

УДК: 347.73: 336.02

ORCID: 0000-0002-8067-6769

E-mail: krynytskyy@ukr.net

Ihor Y. Krynytskyi,
Director of the Poltava Law Institute,
Professor of the Department Civil,
Commercial and Financial Law
(Poltava Law Institute
of the Yaroslav Mudryi National Law
University)

Криницький Ігор Євгенович,
директор інституту, професор кафедри
цивільного, господарського
і фінансового права
(Полтавський юридичний інститут
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого)

ПОДАТКОВО-ПРАВОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ: ТАКСОНОМІЧНІ АСПЕКТИ

TAX AND LEGAL POLICY OF UKRAINE: TAXONOMIC ASPECTS

Анотація. У презентованій статті розглядається податкова політика як органічна складова фінансової політики, з'ясовується значення та структура зазначеного різновиду публічної політики, наголошується на її комплексному характері. Автор дає визначення податково-правової політики, обґрунтовує потребу у проведенні її класифікації та необхідність суттєвого посилення наукового супроводження відповідних таксономічних аспектів. Порівнюються різні доктринальні підходи до диференціації податкової політики.

Виокремлені основні виміри таксономічного податково-політичного поля (темпоральний, територіальний, суб'єктний, функціонально-інструментальний, предметно-об'єктний). Подальша деталізація зазначених об'єднуючих чинників дозволила конкретизувати класифікаційні критерії наступного (нижчого за рівнем) розподілу та групування в аналізованій сфері. До таких підстав віднесені: предмети оподаткування; галузі та підгалузі економіки; види діяльності; терміни реалізації; масштабність, характер і «горизонт» реалізації мети; ретроспективний

фактор; територія та рівень реалізації; юридичні засоби; домінантні спеціально-юридичні функції; функції податкового платежу. Також наводяться підстави класифікації податково-правової політики, що мають умовно-автономний характер (зокрема, зміст, елементи податково-правового механізму, місце профільного акту в ієрархії законодавства України, тональність впливу).

Визначені перспективні напрямки наукових розробок таксономічних аспектів податково-правової політики та ефективні вектори впровадження в нашій державі зарубіжного досвіду законодавчого забезпечення окресленої сфери. Запропоновані зміни та доповнення до Конституції України та інших складових вітчизняного податкового законодавства. Аргументована пропозиція щодо включення до курсу підготовки юристів магістерського рівня навчальної дисципліни «Податково-правова політика України».

Ключові слова: фінансова політика, податкова політика, податково-правова політика, класифікація, критерії, податкове законодавство України.

Summary. The presented article reviews the submitted policy as an organized component of financial policy, taking into account its importance and structure, emphasizing its complexity. The author defines the tax legal policy, substantiates the need to verify its classification and the need to significantly strengthen the scientific support of relevant taxonomic aspects. Different doctrinal approaches to tax policy differentiations are compared.

The main dimensions of the taxonomic tax political field (temporal, territorial, subjective, functional-instrumental, subject-object) are distinguished. Further elaboration of these unifying factors allowed to specify the classification criteria for the next (lower level) distribution and grouping in the analyzed area. Such criteria include: taxable items; industries and subsectors of the economy; activities; terms of realization; scale, nature and «horizon» of the goal; retrospective factor; territory and level of realization; legal remedies; dominant special legal functions; functions of tax payment. There are also grounds for the classification of the tax legal policy, which

has a conditionally autonomous nature (content, elements of the tax legal mechanism, the act's place in the hierarchy of legislation of Ukraine; the «tone» of influence).

Perspective directions of scientific developments of taxonomic aspects of tax legal policy and effective vectors of introduction of international experience of legislative maintenance of the outlined sphere are defined. Amendments to the Constitutions of Ukraine and other components of domestic tax legislation are proposed. Reasoned proposal to include in the training of lawyers a master's degree in the discipline «Tax Legal Policy of Ukraine».

Key words: financial policy, tax policy, tax legal policy, classification, criteria, tax legislation of Ukraine.

Постановка проблеми. Публічна фінансова політика є вагомим чинником самого існування сучасного суспільства, рушійною силою подальшого розвитку національної економіки та, врешті-решт, досягнення високого рівня добробуту народу. Вона вже давно відіграє ключову роль у реформуванні державного управління, перший акт подібного спрямування було видано ще 200 років тому (довідка-доповідь Сперанського М.М. «План фінансів» [1, с.35 – 98] затверджена маніфестом імператора у лютому 1810 р.). Значення фінансової політики цілком розуміє і вітчизняний законодавець, не випадково серед небагатьох різновидів політики, що згадуються в Основному законі нашої держави, присутня і фінансова політика (п.3 ст.116 Конституції України [2]). У свою чергу, однією з найважливіших складових публічно-фінансової політики є податкова політика. Такий висновок практично не викликає наукової дискусії в академічному середовищі. Вітчизняні науковці (правознавці, політологи, економісти, соціологи, фахівці з державного управління) щодо аналізованого плюрадисциплінарного феномену переважно схиляються до думки, що особлива вага та специфіка податкової політики не призводять до її самостійності, вона залишається автономним явищем з «орбіти» публічно-фінансової політики. Тобто у правовому розумінні незалежність політики в сфері оподаткування має

умовний характер і не призводить до порушення єдності та цілісності фінансово-правового регулювання.

З огляду на зазначене можемо констатувати, що від фахового формування податкової політики, визначення адекватної стратегії та тактики оподаткування, обрання пріоритетних напрямків податкової реформи та її конструктивної реалізації, а також від результативного моніторингу в окресленій сфері багато в чому залежить ефективне функціонування модерної держави, можливість належного виконання покладених на неї завдань. На особливу вагу податкової політики вказує й вживання цієї категорії в Основному законі нашої держави: як поряд з фінансовою політикою (п.3 ст.116 Конституції України), так і у контексті «єдиної податкової і бюджетної політики України» (п.4 ч.1 ст.138 Конституції України) [2]. Адекватне розуміння вітчизняними парламентарями значення податкової політики призвело до створення десять років тому спеціалізованого комітету – комітету Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики [3]. Предмети відання його залишалися відносно стабільними, проте назва змінювалася, чинний варіант – комітет Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики [4] (утворений у такому форматі Верховною Радою України ІХ скликання 29 серпня 2019 р.).

Важливим сегментом проблематики податково-правової політики, що має не тільки суто теоретичну, але й безпосередньо практичну важливість, є визначення об'єктивних критеріїв та проведення на їх підставі класифікації в окресленій сфері. Саме результати фахової систематизаційної роботи дозволять досягнути цілісного уявлення про таке унікальне явище як податково-правова політика; ретельно вивчити її у всіх проявах; виявити й усунути наявні протиріччя та прогалини законодавчого забезпечення; встановити «місце» і час прикладання зусиль, а також обрати специфічний інструментарій задля досягнення максимального позитивного ефекту; впорядкувати чинний масив нормативно-правових актів і зробити зручним користування правовим

матеріалом. При цьому важливо наголосити, що проведення класифікаційної роботи у наведеному контексті є об'єктивною потребою, у будь-якому разі поділ та групування не повинні стати самоціллю дослідника.

Водночас, аналіз вітчизняної фінансово-правової доктрини та чинного податкового законодавства України, дозволяє нам стверджувати, що окреслений сектор є чи не найменш дослідженим та законодавчо забезпеченим. Фактично як науковці, так і законотворець уникають вирішення наявних проблемних моментів. Подібна ситуація провокує певну довільність податково-політичних рішень, що враховуючи комплексність аналізованої категорії вкрай негативно відбивається на правозастосуванні в сфері оподаткування. Відповідно, наукове супроводження таксономічних аспектів податково-правової політики потребує суттєвого посилення.

Стан опрацювання обраної теми, аналіз останніх публікацій та досліджень. У контексті обраного вектору наукового пошуку передусім слід згадати фундаментальні роботи академіків НАПрН України Воронової Л.К. та Кучерявенка М.П. Вони стануть у нагоді досліднику в опануванні будь-якого аспекту фінансової та податкової політики. На рівні докторської дисертації аналіз державної податкової політики України зовсім нещодавно здійснили Чайка В.В. (2018 р.) [5] та Пирога І.С. (2019 р.) [6]. Натомість, наведені автори зосереджувалися або на комплексному та системному аналізі правових форм реалізації державної податкової політики України на сучасному етапі (Чайка В.В.), або на аналізі теоретико-правових питань податкової політики, критеріях її формування, реалізації та адаптації до законодавства ЄС (Пирога І.С.). Класифікаційних аспектів правової політики вони торкалися похапцем, переважно рухаючись у традиційному руслі диференціації (поділі на зовнішню та внутрішню). Зазначимо, що подібний «спрощений» підхід до складних систематизаційних моментів податкової політики взагалі є притаманним для вітчизняних монографічних робіт з правознавства. До такого висновку нас призводить і аналіз небагатьох робіт рівня кандидатської дисертації,

присвячених різноманітним проявам податкової політики. Так, в дисертації Печуляка В.П. (2005 р.) [7] автор досліджує здійснення державної податкової політики в Україні через призму адміністративно-правової науки, в дисертації Удяка В.І. (2016 р.) [8] науковець зосереджується на аналізі фінансово-правової компетенції органів державної влади України у сфері податкової політики. Вивчення зазначених робіт дозволяє констатувати, що класифікаційна проблематика податкової політики не викликає зацікавленості у наведених правників. Водночас зауважимо, що така предметна «байдужість» не є хибною окреслених наукових робіт, а скоріше свідчить про обрані дослідниками пріоритети.

Різнноманітних аспектів податкової політики (зокрема, і таксономічних) торкалися в своїх дисертаційних роботах представники інших суспільних наук. З кандидатських дисертацій, захищених в останні роки, можна назвати роботи економістів: Романюти Е.Е. (2017 р.) [9], Тидір Н.І. (2020 р.) [10], а також представників наук з державного управління: Кашпур Л.М. (2016 р.) [11], Курносова О.В. (2018 р.) [12], Смаглюк В.В. (2017 р.) [13]. Натомість, знову ж таки, необхідно зауважити, що класифікаційні моменти податкової політики ними розглянуті по дотичній, спеціалізовані монографічні дослідження з цієї тематики наразі відсутні. Головним чином питання диференціації у контексті податкової політики знаходять висвітлення в окремих наукових статтях та навчальних посібниках, при цьому рівень конфронтаційності підходів, реалізованих вітчизняними вченими є досить високим, адже, наприклад, політику максимальних податків одні фахівці визначають як модель [14, с.5], інші як форму [15, с.38], тип [16, с.28] або навіть як вид [17, с.83 – 84] податкової політики.

Сподіваємося, що представлена стаття призведе до загострення наукової дискусії навколо таксономічних аспектів податково-правової політики, дозволить привернути увагу вітчизняних науковців до окреслених моментів і відійти від їх спонтанного пізнання на користь системного осмислення

диференційних критеріїв, слугуватиме оновленню відповідних положень доктрини українського фінансового права.

Метою статті є науковий аналіз податкової політики як інтегрованого феномену сучасного суспільного життя, дослідження таксономічних аспектів податково-правової політики, проведення групування критеріїв класифікації в окресленій сфері, побудова відповідних теоретичних конструкцій та визначення ефективних векторів їх реалізації в законотворчій діяльності та правозастосовній практиці.

Виклад основного матеріалу. Сучасна податкова політика є багатоаспектним явищем, що знаходиться на перетині державної, соціальної, економічної, інформаційної та правової політики. І саме податково-правова політика, на відміну від інших складових податкової політики (податково-комунікаційної, податково-інформаційної, податково-виховної, податково-просвітницької тощо), є надзвичайно вагомою, адже через неї держава безпосередньо впливає на економіку, на суспільство. У цілому підтримуючи тезу: «Сутність податково-правової політики полягає у формуванні, детермінації і використанні насамперед правових засобів як найбільш вдалих способів організації податкової діяльності держави» [18, с.6 – 9], зауважимо, що в цьому різновиді правової політики взаємозалежність права і політики досягає максимального рівня. При цьому, на наш погляд, мова йдеться не про вдалість або зручність вжиття правового інструментарію, а про імперативність конституційних приписів щодо застосування саме його при прийнятті принципових рішень. Також важливо наголосити на тому, що у сфері оподаткування такі рішення реалізуються не просто через систему законодавства або систему податкового законодавства, а належать до сфери регламентації виключно Податкового кодексу України.

Зазначений характер податково-правової політики зумовлює потребу в здійсненні її структурування, у виокремленні та об'єктивному аналізі різноманітних аспектів. При цьому, на нашу думку, виходити потрібно з

розуміння податково-правової політики як комплексного політико-правового феномену, що заснований на пануючих у суспільстві ідеях, на вироблених концептуальних настановах, владного універсального регулятора суспільно-економічних відносин, що становить систему активних, цілеспрямованих, послідовних, планових дій передусім держави та органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування з досягнення оптимального балансу функцій податкового платежу та гарантування фінансового суверенітету України.

До основних вимірів класифікаційного податково-політичного поля, на нашу думку, можна віднести: а) предметно-об'єктний; б) темпоральний; в) територіальний; г) суб'єктний; д) функціонально-інструментальний. Подальше опрацювання зазначених єднаючих факторів дозволить нам конкретизувати таксономічні напрями розподілу і виокремити (з дотриманням правила співмірності) підстави поділу та групування наступного (нижчого) рівня в аналізованій сфері.

Так, вважаємо, що виходячи з предметно-об'єктного чинника можна виокремити наступні критерії класифікації податково-правової політики.

Предмети оподаткування. Не поринаючи в наукову дискусію щодо співвідношення об'єкта та предмета податкового платежу, зауважимо, що, на нашу думку, до предметів оподаткування можна віднести: доходи; прибуток; майно; товари; операції з постачання товарів (робіт, послуг); обороти з реалізації товарів, (робіт, послуг) тощо. Відтак, вважаємо, що назва та текст статті 22 Податкового кодексу України [19] потребує корекції у прив'язці саме до правової категорії «предмет податкового платежу», також пропонуємо правовій регламентації об'єкту оподаткування (як предмету, що розглядається через призму юридичного факту) присвятити окрему спеціалізовану статтю Кодексу (статтю 22¹). У розрізі диференціації податково-правової політики зазначена класифікаційна ознака дозволяє виокремити, наприклад, податково-майнову або податково-прибуткову правову політику.

Галузі та підгалузі економіки. Використання наведеної підстави поділу та групування дозволяє вирізняти податково-правову політику в промисловості, в транспорті, в сільському господарстві, в будівництві, в торгівлі тощо. Виокремлення окреслених різновидів податкової політики дозволить врахувати не тільки специфіку певної господарської діяльності, але й її значення в конкретний історичний період, потребу в реформуванні тощо. У цьому контексті можна запропонувати й інший галузевий аспект диференціації податково-правової політики – в залежності від групування галузей економіки на законодавчому рівні. Так, стаття 261 Господарського кодексу України [20] передбачає їх поділ на галузі матеріального виробництва та галузі нематеріального виробництва (невиробничу сферу). Інший підхід демонструє уряд нашої держави, адже розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 серпня 2013 р. №843-р [21] затверджено перелік пріоритетних галузей економіки (включає такі складові: агропромисловий комплекс, житлово-комунальний комплекс, машинобудівний комплекс, транспортну інфраструктуру, курортно-рекреаційну сферу і туризм, переробну промисловість).

Види діяльності. Вважаємо, що в залежності від зазначеного критерію припустимо виокремлення екологічної, інноваційної, інвестиційної податково-правової політики. Зрозуміло, що наведений перелік не є вичерпним. Визначальним у такому групуванні є характер діяльності, адже вона є не тільки новаторською, затребуваною, суспільно-корисною, але і передбачає особливий порядок фінансування.

У контексті темпорального діапазону також можна навести низку критеріїв класифікації податково-правової політики.

Термін реалізації (тривалість). Враховуючи окреслений часовий параметр, заслуговує на увагу її розмежування на наступні три різновиди: короткострокову (розрахована на один календарний рік), середньострокову (період втілення встановлений від 2 до 5 років) та довгострокову (тривалість сягає понад 5 років).

Масштабність, характер і «горизонт» реалізації мети. Йдеться про три складових, які тісно пов'язані. Керуючись зазначеною підставою податково-правову політику можна підрозділити на стратегічну (є довгостроковою і може мати як самостійний характер, так і слугувати компонентом засадничих документів, наприклад, Стратегії Міністерства фінансів України) і тактичну. За певними обмовками до цього поділу можна включати і оперативну податково-правову політику. Зрозуміло, що втілення наведених різновидів політики потребує постановки і вирішення відповідних завдань.

Ретроспективний фактор. Формування та реалізація податково-правової політики в конкретний період розвитку держави має свої суттєві особливості. Отже, історичний аспект дозволяє виділити, наприклад, податково-правову політику часів Російської імперії або податково-правову політику радянської влади на українських землях. У свою чергу, впродовж зазначених періодів вона може принципово різнитися. Так, подальша диференціація податково-правової політики соціалістичної доби дозволяє виокремити податково-правову політику, зокрема, часів воєнного комунізму, нової економічної політики, другої світової війни, розвиненого соціалізму тощо.

Зважаючи на такий об'єднуючий фактор як територіальність передусім варто згадати досить розповсюджений поділ політики (зокрема, і податкової) на зовнішню та внутрішню. Крім наукового середовища таке структурування знайшло сприйняття і у вітчизняного законодавця (див. Закон України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» [22]). Щоправда, подібне розмежування, враховуючи на його дещо загальний характер, потребує конкретизації, подальшого пошуку підстав подібності. До таких «просторових» критеріїв класифікації податково-правової політики насамперед варто віднести *територію та рівень реалізації*.

Спираючись на окреслені підстави поділу та групування можливо здійснити диференціацію внутрішньої податкової політики за периметром та «поверхом» її втілення на: а) державну (макрорівень); б) регіональну

(мезорівень). При цьому, виходячи з чинного законодавства України, регіоном слід вважати територію Автономної Республіки Крим, області, міст Києва та Севастополя [23]; в) місцеву (мікрорівень). У свою чергу, міжнародна податкова політика в залежності від даних критеріїв може належати до: а) світової (має глобальний, тотальний характер. Така політика, наприклад, формується та реалізується на рівні ООН); б) уніальної, союзної (має умовно-обмежений характер, реалізується у стосунках з конкретними міждержавними угрупованнями, об'єднаннями держав, наприклад, з ЄС, ОЕСР або ГУАМ); в) двосторонньої (має обмежений характер, слугує гармонізації відносин України в сфері оподаткування з обраною державою-партнером). При цьому важливо зауважити, що окрім території та рівня реалізації наведені різновиди різняться ще й правовими формами втілення. Так, на відміну від внутрішньої (національної) податково-правової політики для зовнішньої (міжнародної) податково-правової політики чи не найбільш актуальною формою реалізації слугує адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Особливу роль при цьому відіграє договірно-правова форма втілення зовнішньої податкової політики (вкраплення до національного законодавства чинних двох- та багатосторонніх міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України).

Суб'єктний вимір, як вектор прикладання зусиль дослідника-класифікатора, зумовлює пошук підстав однорідності різновидів податково-правової політики передусім виходячи з їх *спеціальної компетенції*. У зазначеному контексті слід виокремлювати податково-правову політику в залежності від суб'єктів її формування, реалізації та моніторингу. Переважно, це органи, які вчиняють владний (домінуючий) вплив в аналізованій специфічній сфері. Також до зазначеної діяльності (яка, до речі, завжди має активний характер) долучається широке коло інших суб'єктів (вчені, експерти, громадські активісти, політики, законотворці, судді тощо). Ключове місце в окресленому розрізі посідають органи, що наділені відповідними повноваженнями (Верховна

Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України та інші органи виконавчої влади, Рахункова палата, місцеві ради та інші органи місцевого самоврядування у межах делегованих державою владних повноважень, Конституційний суд України). Отже, керуючись цими критеріями, можна здійснити подальший поділ податково-правової політики на таку, яку здійснюють: а) загальнодержавні, регіональні та місцеві органи влади; б) органи законодавчої, виконавчої або судової влади тощо. Принагідно відзначимо, що відповідна компетенція владних суб'єктів закріплена у чинному законодавстві України та її довільне («широке» або «вузьке») тлумачення є неприпустимим.

Водночас необхідно зауважити, що досі як у вітчизняній фінансово-правовій теорії, так і в чинному законодавстві України відсутнє однозначне вирішення «персонального» питання – хто і на якій підставі має право формувати, змінювати, реалізовувати податково-правову політику, здійснювати моніторинг її проведення? Основний закон нашої держави містить тільки вказівку на Уряд як орган, що забезпечує проведення податкової політики. Вирішення інших аспектів компетенції в окресленій сфері на рівні Конституції України законотворець уникає. Брак законодавчої регламентації провокує колізійність у зазначеній сфері і не сприяє досягненню очікуваних результатів. Наявні прогалини законодавчого забезпечення провокують вкрай дискусійні пропозиції на кшталт: розробити на рівні Кабінету Міністрів України «Загальнодержавну Концепцію реформування податкової політики» [8, с.12]. Вважаємо, що логіка побудови структури та тексту Конституції України повинна призвести до закріплення в Основному законі всього комплексу питань суб'єктного складу податково-правової політики. Виходячи з положення п.3 ст.116 Конституції України [2] в ній доцільно передбачити надання повноважень конкретним органам на формування, реалізацію та моніторинг податкової політики. На наш погляд, ексклюзивне право на формування національної фінансової та податкової політики повинно належати Верховній Раді України.

Таке рішення буде цілком логічним зважаючи на закріплену в нашій країні на конституційному рівні парламентсько-президентську форму державного правління.

До «зони відповідальності» такого об'єднуючого чинника як функціональний-інструментальний належать кілька класифікаційних критеріїв податково-правової політики (юридичні засоби, домінантні спеціально-юридичні функції, функції податкового платежу).

Юридичні засоби. Спектр правового знаряддя завдяки якому реалізується податкова політика є доволі широким. Окреслена підстава групування та поділу дозволяє виокремити, наприклад, зобов'язуючу, заборонну, каральну і заохочувальну податково-правову політику. На особливу увагу у контексті окресленого позиціонування заслуговує пільгова політика в сфері оподаткування.

Домінантні спеціально-юридичні функції (головні напрямки правового впливу на суспільні відносини). Залежно від обраних пріоритетних векторів прикладання зусиль можна виділити праворегулюючу і правоохоронну податкову політику.

Функції податкового платежу. В науковій літературі можна зустріти розмежування податкової політики за функціональною ознакою на фіскальну і регулюючу [17, с.83, 85], на фіскальну, регулюючу, контрольню-регулятивну, комбіновану [24, с.81 – 83]. Вважаємо, що такий поділ не відповідає об'єктивному розумінню правової природи податкового платежу, адже податок і збір – це передусім фіскальні важелі, вони існують задля наповнення казни, всі інші функціональні аспекти у цьому контексті є другорядними. Головним призначенням податкового платежу і податкової політики є формування доходної частини бюджетів за рахунок обов'язкових платежів податкового характеру. Саме окреслений вектор прикладання зусиль є пріоритетним і цілком відповідає назві аналізованого різновиду державної політики – податкова. Відповідно дистанціювання від мобілізуючої (акумулюючої) функції

податкового платежу, від фіскального спрямування податково-правової політики призведе до викривлення їх природних функціональних орієнтирів. Тобто у розрізі окресленого таксономічного критерію доцільно вести мову про виділення фіскальної податково-правової політики та складових, що мають бінарний (комплексний) характер. Їх ключовим й обов'язковим компонентом стане саме фіскальна складова. Реалізація зазначеного підходу дозволить виокремити, наприклад, фіскально-регулюючу, фіскально-контрольну політику. Єдиним виключенням з наведеного правила, на нашу думку, є податково-пільгова політика, в силу низки факторів вона скоріше виступає антифіскальним важелем. Натомість саме завдяки єднанню зазначених складових можливо досягнути оптимального фінансового ефекту, добитися структурної перебудови економіки, а також дійти компромісу між економічною ефективністю і соціальною справедливістю.

Також можна навести класифікаційні ознаки податково-правової політики, що не входять до наведених нами умовних блоків і мають відносно автономний характер.

Зміст. В залежності від змістовного наповнення аналізований різновид публічної політики можна диференціювати на матеріальну (торкається проблематики податкової системи), процесуальну (стосується питань податкової процедури) та універсальну («зоною» прикладання зусиль в такому разі виступає вся система оподаткування). На практиці податково-правова політика повинна були комплексною, гармонійно охоплювати повний спектр публічного впливу в податковій царині.

Тональність впливу (атмосфера правового поля). Податково-правова політика, зазвичай, спрямовується на стимулювання певного сегменту суспільних відносин, підтримку конкретного регіону (її можна назвати прогресивною) або на їх пригнічення (регресивною). Так, з одного боку, вона може бути розрахована на інтенсифікацію інноваційної або інвестиційної діяльності (на прихід до вітчизняної економіки іноземних інвесторів,

міжнародних фінансових інституцій тощо), на підтримку малих або енергозберігаючих підприємств, на розвиток визначених територій і забезпечення їх випереджаючого розвитку; з іншого боку – на придушення тіньової економіки, на мінімізацію грального бізнесу, на блокування різноманітних кризових явищ. Тобто у першому випадку влада схвально відноситься до діяльності суб'єктів, і ми отримуємо публічний вплив в сфері оподаткування зі знаком «+», в іншому – діяльність суб'єктів заслуговує на осуд, відповідно, для них створюються несприятливі умови, в результаті владний вплив щодо цієї діяльності має негативний характер (зі знаком «-»). Що ж до можливої нейтральності податково-правової політики, то зауважимо, що таке «стояння на місці» навряд чи варто застосовувати в наших вітчизняних реаліях, адже подібний підхід призведе до загострення кризових явищ в соціально-економічному житті (як мінімум до стагнації в економіці).

Елементи податково-правового механізму. В залежності від обрання законодавцем в якості пріоритетних тих чи інших складових правового механізму податкового платежу, правову політику у сфері оподаткування можна поділяти на податково-пільгову, податково-облікову, податково-контрольну, податково-звітну тощо.

Місце профільного акту в ієрархії законодавства України. Вітчизняний законотворець приділяє значну увагу регламентації податкової політики. Зокрема, вона певною мірою здійснюється на рівні Основного Закону нашої держави. Ми вже згадували пункт 3 статті 116 Конституції України [2], що покладає на Кабінет Міністрів України обов'язок із забезпечення проведення податкової політики, при цьому відокремлює її від фінансової, цінової та інвестиційної політики. На нашу думку, групу приписів, присвячених регламентації фінансової та податкової політики, варто закріпити в спеціалізованому розділі Конституції України (робоча назва «Публічні фінанси»). Подібні складові наявні, наприклад, у Конституції Швеції (глава 9. «Фінансова влада») [25], в Конституції Португальської Республіки (розділ IV

частини II. «Фінансова і фіскальна системи») [26], в Конституції Великого Герцогства Люксембург (глава VIII. «Про фінанси») [27]. А Конституція Республіки Білорусь не тільки містить розділ VII. «Фінансово-кредитна система Республіки Білорусь», але й положення про те, що на її території проводиться єдина податкова політика (ч.2 ст.132) [28]. Подальшу деталізацію законодавчого забезпечення податково-правової політики варто здійснювати на кількох «поверхах». Передусім пропонуємо ввести до структури вітчизняного законодавства Конституційний закон «Основи фінансового законодавства» або «Про публічні фінанси» (детальніше про нашу позицію щодо конституційних законів див. [29; 30]). Вважаємо, що окремий розділ цього специфічного законодавчого акту доцільно присвятити суто податковій політиці.

Натомість наразі різноманітні класифікаційні аспекти податково-правової політики регламентуються на рівні законів України (ординарних законів) та підзаконних актів. Зокрема, певна конкретизація наведеного конституційного припису здійснюється в Законі України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» [22]. Так, абзац 4 частини 1 статті 7 наведеного Закону відносить до основних засад внутрішньої політики в економічній сфері проведення стабільної, раціональної та справедливої податкової політики, яка передбачає зниження податкового навантаження на економіку з розширенням бази оподаткування. Водночас, у Податковому кодексі України не тільки відсутнє визначення категорій «податкова політика» або «податково-правова політика», вони взагалі не згадуються в цьому профільному кодифікованому акті. Однак перша редакція Закону Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про систему оподаткування» містила статтю 1. Правова політика Української РСР [31]. Згодом підхід вітчизняного законодавця змінився й починаючи з редакції закону №3904-ХІІ від 2 лютого 1994 р. [32] ні в назві статті 1, ні взагалі в тексті наведеного закону категорія «податкова політика» та похідні від неї не використовувалися. Натомість у деяких пострадянських країнах реалізовано інший підхід. Так, Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші

обов'язкові платежі в бюджет (Податковий кодекс)» [33] містить окрему статтю (ст.11), присвячену регламентації податкової політики. Вважаємо, що для початку вітчизняному законотворцю доцільно прийняти хоча б аналогічне рішення.

Верховна Рада України намагалася врегулювати питання податкової політики і на рівні постанов парламенту [34; 35; 36]. Водночас, варто визнати, що вони лише демонстрували наміри парламентарів. Результативність подібних рішень є вкрай низькою зважаючи на їх загальний або «технологічний» характер, а також на рівень імперативності цього різновиду нормативно-правових актів. Регламентація податкової політики здійснювалася й на рівні: а) указів Президента України [37]. При цьому окремі науковці намагаються приблизити роль президента на стадії формування податкової політики. Так, стверджується, що на цій стадії він вибирає аналогову модель, а уряд розробляє форму податкової політики, тобто надає досить абстрактній (загально концептуальній) моделі конкретний національний зміст [38, с.45]. На нашу думку, наведена позиція є хибною, адже жодних подібних повноважень у Президента України немає; б) постанов [39; 40] та розпоряджень [41] Кабінету Міністрів України. Особливе місце в зазначеному контексті посідають програмні документи громадських організацій та політичних партій, Проте, навіть у разі перемоги у виборчих перегонах, такі політико-правові акти правлячих партій слугують тільки орієнтиром. Зазвичай вони мають декларативний характер. До того ж, як правило, не містять об'єктивного визначення дійсних цілей, а тим більше форм реалізації проголошених завдань, напрямків використання правового інструментарію.

Важливо зауважити, що підзаконне нормативно-правове регулювання податкової політики (зокрема, її таксономічних аспектів) у перспективі слід розглядати як виключення. На наш погляд, окреслений комплекс питань повинен регламентуватись на рівні законодавства України (в його «вузькому» розумінні). Задля цього необхідно передбачити чітку й струнку концепцію законодавчого

забезпечення податково-правової політики (зараз вона відсутня, що призводить до певної хаотичності та низької результативності законотворчої діяльності з окреслених питань). Схематично її можна визначити наступним чином: найвищий щабель – Конституція України, наступний рівень – Конституційний закон, ще нижче – ординарні закони (передусім Податковий кодекс України).

На завершення нашого дослідження звернемо увагу ще на один момент, дотичний до пошуку класифікаційних критеріїв податково-правової політики – відсутність у навчальних програмах вітчизняних закладів вищої освіти такої дисципліни як «Податково-правова політика». Водночас, слід зазначити, що близький за змістом предмет «Податкове право і податкова політика» викладається в Університеті Кардинала Стефана Вишинського у Варшаві. У Харківському національному економічному університеті імені Семена Кузнеця студенти вивчають дисципліну «Податкова політика та податкове регулювання», в Харківському гуманітарному університеті – «Сучасні проблеми податкової політики». Вважаємо, що доцільно включити до курсу підготовки юристів магістерського рівня (першого року навчання) навчальну дисципліну «Податково-правова політика України». На наш погляд, правові аспекти податкової політики (зокрема, таксономічні) варто вивчати і в межах сертифікованих програм подібних до «Податкового юриста», що реалізується кафедрою фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Таким чином студенти зможуть отримати чітке уявлення про наявні проблемні моменти правового забезпечення податкової політики та про ефективні шляхи їх подолання.

Висновки та пропозиції. З огляду на викладене можемо зробити наступні висновки та узагальнення. Проведення класифікації податково-правової політики є нагальною потребою сьогодення враховуючи на її особливе значення, багатоаспектність і комплексність. Саме об'єктивний таксономічний аналіз цього різновиду публічної політики дозволить забезпечити адекватне наукове супроводження та законодавче забезпечення аналізованого феномену; обрати

відповідні вітчизняним реаліям види податково-правової політики; належним чином використати наявний правовий інструментарій.

До основних вимірів класифікаційного податково-політичного поля належать: суб'єктний, темпоральний, предметно-об'єктний, територіальний, функціонально-інструментальний. Коло критеріїв поділу та групування податково-правової політики, що не входять до окреслених умовних блоків і мають відносно автономний характер складають: зміст, тональність впливу, елементи податково-правового механізму, місце профільного акту в ієрархії законодавства України).

Доцільно побудувати нову концепцію законодавчого забезпечення податково-правової політики (зокрема, її таксономічних аспектів), внести відповідні зміни та доповнення до вітчизняного податкового законодавства. Навчальний план підготовки юристів за другим (магістерським) рівнем та сертифікаційних програм податково-правового спрямування варто розширити за рахунок включення дисципліни «Податково-правова політика України».

Література

1. У истоков финансового права. Том 1. М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. 432 с.
2. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1996. №30. Ст.141.
3. Постанова Верховної Ради України «Про внесення змін до деяких постанов Верховної Ради України» від 3 березня 2011 р. №3085-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. №25. Ст.203.
4. Постанова Верховної Ради України «Про перелік, кількісний склад і предмети відання комітетів Верховної Ради України дев'ятого скликання» від 29 серпня 2019 р. №19-IX. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2019. №35. Ст.147.

5. Чайка В.В. Правові форми реалізації державної податкової політики України: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2018. 484 с.

6. Пирога І.С. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2019. 412 с.

7. Печуляк В.П. Здійснення державної податкової політики в Україні (організаційно-правові аспекти): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ: Київський національний торговельно-економічний університет, 2005. 201 с.

8. Удяк В.І. Фінансово-правова компетенція органів державної влади України у сфері проведення податкової політики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2016. 20 с.

9. Романюта Е.Е. Міжнародна конкуренція податкових систем та політика оподаткування України в контексті євроінтеграції: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.02. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2017. 20 с.

10. Тидір Н.І. Податкова політика в умовах формування соціальної економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Київ: Вищий навчальний заклад «Національна академія управління», 2020. 24 с.

11. Кашпур Л.М. Удосконалення податкової політики в умовах розвитку громадянського суспільства в Україні: дис. ... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02. Київ: Національна академія державного управління при Президентові України, 2016. 207 с.

12. Курносів О.В. Удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні: дис. ... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02. Миколаїв: Чорноморський національний університет імені Петра Могили, 2018. 243 с.

13. Смаглюк В.В. Вплив державної податкової політики на формування середнього класу: світовий досвід для України: автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2017. 20 с.
14. Податкова політика та податкове регулювання. Робоча програма навчальної дисципліни. Харків: ХНЕУ ім.С.Кузнеця, 2018. 10 с.
15. Свердан М.М. Податкова політика держави та її вплив на економічне зростання. *Фінанси України*. 2015. №2. С.36 – 41.
16. Иванов Ю.Б., Тищенко А.Н. Современные проблемы налоговой политики: Учебное пособие. Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2006. 328 с.
17. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г.Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
18. Матузов Н.И. Актуальные проблемы теории права: монография. Саратов: Саратовская государственная академия права, 2003. 425 с.
19. Податковий кодекс України. *Голос України* від 4 грудня 2010 р. №229, №229 – 230.
20. Господарський кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2003. №18, №19 – 20, №21 – 22. Ст.144.
21. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» від 14 серпня 2013 р. №843-р. *Офіційний вісник України*. 2013. №85. Стор.106. Ст.3159. Код акту 69676/2013.
22. Закон України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики». *Офіційний вісник України*. 2010. №55. Стор.17. Ст.1840. Код акта 52052/2010.
23. Закон України «Про засади державної регіональної політики». *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2015. №13. Ст.90.
24. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
25. Sveriges Grundlagar och Riksdagsordningen 1995. Stockholm, 1995.
26. Diário da República, №155, de 8 de Julho de 1989.
27. Constitution. Texte cordonne et Jurisprudence. Luxembourg, 1995.

28. Конституція Республіки Беларусь. URL: <https://pravo.by/pravovaya-informatsiya/normativnye-dokumenty/konstitutsiya-respubliki-belarus> (дата звернення: 27.03.2021 р.).

29. Кучерявенко М.П., Криницький І.Є. Фінансове законодавство України: пошук ефективної моделі. *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи)*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. Київ: Асоціація фінансового права України, 2016. С.112 – 115.

30. Криницький І.Є. Основи фінансового законодавства України як перспективний інструмент приведення вітчизняного фінансово-правового регулювання у відповідність з *acquis communautaire*. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції: у 2 ч. Полтава: ПУЕТ, 2016. Ч.1. С.151 – 154.

31. Закон Української РСР «Про систему оподаткування». *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1991. №39. Ст.510.

32. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування». *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1994. №21. Ст.130.

33. Кодекс Республіки Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637&show_di=1 (дата звернення: 27.03.2021).

34. Постанова Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 року №466/95-ВР. *Голос України* від 10 січня 1996 р.

35. Постанова Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» від 4 грудня 1996 р. №561/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1997. №5. Ст.40.

36. Постанова Верховної Ради України «Про податкову політику в Україні та заходи щодо удосконалення податкового законодавства» від 12 травня 1999 р. №641-XIV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1999. №27. Ст.222.

37. Указ Президента України «Про заходи по реформуванню податкової політики» від 31 липня 1996 р. №621/96. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96#Text) (дата звернення: 27.03.2021 р.).

38. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій. Навчальний посібник / під редакцією Іванова Ю.Б., Майбурова І.А. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с.

39. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 30 серпня 2014 р. №375. *Урядовий кур'єр* від 27 серпня 2014 р. №155.

40. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 6 березня 2019 р. №227. *Урядовий кур'єр* від 20 березня 2019 р. №54.

41. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання Державної податкової служби» від 21 серпня 2019 р. №682-р. *Урядовий кур'єр* від 4 вересня 2019 р. №168.