати лише ростом продуктивності праці, що є хибною стратегією соціальної та економічної політики держави. Уточнено зміст поняття «продуктивність праці», яка визначається в основному рівнем техніки і технології виробництва, прогресивністю технологічних процесів, використанням інноваційних матеріалів, патентів, ліцензій, know how тощо, тобто напрямками використання одержаних прибутків і можливостями залучення інвестицій чи кредитів під прийнятні 5-6 відсотків. А ці передумови визначаються прогресивними ставками оподаткування доходів підприємств і особливо фінансових установ (комерційних банків) та стабільністю курсу гривні. Основним правовим засобом регулювання є система оподаткування, орієнтована на соціально-економічний розвиток і досягнення прийнятних соціальних стандартів життя, передбачених ст.48 Конституції України «Кожен має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло». Першим кроком у цьому напрямку є ратифікація усіх положень «Європейської соціальної хартії (переглянутої)», зокрема необхідно ратифікувати п.1 ст. 4: «1. Визнати право працівників на таку винагороду, яка забезпечує їм і їхнім сім'ям достатній життєвий рівень».

20. Аналіз правових заходів підвищення ефективності контролю за функціонуванням системи оподаткування України в умовах правового режиму воєнного стану, викликаного війною росії проти України, дозволив уточнити пріоритети податкової політики та вибір конкретних інструментів удосконалення податкового законодавства з метою забезпечення фінансового захисту і підтримки як представників бізнесу, так і вітчизняних споживачів, українських воїнів та всіх, хто цього потребує, підтримки фінансової стабільності країни та ефективного

функціонування бюджетно-податкової сфери. Проаналізовано внесені зміни до податкового законодавства, спрямовані на спрощення ведення бізнесу, сприяння систематичній сплаті податків, зниження податкового тиску та стимулювання ефективної економічної діяльності платників податків у воєнний час. Значна кількість заходів у сфері застосування податкових інструментів, які мали дерегуляційний характер, поступово скасовувалася через їх негативний вплив на ефективність системи оподаткування в умовах адаптації фінансового сектора до новосформованих умов функціонування. Не втрачають свою актуальність проблеми реалізації податкової політики, які існували у довоєнний період, вирішенню яких присвячена дисертація. Реалізація податкової політики в період воєнного стану має забезпечити вирішення першочергових завдань протидії російській агресії, що і визначає пріоритети держави на період воєнного стану. Відзначено доцільність збереження деяких змін, вимушено запроваджених на початку війни і після закінчення воєнного стану, зокрема щодо обліку ПДВ на основі платіжних документів.

## **СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:**

### *Монографії:*

1. Пирога С. С. Інноваційний шлях розвитку України: правове забезпечення: монографія. Луцьк: ПП Іванюк В.П., 2010. 308 с.
2. Пирога І. С., Пирога С. С. Державне регулювання економіки: від противаг до консенсусу: монографія. Вид. 2-ге, стереот. Луцьк: РВВ «Вежа», 2012. 201 с.
3. Пирога С. С., Пирога І. С., Кадебська Е.В. Політичні права в системі конституційних прав і свобод людини і громадянина. *Конституційно-правове регулювання прав і свобод громадян в Україні: міжнародна колективна монографія* / за заг. ред. Пирого І. С., Бисаги Ю. М. Братислава – Луцьк. Луцьк: Вежа-Друк, 2023. 466 с. Розділ 5. С. 192–289.

### *Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:*

4. Пирога С.С., Пирога І.С. Пропорційна виборча система в одномандатних округах. *Вісник центральної виборчої комісії*. 2014. №3 (30). С. 66–71.

5. Пирога С.С., Пирога І.С. Податкові аспекти ціноутворення. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 826–829
6. Пирога С.С., Пирога І.С. Соціальні стандарти як основа соціальної політики України. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. №2. С.97–100.
7. Пирога С.С., Пирога І.С., Гомонай В.В. Оптимізація виборчої системи України: способи забезпечення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 4. С.85–92.
8. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості реалізації накопичувальної моделі пенсійного страхування в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2021. №2. С. 159–162. DOI: <https://doi.org/10.36695/2219-5521.2.2021.31>
9. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби та інструменти регулювання економічних відносин в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2021. №2. С. 45–50. DOI <https://doi.org/10.24414/2788-6018.2021.02.8>
10. Pyroha Serhii, Pyroha Ihor. Legal insignificance of VAT legal regulation in Ukraine. *Law Review of Kyiv University of Law*. 2021. N4. P. 67–72. DOI: <https://doi.org/10.36695/2219-5521.4.2021.12>.
11. Пирога С.С., Пирога І.С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія Право*. 2022. Вип. 69. С. 311–316. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.69.52>
12. Пирога С.С., Пирога І.С. Юридичні інструменти забезпечення економічних і соціальних прав в Україні. *Український часопис конституційного права*. 2022. №1. С. 35–45. DOI: <https://doi.org/10.30970/jcl.1.2022.3>
13. Пирога С.С. Особливості визначення об'єктів оподаткування. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса* 2023. №2. С. 142–150. DOI: <https://doi.org/10.31558/2786-5835.2023.2.16>
14. Pyroha S.S. Effective means of legal regulation of foreign trade. «*Journal Science Rise: Juridical Science*». 2023. №3(25). P. 64-71 DOI: <https://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.286749>
15. Пирога С.С. Ефективна політика в галузі заробітної плати як складова стратегії держави. «*Journal Science Rise: Juridical Science*». 2023. №4(26). С. 27–32. DOI: <http://doi.org/10.15587/2523-4153.2023.294285>
16. Пирога С.С. Монетарна політика Національного банку України: потрібні радикальні зміни. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. С. 176–181. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.30>

17. Пирога С.С. Податкова система, заснована на принципі джерела. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія «Право»*. 2023. № 80. Ч.1. С. 530–536. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.81>
18. Pyroha S.S. Legal problems caused by deficiencies in the tax legislation of Ukraine. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*. 2023. Vol. 30(4).P. 228–240. DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0909-2023-30-4-228>
19. Пирога С.С. Правовий статус поняття «резидент»: критерії ідентифікації. *Соціальне право*. 2023. №3. С. 75–83. DOI: [10.32751/2617-5967-2023-03-10](https://doi.org/10.32751/2617-5967-2023-03-10)
20. Пирога С.С. Нормативно-правове регулювання публічних закупівель в Україні. *Публічне право*. 2023. №4(52). С. 23–31 DOI: [10.32782/2306-9082/2023-52-3](https://doi.org/10.32782/2306-9082/2023-52-3)
21. Пирога С.С. Реалізація положень статті 13 Конституції України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Серія: «Юридичні науки»*. 2024. Випуск 11. №41. С. 270–276. <https://doi.org/10.23939/law2024.41.270>
22. Пирога С.С. Вплив глобалізації на податкову систему країн. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія «Право»*. 2024. №81. Ч. 2. С. 196–202. DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.81.2.30>
23. Пирога С.С. Проблеми правової регламентації тонкої капіталізації в Україні. *Проблеми законності*. 2024. Т. 1. № 164. С. 120–134. DOI: <https://doi.org/10.21564/2414-990X.164.296330>
24. Пирога С.С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету Серія «Право»*. 2024. №82. Ч. 2. С. 238– 244. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.38>
25. Пирога С.С. Особливості правового регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні. *Європейські перспективи*. 2024. № 1. С. 150–157. DOI: <https://doi.org/10.32782/ep.2024.1.21>
26. Пирога С.С. Правові заходи забезпечення справедливого розподілу доходів для забезпечення сталого розвитку України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2024. 104 (1, Part 1). С. 124–135 DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2024.1.11>
27. Пирога С.С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека*. 2024. 92(1). С. 163–172. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.

28. Пирого С.С. Трансфертне ціноутворення нематеріальних активів: проблеми правозастосування. «*Journal Science Rise: Juridical Science*». 2024. №1 (27). С. 30–35. DOI: <https://doi.org/10.15587/2523-4153.2024.301253>
29. Пирого С.С., Пирого І. С. Податок на виведений капітал чи амністія тіньових доходів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2024. Т. 31. № 3. 85–99. <https://doi.org/10.31359/1993-0909-2024-31-3-85>

**Статті в зарубіжних наукових виданнях:**

30. Pyroha Serhii, Pyroha Ihor. Self-Regulation of the Tax Burden on Labor and Capital. *Business Law Review*. 2022. Vol.43. No 3. P.126–132. URL: <https://doi.org/10.54648/bula2022018>
31. Pyroha Serhii, Boris Perezhniak, Larysa Vasylychuk, Tetiana Bevz, Oleksiy Ulianov. Local Self-Government in the Conditions of Digitization: International-Legal Experience IJCSNS. *International Journal of Computer Science and Network Security*. Vol. 22. No10. October 2022. P. 165–170 URL:<https://doi.org/10.22937/IJCSNS.2022.22.10.21>

**Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:**

32. Pyroha Serhii, Perezhniak Boris, Vasylychuk Larysa, Bevz Tetiana, Batan Yurii. Digitization process in the local self-government: International-legal experience. *Amazonia Investiga*. 2022. V. 11(59). P. 79–85. URL:<https://doi.org/10.34069/AI/2022.59.11.7>
33. Serhii Pyroha, Ihor Pyroha, Bahruz Muslumov. Peculiarities of antitrust regulation of markets in the monopolized economy (including criminal-legal aspect): on the example of Ukraine. *Journal of Law and Political Science*. 2024. Vol. 42. Issues 2. P. 269–289.
34. Serhii S. Pyroha, Bohdana B. Shandra, Ruslana P. Naturkach, Maryna G. Kohut. Constitutional and legal status of the subject during biomedical research. *Wiadomości Lekarskie Medical Advances*. 2024. Vol. LXXVII. Issues 3. P. 566–571. DOI: <https://doi.org/10.36740/WLek202403127>

**Наукові праці, які засвідчують апробацію результатів дослідження:**

35. Пирого С.С. Реалізація конституційного права на житло в Україні. *Проблеми забезпечення прав і свобод людини: VII Міжнародна науково-*

практична конференція (м. Луцьк, 11 грудня 2020 р.). Луцьк: Вежа. С. 97–99.

36. Пирога С.С., Пирога І.С. Цифровізація як зміна парадигми. *Сектор безпеки України: актуальні питання науки та практики*: матеріали Х Міжнародної науково-практичної конференції. (м. Харків, 19-20 травня 2022 року). Харків, 2022, С. 76–79.

37. Пирога С.С., Пирога І.С. Інструментарій збереження конституційного ладу в умовах воєнного стану. *Функціонування Конституції в умовах війни: теоретичні засади та практичні реалії*: матеріали міжнародного круглого столу (м. Ужгород, 27 червня 2022 р.). Ужгород, 2022. С. 78–86.

38. Пирога С.С., Пирога І.С., Продан В.І. Міжнародні стандарти прав людини у мирний та воєнний час. *Конституційно-правове будівництво на зламі епох: пошуки оптимальних моделей*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 30 червня 2023 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2023. 209 с. С. 140–152.

39. Пирога С.С., Пирога І.С. Публічні закупівлі: нормативно-правове регулювання. *XII Наукова конференція «Наукові підсумки 2023 року»: збірка наукових праць*. Харків: Технологічний центр, 2023. 98 с. e-ISBN 978-617-8360-00-9.

40. Пирога С.С., Пирога І.С. Особливості трансфертного ціноутворення сектора фінансових послуг. *Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates: Proceedings of the 5th International Scientific and Practical Internet Conference (February 8-9, 2024)*. Dnipro: FOP Marenichenko V.V.139-142 p.

## АНОТАЦІЯ

**Пирога С. С. Правове регулювання системи оподаткування України: проблеми теорії і практики** – кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право. – ДВНЗ «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2024.

У дисертаційному дослідженні вперше сформовано цілісну наукову концепцію механізму організаційно-правового регулювання системи оподаткування України та визначено конкретні напрями вдосконалення

законодавства і правозастосовної практики у сфері оподаткування. Виявлено недоліки системи оподаткування, які характерні як для країн-членів ЄС, так і України та окреслено способи їх подолання на основі взаємоузгодженого визначення елементів правової конструкції основних податків, зборів та внесків, які мають спільну базу оподаткування та єдину систему адміністрування. Обґрунтовано необхідність удосконалення декількох важливих функцій для належного функціонування держави добробуту: фіскальної, перерозподільної та стимулюючої, для виконання яких система оподаткування повинна мати правову основу, відповідати принципам справедливості, рівності та забезпечувати прогресивність оподаткування. Досліджено основні принципи оподаткування, що визначають права та обов'язки платників, пов'язані зі справлянням податків, які покладаються в основу побудови систем оподаткування. Проаналізовано способи забезпечення стійкості держави добробуту, подолання бідності та досягнення компромісу між державою, громадянином та підприємством при здійсненні податкової політики. Виокремлено правові засоби забезпечення регулюючого потенціалу системи оподаткування, реалізації принципу «втягнутої руки», антиконкурентної поведінки, податкової конкуренції між країнами-членами ЄС, переміщення прибутків і «гонки на дно». Проаналізовано ефективність законодавства у сфері розвитку економічної конкуренції та обмеження монополізму та запропоновано дієвий захід стимулювання конкуренції навіть у тотально монополізованій економіці України. Досліджено механізм державно-правового регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що охоплює систему правових засобів і інструментів правового характеру та включає, крім правових засобів, економічні (зокрема податкові), політичні, фінансові та адміністративні інструменти. Уточнено зміст важливих понять у структурі системи оподаткування: «платник податку», «резидент» щодо фізичних, юридичних осіб та осіб без громадянства, «продуктивність праці», «принцип оподаткування за джерелом», «справедлива ринкова вартість» для операцій експорту та імпорту, «трансфертні ціни», «додана вартість», «рента» та спосіб визначення розміру рентної плати. Доведено необхідність скасування податкових правовідносин між платниками і запропоновано правові засоби для цього. Досліджено правові засоби забезпечення рівноваги ринку, що передбачає еквівалентний обмін товарів/послуг на ринку, потребує реального і стабільного обмінного курсу гривні, який забезпечується засобами податкового законодавства. Відзначено деякі особливості функціонування системи оподаткування в період повномасштабної війни

росії проти України, ускладнення в роботі податкових органів і функціонуванні економіки.

Обґрунтовані за результатами дослідження теоретичні висновки дозволили сформулювати конкретні пропозиції щодо удосконалення правового регулювання у досліджуваній сфері. Результати дисертаційного дослідження використані у правозастосовній практиці для уніфікації підходів щодо забезпечення прав держави і платників податків.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, принципи оподаткування, об'єкти оподаткування, спільна база податків, внесків і зборів, рентна плата, структура доданої вартості, структура ринкових цін, статус платників, правові засоби та інструменти, принцип «витягнутої руки», податкова конкуренція, курс гривні.

### *SUMMARY*

**Pyroha S. S. Legal regulation of the taxation system Ukraine: problems of theory and practice.** – Printed as manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Legal Sciences on the specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – State Institution of Higher Education “Uzhhorod National University”. – Uzhhorod, 2024.

In the dissertation study, for the first time, a holistic scientific concept of the mechanism of organizational and legal regulation of the taxation system of Ukraine was formed and specific directions for improving legislation and law enforcement practice in the field of taxation were determined. The shortcomings of the taxation system, which are characteristic of both the EU member states and Ukraine, are identified, and ways to overcome them are outlined on the basis of a mutually agreed definition of the elements of the legal structure of basic taxes, fees and contributions, which have a common tax base and a single administration system. The need to improve several important functions for the proper functioning of the welfare state is substantiated: fiscal, redistributive and stimulating, for the implementation of which the taxation system must have a legal basis, comply with the principles of justice, equality and ensure progressive taxation. The main principles of taxation from the political, legal and administrative points of view, which determine the rights and obligations of payers related to the payment of taxes, which are the basis for the construction of tax systems, have been studied. The methods of ensuring the stability of the welfare state, overcoming poverty and achieving a compromise between the state, the citizen and the firm in the implementation of tax policy are analyzed.

The legal means of ensuring the regulatory potential of the tax system, implementation of the principle of "outstretched hand", anti-competitive behavior, tax competition between EU member states, profit shifting and "race to the bottom" are highlighted. The effectiveness of legislation in the field of development of economic competition and limitation of monopoly was analyzed and an effective measure to stimulate competition even in the totally monopolized economy of Ukraine was proposed. The mechanism of state-legal regulation of foreign economic activity is studied, which includes a system of legal means and instruments of a legal nature and includes, in addition to legal means, economic (in particular tax), political, financial and administrative instruments. The content of important concepts in the structure of the taxation system has been clarified: "taxpayer", "resident" for individuals, legal entities and stateless persons, "labor productivity", "principle of taxation at source", "fair market value" for export and import operations, "transfer prices", "added value", "rent" and the method of determining the size of the rent payment. The necessity of canceling tax legal relations between payers is proven and legal means for this are proposed. Legal means of ensuring market equilibrium are being studied, which provides for an equivalent exchange of goods/services on the market, and requires a real and stable exchange rate of the hryvnia, which is ensured by the means of tax legislation. Some features of the functioning of the taxation system during the full-scale war between Russia and Ukraine, complications in the work of tax authorities and the functioning of the economy are noted.

The theoretical conclusions substantiated by the results of the research made it possible to formulate specific proposals regarding the improvement of legal regulation in the researched area. The results of the dissertation research are used in law enforcement practice to unify approaches to ensuring the rights of the state and taxpayers.

**Keywords:** tax legal relations, principles of taxation, objects of taxation, common base of taxes, contributions and fees, rent, structure of added value, structure of market prices, status of payers, legal means and instruments, arm's length principle, tax competition, hryvnia exchange rate.