

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ПАВЛУНЕНКО КАТЕРИНА ЛЕОНІДІВНА

УДК 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОРГАНІВ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____/К. Л. Павлуненко/

Науковий керівник
Дмитрик Ольга Олександрівна,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Харків – 2025

АНОТАЦІЯ

Павлуненко К. Л. Правові засади реалізації контрольної функції органів Державної податкової служби України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2025.

У роботі здійснено комплексний теоретико-правовий аналіз особливостей реалізації контрольної функції органів Державної податкової служби України в умовах правового режиму воєнного стану, цифровізації оподаткування та трансформації податкового законодавства з урахуванням євроінтеграційних процесів. Констатовано, що загалом формування системи податкового контролю України розпочалося ще 1992 р. і триває дотепер. Доведено, що перманентна реформа податкових органів у 1990–2010-х рр. відображає не так еволюцію концептуальних підходів до характеристики їх правового статусу, як засвідчує відсутність стабільної законодавчо закріпленої моделі, що робить визначення їх правового становища залежними від політичних трансформацій. Для платників податків такі зміни не мали суттєвого значення в контексті функціональної діяльності податкових органів. Констатовано, що таке реформування без чітко визначеного статусу, закріпленого на рівні Податкового кодексу України, не дає належного ефекту й порушує принцип правової визначеності.

Функціонування на сьогодні Державної податкової служби у складі однієї юридичної особи є зручним як для самого органу, так і зрозумілим для платників податків. Досвід попередніх змін показав, що така структура найбільше відповідає загальній концепції та ідеології роботи органів податкової служби України та є оптимальною з точки зору поділу повноважень і сприйняття її платниками податків. Розподіл податкової та митної служби на два різних центральних органи виконавчої влади, формування їх як однієї юридичної особи

з відповідними підрозділами також цілком підтримується нами. Поряд із схожістю принципів діяльності, функцій та мети ці два органи забезпечують реалізацію, по суті, різних за правовою природою надходжень.

Надано характеристику правового статусу податкових органів і обґрунтовано багаторівневий його характер, доведено необхідність його спеціального процедурного регулювання саме в межах Податкового кодексу України. Уточнено поняття правового статусу податкових органів. Показано, що Закон України «Про адміністративну процедуру» об'єктивно не інтегрований до податкового законодавства, що відповідає специфіці фіскальної діяльності держави, необхідності забезпечення в повному обсязі надходжень до бюджетів та протидії ухиленню від оподаткування і не може бути механічно поширений на сферу адміністрування податків і зборів без ризику порушення принципів статті 4 Податкового кодексу України і в цілому балансу публічних і приватних інтересів.

Обґрунтовано недоцільність поширення Закону України «Про адміністративну процедуру» на сферу адміністрування податків і зборів виходячи з позицій правової визначеності, ефективності й належності такого адміністрування, спеціального характеру Податкового кодексу України, наявності в ньому інституційно забезпеченого, дієвого і самостійного механізму адміністративного й судового оскарження, а також чіткого імперативу стосовно пріоритетності податково-правових норм у разі колізії з іншими галузевими чи інституційними нормами або нормативно-правовими актами.

Доведено, що попри формальну відповідність діяльності Державної податкової служби податковій політиці держави, закріплення функцій податкових органів здебільшого саме підзаконними нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів України зумовлює високий рівень інституційної самостійності податкової служби у визначенні власної місії та стратегічних пріоритетів. Така модель правового регулювання не забезпечує належного балансу в системі стримувань і противаг у сфері адміністрування податків і

зборів, суперечить Податковому кодексу України, характеризується розгалуженістю та неузгодженістю, призводить до порушення принципу належного урядування у відносинах справляння податків і зборів.

Розвинуто широке розуміння правового статусу податкових органів як нормативно визначеної системи характеристик, що включає правосуб'єктність, права, обов'язки, відповідальність, мету створення, завдання, функції та принципи діяльності. У такому підході саме цільові та функціональні характеристики разом із принципами податкового права визначають фактичну роль Державної податкової служби України в системі публічної влади та механізмі забезпечення економічного і фінансового суверенітету держави. Запропоновано авторське структурування елементів правового статусу Державної податкової служби України та показано їх системний характер і взаємозв'язок.

Розглянуто принципи діяльності Державної податкової служби України як цілісну систему, що охоплює загальні та міжгалузеві принципи, їх види, а також принципи податкового законодавства, із урахуванням їх співвідношення із завданнями й функціями податкових органів. Здійснено розгляд належного урядування як міжгалузевої правової концепції, що поєднує низку взаємопов'язаних принципів (прозорість, підзвітність, правова визначеність, ефективність, справедливість) і виступає ціннісною основою функціонування Державної податкової служби України як органу державної влади, що реалізує податкову політику і забезпечує фінансовий суверенітет держави. Показано, що належне урядування безпосередньо впливає на реалізацію всіх функцій Державної податкової служби України, а особливо – контрольної, зумовлюючи вимоги до процедурної прозорості, пропорційності втручання в майнову сферу платника, обґрунтованості їх владних рішень. Обґрунтовано позицію у доповненні статті 4 Податкового кодексу України принципом належного урядування.

Проаналізовано функції Державної податкової служби України та

встановлено формування їх сукупності під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників без належної їх системної узгодженості, наявність проблеми функціональної перевантаженості, що знижує ефективність адміністрування податків і зборів у цілому. Показано, що зміни податкового законодавства останніх років переважно стосуються реалізації вже наявних функцій, без трансформації цілісної оновленої функціональної моделі Державної податкової служби.

Проведено класифікацію функцій Державної податкової служби України за суб'єктним критерієм, рівнем їх установа, метою, змістом, критерієм рівня планування та виконання, їх правовою природою. Обґрунтовано доцільність оптимізації функцій податкових органів, що базується не на застосуванні формального поділу їх розмаїття на дві групи – основні й додаткові, а спираючись на розподіл за суб'єктною ознакою: розмежування функцій центрального апарату, територіальних органів і державних податкових інспекцій із виділенням контрольних, сервісних та організаційно-забезпечувальних функцій. Із метою забезпечення підвищення ефективності податкового адміністрування, подальшого впровадження сервісної і партнерської взаємодії податкових органів із платниками податків запропоновано змінити концептуальні підходи до встановлення ієрархічної залежності та перерозподілу функцій між рівнями системи органів податкової служби.

Проаналізовано контрольну функцію, та визначено її місце в системі функцій податкових органів, доведено її системоутворювальне значення для діяльності Державної податкової служби України. Інші функції є взаємопов'язаними з контрольною та певною мірою підпорядковані їй. Фокус у діяльності податкових органів саме на контрольній функції зумовлюється тісним її зв'язком із фіскальною, адже виключно ефективний контроль може забезпечити реалізацію фіскального напрямку, повноту і своєчасність надходження коштів від сплати податків і зборів.

Проаналізовано правові основи застосування ризик-орієнтованого підходу

в контрольній діяльності податкових органів, що є ознакою сучасного європейського податкового адміністрування. Наявна система управління податковими ризиками визначена як частина бізнес-процесів, цілей, стратегії та діяльності саме податкових органів, що передбачає безперервний, циклічний, комплексний, цілісний процес управління, що здійснюється в Державній податковій службі України на основі податкових ризиків, який є прихованим від платників податків. Констатовано фактичну відсутність належного правового регулювання визначення та ідентифікації податкових ризиків. На прикладі аналізу податкових спорів із приводу розблокування податкових накладних та/або скасування надання статусу ризиковості платнику податків доведено нагальну потребу впровадження єдиних стандартів для визначення податкових ризиків.

Інформаційно-аналітичну діяльність органів Державної податкової служби України досліджено як ключову передумову реалізації контрольної функції. Розкрито її зміст як способу податкового контролю, що включає збір, отримання, опрацювання та використання податкової інформації; уточнено співвідношення процесів збору та отримання як різних за правовою природою методів інформаційної взаємодії.

Висвітлено особливості правового режиму податкової інформації (її походження, відображення доказової сили), кола суб'єктів інформаційних відносин та джерел її формування. Досліджено проблему належного оформлення джерела походження податкової інформації, яка не відповідає критеріям повноти та достовірності, оскільки створена тією самою особою, що її використовує та подає до суду.

На прикладі запровадження системи управління податковими ризиками (податкового комплаєнсу), блокування податкових накладних, надання статусу ризиковості платникам податків обґрунтовано існування нормативної невизначеності, надмірної дискреції податкових органів, що суперечить принципам належного урядування й правомірних очікувань. Із урахуванням

аналізу позицій Верховного Суду та практики розгляду судових спорів іншими судами доведено необхідність запровадження належного податкового комплаєнсу, прозорого визначення рівнів податкової довіри та зрозумілого визначення податкових ризиків, а також надання права платникам податків знати обсяг інформації, яким оперує податкова служба, а податковій службі обов'язку користуватися дійсними даними та документами платника, а не тільки зібраними поза межами безпосередньо обліку платника даними.

Доведено, що впровадження Системи автоматичного стягнення податкового боргу, як і в цілому інших цифрових сервісів, здатне підвищувати результативність стягнення податкової заборгованості та мінімізувати адміністративні витрати держави. Водночас через відсутність станом на кінець листопада 2025 р. у Податковому кодексі України або інших нормативно-правових актах, що охоплюються поняттям податкового законодавства, порядку такого автоматичного стягнення, його запровадження є таким, що суперечить принципам верховенства права, правової визначеності, належного урядування. Указівка на Національну стратегію доходів, як підставу для впровадження відповідного механізму, не може вважатися достатньою правовою підставою.

Виокремлено та проаналізовано такі ознаки податкових перевірок: є формою податкового контролю; мають процесуальний характер; наявність законодавчо визначеного суб'єкта контролю; наявність визначеного об'єкта перевірки; наявність конкретних джерел інформації; мета і результативність.

Здійснено класифікацію видів податкових перевірок, визначено їх співвідношення, ступінь втручання у сферу прав платника та роль у системі податкового контролю. Вони доповнюють один одного, формуючи комплексну систему реалізації контрольної функції органами Державної податкової служби України.

Показано, що формальна визначеність видів перевірок у Податковому кодексі України не усуває практичних проблем – від неоднозначності правозастосування до зловживань дискрецією та недоліків інформаційних

систем. Окрему увагу приділено аналізу реалізації принципу правомірних очікувань платника податків у контексті податкових перевірок, що безпосередньо пов'язано з прозорістю дій податкових органів та передбачуваністю наслідків для платника.

Досліджено проблему реалізації принципу правомірних очікувань платників податків, що від початку широкомасштабного вторгнення, зважаючи на безпрецедентні зміни податкового законодавства, порушується. Правова передбачуваність та правова визначеність у діях податкового органу є передумовою для формування законних очікувань платника податків. З урахуванням правових позицій Європейського суду з прав людини, Конституційного Суду України доведено, що правомірне очікування виникає у тому випадку, коли внаслідок заяв чи обіцянок від імені органу публічної влади або внаслідок усталеної практики в особи сформувалося розумне сподівання, що стосовно неї орган публічної влади буде діяти саме так, а не інакше.

Встановлено, що у своїй сучасній практиці Верховний Суд фактично не бере до уваги доктрину правомірних очікувань, надаючи перевагу формальній дії норм податкового законодавства, навіть якщо такі норми були запроваджені з порушенням інших норм законів та руйнують усталені правові підходи. Такий підхід ставить платника у ситуацію постійної правової невизначеності, це суперечить європейським стандартам, що відтворюються у практиці Конституційного Суду України. Реалізація цього принципу вимагає від держави послідовності, передбачуваності дій, належного перехідного періоду для змін законодавства, а також утримання від зворотної дії нових норм, що можуть негативно вплинути на правове становище платника податків. Запропоновано відповідні зміни до Податкового кодексу України.

Отримані висновки мають як теоретичне, так і прикладне значення: для подальшого опрацювання проблем правового регулювання податкових відносин в Україні; при розробленні проєктів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів податкового законодавства; при проведенні

науково-методичних семінарів із проблем застосування фінансового, зокрема податкового, законодавства з учасниками податкових правовідносин, посадовими особами, працівниками правоохоронних та судових органів; при підготовці навчальних і навчально-методичних матеріалів із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у закладах вищої освіти.

Ключові слова: податкова система, адміністрування податків і зборів, контролюючі органи, контроль, податковий контроль, інформаційно-аналітичне забезпечення, податкова перевірка, податкова інформація, платники податку, податковий спір, податкове законодавство, принципи податкового законодавства, належне урядування, правомірні очікування.

SUMMARY

Pavlunenko K. L. Legal principles of implementing the control function of the State tax service of Ukraine. – Qualifying scientific work on the rights of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 "Law". Yaroslav Mudryi National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2025.

The study provides a comprehensive theoretical and legal analysis of the peculiarities of implementing the control function of the bodies of the State Tax Service of Ukraine under the legal regime of martial law, the digitalization of taxation, and the transformation of tax legislation, taking into account European integration processes. It is noted that, overall, the formation of the Ukrainian tax control system began as early as 1992 and continues to this day.

It is proven that the permanent reform of tax authorities in the 1990s–2010s reflects not so much the evolution of conceptual approaches to defining their legal status, but rather the absence of a stable legislatively established model, making their legal standing dependent on political transformations. For taxpayers, such changes have had no significant impact in the context of the functional activities of tax

authorities. It is emphasized that such reforming, without a clearly defined status established at the level of the Tax Code of Ukraine, does not yield the proper effect and violates the principle of legal certainty.

The current functioning of the State Tax Service as a single legal entity is convenient both for the authority itself and understandable for taxpayers. The experience of previous reforms has shown that such a structure best fits the general concept and ideology of the operation of Ukraine's tax authorities and is optimal in terms of division of powers and taxpayer perception. The separation of the tax service and the customs service into two distinct central executive bodies, as well as the formation of each as a single legal entity with corresponding structural units, is likewise supported. Despite similarity in principles of activity, functions, and purpose, these two bodies administer revenue streams that differ fundamentally in their legal nature.

The legal status of tax authorities is characterized and its multi-level nature is substantiated. The necessity of its special procedural regulation within the Tax Code of Ukraine is demonstrated. The concept of the legal status of tax authorities is clarified. It is shown that the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" is objectively not integrated into tax legislation, which corresponds to the specificity of the state's fiscal activity, the need to ensure full revenue collection, and to counter tax evasion; therefore, it cannot be mechanically extended to the administration of taxes and fees without risking violations of the principles of Article 4 of the Tax Code of Ukraine and the overall balance of public and private interests.

The impracticality of extending the Law of Ukraine "On Administrative Procedure" to the field of tax administration is substantiated, based on considerations of legal certainty, effectiveness, and adequacy of such administration, the special character of the Tax Code of Ukraine, its institutionally secured effective mechanisms for administrative and judicial appeals, as well as a clear imperative regarding the priority of tax-law norms in cases of conflict with other sectoral or institutional norms or regulations.

It is proven that, despite formal compliance of the State Tax Service's activities

with the tax policy of the state, defining the functions of tax authorities predominantly by subordinate regulations of the Cabinet of Ministers of Ukraine results in a high degree of institutional independence of the tax service in determining its own mission and strategic priorities. Such a regulatory model does not ensure an appropriate system of checks and balances in tax administration, contradicts the Tax Code of Ukraine, is characterized by fragmentation and inconsistency, and leads to violations of the principle of good governance in tax relations.

A broad understanding of the legal status of tax authorities is developed as a normatively defined system of characteristics that includes legal personality, rights, duties, liability, purpose of creation, tasks, functions, and principles of activity. Within this approach, it is precisely the goal- and function-based characteristics, together with tax-law principles, that determine the actual role of the State Tax Service in the system of public authority and the mechanism for ensuring the economic and fiscal sovereignty of the state. An original structuring of the elements of the legal status of the State Tax Service is proposed, demonstrating their systemic nature and interconnection.

The principles of activity of the State Tax Service of Ukraine are examined as an integrated system that encompasses general and cross-sectoral principles, as well as the principles of tax legislation, considering their correlation with the tasks and functions of tax authorities. Good governance is examined as a cross-sectoral legal concept that unites a number of interrelated principles (transparency, accountability, legal certainty, effectiveness, fairness) and serves as the value-based foundation for the functioning of the State Tax Service as a public authority implementing tax policy and ensuring the fiscal sovereignty of the state. It is demonstrated that good governance directly affects the implementation of all functions of the State Tax Service, especially the control function, imposing procedural requirements regarding transparency, proportionality of interference with the taxpayer's property sphere, and the substantiation of administrative decisions. The inclusion of the principle of good governance in Article 4 of the Tax Code of Ukraine is substantiated.

The functions of the State Tax Service of Ukraine are analyzed, and the chaotic

formation of their totality under the influence of external and internal factors without sufficient systemic coordination is revealed, as well as the problem of functional overload, which reduces the overall effectiveness of tax administration. It is shown that recent changes in tax legislation primarily concern the implementation of existing functions without transforming the overall functional model of the State Tax Service.

A classification of the functions of the State Tax Service of Ukraine is conducted by subject criterion, level of establishment, purpose, content, planning and implementation level, and legal nature. The feasibility of optimizing the functions of tax authorities is substantiated, not based on a formal division into “primary” and “additional”, but instead on subject-based differentiation: distinguishing functions of the central apparatus, territorial bodies, and state tax inspectorates, with identification of control, service, and organizational-support functions. To increase the effectiveness of tax administration and further develop service- and partnership-oriented interaction between tax authorities and taxpayers, conceptual changes in the hierarchical arrangements and redistribution of functions within the system of tax authorities are proposed.

The control function is analyzed, and its place in the system of functions of tax authorities is determined. Its system-forming significance for the activity of the State Tax Service is substantiated. Other functions are interrelated with and to some extent subordinate to the control function. The emphasis on the control function is due to its close connection with the fiscal function, since only effective control can ensure full and timely revenue from taxes and fees.

The legal foundations of applying a risk-oriented approach in the control activities of tax authorities—an attribute of modern European tax administration—are analyzed. The existing tax risk management system is defined as part of the business processes, goals, strategy, and activities of the tax authorities themselves, involving a continuous, cyclical, complex, holistic management process based on tax risks, hidden from taxpayers. The study states the absence of proper legal regulation for defining and identifying tax risks. Based on the analysis of disputes regarding the unblocking of tax

invoices and/or the cancellation of a taxpayer's risk status, the urgent need for unified standards for defining tax risks is demonstrated.

The information-analytical activity of the tax authorities is examined as a key prerequisite for implementing the control function. Its content is revealed as a method of tax control that includes the collection, acquisition, processing, and use of tax information; the relationship between collection and acquisition processes as methods of information interaction differing in legal nature is clarified.

The peculiarities of the legal regime of tax information (its origin, evidentiary value), the circle of subjects of information relations, and sources of its formation are examined. The problem of proper documentation of the source of tax information is identified, particularly in cases where such information does not meet criteria of completeness and reliability because it was created by the same authority that uses it and submits it to court.

Using the examples of the tax risk management system (tax compliance), blocking of tax invoices, and assignment of risk status to taxpayers, the existence of regulatory uncertainty and excessive discretion of tax authorities is substantiated, which contradicts the principles of good governance and legitimate expectations. Considering the positions of the Supreme Court and other courts, the need for implementing proper tax compliance, transparent criteria of tax trust, clear identification of tax risks, as well as granting taxpayers the right to know the data used by the tax authority—and obliging the tax authority to rely on the taxpayer's actual data and documents rather than solely external information—is demonstrated.

It is proven that the implementation of an Automatic Tax Debt Collection System, like other digital services, may increase the effectiveness of tax debt recovery and minimize administrative costs. However, due to the absence as of late November 2025 of any procedure for such automatic collection within the Tax Code of Ukraine or other regulations comprising tax legislation, its introduction contradicts the principles of the rule of law, legal certainty, and good governance. Reference to the National Revenue Strategy as grounds for implementing such a mechanism cannot be

considered a sufficient legal basis.

The features of tax audits are identified and analyzed: their nature as a form of tax control; procedural character; legally defined controlling authority; defined object of audit; existence of specific information sources; purpose and effectiveness.

A classification of types of tax audits is conducted, their correlation and degree of interference with taxpayer rights are determined, and their role in the system of tax control is explained. They complement each other, forming a comprehensive system for implementing the control function by the State Tax Service.

It is shown that the formal definition of audit types in the Tax Code of Ukraine does not eliminate practical problems—from ambiguity in law enforcement to abuses of discretion and deficiencies of information systems. Particular attention is given to the implementation of the principle of legitimate expectations of taxpayers in the context of tax audits, which is directly related to transparency of the actions of tax authorities and predictability of consequences for taxpayers.

The problem of implementing the principle of legitimate expectations of taxpayers is explored, particularly given the unprecedented legislative changes since the beginning of the full-scale invasion. Legal predictability and certainty in the actions of tax authorities are prerequisites for establishing legitimate expectations. Based on the legal positions of the ECtHR and the Constitutional Court of Ukraine, it is demonstrated that legitimate expectations arise when, due to statements or promises made on behalf of a public authority, or due to established practice, an individual reasonably expects that the authority will act in a certain manner.

It is established that in its current practice, the Supreme Court generally does not take into account the doctrine of legitimate expectations, giving preference to the formal application of tax legislation, even when such norms were adopted in violation of other laws or destabilize established legal approaches. Such an approach places taxpayers in a state of constant legal uncertainty, which contradicts European standards reflected in the practice of the Constitutional Court of Ukraine. The implementation of this principle requires the state to act consistently and predictably, provide adequate

transitional periods for legislative changes, and refrain from retroactive application of new norms that could negatively affect taxpayers' legal position. Relevant amendments to the Tax Code of Ukraine are proposed.

The conclusions obtained have both theoretical and practical significance: for further elaboration of issues related to the legal regulation of tax relations in Ukraine; for the development of draft laws amending the Tax Code of Ukraine and other tax legislation; for conducting scientific and methodological seminars on the application of financial, particularly tax, legislation with participants in tax legal relations, public officials, law-enforcement personnel, and members of the judiciary; and for the preparation of educational and instructional materials in the disciplines of *Financial Law* and *Tax Law*, as well as for their teaching in institutions of higher education.

Key words: tax system, administration of taxes and fees, controlling authorities, control, tax control, information and analytical support, tax audit, tax information, taxpayers, tax dispute, tax legislation, principles of tax legislation, proper governance, legitimate expectations.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Павлуненко К. Л. Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини. *Право України*. 2020. № 4. С.115–127. DOI: <https://doi.org/10.33498/loou-2020-04-115>

2. Павлуненко К. Л. Особливості реалізації контрольної функції податкових органів під час воєнного стану. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Вип. 6. С. 108–113. DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2023.20>

3. Павлуненко К. Л. Деякі питання застосування принципу належного урядування при вирішенні податкових спорів. *Економічна теорія та право*. 2024. № 3 (58). С. 87–103. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87>

4. Павлуненко К. Л. Правомірні очікування платника податків у контексті адміністрування податків і зборів. *Економічна теорія та право*. 2025. № 1 (60). С. 63–81. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дослідження

1. Павлуненко К. Л. Проблемні питання порушення кримінальних проваджень за несплату податків та зборів на підставі акту податкової перевірки. *Адвокатура України: сучасний стан та перспективи розвитку* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 17 груд. 2020 р.) / за ред. Т.Б. Вільчик (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 126–130.

2. Павлуненко К. Л. Правова природа податкової інформації та її оцінка у податкових спорах. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : зб. тез доп. П'ятої міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 лип. 2022 р.). Київ : «Компанія “ВАІТЕ”», 2022. С. 42–46.

3. Павлуненко К. Л. Застосування принципу належного урядування при вирішенні податкових спорів. *Проблеми і питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 15 берез. 2024 р.). Харків : Право, 2024. С. 79–84.

4. Павлуненко К. Л. Вплив положень Закону України «Про адміністративну процедуру» на реалізацію функцій податкових органів. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)* : зб. ст., доп. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4 - 5 жовт. 2024 р.) / редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків, 2024. С. 70-77.

5. Павлуненко К. Л. Деякі аспекти співвідношення норм Податкового кодексу України і Закону України «Про адміністративну процедуру». *Актуальні проблеми фінансового права: виклики сьогодення та перспективи розвитку* : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 4 листоп. 2024 р.) / редкол.: О. О. Дмитрик, К. В. Єфремова ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2024. С. 90–94.

6. Павлуненко К. Л. Перспективи запровадження адміністративної процедури у податкових правовідносинах. *Право у добу цифрових фінансів* : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 7 листоп. 2025 р.) : електрон. наук. вид. / [редкол.: О. О. Дмитрик, К. В. Єфремова, К. О. Токарева] ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, Каф. фінанс. права ; ЗВО «Міжнар. наук.-техн. ун-т ім. акад. Юрія Бугая», Каф. права. Харків : Право, 2025. С. 57–59.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
 РОЗДІЛ 1. ПРАВОВИЙ СТАТУС ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	14
1.1. Інституційні основи правового регулювання діяльності податкових органів.....	14
1.2. Загальні засади формування правового статусу податкових органів	33
1.3. Принципи діяльності податкових органів.....	55
1.4. Система функцій органів Державної податкової служби України ...	79
Висновки до розділу 1	105
 РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	112
2.1. Контрольна функція в системі функцій податкових органів	112
2.2. Інформаційно-аналітична діяльність як спосіб реалізації контрольної функції податковими органами.....	137
2.3. Перевірка як спосіб реалізації контрольної функції податкових органів.....	165
Висновки до розділу 2	187
 ВИСНОВКИ.....	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	203
ДОДАТКИ.....	231

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Жодна сфера державної діяльності не є настільки чутливою для навіть незначних змін у потребах суспільства, як галузь податкового права. Оскільки основна мета діяльності податкових органів полягає в забезпеченні належного надходження податків та зборів до публічних фондів, функція податкового контролю є провідною у злагодженій роботі цього органу.

Шлях до Європейського співтовариства, яким прямує Україна, передбачає, зокрема, провадження ефективної податкової політики, дієвого та результативного податкового адміністрування, удосконалення податкового законодавства, що відповідали б міжнародним стандартам. За таких умов особливого значення набуває належна реалізація завдань та функцій органами Державної податкової служби України. Очевидно, що забезпечення дотримання положень податкового законодавства всіма суб'єктами податкових правовідносин, рівня виконання податкових обов'язків і як наслідок – своєчасне та в повному обсязі надходження податків і зборів до публічних фондів, нерозривно пов'язані із реалізацією податковими органами саме контрольної функції, тобто вони значною мірою залежать від того, наскільки виважено позначено контрольні повноваження цієї державної структури. В умовах воєнного стану, за яких змінюються не тільки принципи взаємодії суб'єктів господарської діяльності, а й увесь комплекс економічних, управлінських, контрольних відносин, окреслена тематика набуває особливого значення. Тож, без сумніву позначена сфера потребує ґрунтовного наукового аналізу з метою визначення векторів реформування, перетворення органів державної податкової служби в ефективну службу нового зразка, яка посилить віру суспільства і бізнесу в прозорість, об'єктивність, надійність та доброчесність державної податкової служби.

Загалом формування системи податкового контролю України розпочалося ще на початку 1992 р. і триває донині. Умови протистояння широкомасштабному вторгненню та прийняття викликів, що їх ставить необхідність входження до Європейського співтовариства, викликають постійну потребу в динамічному реагуванні з боку держави на актуальні запити суспільства та, зокрема, зміни кути зору на реалізацію контрольної функції податкової служби.

Аналіз правових засад реалізації контрольної функції органів Державної податкової служби в Україні, сутності та змісту її правового статусу, характеристика способів здійснення податкового контролю та його наслідків мають не тільки теоретичне, а й важливе практичне значення. Податковий кодекс для українських реалій виявився надто динамічним законодавчим актом, який найбільше за інші закони України має бути пристосованим до щоденних змін, тому на момент подання цього дослідження на затвердження вже зазнав численних змін.

В умовах постійних змін в оподаткуванні, його адмініструванні, запровадження плану BEPS тощо очевидно є необхідність переосмислення інструментів та інституцій системи податкового контролю, який на сьогодні, порівняно із прийняттям Податкового кодексу, набув принципово нового правового змісту.

Водночас неправильно було б стверджувати, що розробкою цієї тематики абсолютно не займалися науковці, їй приділялася певна увага, однак нові умови державотворення, зумовлені, зокрема, особливостями воєнного стану та активізацією євроінтеграційних процесів, примушують по-новому підійти до її розгляду. Дослідженню теоретичних та практичних проблем визначення сутності, змісту державного контролю взагалі та податкового зокрема, а також механізму його реалізації в науковій літературі присвячено чимало робіт. Серед авторів, які присвятили свої праці таким питанням, можна назвати Л. Р. Білу-Тіунову, Р. О. Гаврилюк, Г. В. Гришук, О. Є. Деменка, О. О. Дмитрик, Н. А. Маринів, А. В. Марущак, Л. М. Касьяненко, Н. М. Ковалко,

Ю. О. Костенко, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова, А. М. Котенка, Д. М. Крилова, М. П. Кучерявенка, Т. Є. Кушнаркову, Т. А. Латковську, Д. М. Реву, В. О. Рядінську, Л. А. Савченко, Є. М. Смичка, Р. Ф. Ханову, С. О. Чепіль, А. М. Чудак, А. Б. Христофорова, О. О. Шишова та ін.

Наукові праці вказаних фахівців, безумовно, зробили фундаментальний внесок у розвиток теорії та практики правового регулювання як фінансового, так і податкового контролю. Однак високий динамізм податкового законодавства, спричинений, зокрема, необхідністю реагування держави на зовнішні виклики, забезпечення належного функціонування обороноздатності тощо, викликають постійну потребу в перегляді вже напрацьованих підходів та відшукуванні нових, більш дієвих та ефективних механізмів.

Зазначені обставини у своїй сукупності зумовлюють необхідність проведення цього дисертаційного дослідження, яке своєчасне ще й тому, що проводиться саме в період чергового реформування діяльності податкових органів та може бути взято до уваги під час формування нових, сучасних елементів системи податкового контролю.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 3 (від «3» листопада 2022 р.) і узгоджується з планом науково-дослідних робіт кафедри фінансового права Університету в межах державної цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» № 0111u000965.

Мета і завдання дослідження. *Метою* дисертації є отримання нових результатів у формі наукових висновків стосовно реалізації контрольної функції органів Державної податкової служби України, виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній царині, а також надання обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для їх вирішення.

Для досягнення поставленої мети дисертанткою основну увагу

зосереджено на вирішенні таких завдань:

- з'ясувати інституційні основи правового регулювання діяльності податкових органів;
- охарактеризувати загальні засади формування правового статусу органів державної податкової служби;
- розкрити принципи діяльності податкових органів;
- встановити і розкрити систему функцій органів Державної податкової служби України;
- визначити особливості реалізації контрольної функції в сучасних умовах;
- окреслити інформаційно-аналітичну діяльність податкових органів як спосіб реалізації контрольної функції;
- охарактеризувати перевірку як спосіб реалізації контрольної функції податкових органів;
- сформулювати обґрунтовані пропозиції і рекомендації, спрямовані на вдосконалення правового регулювання контрольної функції податкових органів.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з організацією та реалізацією контрольної функції органами державної податкової служби.

Предмет дослідження – правові засади реалізації контрольної функції органів Державної податкової служби України.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальнонаукових і спеціально-юридичних методів, що забезпечують комплексне, об'єктивне та послідовне вивчення правового статусу і контрольної функції органів Державної податкової служби України.

У процесі дослідження було використано *діалектичний метод*, що дав змогу розглянути правовий статус податкових органів як динамічне явище, що змінюється відповідно до розвитку суспільних відносин і трансформації системи

публічного управління. За його допомогою простежено етапи формування та реформування Державної податкової служби України, а також еволюцію її контрольної функції (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2).

Із метою з'ясування тенденцій розвитку податкового контролю в Україні використано *історико-правовий метод*, завдяки якому простежено етапи становлення податкових органів — від Державної податкової адміністрації до сучасної Державної податкової служби України (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3).

Системно-структурний метод було застосовано для аналізу органів податкової служби як цілісної системи, що складається із взаємопов'язаних елементів — центрального апарату, територіальних органів та структурних підрозділів. Це дало можливість виявити взаємозв'язок між функціями, принципами діяльності та організаційною побудовою Державної податкової служби України (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3).

Із метою забезпечення логічної послідовності та точності правових формулювань використано *формально-логічний метод*, який дав змогу уточнити зміст таких понять, як «правовий статус органів Державної податкової служби», «контрольна функція», «інформаційно-аналітична діяльність», «податкова перевірка» тощо (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3).

Для аналізу нормативно-правових актів, що регулюють діяльність Державної податкової служби України, було застосовано *формально-юридичний метод*, що допоміг розкрити зміст правових норм Податкового кодексу України та інших законодавчих і підзаконних актів, що визначають правові засади здійснення контрольної діяльності податкових органів (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3).

Порівняльно-правовий метод дав можливість зіставити українську модель податкового контролю з практикою країн Європейського Союзу, зокрема Польщі, Німеччини та інших держав, що сприяло виявленню можливостей для вдосконалення національної системи адміністрування податків і зборів (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3).

У ході дослідження також використано *методи аналізу і синтезу* для виокремлення функцій і напрямів діяльності податкових органів та їх об'єднання в одну систему. *Індукція і дедукція* застосовувалися для формулювання загальних висновків на підставі конкретних фактів і норм, а також для логічного обґрунтування пропозицій (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3). Для підтвердження теоретичних положень фактичними даними використано *статистичний метод*, що ґрунтується на аналізі офіційних даних Державної податкової служби України, Рахункової Палати, даних судової практики та аналітичних матеріалів щодо результатів перевірок (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3). Із метою обґрунтування напрямів удосконалення діяльності податкових органів застосовано *прогностичний метод (моделювання)*, який дав змогу сформулювати пропозиції щодо підвищення ефективності реалізації контрольної функції в умовах сьогодення (підрозділи 1.3, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3).

Зазначені методи дослідження дали можливість комплексно схарактеризувати кадастрову діяльність як багатогранне правове явище та сформулювати теоретичні й практичні висновки щодо її правового регулювання.

Наукова новизна отриманих результатів. Представлена робота є одним із перших комплексних наукових досліджень правових засад реалізації контрольної функції органів Державної податкової служби України.

До найбільш вагомих результатів, які відображають наукову новизну роботи та виносяться на захист, належать такі положення:

у перше:

- обґрунтовано доцільність оптимізації функцій Державної податкової служби України, формування чіткого, прозорого та зрозумілого для платника податків їх розподілу між центральним апаратом і територіальними органами з метою підвищення ефективності адміністрування податків і зборів та спрощення взаємодії з платниками податків;

- встановлено що, закріплення функцій податкових органів здебільшого саме підзаконними нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів України,

зумовлює високий рівень інституційної самостійності податкової служби у визначенні власної місії та стратегічних пріоритетів. Така модель правового регулювання не забезпечує належного балансу в системі стримувань і противаг у сфері адміністрування податків і зборів, суперечить самому Податковому кодексу України, характеризується розгалуженістю та неузгодженістю. Систематичне прийняття правових актів, що визначають функції та діяльність податкових органів, на рівні Кабінету Міністрів України без належного громадського обговорення, оприлюднення проєктів та проведення повноцінної правової експертизи, негативно позначається на ефективності адміністрування податків і зборів. Зазначене призводить до порушення принципу належного урядування у відносинах справляння податків і зборів;

- встановлено, що функції Державної податкової служби України формуються під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників без належної їх системної узгодженості. Зміни податкового законодавства, пов'язані із євроінтеграційними процесами, виконанням міжнародних зобов'язань, цифровізацією економіки, запровадженням воєнного стану тощо, не формують нової функціональної моделі податкових органів, ускладнюють механізм реалізації наявних повноважень. Відсутність цілісної концепції трансформації функцій податкових органів призводить до того, що їх зміни мають переважно фрагментарний і безсистемний характер, що знижує ефективність адміністрування податків і зборів у цілому та почасти призводить до збільшення дискреційних повноважень податкових органів;

- доведено, що належне урядування в діяльності Державної податкової служби України доцільно розглядати у двох аспектах: по-перше, як принцип діяльності; по-друге, як міжгалузеву правову концепцію, що поєднує систему загальних та міжгалузевих принципів права й визначає нормативну основу функціонування держави в особі її органів;

- доведено, що принцип належного урядування безпосередньо впливає на реалізацію всіх функцій Державної податкової служби України, формуючи

обов'язкові стандарти їх здійснення, зокрема у частині прозорості управлінських рішень, підзвітності посадових осіб, правової визначеності процедур, справедливого та недискримінаційного ставлення до платників податків, а також вимог ефективності адміністрування податків і зборів;

- обґрунтовано, що в аспекті податкових перевірок реалізацію принципу правомірних очікувань податків платника можна окреслити як законне очікування належної реалізації законної компетенції податкового органу. Умовами для виникнення правомірного очікування є правомірна обіцянка з боку влади певної поведінки, наявність правового регулювання та, відповідно, сформовані сподівання платника;

удосконалено:

- підхід до визначення структури податково-правового статусу Державної податкової служби України, що у своєму змісті охоплює дві складові: матеріально-правову, яка регулюється Податковим кодексом України і підзаконними актами та упорядковує, власне, права, обов'язки та функції у сфері справляння податків і зборів; процесуально-правову, що регулюється як Податковим кодексом України, так і Кодексом адміністративного судочинства України, та визначає порядок вирішення податкових спорів, права й обов'язки податкового органу в площині доведення правомірності своїх рішень;

- підхід про недоцільність поширення Закону України «Про адміністративну процедуру» на сферу оподаткування, що виходить із позицій правової визначеності, і ефективності й належності адміністрування податків і зборів, спеціального інституційного характеру Податкового кодексу України, наявності в ньому інституційно забезпеченого, дієвого і самостійного механізму адміністративного й судового оскарження, а також чіткого імперативу стосовно пріоритетності податково-правових норм у разі колізії з іншими галузевими або інституційними нормами або нормативно-правовими актами;

- широке розуміння правового статусу податкових органів шляхом його доповнення поряд із традиційними елементами, такими як правосуб'єктність,

права, обов'язки та відповідальність, також цільовими й функціональними характеристиками, зокрема, метою створення органу, його завданнями та функціями, а також принципами діяльності як нормативними орієнтирами реалізації правового статусу. Такий підхід видається методологічно виправданим щодо податкових органів, оскільки саме через нормативне закріплення їх мети (реалізація податкової політики), завдань (адміністрування податків і зборів, забезпечення наповнення бюджету) та принципів діяльності (законність, правова визначеність, фінансова достатність, належне урядування тощо) законодавець визначає їх фактичну роль у системі публічної влади та механізмі забезпечення фінансового суверенітету держави;

набули подальшого розвитку:

- підхід, відповідно до якого для забезпечення належного урядування в діяльності Державної податкової служби України визначальне значення має не його формальне закріплення як принципу чи сукупності стандартів, а реальне дотримання взаємопов'язаних принципів права з урахуванням їх фінансової природи та владно-майнового характеру повноважень органів державної податкової служби;

- визначення поняття «правовий статус податкових органів» – як нормативно визначеної сукупності характеристик суб'єкта (мета, завдання, функції, правосуб'єктність, права, обов'язки, відповідальність), що визначає його становище та межі поведінки у податкових правовідносинах і забезпечує виконання функцій у взаємодії з іншими суб'єктами у сфері справляння податків та зборів;

- положення про відповідальність податкових органів у цілому та їх посадових осіб як обов'язковий елемент їх правового статусу, у частині обґрунтування необхідності запровадження реальних, а не декларативних механізмів відшкодування шкоди, зокрема у формі стягнення збитків, упущеної вигоди або застосування інших форм юридичної відповідальності за прийняття неправомірних рішень. Відсутність чіткої процесуальної та матеріально-правової

регламентації відповідальності податкових органів і їх посадових осіб зумовлює фактичну неможливість її реалізації на практиці та формує у платників податків стійке уявлення про безкарність органів Державної податкової служби України;

- визначення принципу належного урядування як діяльності контролюючих органів, що ґрунтується на верховенстві права, прозорості, підзвітності, справедливості, ефективності та результативності, спрямована на забезпечення правової визначеності, недискримінаційного ставлення до платників податків, обґрунтованості та передбачуваності рішень, а також на досягнення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків.

Практичне значення отриманих результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем правового регулювання податкових відносин в Україні;

– у правотворенні – при розробленні проєктів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів податкового законодавства;

– у практичній діяльності – при проведенні науково-методичних семінарів із проблем застосування фінансового, зокрема податкового, законодавства з учасниками податкових правовідносин, посадовими особами, працівниками правоохоронних та судових органів;

– у навчальному процесі – при підготовці навчальних і навчально-методичних матеріалів із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у закладах вищої освіти.

Апробація результатів дослідження. Дисертацію виконано й обговорено на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Одержані в ході дисертаційного дослідження висновки та узагальнення, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення чинного законодавства України доповідалися й обговорювалися на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях та круглих столах, а саме:

«Адвокатура України: сучасний стан та перспективи розвитку» (м. Харків, 17 грудня 2020 р.); «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 р.); «Проблеми і питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану» (м. Харків, 15 березня 2024 р.); Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту) (м. Чернівці, 4 – 5 жовтня 2024 р.); «Актуальні проблеми фінансового права: виклики сьогодення та перспективи розвитку» (м. Харків, 4 листопада 2024 р.); «Право у добу цифрових фінансів» (м. Харків, 7 листопада 2025 р.).

Структура та обсяг дисертації зумовлені предметом, метою і завданням дослідження. Робота складається зі вступу, двох розділів, що поєднують сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 248 сторінки, із них основний текст викладено на 201 сторінках, список використаних джерел (253 найменування) – на 27 сторінках, а також додатки – на двох сторінках.

РОЗДІЛ 1

ПРАВОВИЙ СТАТУС ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1.1. Інституційні основи правового регулювання діяльності податкових органів

Система оподаткування є ключовим елементом економічної та правової структури держави, а податкові органи відіграють центральну роль у її функціонуванні. Визначення інституційної основи, а також правового статусу податкових органів є важливим для розуміння побудови їх системи, ефективного адміністрування податків, контролю за їх сплатою та захисту прав як платників податків, так і держави. Оскільки податкове законодавство є динамічним та постійно еволюціонує, змінюється у зв'язку з необхідністю вдосконалення механізмів податкового контролю та узгодження національних підходів до адміністрування податків із міжнародними стандартами, то вивчення інституційних засад правового регулювання діяльності податкових органів є перманентно актуальним.

Почнемо свій аналіз із виокремлення нормативних актів, що регулюють податкові відносини загалом та закладають інституційний вектор і стосуються визначення правового статусу органів державної податкової служби зокрема.

Важливо підкреслити, що відповідно до статті 3 Податкового кодексу України (далі – ПК України), податкове законодавство України складається з Конституції України, цього Кодексу, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій із переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи), чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної

справи, рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [113].

Порядок адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, визначається виключно податковим законодавством, законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску [113].

У межах нашого дослідження доцільно розрізняти щонайменше три рівні у визначенні інституційних основ правового регулювання діяльності податкових органів. По-перше, загальноправовий (конституційно-правовий): передбачає характеристику Державної податкової служби України (далі – ДПС України) як органу публічної влади, що включає конституційно визначені засади організації та діяльності державних органів (статті 6, 8, 19, 67, 92, 116 Конституції України [65]).

По-друге, адміністративно-правовий: ідеться про визначення ДПС як центрального органу виконавчої влади, структурно вбудованого в єдину систему публічної адміністрації (статті 16, 17, 20, 21, 21¹ Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» [198], Закон України «Про державну службу» [171], підзаконні акти щодо організації апарату, підпорядкованості, внутрішньої структури тощо).

По-третє, податково-правовий: який конкретизує перші два рівні в площині податкових правовідносин (ПК України, насамперед статті 20, 21, 41, та ін. [113]), визначаючи права, обов'язки, процедури контролю, порядок притягнення до відповідальності тощо. Саме останній – податково-правовий – є предметом подальшого нашого аналізу, тоді як загальноправовий та адміністративно-правовий рівень мають значення його конституційного та організаційного підґрунтя.

Ретроспективний аналіз правового регулювання діяльності податкових органів дає підстави констатувати, що останні в Україні сформувалися як самостійна, спеціалізована інституція публічної влади з особливим правовим статусом. Органи податкової служби не є звичайними суб'єктами публічної адміністрації, з оглядку на специфіку їх завдання, що зумовлено потребою у забезпеченні податкового (фіскального) суверенітету держави [48; 108; 226, с. 227]. Так, призначенням органу податкової служби є забезпечення реалізації податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, і ця мета закріплена у Положенні про ДПС України, що затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 [176]. Є. Маринчак слушно зауважує, що будь-яка сучасна держава існує з єдиною метою – задоволення публічного інтересу, який може бути реалізований лише за наявності відповідного фінансування. Публічні фонди коштів наповнюються через перерозподіл валового національного доходу за допомогою обов'язкових платежів, що встановлюються державою у формі податків та інших неподаткових платежів. Власне, можливість встановлення та адміністрування податків і є податковим суверенітетом держави [93, с. 21]. За справедливими словами правників, будь-яка держава не обмежена в реалізації свого суверенного права щодо справляння податків і зборів [27, с. 553]. При цьому серед форм реалізації податкового суверенітету науковці одностайно виокремлюють здійснення державою постійного податкового контролю за дотриманням встановленого ним порядку оподаткування [93, с. 211]. Тож, організаційна побудова, ієрархічна структура, акцент на фіскальній і контрольній функціях податкових органів мають прямий зв'язок із реалізацією фіскального суверенітету державою, у тому числі шляхом втілення державної податкової політики [240, с. 26; 243, с. 71-72, 75; 253, с. 48, 49], що і визначає особливе місце податкових органів у системі органів виконавчої влади. Така інституційна специфіка зумовлює підвищені вимоги до правової визначеності їх діяльності. Це, своєю чергою, означає, що повноваження,

порядок взаємодії з іншими суб'єктами податкових правовідносин, механізми контролю та оскарження рішень не можуть регулюватися загальними адміністративно-правовими нормами. ПК України в цьому розумінні є не лише матеріальним, а й інституційно-процедурним законом, що забезпечує інституційність і особливість податкового регулювання.

Унікальність ПК України, на нашу думку, полягає саме в тому, що він має акумулювати в собі всі поняття, порядки та процедури, що стосуються сфери податкового права та його застосування відповідними суб'єктами – контролюючими органами та платниками. Однак, такий підхід у нашій державі не є сталим. Окрім того, що безліч підзаконних актів, на кшталт наказів Міністерства фінансів України (як профільного в цій царині) час від часу втручаються в пряму сферу регулювання Кодексу, а не просто деталізують його положення, так і багато інших законів, що напряду не стосуються податкового регулювання, так чи інакше намагаються регулювати податкові відносини всупереч ідеології ПК України. Так, зокрема, яскравим прикладом останнього є наукові спори, що тривають дотепер, про вплив Закону України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 р. № 2073-IX (далі – Закон № 2073) [158] на функції та обов'язки податкових органів та взагалі доцільність поширення дії цього Закону на учасників податкових правовідносин.

Наголосимо, що Закон № 2073 має унікальну за тривалістю історію підготовки, що розпочалася наприкінці 1998 р., коли було поставлено завдання розробити відповідний законопроект й утворено відповідну робочу групу Міністерства юстиції України. Доволі тривалий час на етапі підготовки він називався Проект Адміністративно-процедурного кодексу [200].

Саме в середині цього шляху Закону № 2073, у 2005 р. було прийнято Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України) [61], який визначає юрисдикцію та повноваження адміністративних судів, встановлює порядок здійснення судочинства в адміністративних судах. Цей Кодекс, безумовно, процедурно вплинув на вирішення податкових спорів, відніс їх до

юрисдикції саме адміністративних судів, і на сьогодні це має вплив на функції контролюючих органів.

У свою чергу, Закон № 2073 регулює відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів, тобто процеси, які начебто передують сфері регулювання КАС України [158].

Прийняття Закону № 2073, безумовно, є кроком у напрямку європейської інтеграції України, адже його суть полягає в тому, щоб установити загальні прозорі, передбачувані й інклюзивні правила взаємодії держави в особі адміністративних органів із фізичними та юридичними особами. Так, Закон № 2073 дає особі право на участь у прийнятті рішення, яке зачіпає її права та обов'язки, зокрема, коли є ризики прийняття несприятливого (негативного) для особи рішення.

Дійсно, переважна більшість рішень податкових органів почасти є саме несприятливими для платників рішеннями (про це свідчать навіть кількість та обсяг податкових спорів у нашій країні, а також показники рішень, що приймаються на користь платників податків). За даними міжнародного опитування РwС з питань податкових спорів, згідно з планом-графіком на 2025 рік ДПС України запланувала 4700 бізнес-аудитів. За оприлюдненими даними, Департаментом податкового аудиту ДПС України протягом 2024 р. було проведено понад 13 тисяч планових і позапланових перевірок, ці перевірки призвели до додаткових нарахунків у понад 38 млрд грн, що майже втричі більше ніж у 2019 р. (нагадаємо, у 2020–2023 рр. більшість видів податкових перевірок були під мораторієм, тому не є предметом для порівняння) [116].

У свою чергу, за результатами опитування РwС, 43 % податкових запитів переростають у спори, що часто стають тривалими та ресурсозатратними. Багато

з них тривають три роки і більше через складність питань та залучення кількох юрисдикцій. В Україні кількість судових позовів проти ДПС України у 2024 р. зросла майже на 20 % порівняно з 2023-м, а суми спорів збільшилися з 267 до понад 436 млрд грн. Водночас рішення на користь платників податків зросли в 1,7 раза, що свідчить про тенденцію до успішнішого оскарження податкових перевірок (дані взяті зі Звіту про результати розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку за 2022–2024 рр., що оприлюднений ДПС України) [116].

Проте постає питання, чи варто намагатися вплинути на рішення, що приймаються контролюючим органом (як вияв реалізації його контрольної функції) через уведення в податкове законодавство інструментів адміністративної процедури, чи його поширення може негативно позначитися на практиці податкових процедур.

Щодо цього думки науковців є доволі протилежними. Наведемо декілька тез, які свідчать про потребу в поширенні розглядуваного закону на сферу оподаткування. Так, О. Соловійова твердить про те, що частина відносин, які виникають між контролюючими органами та платниками податків у сфері справляння податків та зборів, належить до тих, що підпадають під адміністративно-процедурне регулювання. Правниця, розмірковуючи щодо співвідношення Закону № 2073 як загального процедурного закону та ПК України як спеціального процедурного закону, констатує, що це в жодному разі не означає поглинання та всеосяжну дію Закону № 2073 на відносини, пов'язані зі справлянням податків і зборів. Закон № 2073, за її словами, поширюватиметься на зазначену сферу лише у разі якщо процедурні норми ПК України заходитимуть у суперечність із принципами адміністративної процедури. «Виступаючи стандартами взаємодії між публічною адміністрацією та особою, визнані розвинутими європейськими країнами принципи адміністративної процедури не лише не шкодять сфері справляння податків і зборів, а й трансформують такі відносини у більш відкриті, прогнозовані, зменшують

ризика свавілля і зловживань та наближують Україну до входження до європейської демократичної спільноти» [232, с. 140–141]. О. Шевчук пише, що «можливе заперечення фіскальних органів щодо застосування положень Закону України “Про адміністративну процедуру” до податкових правовідносин не має достатніх правових підстав. Основні принципи, закріплені в цьому Законі, вже відображені в положеннях Податкового кодексу України» [249, с. 61]. В. П. Тимошук згадує про п. 3.3 ст. 3 ПК України, де встановлено, що порядок адміністрування податків, зборів та інших платежів визначається виключно податковим законодавством, і констатує, що ця норма ПК України не лише віддаляє нас у євроінтеграційному процесі, а й несе прямий ризик конфліктів, коли податкові органи не будуть застосовувати Закон № 2073 у своїй діяльності, а платники податків і адміністративні суди покладатимуться на Закон № 2073. Причиною для такої оцінки ситуації є щонайменше такі обставини: винятку для податкових відносин не внесено до ч. 2 ст. 1 Закону № 2073 (де визначені винятки зі сфери дії Закону № 2073); ч. 2 ст. 2 КАС України також зобов’язує адміністративні суди до застосування Закону № 2073 при вирішенні податкових спорів. Адже завдяки визначенню з 2005 р. у КАС України критеріїв для оцінки рішень, дій та бездіяльності суб’єктів владних повноважень та наступної деталізації цих критеріїв у принципах Закону № 2073 (статті 4, 5–18) у адміністративних судів є підстави перевіряти їх дотримання усіма суб’єктами владних повноважень, зокрема податковими органами [237, с. 58].

Водночас нам імпонує позиція Р.Ф. Ханової, яка виходить із того, що належно реалізовані податкові процедури є гарантією захисту кожного платника та безпеки держави в контексті акумулювання публічних фінансів. Такі правові інститути функціонують в єдиних регулятивних рамках і спрямовані на спільну мету – ефективне здійснення правового механізму реалізації податкових процедур. Спрямованість цих процедур як відокремленого системно-структурного правового утворення (однорідних і диверсифікованих правових інститутів) зорієнтована на ефективну взаємодію суб’єктів публічного та

приватного права, для чого потрібно нормативно регламентувати виняток – непоширення норм Закону України «Про адміністративну процедуру» на податкові процедури [239, с. 170].

Пригадаємо, що центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і є податковий орган та його територіальні підрозділи. Право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади є одним із важливих елементів захисту прав та свобод людини, що гарантується Конституцією України та низкою міжнародних правових документів. Реалізація зазначеного права в контексті оскарження рішень податкових органів передбачена положеннями ст. 56 ПК України [113] та має чіткий, налагоджений, зрозумілий порядок, що склався за часи застосування ПК України.

Оскарження рішень контролюючих органів згідно з ПК України може проводитися у два способи – в адміністративному та/або судовому порядку. Тобто подобається нам ця процедура, чи ні, однак вона є врегульованою та, зважаючи на давність існування ПК України, доволі опрацьованою. Зауважимо, що у структурі всіх без винятку податкових органів діють окремі підрозділи (департаменти / управління / відділи тощо), до функцій яких віднесено саме забезпечення процедури оскарження рішень ДПС України. Тож, запропоновані адміністративною процедурою заходи, що мають вплинути на прийняття рішень, які будуть більш сприятливими для платника, не є доцільними, бо система податкових органів давно діє за такою схемою.

Оскільки ПК України є спеціальним нормативно-правовим актом, що регулює податкові відносини, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать встановленим у ньому поняттям, термінам, правилам та положенням, для упорядкування відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

Тож, констатуємо, що Закон України «Про адміністративну процедуру» не є на сьогодні складником саме податкового законодавства, це логічно та

обґрунтовано, адже ПК України є спеціальним законодавством для податкових правовідносин. Цим Кодексом закріплено наведений вище імператив щодо застосування передбачених у ньому понять, термінів, правил, положень для регулювання відносин оподаткування.

Ще раз підкреслимо значення щодо недоцільності поширення Закону України «Про адміністративну процедуру» на сферу податкового адміністрування принципу *lex specialis derogat legi generali*. Як слушно зазначає Я. Берназюк, його суть полягає в тому, що спеціальний закон у межах вирішення індивідуального спору скасовує (зупиняє) дію загального закону; спеціальна норма має перевагу над загальною [24, с. 78]. ПК України є спеціальним нормативно-правовим актом, що комплексно регулює податкові відносини. Натомість одночасне застосування загального адміністративно-процедурного закону до податкових правовідносин здатне породжувати нормативні колізії, процесуальні дублювання та правову невизначеність.

Ще один аспект, вартий уваги. Нині актуальним кроком стало подання до Верховної Ради України «Проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з прийняттям Закону України “Про адміністративну процедуру”» від 07.11.2025 р. [201]. Зазначеним проектом пропонується внести до ПК України та Закону «Про збір та облік єдиного внеску на державне соціальне страхування» зміни, що пов'язані фактично із введенням до податкових правовідносин принципів та дій, передбачених реалізацією адміністративної процедури.

Так, зокрема, пропонується замінити певні дефініції ПК України на дефініції Закону України «Про адміністративну процедуру», дещо змінити строки та порядок подання скарг тощо. Проте, на наш погляд, цей Закон не повинен втручатися у сферу регулювання ПК України, бо це загрожує реалізації принципу правової визначеності статусу контролюючих органів.

З погляду правового статусу податкових органів Закон № 2073 потенційно впливає насамперед на процесуальну складову цього статусу – порядок

прийняття індивідуальних адміністративних актів (податкових повідомлень-рішень, рішень за результатами скарг тощо), а також на обсяг процесуальних прав платника (право бути вислуханим, право на доступ до інформації, право на участь у провадженні). Водночас, ураховуючи спеціальний характер ПК України, перенесення загальних адміністративно-процедурних конструкцій без належної адаптації до податкової сфери може призвести до розбалансування вже усталених процедур контролю та посилення невизначеності щодо меж дискреції податкових органів. Саме тому доцільним видається або чітке визначення меж застосування Закону № 2073 до податкових правовідносин, або внесення відповідних змін до ПК України, які б інкорпоровали лише ті адміністративно-процедурні гарантії, що не суперечать його системі.

На наш погляд, інституційні основи діяльності податкових органів вказують на потребу у формуванні при правовому регулюванні балансу між публічними та приватними інтересами у сфері оподаткування. Чимало науковців твердять про це [26, с. 457; 85, с. 128-129; 82, с. 57]. Розмірковуючи з приводу означеної тематики, можемо констатувати, що на відміну від інших органів державної служби, податкові органи одночасно реалізують фіскальну функцію держави (тобто публічний інтерес) та забезпечують гарантування прав і законних інтересів платників податків (приватний інтерес). Це зумовлює подвійний характер їх інституційної ролі: з одного боку, при досягненні публічної мети, як інструменту наповнення бюджету, з іншого – як суб'єкта, що повинен діяти в межах законності, справедливості та правової визначеності [240, с. 37]. Саме тому ефективність правового регулювання діяльності податкових органів безпосередньо залежить від узгодженості їх інституційної побудови, компетенції та процедурних механізмів захисту прав платників.

Окрім констатації наведеного в попередньому абзаці факту, можемо впевнено твердити про те, що будь-яке втручання у сферу регулювання ПК України, на нашу думку, не буде позитивним, особливо – у сферу правового регулювання статусу та порядку функціонування податкових органів. Зазначене

пояснюється всією еволюцією як системи справляння податків в Україні та їх адміністрування, так і його правового регулювання. Так, із прийняттям ПК України було вирішено відійти від розгалуженого способу правового регулювання великою кількістю законодавчих актів, зокрема, втратили чинність Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [190], Закон України «Про податок на додану вартість» [188], Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [184], Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» [187] тощо. І саме в єдиному нормативному акті, яким став ПК України, було акумульовано всі норми податкового законодавства. На нашу думку, це стало значним проявом принципу правової визначеності з боку держави на час прийняття ПК України, відповідно, реалізацією елементу конституційного принципу верховенства права.

Розглядаючи цей аспект адміністрування оподаткування, варто зазначити, що логічним продовженням стало визначення поняття, процедури, порядку подальшого судового розгляду податкових спорів КАС України [61]. Так, серед іншого, КАС України визначає такі поняття, як: «адміністративна справа», «публічно-правовий спір», «суб'єкт владних повноважень» тощо. Відповідно до ст. 2 КАС України завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [61].

При цьому потрібно врахувати, що ПК України набрав чинності 01.01.2011 р., а КАС України ще раніше – з 01.09.2005 р. Тобто ці обидва нормативні акти пройшли «випробування часом», зазнали та зазнають постійних змін та мають безліч висновків із правозастосування.

Проте ми підтримуємо саме такий спосіб правового регулювання системи податкових відносин в Україні, зокрема, вважаючи його проявом правової

визначеності державних рішень. Як встановив Конституційний Суд України у Рішенні від 27.02.2018 №1-рп/2018, принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини [223].

Важливість зазначеного неможливо переоцінити, оскільки принцип правової визначеності є ключовим у питанні довіри до судової системи і верховенства права. Як наголошено в Доповіді «Верховенство права», яка схвалена на 86-му пленарному засіданні Європейської Комісії «За демократію через право» (Венеційської Комісії) 25–26.03.2011 р., держава зобов’язана дотримуватися та застосовувати у прогнозований і послідовний спосіб ті закони, які вона ввела в дію [44].

Звісно, протягом розвитку будь-якої країни, зокрема, враховуючи стрімкий розвиток усіх суспільних відносин саме в Україні з метою вступу до Європейського співтовариства, деякі питання залишаються дискусійними. До прикладу в розрізі досліджуваного нами – це питання дискреційних повноважень податкової служби. Так, згідно з висновками Верховного Суду, під дискреційними повноваженнями треба розуміти сукупність прав та обов’язків суб’єкта на власний розсуд визначати повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів рішень, кожне з яких є правомірним [136]. Однак, стосовно податкових спорів, дискреція не має бути довільною, навпаки – чітко окресленою. На цей аспект справедливо звертають увагу Д. М. Кобильнік [56; 57, с. 66], О. В. Макух [85, с. 329-330], Є. М. Смичок [231, с. 105, 246] та інші вчені. Ми приєднуємося до їх міркувань і підкреслимо, що у протилежному випадку податкові органи будуть обстоювати позицію того, що судові органи не мають права втручатись в їх дискреційні повноваження. За низкою категорій справ так і відбувалося, незважаючи на чітко задеклароване право особи на судовий контроль. Зокрема, видається не доцільним надто дискреційні

положення Закону України «Про адміністративну процедуру» [158] поширювати на діяльність податкових органів.

Водночас процедури, передбачені ПК України, давно випробувані часом, є зрозумілими та звичними як для платників, та і для самих податкових органів. І в цьому контексті додавати самому процесу адміністрування податків складності та плутанини не є виправданим.

Тож, з огляду на спеціальний інституційний характер ПК України, наявність у ньому інституційно забезпеченого, дієвого і самостійного механізму адміністративного оскарження, а також чіткого імперативу стосовно пріоритетності податково-правових норм у разі колізії з іншими галузевими або інституційними нормами або нормативно-правовими актами, наявність чіткого механізму судового оскарження у КАС України, поширення Закону України «Про адміністративну процедуру» на сферу оподаткування слід визнати недоцільним із позицій як правової визначеності, так і ефективності й належності адміністрування податків і зборів.

Із метою визначення особливостей діяльності податкових органів, зокрема, їх правового статусу, згадаємо про ст. 41 ПК України. У ній закріплено, що «контролюючими органами є:

- податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування... законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;

- митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням

(пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони...»

Органами стягнення є виключно контролюючі органи, визначені у попередньому абзаці, «уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень.

Повноваження і функції контролюючих органів визначаються цим Кодексом, Митним кодексом України та законами України.

Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів» [113].

Наведене вище підкреслює особливість діяльності податкових органів, виокремлює винятковість їх регулювання. У цьому контексті важливо розуміти, що митні органи, звісно, не є класичним контролюючим органом, тому, оскільки це дослідження присвячене контрольній функції саме податкових органів, достатньо буде це зазначити для виокремлення специфічності правового статусу та, відповідно, функцій цього органу. Тож, якою на сьогодні є податкова служба України – сервісною, чи, все-таки, фіскальною? І до чого вона має тяжіти?

За весь період незалежності України підходи до функціонування контролюючих органів зазнавали неодноразових трансформацій. Історія контролюючих (податкових) органів України бере свій початок ще від 90-х років ХХ ст. із прийняттям 25.06.1991 р. Закону «Про систему оподаткування» [193]. Так, уперше, контрольним органом стала Головна державна податкова інспекція тоді ще Української РСР (1990–1994) [156]. У 1994 р. із прийняттям другої редакції Закону «Про систему оподаткування» стартувала друга податкова реформа та керівним органом стала Головна державна податкова інспекція України (1994–2000) [196].

Досить тривалий період контрольні повноваження у сфері оподаткування реалізовувалися Державною податковою адміністрацією України (2000–2012), яка згодом повернулася до старої назви та стала Державною податковою службою України (2011–2012). Зазначимо, що цей період діяльності податкових органів (2000–2012) охопив становлення фундаментального підходу до адміністрування податків та зборів, трансформації цього органу (на нашу думку, в бік посилення саме фіскальної функції), а також формування підходу, який ми сьогодні називаємо контрольною функцією податкових органів. Водночас був прийнятий та почав діяти Закон України «Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [190], що був праязком нинішнього ПК України. І в цей час формувалися та напружувалися права, візія й обов’язки податкових органів, зокрема, здійснення контрольних функцій цим органом, який остаточно трансформувався із такого собі підрозділу казначейської служби та усвідомив себе саме як контрольний орган.

Саме у 2000–2003 рр. державою було визнано необхідність системного підходу для врегулювання податкових відносин, і в ці роки вперше виноситься на голосування Податковий кодекс. Так, Постановою Верховної Ради України від 13.07.2000 р. № 1868 [192] проєкт Податкового кодексу був прийнятий у першому читанні з урахуванням деяких застережень [114]. І хоча він не був тоді прийнятий у цілому, на нашу думку, ця подія є визнанням суспільством і державою потреби в систематизації та приведенні системи оподаткування до єдиного важеля врегулювання.

Уперше ДПС України набула статусу центрального органу виконавчої влади 12.05.2011 р., коли було затверджено Положення про Державну податкову службу України [176]. Згодом було створене Міністерство доходів і зборів, до якого віднесли повноваження контролю як за сферою оподаткування, так і за митницею [57, с. 88-94; 183], але це тривало недовго, адже у 2012–2014 рр. та з

2014 р. розпочалися потужні трансформаційні процеси в усіх сферах публічного адміністрування, наслідками яких ми користуємося і сьогодні.

За нашим аналізом, рушійною силою податкових реформ 1997–2014 рр. було, швидше, становлення саме системи податків та підлаштування під неї системи її адміністрування. Від 2018 р. і дотепер об’єктивно зазнають змін сама система, способи адміністрування податків та апарат податкової служби.

Неодноразова зміна підходу до формування системи податкової служби як сукупності юридичних осіб «під дахом» відповідного міністерства до відокремлених підрозділів у складі однієї юридичної особи, а також постійного приєднання та від’єднання митних органів, привели до існування спочатку Державної фіскальної служби (2014–2019), а на сьогодні – до успішного існування ДПС України як єдиної юридичної особи (з 2019).

На нашу думку, під час усіх наведених трансформацій платники податків не відчували істотних змін у функціонуванні зазначених органів, лише стежили за правильним написанням їх назви. Бо ніколи зміна виключно зовнішнього вигляду органу та його постійні формальні реорганізації не впливали на дійсну зміну функціональних підходів у діяльності, а отже, і ставлення до них суспільства. Часті реорганізації показують відсутність стабільної нормативної моделі статусу податкових органів, закріпленої на рівні закону, а не просто підзаконних актів.

Як убачається, часті реорганізації податкових органів у 2010-х рр., коли ми спостерігали трансформацію від Державної податкової адміністрації, Державної податкової служби, Міністерства доходів і зборів, Державної фіскальної служби, і знову до Державної податкової служби, показують невваженість і хибність підходів реформаторів, відсутність загального розуміння мети створення та функціонування зазначених органів [57, с. 89-96].

Зауважимо, що зміна назви і структури, безперечно, є прерогативою законодавця, але для ефективної роботи будь-якого органу як мінісистеми необхідним є чітке налагодження роботи такої системи – імперативне

визначення ролей та повноважень, дотримання законодавства, прозорі принципи функціонування. У цьому контексті доречно навести іноземний досвід, який свідчить, що податкові служби існують десятиліттями в межах однієї моделі, удосконалюючи внутрішні процеси адміністрування, контролю, сервісу, а не переформатовуючи сам державний орган [1; 6-9; 12; 18; 19]. Зважаючи на це, ми обстоюємо позицію, за якої конструктивним вирішенням окресленої проблеми є закріплення на законодавчому рівні чітких основ статусу ДПС України, які не змінювалися б за кожної зміни уряду. Це може бути реалізовано шляхом внесення відповідних норм до ПК України, що дасть відповідну стабільність правовому статусу податкових органів і стане гарантією їх незалежності від політичної кон'юнктури.

Показово, що у багатьох країнах ЄС податкові адміністрації мають широкий статус автономії в межах, визначених законом: наприклад, статус «не міністерства» (non-ministerial department), як у Великій Британії (HMRC): це означає, що служба хоча і підзвітна уряду, проте діє незалежно від щоденної політичної опіки міністра, що захищає її від політичного втручання у поточну роботу [18]. В інших країнах, скажімо, у Швеції, Німеччині, податкові служби мають регіональну децентралізацію, водночас і чіткі стандарти діяльності [18]. В ЄС також половина країн об'єднали податкову і митну служби, а половина – розділили [18]. Що стосується нашої держави, то ми мали обидва варіанти, і нині на законодавчому рівні ці служби поділено. Тож, об'єднаний варіант чи роз'єднаний – не впливає на якість та ефективність виконання ними функцій. На наше переконання, для органів податкової служби з огляду на здобутки ЄС є впровадження у правовому статусі таких елементів, як кодекс етики службовця, незалежна рада з питань оскарження рішень (у деяких державах є інституція податкового омбудсмена), цифрові повноваження (наприклад, використання big data у контролі – це повинно мати правову підставу) тощо. Також доцільним є запровадження правового регулювання стягнення збитків, упущеної вигоди або в іншій формі відповідальності податкового органу або посадової особи

податкового органу за винесення неправомірного рішення. До розгляду цього питання ми ще повернемося в наступному підрозділі нашої роботи.

Проте неможливо не відзначити стрімкий розвиток підходів у роботі податкових органів, що почав відбуватися з 2018 р., та набирає обертів навіть під час широкомасштабного вторгнення в Україну. Постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» розпочато реорганізацію Державної фіскальної служби шляхом поділу на Державну податкову службу України та Державну митну службу України як окремих центральних органів виконавчої влади, які забезпечуватимуть реалізацію політики у податковій та митній сферах [197]. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 р. № 1101-р було затверджено концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику [194], а Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 р. № 1202, у свою чергу, утворено міжвідомчу робочу групу з питань реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику [198].

Реалізований початок реформування системи податкових та митних органів постановами Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 р. «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [197] та від 15.05.2019 р. № 395 «Питання Державної податкової служби». Зокрема, останні реформування податкових органів на підставі цих нормативно-правових актів були спрямовані на впровадження сучасних методів підтримки платників для підвищення рівня добровільної сплати податків, застосування міжнародної практики та інструментів для аудиту електронних даних (е-аудит), розробки й оновлення критеріїв оцінки ризиків із метою відбору справ для проведення інших, ніж контролюючі, заходів, наприклад, моніторинг, інформаційні кампанії, інформаційні листи, розширення податкової бази України, зокрема, шляхом поліпшення інформаційних податкових потоків. Що стосується завдань податкової служби, то ключовим

серед низки стало обмеження можливостей ухилення від податкових зобов'язань, а також врегулювання питань контролю та оподаткування електронної комерції, зокрема, транскордонної електронної комерції.

У розглядуваному контексті варто згадати запровадження та постійне вдосконалення системи «Податковий блок», таких його окремих модулів, зокрема, як система моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР) під час реєстрації податкових накладних, що була запроваджена Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [177], що, зокрема, безпосередньо дало можливість податковим органам стрімко впровадити багато автоматизованих механізмів саме в межах реалізації своєї контрольної функції. І, на наше переконання, цілком виправданим є існування податкової служби сьогодні саме у вигляді єдиної юридичної особи.

Тож, ми продемонстрували, що інституційні основи правового регулювання діяльності податкових органів варто розглядати на трьох рівнях. По-перше, рівень конституційних засад формування правового регулювання діяльності податкових органів, що мають підґрунтям: 1) принцип верховенства права, що закріплений у ст. 8 Конституції України і полягає в тому, що діяльність податкових органів має відповідати Конституції та законам України [65]; 2) принцип законності, що закріплений у ст. 19 Конституції України, і полягає в тому, що податкові органи зобов'язані діяти виключно в межах визначених законом повноважень [65]; та 3) конституційно закріплений у ст. 67 обов'язок кожного сплачувати податки в порядку, визначеному законом, контроль за чим є основою функціонування податкових органів [65].

По-друге, рівень адміністративних засад – податкові органи є частиною системи виконавчої влади, що визначає характеристику їх правового статусу як суб'єктів владних повноважень та місце в системі органів державної влади. Основні аспекти їхньої діяльності включають: 1) регулювання та контроль у

сфері оподаткування – податкові органи здійснюють адміністрування податків, забезпечують їх сплату та контролюють дотримання податкового законодавства; 2) застосування заходів примусу – накладення штрафних санкцій, стягнення заборгованостей; 3) право на звернення до суду – податкові органи мають право оскаржувати незаконні дії платників податків, а також виступати відповідачами у податкових спорах.

По-третє, рівень, власне, податково-правового регулювання, за якого саме ПК України визначає правовий статус податкових органів, їх повноваження, обов’язки та відповідальність. Крім указаного, в основі діяльності податкових органів лежать основні засади податкового права України, закріплені у ст. 4 ПК України [113].

1.2. Загальні засади формування правового статусу податкових органів

Для цілісності й системності нашого дослідження вважаємо за доцільне визначити такі поняття, як «правовий статус» та «правовий статус податкових органів». Змістовно родовим, звісно, є поняття «правовий статус», а «правовий статус податкових органів» є видовим та похідним від поняття «правовий статус». При цьому зміст і структура правового статусу залежать від природи суб’єкта: правовий статус державного органу істотно відрізняється за своїми елементами від статусу, скажімо, громадянина чи юридичної особи приватного права.

Доцільно для визначення змісту поняття «правовий статус» звернутися до напрацювань учених із теорії права, адміністративного права та інших галузевих наук. Ґрунтовний аналіз їх наукового доробку дає підстави констатувати, що, як правило, останні оперують декількома поняттями: «правовий статус», «правове становище», «правосуб’єктність». При цьому доволі часто відбувається їх ототожнення або розгляд правосуб’єктності як складового елемента ширшої за змістом категорії правового статусу. Поширеність такого підходу можна

пояснити тим, що розглядувані поняття зазвичай вивчаються приналежно до фізичної особи, і вони фактично у такої особи виникають і припиняються одночасно. Зокрема, поняття «правовий статус» розглядається в контексті статусу особи і визначається науковцями як система закріплених у нормативно-правових актах і гарантованих державою прав, свобод, обов'язків, відповідальності, відповідно до яких індивід як суб'єкт права (тобто як такий, що має правосуб'єктність) координує свою поведінку в суспільстві [230, с. 377]. О. М. Ярошенко твердить, що правовий статус становить визнаний нормами права правовий стан суб'єкта права, який відображає його становище у взаємовідносинах з іншими суб'єктами права [252, с. 8]. Водночас учені підкреслюють, що поняття «правовий статус» є дотичним до особи (людини, громадянина), народу та держави [230, с. 337].

Співвідносячи поняття «правовий статус» та «правосуб'єктність», правники наголошують, що правосуб'єктність (праводієздатність) є однією з умов набуття правового статусу, бо така умова полягає в здатності особи мати права, виконувати обов'язки, нести відповідальність [230, с. 379–380]. Крім того, науковці наголошують, що за відсутності правосуб'єктності не можна визначити правовий статус фізичної і юридичної особи. І залежно від виду правосуб'єктності, яка може бути спеціальною та індивідуальною, виокремлюють види правового статусу: спеціальний та індивідуальний [230, с. 379–380]. У підсумку, при зіставленні понять «правовий статус» та «правосуб'єктність» можна констатувати, що «правосуб'єктність» як правова категорія застосовна до суб'єктів права як учасників правовідносин; «правовий статус» як правова категорія – для характеристики правового становища особи в цілому [230, с. 380].

Стосовно визначення поняття та елементів правового статусу у вчених доволі різноманітні підходи. Приміром, одна когорта стверджує, що правовий статус становлять права, свободи, обов'язки, громадянство, законні інтереси, гарантії, проте ці категорії є передумовами правового статусу, але не формують

його структуру [230, с. 378–379]. Ю. М. Кириченко зазначає, що завдяки адміністративно-правовому статусу визначаються межі діяльності суб'єкта права щодо інших фізичних чи юридичних осіб і держави, окреслюється його місце в системі суб'єктів права [55, с. 43]. О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко пишуть, що правовий статус – це система законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів та обов'язків суб'єкта суспільних відносин [234, с. 366]. О. В. Петришин, окрім прав та обов'язків (повноважень) суб'єкта, до системи елементів його статусу включає юридичну відповідальність [106, с. 41]. Т. О. Коломоець адміністративно-правовий статус трактує як сукупність суб'єктивних прав та обов'язків, закріплених нормами адміністративного права за певним органом. Вчена акцентує увагу на тому, що обов'язковою ознакою набуття суб'єктом адміністративно-правового статусу є наявність у нього конкретних суб'єктивних прав і обов'язків, що реалізуються в межах як адміністративних правовідносин, так і поза ними [63, с. 64].

Ю. М. Кириченко, досліджуючи цю категорію з позицій адміністративно-правового регулювання, констатує, що у класичному вигляді склад адміністративно-правового статусу, що поєднує права, обов'язки та відповідальність, більше характерний для фізичних осіб як суб'єктів адміністративного права. Щодо юридичних осіб, зокрема, органів місцевого самоврядування, їх адміністративно-правовий статус у переважній більшості випадків розкривається за допомогою таких елементів, як: функції, завдання, повноваження, гарантії діяльності та юридична відповідальність. У підсумку Ю. М. Кириченко висновує, що структурними елементами адміністративно-правового статусу органів місцевого самоврядування є мета, завдання, функції, предмети відання, повноваження, гарантії діяльності та юридичної відповідальності, адже саме такі елементи є достатніми та необхідними для характеристики його змістової складової [55, с. 45, 46].

І. І. Литвин наводить таке бачення: «правовий статус, як вид соціального, ... визначає становище суб'єкта у соціальній системі, однак лише у тій її частині,

яка регулюється правом» [84, с. 21] . Крім того, науковець вказує: «...положення суб'єкта та його роль у такій системі врегульовується нормами права, шляхом визначення прав, обов'язків та інших юридично значущих властивостей і характеристик суб'єкта, що у своїй сукупності встановлюють для останнього юридичні форми, порядок та межі реалізації ним своєї суспільно значущої поведінки». До того ж вчений наголошує, що правовий статус забезпечує можливість включення того чи іншого суб'єкта в певну систему правовідносин [84, с. 21].

Інші науковці до структури правового статусу відносять: правосуб'єктність; права; свободи; обов'язки; відповідальність [230, с. 380]. При цьому остання складова вважається вченими вторинною, оскільки відповідальність виникає і реалізується тільки за умови вчинення правопорушення, невиконання компетенції або перевищення її обсягу. Важливо наголосити, що вчені, визначаючи різні види правового статусу особи, відносять правовий статус посадової особи до спеціального [230, с. 381].

Як вище було зазначено, науковці виокремлюють правовий статус особи, народу та держави. Що стосується правового статусу держави, то вчені виокремлюють дві системи, за якими він реалізується, а саме: системою внутрішньодержавного права та системою міжнародного права [230, с. 381]. Поряд із цим правовий статус держави поділено вченими на загальний та конкретний. Останній, як указують науковці, залежить від виду правовідносин, учасником яких є держава, серед яких виділено: міжнародно-правові, конституційно-правові та кримінально-правові [230, с. 384]. Крім того, теоретики права стверджують: «...держава через державну владу, яка являє собою вольові (керівництва-підпорядкування) відносини, що складаються між державним апаратом і суб'єктами політичної системи суспільства на основі правових норм, виступає як владний суб'єкт правовідносин» [230, с. 384].

На підставі аналізу та синтезу наведених вище позицій можна надати таке визначення поняття правового статусу – це нормативно визначена сукупність

певних характеристик суб'єкта (мета, завдання, функції, правосуб'єктність, права, обов'язки, відповідальність), що визначає його становище та межі поведінки у певних правовідносинах і забезпечує виконання функцій у взаємодії із іншими суб'єктами.

Базуючись на трьох рівнях у контексті характеристики інституційної основи, вважаємо за доцільне розрізняти щонайменше три рівні характеристики правового статусу податкових органів. По-перше, загальноправовий статус як органу публічної влади, що включає визначені Конституцією України засади організації та діяльності державних органів (статті 6, 8, 19, 67, 92, 116) [65]. По-друге, адміністративно-правовий статус як центрального органу виконавчої влади згідно із законами України «Про центральні органи виконавчої влади» та «Про державну службу» тощо [171; 199]). По-третє, податково-правовий статус, який конкретизує перші два рівні в площині податкових правовідносин відповідно до ПК України (статті 20, 21, 41 та ін. [113]), який є предметом нашого подальшого аналізу.

І в цьому контексті слід розуміти, що податково-правовий статус податкових органів визначається його владними повноваженнями, зокрема, цей статус має дві складові: матеріально-правову – регулюється ПК України, всіма підзаконними актами та регулює, власне, права, обов'язки та функції у сфері справляння податків та зборів, та процесуально-правову – регулюється ПК України і КАС України, визначає порядок вирішення податкових спорів, права та обов'язки податкового органу в цій площині. Оскільки КАС України та правові позиції судів адміністративної юрисдикції безпосередньо впливають на якість та зміст рішень органів податкової служби, висуваючи до них певні вимоги, тому й неможливо, на наш погляд, не виокремити цю складову в адміністративно-правовому статусі податкової служби.

Аналіз та синтез наведених та інших наукових позицій, а також подальша їх екстраполяція стосовно податкової служби дає підстави стверджувати, що правовий статус органу держави має такі властивості: нормативність (юридична

визначеність) – визначається та регулюється нормативно-правовими актами, тут не може бути довільного розсуду; публічно-правовий характер – діють від імені держави та в інтересах суспільства; ієрархічність – показує становище суб'єкта у системі державних органів, підпорядкованість і взаємодію; функціональна спрямованість – кожен державний орган створюється для реалізації певної мети, завдань і функцій; системність – включає взаємопов'язані елементи (права, обов'язки, відповідальність тощо). При цьому важливим є не лише встановлення складу елементів, а й характеру їх взаємодії; динамічність – може змінюватися залежно від змін у законодавстві.

Як бачимо, дослідники наполягають на багатокomпонентності правового статусу державних органів, включаючи в нього не лише права та обов'язки (повноваження), а й інші характеристики: мету, завдання, функції, організаційні засади діяльності, відповідальність тощо. Тому тлумачення складу правового статусу може бути вузьким чи широким: вузький підхід передбачає акцент на повноваженнях як сукупності прав і обов'язків, інколи додаючи ще завдання і функції як контекст цих повноважень; широкий – охоплює великий перелік юридично значущих аспектів правового становища суб'єкта.

Узагальнення наведених та інших поглядів дає підстави зробити такі висновки.

По-перше, цілком логічно, що науковці окреслюють мету створення державного органу і його завдання як елемент правового статусу. Такий підхід зумовлено поряд з іншими тим, що мета тісно пов'язана з реалізацією суб'єктом державних пріоритетів у певній сфері. Наприклад, призначенням органу податкової служби є забезпечення реалізації податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, і ця мета закріплена у Положенні про ДПС України, що затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 [176]. Визначення мети дає змогу чітко окреслити місце такого суб'єкта в системі державної влади. Що стосується завдань, то вони конкретизують його мету,

окреслюючи основні напрями діяльності. Навіть можна сказати, що завдання формулюються в нормативно-правових актах як певна сфера відповідальності органу. Зокрема, у Положенні про ДПС України визначено основні завдання ДПС України: реалізація державної податкової політики; здійснення контролю за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків, зборів, платежів контроль за обігом підакцизних товарів; адміністрування єдиного соціального внеску тощо. Завдання показують, що саме повинен робити орган, і виступають критеріями для формування його прав та обов'язків (повноважень) та подальшої оцінки ефективності. При цьому в структурі правового статусу завдання належать до тих елементів, які формують відповідний зв'язок, кореляцію із іншими елементами, приміром, із функціями, оскільки саме від поставлених завдань будуть залежати функції суб'єкта.

По-друге, що стосується функцій, то вони становлять основні види діяльності, що здійснює суб'єкт для виконання покладених на нього завдань. Функції відображають головне призначення державного органу у практичній площині. Наприклад, для податкових органів характерні такі функції, як: контрольна (здійснення податкового контролю у формі перевірок, звірок тощо), регуляторна (участь у розробленні податкового законодавства), сервісна (ведення реєстрів платників, надання консультацій, сервісні послуги платникам), фіскальна (забезпечення податкових надходжень) та ін. Показово, що з часом підходи до виокремлення певних функцій можуть змінюватися: згадаємо про правоохоронну функцію податкових органів, яка реалізовувалася через податкову міліцію. Але згодом цю функцію було передано до окремого органу – Бюро економічної безпеки. Тож, функції демонструють зв'язок між метою і завданнями, правами та обов'язками, побудовою самої системи. Це, своєю чергою, вказує на те, що саме функціональна спрямованість суб'єкта зумовлює, які саме права і обов'язки, тобто повноваження, потрібні йому для реалізації певних завдань.

По-третє, права та обов'язки є неодмінними елементами правового статусу. В цьому контексті підкреслимо, що для органу державної влади традиційним є наголос на повноваженнях. Саме через них реалізуються конкретні функції. До прикладу, ДПС України має право ініціювати розробку законопроектів, видавати нормативні акти в межах своїх повноважень, здійснювати перевірки платників, застосовувати штрафні санкції за порушення податкового законодавства тощо. Обов'язками ДПС України є, зокрема, забезпечення своєчасності відшкодування податку на додану вартість, ведення реєстрів платників, контроль за дотриманням касової дисципліни та ін. Ці права та обов'язки прямо встановлені ПК України і конкретизовані в підзаконних актах. Через них реалізуються функції податкових органів – контрольна, фіскальна, регулятивна, сервісна тощо.

По-четверте, як бачимо, в деяких випадках елементами правового статусу називають: територію діяльності, назву органу; порядок і спосіб його створення; джерела фінансування; наявність чи відсутність прав юридичної особи; та ін. На наше переконання, ці елементи, радше, є технічними ознаками, адже елементами саме правового статусу варто вважати лише ті складові, які визначають юридично значущі характеристики становища суб'єкта. Такі атрибути, як, наприклад, назва, територія діяльності чи символіка – мають другорядне значення. Натомість, порядок утворення, підпорядкованість, наявність юридичної особи – це чинники, що обов'язково мають бути враховані при визначенні правового статусу, адже вони обумовлюють, в яких межах діє орган. Наприклад, якщо суб'єкт не має статусу юридичної особи, він не зможе бути позивачем чи відповідачем у суді від власного імені. І це все стосується такої властивості, як правосуб'єктність. Отже, правосуб'єктність органу державної влади теж є складовим елементом його правового статусу, інакше кажучи, частиною його правового статусу в податкових відносинах.

По-п'яте, стосовно відповідальності, то це також неодмінний елемент правового статусу, який зумовлює дотримання прав і законних інтересів інших

суб'єктів правовідносин. У правовому статусі ДПС України відповідальність формалізується шляхом закріплення: 1) обов'язку ДПС України та її посадових осіб діяти в межах закону (ст. 6 Конституції України); 2) притягнення посадових осіб ДПС України до адміністративної, кримінальної відповідальності за неправомірні дії; тощо. Наприклад, відповідно до ст. 114 ПК України особа, чий права та/або законні інтереси порушено, має право на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб. Шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб [113]. Іншими словами, ПК України передбачає відповідальність податкових органів за шкоду, завдану їх неправомірними рішеннями – обов'язок відшкодування платнику збитків. Крім того, Законом України «Про центральні органи виконавчої влади» встановлено підзвітність і підконтрольність керівників органів перед Кабінетом Міністрів України [199].

По-шосте, стосовно принципів – останні є підґрунтям не тільки для діяльності податкових органів, а є основою їх правового статусу, що визначають як відповідність меті діяльності, так і побудову усієї системи, характеризують результат її діяльності. Відповідність ним є визначальною ознакою ефективності та результативності діяльності органів ДПС.

З урахуванням наведених позицій науковців у нашій дисертаційній роботі використовується широке розуміння правового статусу органу публічної влади, яке включає не лише класичні (традиційні) елементи (правосуб'єктність, права, обов'язки, відповідальність), а й цільові та функціональні характеристики (мета створення органу, його завдання та функції), а також принципи діяльності як нормативні орієнтири реалізації правового статусу. Такий підхід видається методологічно виправданим щодо податкових органів, оскільки саме через закріплення мети (реалізація податкової політики), завдань (адміністрування

податків, забезпечення наповнення бюджету) та принципів (законність, правова визначеність, фіскальна достатність, стабільність, сервісність тощо) законодавець визначає їх фактичну роль у системі публічної влади та механізмі забезпечення економічного, зокрема, фіскального суверенітету держави.

Зважаючи на наведене вище, констатуємо, що до елементів правового статусу податкової служби належать: 1) правосуб'єктність; 2) мета і завдання, 3) функції; 4) права (закріплені законом можливості суб'єкта реалізовувати свої інтереси) та обов'язки (встановлені законом вимоги щодо поведінки суб'єкта); 5) відповідальність (юридичні наслідки за порушення норм права). Правовий статус є комплексним правовим явищем, що визначає місце суб'єкта в системі правовідносин та окреслює його правомірну діяльність. Варто відзначити, що всі його елементи тісно переплітаються. Зокрема, функція контролю, приміром, за акцизним податком, реалізується через повноваження з перевірки ліцензій на торгівлю алкоголем, а відповідальність за цією функцією – у можливості відкликання ліцензії та притягнення порушників до фінансової відповідальності. Функція сервісу, зокрема, ведення реєстрів, передбачає обов'язок ДПС України забезпечити достовірність даних цих реєстрів та відповідальність. Такі зв'язки підтверджують системний характер правового статусу. Зокрема, функції, як елемент, пов'язані і із завданнями, і з повноваженнями, тож, на основі виконання окремих функцій створені, скажімо, спеціалізовані підрозділи – податковий аудит, інформаційно-довідкові департаменти тощо. Взаємозв'язок функцій з іншими елементами статусу докладніше розглянемо в розділі 2 цього дослідження.

Наступним кроком є характеристика поняття «правовий статус податкових органів». Для цього важливо окреслити такий аспект. Правовий статус податкових органів може розглядатися як правовий статус органу державної влади, зокрема, як правовий статус юридичної особи публічного права. Крім того, у цьому випадку можна говорити, що правовий статус органу державної влади є похідним від конкретного правового статусу держави в певних

правовідносинах, бо останній реалізується через відповідні органи, установи, апарат тощо.

По-перше, учені, виокремлюючи у держави конкретний правовий статус, прив'язують його до конкретного виду правовідносин, учасником яких є держава. При цьому науковці окреслюють тільки три види правовідносин, за якими виявляється конкретний правовий статус держави, а саме: міжнародно-правові, конституційно-правові та кримінально-правові відносини [230, с. 384]. Із вказаного виникає питання, а як же інші правовідносини, чи буде мати держава, наприклад, у податкових правовідносинах, конкретний правовий статус?

По-друге, відповідаючи на поставлене вище питання, наголошуємо, що усі інші види правовідносин (зокрема, податкові), учасником яких є держава, похідні від конституційно-правових відносин. Указане легко пояснити так: будучи основним законом держави, маючи вищу юридичну силу, Конституція України закладає підвалини усіх видів правовідносин, які виникають та/або можуть виникнути в державі, зокрема, ті відносини, учасником яких через органи державної влади є держава. Таким чином, конкретний правовий статус держави в конституційно-правових відносинах реалізується в податкових правовідносинах, а саме: стягнення податків та зборів є конституційним правом держави. Указане право є комплементарним конституційному обов'язку кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [65].

По-третє, конкретний правовий статус держави реалізується в особі органів державної влади, зокрема, органів виконавчої влади, серед яких ДПС України. Тобто, реалізуючи указаний правовий статус, зокрема, через ДПС України, держава виступає як владний суб'єкт правовідносин. У цьому випадку держава реалізує конкретний правовий статус у податкових правовідносинах через відповідний орган влади – ДПС України.

Під час реалізації податкових правовідносин відбувається конкретизація конституційно-правового статусу держави у сфері публічних фінансів через реалізацію ДПС України податкової політики. Конституційне повноваження держави встановлювати податки і збори (ст. 92), забезпечувати проведення податкової політики (ст. 116) та обов'язок кожного сплачувати податки і збори (ст. 67) формалізуються через створення спеціалізованого органу – ДПС України [65]. Тому правовий статус податкових органів є, з одного боку, похідним від статусу держави, а з іншого – самостійним, оскільки саме ДПС України як суб'єкт владних повноважень заходить у безпосередні податкові правовідносини з платниками, реалізуючи делеговані їй повноваження. Як вбачається, конструкція такого делегування владних повноважень і є тим, через що загальний конституційний статус держави набуває конкретного вираження у статусі податкових органів.

Своєю чергою, оскільки ДПС України «...є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та «є юридичною особою публічного права...» [176], варто звернути увагу на згадане вище поняття «правосуб'єктність», а саме: розглянути правосуб'єктність юридичних осіб.

Зокрема, науковці визначають правосуб'єктність юридичних осіб як колективних суб'єктів правовідносин так: «...це правоздатність і дієздатність державних і недержавних організацій: державних органів, державних підприємств і установ, громадських об'єднань, комерційних (господарських) корпорацій, релігійних організацій та ін.» [230, с. 358]. Отже, правосуб'єктність ДПС України як органу державної влади, який є юридичною особою публічного права, має розкриватися через її правоздатність та дієздатність.

З огляду на те, що ДПС України як податковий орган є юридичною особою публічного права, як було вище констатовано, важливо звернути увагу на ознаки

юридичної особи, а саме: 1) організаційна єдність, яка полягає в наявності впорядкованої внутрішньої структури юридичної особи; наявності керівних органів та підрозділів, необхідних для виконання завдань і функцій, визначених статутом; наявності реєстраційних реквізитів; 2) наявність у розпорядженні майна, самостійного балансу, статутного фонду та банківського рахунку; 3) наявність цільового призначення тобто створення юридичної особи повинно мати конкретні цілі, для досягнення яких вона діє; 4) наявність права брати участь у цивільному обороті, набувати прав та обов'язків; 5) наявність права бути позивачем та/або відповідачем у суді; 6) наявність обов'язку нести відповідальність, зокрема майнову. [230, с. 359]. Учені поділяють юридичних осіб на комерційні та некомерційні, до останніх відносять саме органи державної влади [230, с. 359, 360], тобто і ДПС України також.

Таким чином, ДПС України є органом державної влади (центральним органом виконавчої влади), юридичною особою публічного права та, відповідно, суб'єктом владних повноважень. Останнє і має визначати правовий статус податкових органів та їх місце в системі органів державної влади через нормативні приписи, якими закріплено місце ДПС України в системі органів виконавчої влади, її функції, мету її діяльності тощо.

На підставі наведеного можна дати визначення поняття «правовий статус податкових органів» – це нормативно визначена сукупність характеристик суб'єкта (мета, завдання, функції, правосуб'єктність, права, обов'язки, відповідальність), що визначає його становище та межі поведінки у податкових правовідносинах і забезпечує виконання функцій у взаємодії із іншими суб'єктами у сфері справляння податків та зборів.

Оскільки вище було надано визначення понять «правовий статус», «правовий статус податкових органів», окреслено структуру правового статусу (зокрема, правового статусу податкових органів), його ознаки, а також ознаки правового статусу податкових органів, вважаємо за доцільне провести деталізацію правового статусу податкових органів та його елементів, визначити

місце податкових органів у системі державного управління крізь призму положень нормативно-правових актів. Останнє стане підставою для виокремлення засад формування правового статусу податкових органів.

Далі наведемо власні міркування щодо правосуб'єктності. Положення Конституції України, які визначають правосуб'єктність податкових органів:

1) ст. 19, яка зобов'язує органи державної влади діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України ;

2) ст. 67, яка встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом, і підкреслює роль податкових органів у забезпеченні виконання цього обов'язку;

2) ст. 92, яка визначає, що виключно законами України встановлюються податки та збори, а також засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків, що формує правову основу діяльності податкових органів ;

3) ст. 116, яка покладає на Кабінет Міністрів України обов'язок забезпечувати проведення податкової політики, що визначає місце податкових органів у системі виконавчої влади [65].

Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» визначає загальні засади діяльності ДПС України як центрального органу виконавчої влади, її підзвітність Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України [199].

Норми ПК України визначають правосуб'єктність податкових органів:

1) ст. 19¹ наводить функції контролюючих органів, зокрема, здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати податків та зборів ;

2) ст. 20 надає контролюючим органам права, необхідні для виконання покладених на них функцій, включаючи право проводити перевірки, отримувати

необхідну інформацію та застосовувати санкції у випадках, передбачених законом ;

3) ст. 21 ПК України передбачає обов'язки податкових органів та їх відповідальність ;

4) ст. 41 визначає контролюючі органи як органи, уповноважені здійснювати контроль за дотриманням податкового законодавства, встановлює їхні основні завдання та функції [113].

Ці положення формують правову основу для діяльності податкових органів в Україні, визначаючи їхні мету, завдання, функції і повноваження, місце в системі державних органів.

Наведене деталізується у приписах Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 р. № 227 [176]. Зокрема, указаним положенням визначаються і деталізуються статус та підпорядкування ДПС України, а саме: ДПС України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Поряд із цим зазначене положення визначає основні завдання ДПС України, які полягають у реалізації державної податкової політики та державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Також наведеним положенням поряд із приписами ПК України встановлено функції та повноваження ДПС України, зокрема названий орган здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів, а також контролює дотримання законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Наступним елементом розгляду правового статусу є права та обов'язки. Права та обов'язки податкових органів України визначені в різних нормативно-правових актах.

Як було зазначено вище, права податкових органів закріплені у ст. 20 ПК України, а саме: здійснювати контроль за дотриманням податкового законодавства; перевіряти правильність нарахування, повноту та своєчасність сплати податків; отримувати безоплатно інформацію від платників податків, банків та інших установ у визначених законом випадках; вимагати усунення порушень податкового законодавства; ініціювати адміністративний арешт майна платника податків у разі порушень; подавати позови до суду щодо стягнення податкового боргу тощо [113].

Обов'язки податкових органів визначені у ст. 21 ПК України, серед яких: дотримання податкового законодавства; діяти виключно на підставі, у межах повноважень та у спосіб, визначений законом; забезпечувати своєчасне повернення надміру сплачених податків; надавати безоплатні консультації платникам податків; зберігати конфіденційність інформації, отриманої від платників, тощо [113].

Вищезгаданою Постановою Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 р. затверджено Положення про ДПС України, що визначає її статус як центрального органу виконавчої влади; основні завдання (реалізація податкової політики, адміністрування податків); функції та повноваження (проведення перевірок, контроль за сплатою податків, розгляд скарг тощо) [176].

Розмірковуючи про права і обов'язки податкових органів як елемент їх правового статусу, потрібно зробити наголос на процесуальних обов'язках, оскільки вище ми вказували на наявність процесуального аспекту правового статусу податкових органів. Ідеться передусім про обов'язок доказування правомірності свого рішення у справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, який визначений Кодексом адміністративного судочинства. При цьому суб'єкт владних повноважень імперативно повинен надати суду всі наявні у нього документи та матеріали, які можуть бути доказами в такому податкового спорі (ст.77 КАС України [61]).

Отже, податкові органи наділені широкими повноваженнями у сфері контролю та адміністрування податків, проте їхня діяльність регламентується законодавством і має відповідати принципу законності.

Відповідальність як елемент правового статусу ДПС. Відповідальність податкових органів визначена такими нормативно-правовими актами:

Конституція України, зокрема, установлення обов'язку органів державної влади, у тому числі податкових, діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (вищезгадана ст. 19). До того ж, ст. 56 встановлено, що кожен має право на відшкодування шкоди, завданої незаконними діями чи бездіяльністю органів державної влади, їх посадових осіб [65].

ПК України у ст. 21 визначає загальні обов'язки податкових органів, порушення яких може тягнути відповідальність. Своєю чергою, у статтях 109–112 ПК України встановлено загальні засади відповідальності, зокрема посадових осіб податкових органів за вчинення податкових правопорушень. Крім того, у ст. 114 ПК України передбачено, що податкові органи несуть відповідальність за шкоду, заподіяну їхніми незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю [113].

Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» закріплює загальні засади відповідальності центральних органів виконавчої влади, зокрема ДПС України [199]. Закон України «Про звернення громадян» визначає відповідальність посадових осіб податкових органів за неналежний розгляд скарг платників податків. Кодекс України про адміністративні правопорушення у ст. 1666 встановлює відповідальність посадових осіб податкових органів. Кримінальний кодекс України передбачає кримінальну відповідальність у ст. 364 за зловживання владою або службовим становищем ; у ст. 367 – за службову недбалість, що спричинила значну шкоду . Цивільний кодекс України у ст. 1173 передбачає відповідальність органу державної влади за завдану ним шкоду, яка підлягає відшкодуванню державою. Своєю чергою, положеннями ст. 1174

визначено відповідальність посадових осіб податкових органів за завдану шкоду у зв'язку з їх діяльністю, яка так само підлягає відшкодуванню державою [242]. Таким чином, податкові органи можуть бути притягнуті до різних видів відповідальності за незаконні рішення, дії чи бездіяльність, а саме: адміністративну, цивільно-правову, дисциплінарну та кримінальну.

Проте зазначене притягнення до відповідальності на практиці не існує, тому на початку нашого дослідження ми вже згадували про необхідність чіткого запровадження механізмів та правового регулювання стягнення збитків, упущеної вигоди або в іншій формі понесення відповідальності податковим органом або посадовою особою податкового органу за винесення неправомірного рішення. На сьогодні ці явища є декларативними, імовірно, через сприйняття неможливості притягнення до відповідальності податкового органу самими платниками податків, але й через відсутність чіткого регулювання. Приміром, підприємство через потрапляння до статусу «ризикового» та отримання відповідного рішення, тобто в ситуації неможливості виписати податкову накладну на відвантаження товару своєму партнеру (та, відповідно, неможливості надати партнеру змогу скористатися податковим кредитом), скасовує таку поставку. Наслідком може стати як відсутність обігових коштів для проведення подальшої господарської діяльності, так і простій на виробництві, що є, беззаперечно, втратами для такого платника. Проте суд у такому випадку буде вимушений надати оцінку доводам підприємства щодо причинно-наслідкового зв'язку між присвоєнням статусу ризиковості та негативними наслідками в діяльності, та ставлячи питання щодо можливості виконання договору поставки із неплатником ПДВ. У цій площині спір вже не виглядає простим та зрозумілим, тож, в умовах відсутності чіткого регулювання (штрафу, пені від оспорюваної суми, пропорційно відповідальності платника) видається надто складним та дорогим.

Щодо принципів. Так, в основі діяльності податкових органів лежать основні засади податкового права України, закріплені у ст. 4 ПК України [113].

Зокрема, до них віднесено такі принципи, як загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [3; 23; 25; 33; 34; 73; 74; 104; 113].

Принцип загальності оподаткування полягає у тому, що кожен зобов'язаний сплачувати податки відповідно до закону. Тим самим цей принцип визначає обов'язок податкових органів забезпечувати контроль за дотриманням цього принципу та формує їхню компетенцію щодо адміністрування податків.

Принцип рівності платників податків перед законом (недискримінації) передбачає, що усі платники податків мають однакові права та обов'язки. Тим самим цей принцип регулює діяльність податкових органів, вимагаючи неупередженого ставлення до всіх платників податків та недопущення дискримінації.

Принцип невідворотності відповідальності полягає в тому, що порушення податкового законодавства тягне за собою відповідальність. Тим самим цей принцип визначає контрольну функцію податкових органів та їхню компетенцію щодо застосування санкцій.

Принцип правомірності рішень платника податків полягає у тому, що у разі неоднозначності норм рішення ухвалюється на користь платника податків. Тим самим цей принцип обмежує дискреційні повноваження податкових органів, встановлюючи пріоритет прав платників податків.

Принцип фіскальної достатності полягає у тому, що податки мають забезпечувати бюджетні потреби. Тим самим цей принцип визначає стратегічну функцію податкових органів щодо забезпечення наповнення бюджету.

Принцип соціальної справедливості полягає у тому, що податки відповідають платоспроможності громадян. Тим самим цей принцип зобов'язує податкові органи враховувати фінансові можливості платників при адмініструванні податків.

Принцип економічності оподаткування полягає у тому, що витрати на адміністрування податків не повинні перевищувати податкові надходження. Тим самим цей принцип регламентує оптимізацію діяльності податкових органів та впровадження ефективних механізмів збору податків.

Принцип нейтральності оподаткування полягає у тому, що податки не мають впливати на конкуренцію. Тим самим цей принцип обмежує втручання податкових органів у ринкові процеси.

Принцип стабільності полягає у тому, що зміни до податкових норм вносяться заздалегідь (за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду) та не змінюються протягом бюджетного року. Тим самим цей принцип забезпечує передбачуваність діяльності податкових органів та їхню підзвітність у сфері адміністрування податків.

Принцип рівномірності та зручності сплати податків полягає у тому, що строки сплати податків встановлюються з урахуванням потреб бюджету та зручності платників. Тим самим цей принцип стосується функції податкових органів щодо організації процесу сплати податків, сприяючи забезпеченню своєчасного наповнення бюджету.

Принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів полягає у тому, що усі елементи податку визначаються на законодавчому рівні. Тим самим цей принцип обмежує податкові органи в можливості самостійного встановлення податкових зобов'язань, чітко регламентуючи їхню діяльність у межах законодавства.

Отже, проаналізовані принципи податкового законодавства проілюстрованим вище чином визначають правовий статус податкових органів, окреслюючи їхні повноваження, обов'язки, межі компетенції та підходи до

взаємодії з платниками податків. Вони забезпечують баланс між державними інтересами у сфері наповнення бюджету та захистом прав платників податків.

Таким чином, принципи податкового законодавства виконують щодо правового статусу податкових органів подвійну функцію. З одного боку, вони є критеріями допустимості законодавчих змін, що стосуються структури та повноважень податкових органів (наприклад, принцип стабільності та правової визначеності обмежує можливість частих організаційних реформ без належного перехідного періоду); з іншого – вони безпосередньо «вбудовуються» у зміст статусу: принцип загальності та рівності оподаткування – у повноваження ДПС щодо забезпечення однакового підходу до платників; принцип презумпції правомірності рішень платника – в обов’язок органу тлумачити неоднозначні норми на користь платника; принцип невідворотності відповідальності – у компетенцію щодо застосування санкцій за чітко визначеною процедурою; принцип економічності – в обов’язок органу діяти ефективно, використовуючи електронні системи адміністрування, мінімізуючи витрати як для бюджету, так і для платників. Отже, принципи не лише описують ідеальну модель податкової системи, а й вказують на правові межі для формування та реалізації правового статусу податкових органів.

Підсумовуючи викладене вище, можна стверджувати, що правовий статус податкових органів ґрунтується на загальних принципах державного управління, конституційних засадах, адміністративному праві та нормах податкового законодавства.

Проте є одна особливість: ДПС України самостійно декларує та затверджує свою місію та стратегічні цілі, які, зокрема, й визначають її діяльність, пріоритети, та основні принципи діяльності. Як приклад «Місія та Стратегічний план на 2025–2030 роки», затверджена наказом ДПС України від 21.02.2025 р. № 150 [173]. Оскільки місія, по суті, є роллю конкретного органу в суспільстві, а стратегічний план – загальним документом, що визначає шлях (загальну дорожню карту) до виконання місії, то неправильним видається затвердження

таких чинників на рівні стратегії для податкової служби не державою в особі Кабінету Міністрів України або Міністерства фінансів України як органами, яким підпорядковується податкова служба, а нею самою безпосередньо. Викликає хвилювання зазначений тезис у тому аспекті, що хто затверджує, той і може вносити в будь-який момент зміни, отже, стратегічні завдання служби можуть надто гнучко підлаштовуватися під потреби загального політичного моменту, що є, радше, мінусом для такого органу, як податкова служба.

Щодо організаційно-правових засад формування правового статусу податкових органів важливо зазначити, що податкові органи, такі як ДПС України, є центральним органом виконавчої влади, який діє у підпорядкуванні Кабінету Міністрів України та координуються Міністерством фінансів України. Основні принципи їх організації полягають у: 1) централізації управління – єдина вертикальна структура податкових органів, що діє на всій території України; 2) функціональному розподілі – податкові органи здійснюють контроль, аналітичну діяльність, аудит, надають роз'яснення платникам податків; 3) юридичній самостійності – податкові органи є юридичними особами публічного права, що мають право укладати угоди, представляти державу в судових спорах.

Крім того, підсумовуючи, варто окреслити чинники, які впливають на формування правового статусу податкових органів: 1) конституційні засади, які визначають загальні принципи діяльності державних органів, зокрема податкових, їх підконтрольність, підзвітність і відповідальність перед суспільством; 2) податкове законодавство, яке встановлює конкретні норми щодо функцій, повноважень, прав та обов'язків податкових органів, порядок адміністрування податків і зборів; 3) адміністративне та фінансове законодавство, яке регламентує організаційну структуру податкових органів, їхні процедурні повноваження та фінансове забезпечення; 4) принципи податкової системи, які визначають основні підходи до оподаткування, зокрема рівність, стабільність, фіскальну достатність, що впливає на функціональну

спрямованість податкових органів; 5) міжнародні зобов'язання, а саме: угоди про уникнення подвійного оподаткування, стандарти ОЕСР, вимоги ЄС та інші міжнародні норми, що впливають на правові засади функціонування податкової служби; 6) судова практика, яка формує підходи до тлумачення норм податкового законодавства, встановлює межі правомірності дій податкових органів, та правозастосовна практика, яка, своєю чергою, конкретизує, як саме реалізуються норми податкового законодавства на практиці, враховуючи економічну ситуацію та рівень розвитку податкової системи.

Отже, податкові органи в системі органів державної влади займають нішу в межах виконавчої гілки влади, являють собою центральний орган виконавчої влади зі своїм апаратом і територіальними органами. Правовий статус указаних органів визначається чинними нормами національного законодавства. До засад формування правового статусу податкових органів варто віднести конституційно-правові, адміністративно-правові, податково-правові та організаційно-правові засади. Поряд із проаналізованими засадами формування правового статусу податкових органів є й інші чинники, які мають вплив на правовий статус указаних органів. Окрім нормативно-правових чинників, які так чи інакше перетинаються із засадами формування, варто наголосити, що на правовий статус податкових органів також впливають міжнародні зобов'язання, правозастосовна та судова практика.

1.3. Принципи діяльності податкових органів

Функціонування будь-яких державних органів базується на певних принципах. Позначимо, що нині в науковій літературі згадується, принаймні два терміни: «принципи права» та «правові цінності» [49, с. 40; 110, с. 25-30]. Щодо останніх учені стверджують, що правові цінності визначають те, що втілює і захищає право та, відповідно, є його ціннісним виміром [49, с. 40]. На думку науковців, правовими цінностями є ті, що визначають сутність і мету права й лежать у його основі [49, с. 40].

При встановленні співвідношення названих категорій цілком логічно звернутися до того, як науковці їх розмежовують, наголошуючи при цьому на їх тісному зв'язку: цінність права орієнтує діяльність на бажану мету; принцип права формулює загальні вимоги забезпечення реалізації такої мети [49, с. 40].

Так, до цінностей права науковці відносять три універсальні: свобода, рівність та людська гідність, а справедливість як цінність права вчені називають основною правовою цінністю, бо вона інтегрує у собі указані три універсальні [49, с. 41]. Поряд із цим автори також згадують такі цінності права, за Г. Радбрухом, як справедливість, доцільність та правова визначеність, що є взаємопов'язаними та взаємозалежними [49, с. 41]. Синтезуючи наведені думки, убачається доцільним констатувати, що правові цінності формують основу будь-якої правової системи та, відповідно, є основою усіх правовідносин, зокрема податкових.

На наше переконання, в основі податкових правовідносин та, відповідно, в основі діяльності ДПС України як органу державної влади (контролюючого органу та органу стягнення) лежать такі правові цінності, як справедливість, свобода, рівність, людська гідність, правова визначеність та доцільність. Останні, своєю чергою, визначають ті цілі, забезпечити реалізацію яких мають принципи права.

Що стосується принципів права, то правники визначають їх як «...найбільш загальні і стабільні вимоги, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх при формуванні й дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку» [49, с. 182]. Як відомо, принципи права поділяють на такі види: 1) загальні принципи права (ті, що поширюються на право в цілому, всі його галузі та інститути); 2) галузеві принципи права (принципи, які є найбільш загальними та стабільними вимогами притаманними певній галузі права, визначають її характер та напрями розвитку); 3) міжгалузеві принципи права (принципи права, які діють одночасно в декількох галузях права) [23, с. 23-36; 25, с. 43-47; 49, с. 184-197; 110, с. 24-38].

Традиційно до загальних принципів права належать: 1) принцип законності; 2) принцип правової визначеності; 3) принцип пропорційності (розмірності); 4) принцип добросовісності; 5) принцип розумності [23, с. 184–193].

На підставі зазначеного, можна зробити висновок, що принципи діяльності ДПС України мають ґрунтуватися на загальних принципах права та правових цінностях, які визначають сутність і спрямованість будь-якої правової системи. Справедливість, свобода, рівність, людська гідність, правова визначеність та доцільність виступають фундаментальними цінностями, які мають визначати характер податкових правовідносин та діяльності контролюючих органів. При цьому принципи права як найбільш загальні й стабільні вимоги до правового регулювання, забезпечують реалізацію цих цінностей на практиці. Відповідно, для розуміння принципів діяльності ДПС України важливо враховувати їх взаємодію з принципами права загального, міжгалузевого та галузевого рівня, оскільки вони безпосередньо визначають напрями розвитку податкової системи та її функціонування.

Як убачається, принципи діяльності ДПС України формують певну систему та складаються із загальних принципів права, галузевих принципів права та міжгалузевих принципів права, які у своїй сукупності скоординовані правовими цінностями. Тому доцільно розглянути систему принципів, які лежать в основі діяльності ДПС України, в такому порядку: 1) загальні принципи права; 2) міжгалузеві принципи права; 3) галузеві (принципи податкового права) [25, с. 92-94].

По-перше, розглянемо загальні принципи права та їх зміст, що закріплені у національних нормативно-правових актах.

Принцип законності, закріплений у ст. 19 Конституції України [65], установлює такі вимоги:

- ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Указана вимога як елемент принципу законності в межах

податково-правових відносин гарантує платникам податків не бути примушеними робити те, що не передбачено податковим законодавством;

- органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Указана вимога як елемент принципу законності в межах податково-правових відносин установлює межі діяльності ДПС України як органу державної влади, а саме: забезпечує відсутність свавілля з боку контролюючого органу.

Принцип правової визначеності є складовим елементом принципу верховенства права. Останній законодавцем закріплено у ст. 8 Конституції України та визначено так: в Україні визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй; норми Конституції України є нормами прямої дії, тому звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується [65]. На наше переконання, оскільки в Україні визнається та діє принцип верховенства права, то податкове законодавство (яке складається з Конституції України; ПК України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів (ст. 4 ПК України)) повинне відповідати положенням Конституції України як нормативному акту вищої юридичної сили та прийматися на її основі. Не випадково О.О. Дмитрик піднімала на порядок денний питання ієрархічності джерел фінансового права, співвідношення нормативно-правових актів [40, с. 78]. І при цьому вона підкреслювала, що Конституції України, яка є Основним Законом держави, підґрунтям її правової й політичної систем, належить

особливе, визначальне місце у всіх сферах життєдіяльності країни. Усі положення, які містяться в ній, є основоположними, первинними, установчими, визначальними для всіх галузей права [40, с. 107]. Окрім того, нагадаємо, що, оскільки норми Конституції України мають пряму дію, то платникам податків гарантований судовий захист на підставі приписів Основного Закону.

Принцип верховенства права має комплексний характер та, відповідно, має визначену структуру із таких шести елементів: «(1) законність, включаючи прозору, з'ясовну (поясненну) та демократичну процедуру надання юридичної сили актам права; (2) юридична визначеність; (3) заборона свавільності; (4) доступ до правосуддя в особі незалежних і безсторонніх судів, включно з тими, що здійснюють судовий нагляд за адміністративною діяльністю; (5) дотримання людських прав; (6) недискримінація та рівність перед приписами права» [44]. Одним із названих елементів є юридична та/або правова визначеність. Остання, як указують у Доповіді, полягає у такому: 1) держава повинна робити закони доступними, дотримуватись їхніх положень та застосовувати їх послідовно; 2) нормативні акти мають бути оприлюднені ще до їх застосування, а їхні наслідки – передбачені для правозастосовників, щоб кожна особа могла відповідно планувати свою поведінку; 3) дискреційні повноваження органів влади мають бути чітко обмежені законом, щоб уникнути зловживань з їх боку; 4) нормативний акт повинен чітко визначати обсяг і порядок застосування дискреційних повноважень органів влади, забезпечуючи захист від свавілля; 5) правова визначеність вимагає чіткості норм, заборони їх зворотної сили, обов'язковості виконання судових рішень і недопустимості їх скасування без вагомих підстав; 6) правова визначеність вимагає виконання державою (органами влади) своїх зобов'язань, узгодженості судової практики та здійсненості правових норм на практиці [44].

З огляду на вказане стверджуємо, що ДПС України повинна застосовувати принцип правової визначеності у своїй діяльності так:

- розробляючи та надаючи пропозиції щодо нормативно-правових актів з питань, що належать до її компетенції, має враховувати вимоги доступності, чіткості, заборони зворотної дії у часі та передбачуваності до відповідних актів, а також забезпечувати обмеженість законом своїх дискреційних повноважень, визначати їх обсяг та порядок застосування;
- повинна дотримуватися норм податкового законодавства, застосовувати його послідовно та не допускати зловживань зі свого боку;
- ухвалювати рішення в межах чітко визначених законодавчих рамок, щоб запобігти свавіллю та зловживанням;
- зобов'язана виконувати остаточні рішення судів, не допускаючи їх безпідставного перегляду;
- повинна діяти відповідно до своїх офіційних роз'яснень і рішень, а також забезпечувати стабільність податкової політики, зокрема стабільність практики правозастосування.

Принцип пропорційності полягає у встановленні рівноваги між протилежними інтересами, а саме: між приватними та публічними інтересами. Тобто цей принцип спрямований на встановлення рівноваги та балансу шляхом закріплення цінностей ефективності, достатності та помірності впливу права на суспільні відносини [25, с. 249, 36; 49, с. 188; 110, с. 204]. Правники пишуть про такий перелік вимог цього принципу: обрані законодавцем засоби мають максимально спрямовуватися на досягнення легітимної мети; людина – не засіб досягнення цілей держави; повинні мінімально обмежувати конституційні права та цінності; засоби досягнення легітимної цілі повинні розумно та адекватно співвідноситися із нею; нікого не може бути примушено до того, що вона не в змозі здійснити; реалізація прав людини не повинна порушувати права інших [49, с. 188].

Отже, ДПС України повинна застосовувати принцип пропорційності у своїй діяльності так: 1) забезпечуючи баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків; 2) мінімізуючи обмеження прав

платників податків у процесі застосування податкових заходів; 3) забезпечуючи адекватність заходів контролю, зокрема, податкові перевірки, моніторинг, застосування штрафних санкцій тощо має відбуватися лише за потреби, відповідати рівню порушення та не бути надмірно обтяжливими; 4) забезпечуючи легітимність поставлених цілей податкових органів, зокрема, таких як наповнення бюджету та забезпечення справедливого податкового тягара; 5) не висуваючи незаконних, технічно та /або фізично нездійсненних для платників податків вимог; 6) здійснювати свою діяльність, не допускаючи свавілля зі свого боку. Наведене дає підстави стверджувати, що застосування принципу пропорційності у діяльності ДПС України сприятиме підвищенню довіри до податкової системи, зниженню конфліктів між платниками податків і державою та забезпеченню справедливого регулювання податкових відносин.

Принцип добросовісності, як вказують науковці, «...відображає сумлінне, чесне й порядне ставлення суб'єкта до власних дій із використанням наданих йому повноважень, виконання покладених на нього обов'язків і додержання заборон із наміром ретельного їх виконання та уникнення помилок» [25, с. 337; 49, с. 190; 110, с. 218-219; 231, с. 124, 248, 257]. Зазначений принцип закріплено: у нормах Цивільного кодексу України як одну із засад цивільного законодавства [242]; у ст. 45 КАС України, у якій встановлено обов'язок учасників судового процесу не зловживати своїми процесуальними правами тобто добросовісно користуватися ними [61], а також у інших процесуальних кодексах.

Досліджений принцип повинен застосовуватися ДПС України шляхом чесного, відкритого, сумлінного здійснення своїх функцій. Зокрема, контролюючий орган повинен: 1) застосовувати податкове законодавство без упередженості та без створення необґрунтованих перешкод для платників податків; 2) забезпечувати громадян повною та доступною інформацією у межах визначених законом; 3) уникати зловживань владою, необґрунтованих перевірок та корупційних дій; 4) вести конструктивний діалог із платниками податків та надавати їм допомогу у виконанні ними податкових зобов'язань, що вказуватиме

на перехід контролюючого органу від суто фіскальної діяльності до сервісно-контролюючої діяльності; 5) ретельно виконувати свої функції із дотриманням податкового законодавства із метою запобігання порушенням прав платників податків.

Принцип розумності полягає у встановленні вимоги до юридичної діяльності відповідати здоровому глузду та втілює цінність людського інтелекту [49, с. 191]. Указаний принцип вимагає обґрунтованості та доцільності від діяльності ДПС України.

Зважаючи на наведене вище в цьому розділі, очевидною прогалиною видається відсутність на сьогодні принципу прозорості в діяльності податкової служби. Так, Ю. Ракович та О. Любкіна зазначають, що першу згадку принципу прозорості містять теоретичні напрацювання представників школи політичної економії В. Петті та А. Сміта. Так, В. Петті у своїй праці «Трактат про податки і збори» визначає такі аспекти проблеми прозорості оподаткування, як справедливе неподвійне оподаткування того самого суб'єкта, шкідливість надмірного оподаткування та відсутність розуміння процесу і механізму розподілу акумульованих ресурсів у населення, що і формувало його невдоволення під час адміністрування податків. У свою чергу, А. Сміт розробив теоретичне підґрунтя податкової прозорості, яке охоплює принципи справедливості та визначеності. На сьогодні Організація економічного співробітництва та розвитку приділяє значну увагу аспекту прозорості в контексті обміну фінансовою інформацією для податкових цілей [205, с. 118].

Отже, на сучасному етапі розвитку світової економіки очевидним є визнання необхідності дотримання принципу прозорості в діяльності податкових органів. Так, зокрема, у Верховній Раді зареєстрований законопроект № 12359 від 25.12.2024 р. «Проект Закону Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оцінки ефективності та результативності діяльності податкових органів», яким, за словами Д. Гетьманцева, пропонується запровадити оцінку ефективності та результативності діяльності податкових органів із метою

підвищення їх прозорості та підзвітності, а також оптимізації процесів прийняття управлінських рішень та усунення очевидних недоліків у діяльності [202].

Далі логічним було приділити увагу міжгалузевим принципам, які лежать в основі діяльності ДПС України, та принципам податкового права. Як вище було окреслено, міжгалузеві принципи права діють одночасно в кількох галузях права, і в галузі податкового права теж. До вказаних можна віднести принцип гласності та прозорості, згідно із яким діяльність ДПС України має бути відкритою перед суспільством. Останнє знаходить вияв в оприлюдненні ДПС України інформації із публічним доступом, наданні інформації платникам податків тощо. Також міжгалузевим принципом є принцип поділу влади та компетенції органів державної влади. Указаний принцип полягає у тому, що ДПС України є центральним органом виконавчої влади та, відповідно, віднесений до виконавчої гілки влади, а також указаний орган здійснює свою діяльність у взаємодії із іншими органами влади, що передбачає відсутність дублювання їх повноважень. Прикладом є розмежування функцій ДПС України та Державної митної служби України у ст. 41 ПК України або розмежування функцій ДПС України та органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків. Серед міжгалузевих принципів можна виокремити також принципи контролю та підзвітності, який полягає у тому, що ДПС України є відповідальною перед державою та суспільством за результати здійснюваної діяльності. Зокрема, ДПС України у своїй діяльності спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів [176], а також звітує перед Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою України, надає їм інформацію про надходження податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи тощо.

Традиційно правники до міжгалузевих принципів права відносять, зокрема, але не виключно, такі як: 1) принцип винної відповідальності; 2) принцип невідворотності відповідальності; 3) принципи неможливості двічі

притягти до відповідальності за одне й те саме правопорушення; 4) принцип неможливості притягнення до відповідальності без порушення закону тощо; 5) принцип неможливості виправдатися незнанням закону [49, с. 195–196]. Названі міжгалузеві принципи щодо юридичної відповідальності також варто віднести до міжгалузевих принципів права, які лежать в основі діяльності ДПС України, але із певними застереженнями. Зокрема, згідно із положеннями п. 109.1 ст. 109 ПК України вина як ознака податкового правопорушення не завжди є обов'язковим елементом, а тільки у випадках, прямо передбачених ПК України. Тобто платник податків може бути невинним у вчиненні податкового правопорушення, але все одно притягнутим до відповідальності. До того ж, згідно із ст. 111 ПК України за порушення податкового законодавства передбачається застосування таких видів відповідальності, як фінансова, адміністративна та кримінальна. При цьому законодавцем залишено у досліджуваній нормі таке застереження: «Притягнення фізичної або юридичної особи до фінансової відповідальності за податкове правопорушення не звільняє фізичну особу чи посадових (службових) осіб юридичної особи у передбачених законом випадках від юридичної відповідальності інших видів» [113].

Таким чином, платник податків за одне правопорушення може бути притягнений до декількох видів юридичної відповідальності, що, своєю чергою, стає дискусійним питанням у контексті дотримання принципу неможливості двічі притягти до відповідальності за одне й те саме правопорушення. Розглянуті принципи та норми ПК України наштовхують на висновок, що не всі міжгалузеві принципи застосовуються однаково в усіх галузях права тобто одночасно, але не ідентично.

Підсумовуючи аналіз міжгалузевих принципів права, які лежать в основі діяльності ДПС України, можна стверджувати, що її діяльність ґрунтується на міжгалузевих принципах права, які діють у кількох галузях одночасно, але можуть мати особливості застосування у сфері податкового права. Тому до міжгалузевих принципів права, які лежать в основі діяльності ДПС України,

можна віднести 1) принцип гласності та прозорості, 2) принцип поділу влад та компетенції, 3) принцип фінансового контролю та підзвітності та 4) принципи застосування юридичної відповідальності (принцип винної відповідальності, який діє із застереженням; принцип невідворотності відповідальності; принцип неможливості двічі притягнути до відповідальності за одне й те саме правопорушення, який діє із застереженням та створює дискусію; принцип неможливості притягнення до відповідальності без порушення закону; принцип неможливості виправдатися незнанням закону).

Здійснивши аналіз загальних та міжгалузевих принципів права, які лежать в основі діяльності ДПС України, вважаємо логічним окреслити та проаналізувати принципи податкового права, які є галузевими за своєю природою.

Питання принципів безпосередньо урегульовано у ст. 4 ПК України. Як бачимо, у названій статті ПК України законодавець оперує поняттями «засади» та «принципи». З одного боку, можна було б говорити про взаємозамінність цих категорій, але аналіз змісту ст. 4 ПК України дає підстави зазначити таке: 1) до основних засад податкового законодавства законодавцем віднесено принципи податкового законодавства, закріплені у п. 4.1 ст. 4 ПК України, та інші засади, закріплені у пп. 4.2–4.5 ст. 4 ПК України; 2) до принципів податкового законодавства віднесено одинадцять принципів, закріплених у підпунктах 4.1.1–4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України.

На наш погляд, за змістом ст. 4 ПК України категорія «засади податкового законодавства» є ширшою за категорію «принципи податкового законодавства». Ураховуючи це, можемо окреслити, що належить до засад, а що – до принципів податкового законодавства (табл. 1).

Таблиця 1

Засади і принципи податкового законодавства

Засади законодавства	Принципи податкового законодавства
-------------------------	------------------------------------

1	Одинадцять принципів права	1	<i>Принцип загальності оподаткування</i> (підп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип полягає у тому, що кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори, встановлені податковим законодавством, якщо вона є їх платником відповідно до податкового законодавства
2	<i>Засада обов'язковості передбачення виключно ПК України загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які підлягають сплаті</i> (п. 4.2 ст. 4 ПК України) Тобто обов'язок зі сплати будь-якого податку чи збору може виникнути у платника за умови передбачення цього податку або збору приписами ПК України	2	<i>Принцип рівності платників податків та недопущення їх дискримінації</i> (підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що усі платники податків мають рівні права та обов'язки перед законом, а податкове регулювання не допускає дискримінації за будь-якими ознаками.
3	<i>Засада своєчасності та зручності оподаткування</i> (п. 4.3 ст. 4 ПК України). Названа засада полягає у тому, що податкові періоди та строки сплати податків встановлюються так, щоб забезпечити своєчасне наповнення бюджету, враховуючи зручність для платників і мінімізацію витрат на податкове адміністрування	3	<i>Принцип невідворотності відповідальності</i> (підп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що кожен, хто порушує податкове законодавство, несе визначену законом відповідальність, яка є неминучою
4	<i>Засада законодавчого врегулювання оподаткування</i> (п. 4.4 ст. 4 ПК України) Названа засада полягає у тому, що установлення, скасування податків і зборів, а також надання пільг здійснюється виключно визначеними законодавством органами в межах їхніх повноважень	4	<i>Принцип презумпції правомірності рішень платника податку</i> (підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що у разі неоднозначного трактування норм податкового законодавства рішення приймається на користь платника податків
5	<i>Засада відкладеного застосування податкових пільг</i> (п. 4.5 ст. 4 ПК України).	5	<i>Принцип фіскальної достатності</i> (підп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4 ПК України)

	Названа засада полягає у тому, що нові або розширені податкові пільги застосовуються від початку наступного бюджетного року		Названий принцип передбачає, що податки та збори встановлюються з урахуванням забезпечення балансу між бюджетними надходженнями та витратами
		6	<i>Принцип соціальної справедливості</i> (підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що податки та збори повинні встановлюватися залежно від платоспроможності їхніх платників
		7	<i>Принцип економічності оподаткування</i> (підп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що податки та збори мають приносити до бюджету значно більший обсяг надходжень, ніж витрати на їх адміністрування
		8	<i>Принцип нейтральності оподаткування</i> (підп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що податки та збори повинні встановлюватися так, щоб не впливати на конкурентоспроможність платника податків
		9	<i>Принцип стабільності / принцип стабільності податкового законодавства</i> (підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що зміни до податків та зборів (їх елементів) повинні вноситися не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, а правила, ставки та пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року
		10	<i>Принцип рівномірності та зручності сплати</i> (підп. 4.1.10 п. 4.1 ст. 4 ПК України) Названий принцип передбачає, що строки сплати податків та зборів мають бути

			встановлені так, щоб забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджету та зручність для платників
		11	<i>Принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів (підп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України)</i> Названий принцип передбачає, що всі обов'язкові елементи податку мають бути визначені на законодавчому рівні

Таблицю сформовано на основі аналізу ст. 4 ПК України

Таким чином, у ст. 4 ПК України законодавець розрізняє поняття «засади» та «принципи» податкового законодавства. Засади є більш широким поняттям і включає як основні принципи, так і інші положення, що мають загальний характер [25, с. 82, 83]. Викладений у ст. 4 ПК України перелік принципів містить одинадцять важливих елементів, таких як загальність, рівність, невідворотність, відповідальності, соціальна справедливість, економічність, стабільність, рівномірність сплати, нейтральність та інші. Засади ж охоплюють основні положення, які визначають обов'язковість, своєчасність, зручність та законодавче врегулювання оподаткування, включаючи принципи та їх застосування. При цьому можна зауважити, що деякі засади і принципи збігаються за своїм змістом, наприклад, засада своєчасності та зручності оподаткування та принцип рівномірності та зручності сплати, а також засада відкладеного застосування податкових пільг та принцип стабільності. Наведене дає підстави констатувати, що принципи ґрунтуються та виходять із встановлених засад, що, як убачається, є ширшими за своїм змістом.

Однак розмежування засад і принципів податкового законодавства не впливає на їх обов'язкове застосування ДПС України у своїй діяльності як підґрунтя, що має бути її основою. Убачається, що для визначення того, які із засад і принципів можна вважати принципами діяльності ДПС України, необхідно звернути увагу на їх кореляцію функціям і завданням указанного органу. Зокрема, принципами, які можна вважати основними для діяльності ДПС України, є такі: 1) загальності оподаткування – він важливий для ДПС України,

оскільки забезпечує справедливість і всеохопне адміністрування податків; 2) рівності платників податків та недопущення їх дискримінації в діяльності ДПС України – полягає в тому, що остання повинна забезпечувати рівні умови для всіх платників податків; 3) невідворотності відповідальності – один із ключових принципів для ДПС України, оскільки відповідальність забезпечує контроль за виконанням податкових зобов'язань і застосування відповідних санкцій за порушення; 4) фіскальної достатності у діяльності ДПС України – полягає у тому, що зазначений орган повинен ураховувати збалансованість надходжень та витрат бюджету; 5) соціальної справедливості – є важливим у діяльності ДПС України в контексті забезпечення оподаткування, яке відповідає платоспроможності платників податків; 6) економічності оподаткування у діяльності ДПС України – полягає в тому, що остання повинна оптимізувати витрати на адміністрування податків; 7) нейтральності оподаткування у діяльності ДПС України – передбачає, що остання повинна забезпечити, щоб податкова система не порушувала конкурентоспроможність платників податків; 8) стабільності податкового законодавства у діяльності ДПС України – полягає у тому, що для вказаного органу важливо забезпечити стабільність податкової політики, щоб платники могли планувати свою діяльність; 9) рівномірності та зручності сплати у діяльності ДПС України – остання має забезпечити зручність для платників податків при сплаті податків і зборів; 10) єдиного підходу до встановлення податків та зборів у діяльності ДПС України, яка має діяти відповідно до чітко визначених законодавчо встановлених норм. Своєю чергою, інші засади, такі як засада обов'язковості передбачення податків і зборів виключно ПК України, більше стосуються законодавчого процесу і не є безпосередньо принципами діяльності ДПС України.

Загалом, принципи, які орієнтовані на забезпечення ефективного, справедливого, зручного і стабільного адміністрування податків, є основою діяльності ДПС України.

Водночас підкреслимо, що здійснене дослідження вказує, що ані загальні принципи права, ані міжгалузеві принципи права та, навіть, принципи податкового права (законодавства) не містять у своєму переліку принципу належного урядування. Зазначене наштовхує на декілька питань: який зміст цього принципу; чи потрібно його відносити до принципів діяльності ДПС України; як цей принцип упроваджується в діяльність ДПС України.

Насамперед зауважимо, що принцип належного урядування не закріплено ні у Конституції України, ні у ПК України. При цьому він встановлюється, зокрема, але не виключно, у тих міжнародних документах, які визначають стандарти ефективного, прозорого та підзвітного управління. У цьому контексті згадаємо Рекомендації Комітету міністрів Ради Європи CM/Rec (2007), де закріплено таке: «...належне адміністрування є аспектом належного врядування; воно стосується не лише правових механізмів; воно залежить від якості організації та управління; що воно має відповідати вимогам ефективності, результативності та відповідності потребам суспільства; воно має підтримувати та захищати державну власність та інші державні інтереси; воно має відповідати бюджетним вимогам; і що воно має унеможливлювати всі форми корупції...» [15]. Із наведеного очевидно, що вказане положення стосується принципу належного адміністрування, включаючи законність, рівність перед законом, об'єктивність, неупередженість, добросовісність, розсудливість, пропорційність, своєчасність та розумність строку. При цьому у дослідженому документі використано дві категорії: «good administration» (належне адміністрування) та «good governance» (належне урядування), перша із яких є частиною другої. Тож, указаний документ надає тлумачення належного адміністрування як елементу належного урядування, якому притаманні вищенаведені вище ознаки.

Окрім того, доречною є указівка на Європейську хартію місцевого самоврядування від 15.10.1985 р. [46]. Так, принцип належного урядування в Європейській хартії місцевого самоврядування закріплено опосередковано у ст. 8, яка вимагає від органів місцевого самоврядування забезпечення ефективного,

прозорого і демократичного управління. Вона передбачає, що органи місцевого самоврядування повинні діяти в рамках закону, надавати звіти перед громадськістю і забезпечувати участь громадян у процесах прийняття рішень, що є основою принципу належного урядування [46]. Отже, названа норма наголошує на важливості принципів доброго врядування на місцевому рівні, що включають прозорість, підзвітність та участь громадян. При цьому в указаному документі немає прямого передбачення принципу належного урядування та більше не надано визначення такого. Однак можна ствердити, що наведений зміст ілюструє у сукупності ознак принцип належного урядування.

Характерно, що науковці стосовно принципу належного урядування висловлюються так. Одні вчені розглядають принцип належного урядування як концепцію, що охоплює стандарти адміністративної практики, визначені радою Європи через м'яке право. Зокрема, вчені акцентують на важливості забезпечення прозорості, справедливості, відповідальності та підзвітності в державному управлінні. На їхню думку, належне урядування повинно сприяти захисту прав громадян, надаючи механізми для виправлення адміністративних рішень та забезпечення правосуддя [14, с. 191]. До того ж, вчені висновують, що концепція належного адміністрування є складовою більшої концепції – належного урядування, матеріальні та процедурні принципи якої встановлюють основи органів публічної влади [14, с. 191]. Також логічним висновком, наданим вченими, є те, що правова визначеність як елемент верховенства права корелюється з принципами належного урядування та належного адміністрування, а саме – із установленням справедливої процедури та її дотримання, а також із принципом законності [229, с. 78]. Науковці наголошують на тому, що взаємопов'язаність цих принципів покликана забезпечити мінімальне втручання органів влади у права та інтереси людини [14, с. 191].

Є.В. Дояр досліджує указаний принцип крізь призму практики ЄСПЛ [45]. Зокрема, науковець наголошує, що «принцип належного врядування та пов'язаний з ним покладає на державу тягар несення наслідків недотримання

публічною адміністрацією підстав, меж повноважень та способу прийняття та реалізації нею владних управлінських рішень, не допускаючи їх виправлення за рахунок заінтересованих приватних осіб без забезпечення компенсації їх втрат на належних умовах» [45]. Також вчений, аналізуючи практику ЄСПЛ, позначив: «...ЄСПЛ наголосив на необхідності для публічної адміністрації діяти вчасно та в належний і якомога більш послідовний спосіб...», «...ризик помилок державного органу має покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок приватних осіб, яких вони стосуються» [45].

Проаналізовані міжнародні документи та позиції науковців щодо принципу належного урядування дають підстави констатувати, що цей принцип включає забезпечення ефективності, прозорості, законності та недопущення корупції в управлінні. Цей принцип, хоча й не закріплений у національних нормах, визначає основу для дії органів влади, зокрема податкових. Для податкових органів важливо його застосовувати в контексті захисту прав платників податків і зборів, забезпечення підзвітності та справедливості в податкових процедурах. Водночас потрібно дотримуватися процедурних стандартів для мінімізації ризиків помилок і зловживань.

Показово, що зміст досліджуваного принципу розкривається у численних рішеннях ЄСПЛ. Наприклад, у справі «Рисовський проти України» (заява № 29979/04) ЄСПЛ вказує, що цей принцип «... передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи повинні діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб» [219], «Принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість» [219].

У справі «Арзомазова проти Республіки Молдова» ЄСПЛ зробив акцент саме на таких аспектах принципу належного урядування, як дотримання

державними органами своєї власної процедури, а також необхідність діяти в належний і якомога послідовніший спосіб [208].

Крім того, у п. 74 рішення у справі «Лелас проти Хорватії» ЄСПЛ зазначив, що принцип належного урядування встановлює, що на фізичну особу, яка діє добросовісно, не повинна перекладатися відповідальність за допущену органами держави помилку, якщо така помилка стала наслідком недотримання державними органами своїх внутрішніх правил і процедур крім випадків, якщо такі правила не впливають із публічно доступних актів, або якщо така особа була іншим чином обізнана або повинна була бути обізнаною про те, що державний орган не мав повноважень вчиняти відповідні дії. Суд виснував, що особа не має нести відповідальність за недотримання державними органами своїх власних внутрішніх правил та процедур, недоступних для громадськості та які, в першу чергу, призначені для забезпечення підзвітності та ефективності всередині державного органу [216] (див. також рішення ЄСПЛ у справах: «Максименко та Герасименко проти України», п. 64 [217], «Кривенький проти України», пп. 45, 71 [30] та ін.) [215].

Наведені висновки ЄСПЛ щодо принципу належного урядування установлюють такі вимоги до органів влади, зокрема ДПС України: 1) діяти вчасно та в належний спосіб, особливо в умовах вирішення питань про майнові права. Указане якраз і є застосовним саме до органів ДПС України з огляду на те, що предметом податкових відносин є право власності платників податків, яке обмежується шляхом стягнення податків та зборів; 2) принцип належного урядування має забезпечувати не тільки відсутність помилок із боку органів влади, а й можливість виправлення такими органами своїх помилок, зокрема й тих, що вчинені через недбалість.

На важливості дотримання принципу належного урядування суб'єктами владних повноважень та необхідності перевірки судами дотримання вказаного принципу під час перевірки правомірності рішень, дій або бездіяльності суб'єкта владних повноважень, неодноразово наголошувалось у рішеннях національних

судів (зокрема, за власним аналізом даних Єдиного державного реєстру судових рішень станом на 01.12.2024 р., у рішеннях, які містяться в Єдиному державному реєстрі, принцип належного урядування (врядування) застосовано майже у 38 тис. рішень, з яких 34 тис. – суди адміністративної юрисдикції).

Велика Палата Верховного Суду у своїх постановках також здійснює тлумачення принципу належного урядування (зокрема, у справах про адміністрування податків). Так, у Постанові від 28.04.2021 р. у справі № 640/3393/19 Велика Палата посилається на вищезгаданий висновок ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України» та вказує: «виходячи з принципу “належного урядування”, державні органи зобов’язані діяти вчасно та в належний спосіб, а держава не повинна отримувати вигоду у вигляді поновлення судами строку на оскарження судових рішень та виправляти допущені органами державної влади помилки за рахунок приватної особи, яка діяла добросовісно...» [124].

У Постанові від 04.12.2019 р. у справі № 520/3939/19 Велика Палата також робить відсилання до вищезгаданої справи та у своєму висновку вказує: «...немає підстав вважати, що дії органу, який використовував таку процедуру, відповідали принципам належного врядування, оскільки надано перевагу приписам нормативно-правового акта, нижчого за ієрархією від указанного Закону» [121]. Тим самим, Велика Палата окреслила, що належним урядуванням із боку органів влади, а саме ДПС України, є застосування нормативно-правових актів відповідно до їх ієрархії за юридичною силою. Учинене, навпаки, вважатиметься порушенням досліджуваного принципу.

У Постанові від 01.07.2020 р. у справі № 260/81/19 Велика Палата щодо принципу належного урядування не надає власних тлумачень, але так само робить відсилання до вищезгаданої справи [119].

У Постанові від 28.02.2020 р. у справі № П/811/1015/16 Верховний Суд наголосив, що принцип належного урядування має надзвичайно важливе значення для забезпечення правовладдя в Україні. Неухильне дотримання основних складових принципу належного урядування забезпечує прийняття

суб'єктами владних повноважень легітимних, справедливих та досконалих рішень. Крім того, принцип належного урядування підкреслює те, що між людиною та державою мають бути вибудовані саме публічно-сервісні відносини, в яких інституції та процеси служать усім членам суспільства [149].

У Постанові від 28.05.2020 р. у справі № 826/17201/17 Верховним Судом акцентовано увагу на процесуальному аспекті принципу належного урядування. Зокрема, вказаний аспект виражається у тому, що суб'єкт владних повноважень не може обґрунтовувати правомірність рішення, що оскаржується, іншими обставинами, ніж ті, які зазначені безпосередньо в документі, що оскаржується. За іншого підходу суб'єкт владних повноважень міг би самостійно та довільно змінювати (доповнювати) обґрунтування своїх дій (рішень) після їх вчинення (ухвалення), що не сумісне з принципами правової визначеності та належного урядування, які є фундаментальними для правової держави [150].

У Постанові від 05.07.2023 р. у справі № 912/2797/21 Велика Палата виснувала, що принцип «належного урядування», як правило, не повинен перешкоджати державним органам виправляти випадкові помилки, навіть ті, причиною яких є їхня власна недбалість. Будь-яка інша позиція була б рівнозначною, *inter alia*, санкціонуванню неналежного розподілу обмежених державних ресурсів, що саме по собі суперечило б загальним інтересам. З іншого боку, потреба виправити минулу «помилку» не повинна непропорційним чином втручатися в нове право, набуте особою, яка покладалася на легітимність добросовісних дій державного органу. Іншими словами, державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків. Ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються [122].

У свою чергу, у справі № 531/1443/20 Верховний Суд акцентує увагу на аспекті правової передбачуваності як складової принципу «належного

урядування» [142], а у справі № 911/1521/18 – на аспект правової визначеності [154].

Доцільно підкреслити також, що саме дотриманню принципу належного урядування з боку держави кореспондує принцип правомірних очікувань із боку платників податків. Правомірні очікування виникають у платника податків, якщо ним було дотримано всіх вимог законодавства для отримання відповідного рішення уповноваженого органу, а тому він має усі підстави розраховувати на певний стан речей [103]. Проте у податкових правовідносинах порушення цього принципу наочно ілюструється в ситуаціях різкої зміни законодавства, у тому числі, без дотримання принципу його стабільності.

Підсумовуючи здійснений аналіз, можемо стверджувати таке:

по-перше, принцип належного урядування не є прямо визначеним у національному законодавстві, при цьому його зміст та ознаки схарактеризовано в міжнародних документах та судових рішеннях (як міжнародних, так і національних);

по-друге, досліджуваний принцип часто називають концепцією та виокремлюють у його змісті дві складові, а саме концепцію належного урядування та концепцію належного адміністрування, остання є похідною від першої;

по-третє, принцип (або концепція) належного урядування є комплексним явищем, тобто набором принципів та стандартів;

по-четверте, до набору принципів та стандартів належного урядування варто віднести прозорість (доступність інформації для громадян щодо діяльності органів влади та ухвалених рішень); підзвітність (відповідальність органів влади перед громадянами за свої дії та рішення); правовладдя (верховенство права); справедливість (забезпечення рівних прав та можливостей для всіх членів суспільства); ефективність та результативність (здатність органів влади приймати рішення та реалізувати політику, яка сприяє покращенню життя громадян).

Таким чином, з нашого погляду, принцип належного урядування є основою для створення справедливого, стабільного та ефективного державного управління в цілому, та сферою оподаткування зокрема. За своїм змістом принцип належного урядування є комплексним, що формує собою цілу концепцію. Складовими концепції належного урядування є інші принципи права та стандарти діяльності органів влади.

Щодо віднесення принципу належного урядування до принципів діяльності ДПС України, упевнені, що це однозначно доцільно. Інакше кажучи, принцип належного урядування беззаперечно має бути покладено в основу діяльності ДПС України. При цьому, з огляду на його комплексний характер, все-таки варто використовувати категорію «концепція» щодо належного урядування, а не «принцип». Останнє зумовлено тим, що належне урядування поєднує у собі взаємопов'язані та взаємодіючі принципи права, а саме: загальні принципи права та міжгалузеві принципи права, тобто поєднує у собі низку принципів діяльності ДПС України. При цьому важливо усвідомити, що досліджуваний принцип / концепція поширюється не виключно на діяльність ДПС України, а в цілому на державу в особі її органів, що і передбачає його застосування у різних галузях права, тобто робить його міжгалузевим принципом.

Зважаючи на наведене, розглядати належне урядування можна у двох площинах: 1) принцип права, а саме міжгалузевий принцип права; 2) концепцію діяльності держави в особі її органів, в основі якої лежать загальні принципи права та міжгалузеві принципи права.

Для дотримання належного урядування ДПС України під час здійснення своєї діяльності неважливо, як буде категоризовано цю вимогу – як принцип чи як сукупність принципів та стандартів (концепція). Головне – це його дотримання з боку ДПС України. На наше переконання, належне урядування – це як одна із ідей та цінностей правової держави, реалізація якої здійснюється шляхом дотримання, у тому числі ДПС України не просто як органу влади, а саме

як фіскального органу, органу, що забезпечує надходження до бюджету та володіє саме фіскальними повноваженнями, взаємопов'язаних принципів права.

Що стосується питання упровадження цього принципу / концепції в діяльність ДПС України, вважаємо, що він за своїм змістом упроваджується давно, зокрема шляхом постійного аналізу з боку судової гілки влади застосування та дотримання тих принципів, які є його елементами. Однак таке застосування не вказує на чітке усвідомлення необхідності його дотримання, а відтак, стабільне належне урядування ДПС України в межах своїх функцій, особливо у випадках нехтування ДПС України іншими принципами своєї діяльності, які формують принцип належного урядування. Серед проблемних питань його упровадження в діяльність ДПС України варто вказати такі: 1) неякісна юридична техніка законодавця; 2) неоднозначне податкове законодавство; 3) корупція з боку представників контролюючого органу та бюрократизм, які викликані, у тому числі, низьким рівнем заробітних плат податківців, а також відірваності державних стандартів від реальності; 4) недостатній та/або неякісний рівень автоматизації діяльності ДПС України; 5) необхідність у реформуванні культури управління в ДПС України.

На наш погляд, принцип належного урядування безпосередньо впливає на реалізацію всіх функцій ДПС України, формуючи обов'язкові стандарти їх здійснення, зокрема у частині прозорості управлінських рішень, підзвітності посадових осіб, правової визначеності процедур тощо, а також вимог ефективності адміністрування податків і зборів.

Оскільки ми дійшли висновку, що принцип належного урядування також є частиною системи принципів діяльності ДПС України, та, очевидно, взаємопов'язаний із функціями ДПС України, а також напряду впливає як на дії законодавця, так і на дії безпосередньо органів ДПС України, доцільним буде пропозиція його законодавчого закріплення у ПК України безпосередньо.

Тож, пропонуємо внести такі зміни і доповнення до ПК України:

Пункт 4.1 ст. 4 доповнити такими положеннями:

«П. 4.1.12 належне урядування – діяльність контролюючих органів, що ґрунтується на верховенстві права, прозорості, підзвітності, справедливості, ефективності та результативності, спрямована на забезпечення правової визначеності, недискримінаційного ставлення до платників податків, обґрунтованості та передбачуваності рішень, а також на досягнення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків.

П. 4.1.13 прозорість – доступність інформації для громадян щодо діяльності органів влади, ухвалених рішень та запроваджуваної податкової політики».

Підпункт 21.1.3 п. 21.1 ст. 21 ПК України викласти в такій редакції: «забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів виключно відповідно до їх повноважень та з дотриманням принципу належного урядування».

Пункт 21.2 ст. 21 ПК України доповнити так: «, причому ризик помилки з боку держави, контролюючих органів та їх посадових осіб покладається повною мірою на такий орган».

Пункт 8 ч. 2 ст. 2 КАС України доповнити словами: «з дотриманням державою принципу належного урядування».

1.4. Система функцій органів Державної податкової служби України

Публічна (державна) влада, як вказують науковці, – це «соціально значущі відносини, у яких владний суб'єкт здійснює вплив на поведінку людей для підпорядкування їхньої волі своїм велінням» [49, с. 83]. Суб'єктами публічної (державної) влади науковці називають народ, державу, населення певного регіону, органи місцевого самоврядування, громадські об'єднання [49, с. 84]. Згідно із ч. 1 ст. 5 Конституції України народ як носій суверенітету та єдине джерело влади в Україні здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування [65]. При цьому, відповідно до ст. 6 Конституції України, державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу

на законодавчу, виконавчу та судову, а, своєю чергою, органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією України межах і відповідно до законів України [65].

Наведене дає підстави констатувати, що в межах держави як «універсальної організації влади» [49, с. 86] наявні владні суб'єкти, ключовою причиною їх існування та діяльності є здійснення впливу на поведінку населення держави у конкретних відносинах (соціально значущих) шляхом виконання своїх повноважень з метою реалізації певних функцій держави, які залежать від виду гілки влади: законодавчої, виконавчої або судової та відповідного виду відносин. Таким чином, кожен орган державної влади наділений правом у конкретних відносинах здійснювати публічний (державний) вплив шляхом виконання своїх повноважень та, відповідно, реалізацією своїх функцій.

Оскільки ДПС України визначено як центральний орган виконавчої влади, спрямований та скоординований у своїй діяльності Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [176], то можна відзначити таке:

- ДПС України є органом державної влади, а саме – органом виконавчої гілки влади;
- призначенням ДПС України є реалізація державної податкової політики та державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- втілення указанного призначення ДПС України здійснює шляхом виконання покладених на вказаний орган функцій.

ДПС України, як і будь-який орган державної влади, наділена низкою функцій. Із метою досягнення поставлених завдань нашого дослідження убачається важливим: 1) встановити, якими саме функціями наділено ДПС України; 2) співвіднести між собою їх кількість та якість; 3) окреслити, якою ефективною нині є наявна в ДПС України кількість функцій; 4) схарактеризувати

функції та позначити таку їх характеристику, як мінливість із часом, вказати чинники, які впливають на відповідні зміни; 5) сформулювати позицію щодо доцільності поділу функцій ДПС України на основні та додаткові.

Як ми вказували, відповідно до ст. 41 ПК України контролюючими органами названо: 1) податкові органи, які становлять центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальні органи; 2) митні органи, що являють собою центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, та його територіальні органи [113].

Податкові та митні органи розділено між собою за предметом контролю, а саме: податкові органи здійснюють контроль щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, а митні органи – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони.

Що ж стосується органів стягнення, то п. 41.4 ст. 41 ПК України визначено, що органами стягнення є виключно податкові органи [113], бо останні уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень.

Щодо розмежування функцій контролюючих органів, то п. 41.5 ст. 41 ПК України встановлено, що таке здійснено законодавством України та, відповідно, визначено ПК України, Митним кодексом України та законами України [113].

Оскільки у цьому підрозділі нашої роботи йтиметься про систему функцій ДПС України, то варто наголосити, що ДПС України є, як вище було з'ясовано, податковим органом та органом стягнення, якому притаманна своя структура.

Остання, згідно із п. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 ПК України складається із центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальних органів. Указане деталізується у п. 7 Положення про ДПС України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227 (далі – Постанова № 227). Зокрема, у зазначеному пункті передбачено, що ДПС України разом зі своїми територіальними органами є контролюючими органами (податковими органами, органами стягнення) та безпосередньо й опосередковано, відповідно, здійснюють свої повноваження.

Важливо акцентувати, що в ПК України, на відміну від норм Постанови № 227, передбачається наявність державних податкових інспекцій як структурних підрозділів територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, тобто структурних підрозділів територіальних органів ДПС України. Діють указані державні податкові інспекції на підставі положень про відповідні територіальні органи ДПС України та у межах функцій, визначених ПК України.

Система контролюючих органів на сьогодні має таку структуру:

- 1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, яким є ДПС України;
- 2) територіальні органи ДПС України.

ДПС України є головним органом у системі контролюючих органів. Апарат ДПС України інтегрує в собі цілу низку структурних підрозділів (департаментів / управлінь).

У структурі ДПС України можна виокремити такі департаменти (управління): Департамент організації роботи Служби; Департамент забезпечення відомчого контролю; Департамент внутрішнього аудиту; Департамент оподаткування юридичних осіб; Департамент оподаткування фізичних осіб; Департамент правового забезпечення; Департамент оскарження рішень контролюючих органів; Департамент податкового аудиту; Департамент запобігання фінансовим операціям, пов'язаним із легалізацією доходів,

одержаних злочинним шляхом; Департамент контролю за підакцизними товарами; Департамент фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку; Департамент інфраструктури та господарського забезпечення; Департамент персоналу; Департамент податкових сервісів; Департамент інформаційних технологій; Департамент по роботі з податковим боргом; Департамент міжнародного співробітництва; Департамент управління ризиками; Департамент економічного аналізу; Департамент методології; Департамент з питань запобігання та виявлення корупції; Департамент трансфертного ціноутворення; Інформаційно-довідковий департамент; Мобілізаційний відділ; Режимно-секретне управління; Управління забезпечення захисту критичної інфраструктури.

Територіальні органи ДПС України існують у двох видах: 1) головні управління ДПС України в областях; 2) міжрегіональні управління ДПС України по роботі з великими платниками податків.

Головні управління сформовані виходячи з адміністративно-територіального устрою держави, відповідно, а їх окремою ознакою є й те, що на сьогодні функціонує п'ять міжрегіональних управлінь ДПС України по роботі з великими платниками податків. Ідеться про такі контролюючі органи: 1) Західне міжрегіональне управління ДПС України по роботі з великими платниками податків; 2) Центральне міжрегіональне управління ДПС України по роботі з великими платниками податків; 3) Південне міжрегіональне управління ДПС України по роботі з великими платниками податків; 4) Східне міжрегіональне управління ДПС України по роботі з великими платниками податків; 5) Північне міжрегіональне управління ДПС України по роботі з великими платниками податків.

Усі наведені вище територіальні органи здійснюють контрольні функції саме стосовно великих платників податків.

При цьому територіальні органи ДПС України, а саме: головні управління ДПС України по областях, також мають свої структурні підрозділи – державні

податкові інспекції. Державні податкові інспекції слугують безпосередньо інструментом зв'язку із платниками податків та їх сервісного обслуговування.

Із наведеного очевидно є така структура податкових органів: 1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, – ДПС України (зі своїм апаратом, який складається із 23 департаментів, мобілізаційного відділу, режимно-секретного управління та управління забезпечення захисту критичної інфраструктури); 2) територіальні органи указанного центрального органу – головні управління ДПС України в областях; та 3) структурні підрозділи територіальних органів ДПС України – державні податкові інспекції.

Акцент на структурі податкових органів не є випадковим, оскільки у ст. 19¹ ПК України окреслено функції контролюючих органів, якими, зокрема, є податкові органи, тобто і ДПС України, і його територіальних управлінь, а у статті 19³ ПК України окреслено функції державних податкових інспекцій. Таким чином, законодавець шляхом указанного розподілу функцій структурних елементів податкових органів здійснив поділ функцій ДПС України за суб'єктом їх виконання.

Своєю чергою, у Постанові № 227 відсутнє конкретне застосування словосполучення «функції податкових органів» або «функції ДПС України» тощо. У аналізованому нормативно-правовому акті окремо окреслено завдання ДПС України, а далі деталізовано функції ДПС України, які здійснюються цим органом на виконання покладених на нього завдань та з метою організації своєї діяльності. Для указаної деталізації використано такі дієслова, як «здійснює», «розробляє», «вносить», «складає», «застосовує» тощо, але прямо не названо указані дії функціями, що, своєю чергою, не позбавляє такі дії змісту функцій. При цьому, якщо звернути увагу на кількість функцій контролюючих органів, зазначених у ст. 19¹ ПК України, та кількість функцій ДПС України, окреслених у п. 4 та п. 5 Положення про ДПС України (Постанова № 227), то останній нормативно-правовий акт містить майже в половину більший перелік функцій,

ніж той, що передбачено у ст. 19¹ ПК України. З одного боку, указаний факт є нічим іншим, як конкретизацією, підзаконним нормативно-правовим актом (постановою) положень закону (кодексу). Але у пп. 19¹.1.54 п. 19¹.1 ст. 19¹ ПК України зазначено, що контролюючі органи здійснюють інші функції, визначені законом, а Постанова № 227 не є законом за своєю природою. Звернення нами уваги на указану невідповідність не випадкове, а спрямоване на позначення наявності проблематики нормативного закріплення функцій ДПС України як контролюючого органу не законом, а підзаконним нормативно-правовим актом. До того ж у вищезгаданій постанові виокремлено функції Голови ДПС України, які так само не названо терміном «функції», а використано такі дієслова, як «очолює», «вносить», «подає», «забезпечує», «затверджує» тощо.

Окрім названого, у Постанові № 227 окремо окреслено права ДПС України, якими наділено цей орган для виконання своїх завдань. Що ж стосується безпосередньо посадових осіб податкових органів, то Постановою № 227 указано, що останні користуються правами, передбаченими законом, яким логічно є ПК України. Щодо вказаного важливо зазначити, що посадові особи податкових органів наділяються правами та обов'язками (статті 20 та 21 ПК України), а не функціями. Однак наділення посадових осіб відповідними правами та обов'язками та їх подальша реалізація такими особами спрямовані на здійснення функцій податкових органів.

Проаналізоване вище дає можливість для проміжного висновку щодо складових системи функцій ДПС України. Зокрема, до системи функцій ДПС України можна віднести: 1) функції ДПС України; 2) функції територіальних органів ДПС України; 3) функції державних податкових інспекцій; 4) функції Голови ДПС України.

Наведена класифікація здійсненна на основі аналізу закріпленого поділу функцій органами законодавчої та виконавчої влади у відповідних нормативно-правових актах. Убачається доцільним наголосити, що функції, позначені у пп.

1, 2, згруповано певним чином у функції контролюючих органів у нормах ПК України.

Потрібно враховувати, що все-таки центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування й реалізації податкової та митної політики, є Міністерство фінансів України, що діє на підставі «Положення про Міністерство фінансів України», яке затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 375 від 20.08.2014 р. [117]. До функцій Міністерства фінансів України зазначеним Положенням віднесено формування та реалізацію державної фінансової, бюджетної та боргової політики, він здійснює державну політику у сфері міжбюджетних відносин та місцевих бюджетів, державну політику у сфері державного пробірної контролю, бухгалтерського обліку та аудиту, а також забезпечує формування й реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності та забезпечує формування й реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної політики у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного

каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку.

Якими «бачить» основні функції податкової служби Міністерство фінансів України, можна дізнатися безпосередньо на його сайті: основними завданнями ДПС України є реалізація та внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [95]. Звернемо увагу, що перелік вказаних Міністерством фінансів України завдань не відповідає переліку, встановленому в Постанові № 227.

Зважаючи на наведені в цьому розділі норми права та розставлені акценти, можна виснувати, що діяльність ДПС України, хоча і має відповідати загальній податковій політиці, яку визначає Міністерство фінансів, здебільшого регулюється безпосередньо постановами Кабінету Міністрів України, а сама Служба є достатньо самостійним органом, який на власний розсуд визначає свою місію та стратегічний план. Зазначене не може повною мірою задовольняти платників податків, бо очевидним є недостатність важелів стримування в діяльності податкових органів, розгалуженість та неузгодженість діяльності Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної ради та

Міністерства фінансів. Невиправданим із правового погляду також є систематичне прийняття фундаментальних нормативно-правових актів, що регламентують функції й діяльність органів податкової служби саме Кабінетом Міністрів України (за відсутності громадських обговорень, оприлюднення проєктів документів та проведення їх належної правової експертизи).

На наш погляд, формальна відповідність діяльності ДПС України загальній податковій політиці, яку визначають Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, а також закріплення функцій податкових органів саме підзаконними нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів України, має різні наслідки. По-перше, зумовлює доволі високий рівень інституційної самостійності податкової служби у визначенні власної місії та стратегічних пріоритетів. По-друге, така модель правового регулювання не забезпечує належного балансу у системі стримувань і противаг у сфері адміністрування податків і зборів, характеризується розгалуженістю та неузгодженістю повноважень між різними органами державної влади, а також супроводжується систематичним прийняттям правових актів, що визначають функції та діяльність податкових органів, на рівні Кабінету Міністрів України без належного громадського обговорення, оприлюднення проєктів та проведення дієвої правової експертизи, що негативно позначається на ефективності адміністрування податків і зборів. Інакше кажучи, превалювання підзаконного регулювання Кабінету Міністрів України у визначенні функцій ДПС України за відсутності належного парламентського та громадського контролю формує певну інституційну диспропорцію у системі стримувань і противаг у сфері податкового адміністрування. На наше переконання, елементи правового статусу податкових органів, що безпосередньо впливають на майнову сферу платників податків, формування дохідних частин бюджетів, мають визначатися саме законом, а не підзаконним актами. Унаслідок цього контроль за діяльністю податкових органів набуває фрагментарного характеру, без реального впливу на стратегічні рішення у сфері податкового адміністрування.

Таким чином, окрім вказаної класифікації функцій податкових органів за суб'єктом їх виконання, можна виокремити класифікацію функцій за рівнем їх установлення, а саме: 1) функції ДПС України, установлені на рівні закону, зокрема, кодифікованого акта – ПК України; 2) функції ДПС України, установлені на рівні підзаконного нормативно-правового акта, а саме – постанови уряду. Указана класифікація має неоднозначний характер, оскільки, як вказано вище, норми ПК України передбачають виконання ДПС України інших, не передбачених ПК України, функцій, але таких, які установлені саме законом.

Здійснюючи проміжний висновок, можна запропонувати ще один класифікаційний ряд функцій ДПС України за метою здійснення ДПС України своїх функцій, а саме: 1) функції ДПС України, здійснювані ним із метою виконання покладених на нього завдань; 2) функції ДПС України, здійснювані ним із метою організації своєї діяльності.

До другого пункту убачається доцільним віднести функції Голови ДПС України як очільника центрального органу виконавчої влади, який, перш за все, здійснює організаційні, адміністративні та представницькі функції. Доцільність вказаного можна підтвердити шляхом розкриття змісту зазначених функцій за допомогою приписів ч. 4 ст. 19 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», якими окреслюються загальні функції керівників центральних органів влади [199]. Зокрема, у вказаній нормі зазначено, що керівник центрального органу виконавчої влади: 1) очолює відповідний орган; 2) організовує та контролює виконання апаратом і територіальними органами Конституції та законів України тощо; 3) вносить на розгляд відповідному міністру пропозиції (проекти законів та підзаконних актів тощо) щодо забезпечення формування державної політики у відповідній сфері; 4) подає на затвердження відповідному міністру плани роботи очолюваного керівником органу; 5) затверджує за погодженням із відповідним міністром структуру апарату очолюваного органу; 6) забезпечує виконання очолюваним органом

наказів та доручень відповідного міністра; 7) забезпечує взаємодію очолюваного органу із відповідним міністерством, іншими органами державної влади тощо; 8) забезпечує дотримання порядку обміну інформацією очолюваним органом; 9) звітує перед відповідним міністром; 10) здійснює розподіл обов'язків між своїми заступниками; 11) призначає на посади та звільняє з посад державних службовців відповідного апарату, укладає та розриває з ними контракти про проходження державної служби; тощо. Наведене, по-перше, підтверджує зміст функцій Голови ДПС України як таких, які можна назвати організаційними, адміністративними та представницькими, тобто такими, що спрямовані на формування структури та штату відповідного органу, організацію його діяльності, координацію та контроль за його діяльністю, представництво органу перед іншими органами влади в умовах як горизонтальних, так і вертикальних відносин тощо; по-друге, засвідчує обґрунтованість висловленої нами думки.

З огляду на проаналізоване вище та запропоновані класифікації функцій ДПС України варто дослідити саме функції ДПС України та її територіальних органів у сукупності як функції контролюючих органів, а також функції державних податкових інспекцій.

Спершу зупинимося на аналізі функцій контролюючих органів в особі ДПС України та її територіальних органів. Для здійснення аналізу функцій контролюючих органів, зокрема податкових, потрібно дослідити зміст ст. 19¹ ПК України. Простий арифметичний аналіз приписів указаної статті ПК України дає підстави стверджувати, що за контролюючими органами закріплено 52 функції. Зазначене число функцій говорить про їх доволі велику кількість, однак не дає відповіді щодо їх змісту. Проаналізувавши зміст функцій контролюючих органів, можна їх класифікувати так: по-перше, за напрямками діяльності; по-друге, за критерієм рівня планування та виконання; по-третє, за правовою природою.

До функцій ДПС України за напрямками діяльності можна віднести:

1) адміністрування (ця група може бути розділена на дві окремі: адміністративні та контрольні функції), наприклад: адміністрування податків,

зборів і платежів, проведення перевірок та звірок (підп. 19¹.1.1 ст. 19¹); забезпечення визначення сум податкових та грошових зобов'язань платників податків (підп. 19¹.1.34 ст. 19¹); контроль за своєчасністю подання звітності, її достовірністю, а також повнотою нарахування та сплати податків, зборів, платежів (підп. 19¹.1.2 ст. 19¹); надання адміністративних послуг платникам податків (підп. 19¹.1.3 ст. 19¹); реєстрацію, облік, диференціацію платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням (підпункти 19¹.1.7, 19¹.1.8, 19¹.1.10, 19¹.1.23 ст. 19¹); формування та ведення реєстрів (Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи; Реєстр отримувачів бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції тощо) (підпункти 19¹.1.9, 19¹.1.9¹ ст. 19¹); контроль за строками здійснення розрахунків в іноземній валюті, за порядком приймання готівки тощо (підп. 19¹.1.4 ст. 19¹); контроль за порядком прийняття та обліку органами місцевого самоврядування податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету (підп. 19¹.1.5 ст. 19¹); контроль за бюджетним відшкодуванням податку на додану вартість (підп. 19¹.1.6 ст. 19¹); контроль за операціями з підакцизними товарами (підпункти 19¹.1.14–19¹.1.20 ст. 19¹); здійснення податкового комплаєнсу (підп. 19¹.1.41¹ ст. 19¹); погашення податкового боргу, контроль за стягненням податкового боргу (підпункти 19¹.1.22, 19¹.1.37 ст. 19¹); тощо;

2) дозвільно-регуляторна, наприклад: ліцензування діяльності у сфері виробництва алкоголю і тютюну (підп. 19¹.1.13 ст. 19¹); розробка нормативно-правових актів (підп. 19¹.1.25 ст. 19¹); розробка пропозиції до проєктів міжнародних договорів України з питань оподаткування (підп. 19¹.1.30 ст. 19¹); узагальнення практики застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску (підп. 19¹.1.31 ст. 19¹);

3) інформаційно-аналітична, наприклад: інформування громадськості (підп. 19¹.1.29 ст. 19¹); організація внутрішнього аудиту (підп. 19¹.1.39 ст. 19¹); організація збору податкової інформації, її внесення до інформаційних баз даних, організація інформаційно-аналітичного забезпечення, а також використання податкової інформації (підпункти 19¹.1.40, 19¹.1.41, 19¹.1.46 ст. 19¹); організація взаємодії та обміну інформацією з органами державної влади, регуляторами ринків фінансових послуг тощо, забезпечення надання їм доступу до інформаційних баз даних (підпункти 19¹.1.32, 19¹.1.36, 19¹.1.32¹ ст. 19¹); складання звітності, подання звітності та інформації Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України, органам місцевого самоврядування, а також повідомлення Національного антикорупційного бюро України про визначені законом факти (підпункти 19¹.1.33, 19¹.1.48, 19¹.1.53, 19¹.1.53² ст. 19¹); автоматизація та цифровізація податкових процесів (підпункти 19¹.1.27, 19¹.1.41 ст. 19¹); інформування органів державної влади та органів місцевого самоврядування про стан розрахунків платників податків з бюджетами (підпункти 19¹.1.49, 19¹.1.50 ст. 19¹); тощо.

4) сервісна, наприклад: надання адміністративних послуг платникам податків (підп. 19¹.1.3 ст. 19¹); надання податкових консультацій та інформаційно-довідкових послуг з питань податкового та іншого законодавства для платників податків, а також здійснення консультування платників податків щодо користування інформаційно-телекомунікаційними системами під час сплати податків, зборів (підп. 19¹.1.28, 19¹.1.47 ст. 19¹); розвиток та підтримка електронних сервісів для платників податків (підпункти 19¹.1.27, 19¹.1.41 ст. 19¹); надання кваліфікованих електронних довірчих послуг (підп. 19¹.1.44 ст. 19¹);

5) функція примусу, наприклад: застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (підп. 19¹.1.34 ст. 19¹); застосування заходів щодо забезпечення

виконання рішень про застосування санкцій (підп. 19¹.1.34¹ ст. 19¹); примусове стягнення податкового боргу та недоїмки єдиного внеску через судові рішення (підп. 19¹.1.22 ст. 19¹); забезпечення стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (підп. 19¹.1.38 ст. 19¹); вжиття заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму (підп. 19¹.1.35 ст. 19¹); організація роботи щодо застосування арешту майна платників податків (підп. 19¹.1.21 ст. 19¹); тощо.

б) міжнародно-координаційна, наприклад: забезпечення виконання укладених міжнародних договорів (підп. 19¹.1.30 ст. 19¹); організація міжнародного співробітництва, взаємодії та обміну інформацією з державними органами інших держав (підп. 19¹.1.32 ст. 19¹); здійснення міжнародного співробітництва та інформаційного обміну з регуляторами ринків фінансових послуг, а також забезпечення виконання Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS (підп. 19¹.1.32¹ ст. 19¹); контроль та надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах (підп. 19¹.1.37 ст. 19¹); тощо.

До функцій ДПС України за рівнем планування та виконання варто віднести:

1) стратегічні функції (визначення напрямків розвитку, координація діяльності), наприклад: розробка нормативно-правових актів (підп. 19¹.1.25 ст. 19¹); організація міжнародного співробітництва (підпункти 19¹.1.32, 19¹.1.32¹ ст. 19¹); контроль за дотриманням платниками податкового законодавства (підпункти 19¹.1.2, 19¹.1.4 ст. 19¹ тощо);

2) тактичні функції (управління податковими процесами в межах поточної діяльності), наприклад: реєстрація та облік платників податків (підпункти 19¹.1.7, 19¹.1.8 ст. 19¹ тощо); ліцензування діяльності у сфері виробництва алкоголю і тютюну (підп. 19¹.1.13 ст. 19¹); надання адміністративних послуг платникам податків (підп. 19¹.1.3 ст. 19¹ тощо);

3) операційні функції (виконання безпосередніх завдань), наприклад: контроль за своєчасністю подання звітності (підп. 19¹.1.2 ст. 19¹); автоматизація податкових процесів (підпункти 19¹.1.27, 19¹.1.41 ст. 19¹); організація внутрішнього аудиту (підп. 19¹.1.39 ст. 19¹).

До функцій ДПС України за правовою природою, тобто їх юридичним змістом і характером владного впливу, варто віднести:

1) нормотворчу (створення правил, методик, нормативів), наприклад: розробка нормативно-правових актів (підп. 19¹.1.25 ст. 19¹); розробка пропозицій до проєктів міжнародних договорів України з питань оподаткування (підп. 19¹.1.30 ст. 19¹);

2) контрольну (перевірка дотримання норм і правил), наприклад: контроль за дотриманням податкового законодавства (підпункти 19¹.1.2, 19¹.1.4 ст. 19¹ тощо); контроль за бюджетним відшкодуванням податку на додану вартість (підп. 19¹.1.6); організація внутрішнього аудиту (підп. 19¹.1.39 ст. 19¹); тощо.

3) забезпечення реалізації податкової політики, наприклад: реєстрація та облік платників податків (підпункти 19¹.1.7, 19¹.1.8 ст. 19¹); ліцензування діяльності у сфері виробництва алкоголю і тютюну (підп. 19¹.1.13 ст. 19¹); автоматизація податкових процесів (підпункти 19¹.1.27, 19¹.1.41 ст. 19¹); перегляд рішень контролюючих органів нижчого рівня у встановленому законодавством порядку, звернення до суду у випадках, передбачених законодавством (підпункти 19¹.1.11, 19¹.1.45 ст. 19¹).

Запропоновані класифікації функцій контролюючих органів (ДПС України та її територіальних органів) вказують на те, що їх значна кількість обумовлена їх призначенням та змістом. При цьому в нормах Постанови № 227 перелік функцій ДПС України налічує понад 90 позицій, які, до того ж, поділено на ті, що спрямовані на виконання основних завдань ДПС України та ті, які ДПС України здійснює з метою організації своєї діяльності.

Наступним кроком розглянемо функції державних податкових інспекцій. Наголосимо, що у ст. 19³ ПК України наведено досить короткий перелік функцій

державних податкових інспекцій, який налічує лише три, але, при цьому, містить застереження, що державні податкові інспекції виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом.

Зокрема, державні податкові інспекції наділено такими функціями: 1) здійснення сервісного обслуговування платників податків; 2) здійснення реєстрації та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; 3) формування й ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб, реєстрів, ведення яких покладено законодавством на податкові органи.

Отже, призначення державних податкових інспекції полягає насамперед у здійсненні сервісних функцій ДПС України, деталізація яких наведена у ст. 19¹ ПК України (який є кодифікованим актом – законом) та приписах Постанови № 227 (яка, своєю чергою, не є законом за своєю правовою природою). Здійснюючи співвідношення функції ДПС України та функції державних податкових інспекцій, варто наголосити, що перші з них мають характер основних (визначальних), а другі – похідних від перших.

Наступний аспект, вартий уваги – це ефективність за великої кількості функцій ДПС України – ідеться про співвідношення їх кількості та якості. По-перше, значний перелік функцій, визначених ПК України та Постановою № 227, може вказувати на неякісну юридичну техніку під час процесу нормотворення, що, своєю чергою, може призводити до їх дублювання, бюрократизації роботи податкових органів та, відповідно, низької ефективності здійснення функцій. По-друге, значний перелік функцій може стати підставою для необхідності внесення змін до вказаних нормативно-правових актів із метою побудови їх ієрархії, наприклад, шляхом поділу на основні та додаткові. По-третє, функціонал державних податкових інспекцій, з огляду на приписи ст. 19³ ПК України, убачається надто обмеженим, що, своєю чергою може ускладнювати оперативну роботу з платниками податків.

Наведене нашо вхує на думку, що нині на порядок денний виходять необхідність спрощення функціоналу ДПС України, уникнення дублювання та більш чіткий, прозорий та зрозумілий розподіл повноважень між центральним апаратом і територіальними органами. Зазначене може покращити адміністрування податків і спростити взаємодію з бізнесом.

Звичайно, можна виходити із того, що виокремлення такої великої кількості функцій ДПС України пов'язано із тим, що вони реалізуються в межах податкових правовідносин як виду соціальних відносин, для яких характерними є їх динамічність та змінюваність з огляду на численні зовнішні (глобальні, міжнародні, економічні, політичні) та внутрішні чинники (структурні, технічні, управлінські тощо). Але навряд чи таке обґрунтування може бути об'єктивним.

Наведемо наступний приклад: зміни у національному законодавстві. Йдеться про прийняття законів України, якими вносяться зміни до ПК України, приміром, у рамках реформування податкової системи, введення або скасування певних податків (зміни елементів податків), змін у адміністративному, фінансовому, цивільному, господарському законодавстві тощо. Так, наприкінці 2024 р. відбулося збільшення ставки військового збору, розширення переліку платників військового збору, розширення переліку об'єктів оподаткування військовим збором, установлення нових ставок військового збору шляхом внесення змін до ПК України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану» [161]. Водночас, на наше переконання, указані зміни впливають не на розширення переліку функцій, а на навантаження податкових органів щодо виконання вже наявних. Крім того, названим Законом було передбачено сплату авансових внесків платниками податку на прибуток підприємств, які здійснюють роздрібну торгівлю пальним – як новий обов'язок платників [161]. Указана зміна призвела до введення нової функції ДПС України, яка полягає у здійсненні контролю за

своєчасністю та повнотою сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств [161].

Інший приклад: євроінтеграційні процеси, адаптація податкової системи України до стандартів ЄС, зокрема у сфері митного контролю та адміністрування податків. Наприклад, зміни до ПК України, внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку» від 18.07.2024 р., зокрема, якими було передбачено у п. 14.1.60² п. 14.1 ст. 14 ПК України обов'язок ДПС України визначати за даними декларацій акцизного податку та оприлюднювати на своєму офіційному вебсайті не пізніше 1 березня року, що настає за звітним, загальну суму податкових зобов'язань з акцизного податку на сигарети тощо [168].

Ще один аспект: рівень цифровізації суспільства, зокрема економіки, перехід на електронні сервіси, автоматизація податкових процедур, розвиток електронного документообігу [41; 42; 62; 68; 81; 247] тощо. Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства» від 23.02.2024 р. не було розширено переліку функцій, але на виконання функцій з сервісного обслуговування та цифровізації оподаткування було введено обов'язок ДПС України та комплементарне право платників податків спілкуватися в режимі відеоконференції [162]. Зміни, пов'язані із стимулюванням розвитку цифрової економіки в Україні, внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 р. [163], також не призвели до трансформації функцій. Уведення правового режиму воєнного стану [160] також не вплинуло на перегляд функцій податкових органів. Але мало б було навпаки. Очевидно, що зміна структури економіки неодмінно має стати підставою для адаптації функцій ДПС України до нових моделей оподаткування

(наприклад, перехід до цифровізації економіки, відкриття нових способів розрахунків, активів тощо.)

Наступні фактори: міжнародні зобов'язання держави, співпраця з МВФ, Світовим банком, OECD, FATF. Наприклад, наявність функції ДПС України, яка полягає у вжитті заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству (підп. 19¹.1.35 ст. 19¹ ПК України), а також введення функції ДПС України з організації взаємодії та обміну інформацією з регуляторами ринків фінансових послуг, визначеними законами України у сфері регулювання діяльності з надання фінансових послуг, з метою здійснення контролю за виконанням фінансовими агентами вимог ст. 39³ ПК України, забезпечення виконання Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS [165].

Розмірковуючи про внутрішні чинники, які пов'язані з організаційною структурою ДПС України, згадаємо про оптимізацію управлінських процесів, а значить, скорочення дублюючих функцій, передача частини завдань на місцевий рівень або іншим органам. Також доречно позначити впровадження цифрових сервісів, автоматизацію податкового адміністрування, застосування штучного інтелекту, аналітичних систем тощо. Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 р. було модифіковану таку функцію та викладено її зміст у такій редакції: «19¹.1.27. забезпечують розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема організацію впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання контролюючими органами» [169].

Згадаємо й про рівень податкової культури платників податків – чим вища довіра платників до податкової системи та, відповідно, вищий рівень виконання ними податкового обов'язку, тим є меншою необхідність у здійсненні функцій

контролю та більшою стає необхідність у здійсненні функцій сервісу. Наприклад, уведення Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців» від 14.07.2020 р. змін щодо поліпшення функціонування електронного кабінету [170].

Ефективність функціонування, а значить, діяльності ДПС України, можна встановити шляхом аналізу результатів роботи відповідного органу, виявлення неефективних та/або ефективних функцій і, відповідно, їх подальша реорганізація.

Отже, бачимо, що функції ДПС України хаотично змінюються під впливом наведених вище чинників. При цьому спостерігаємо активну тенденцію переходу від суто фіскальних функцій до сервісно-контролюючої моделі здійснення функцій ДПС України [77, с. 27-39]. Остання за своїм характером передбачає спрощення адміністрування податків і розвиток електронних послуг (цифровізація оподаткування) тощо.

Важливо наголосити, що для покращення ефективності виконання ДПС України своїх функцій потрібно й далі прагнути спрощення звітності та проведення перевірок; більшої автоматизації процесів, тобто шляхом повного переведення адміністрування у цифровий формат; посилення боротьби з тіньовим ринком за допомогою сучасних аналітичних інструментів і міжнародного співробітництва; зменшення суб'єктивного чинника в перевірках шляхом запровадження чітких автоматизованих алгоритмів ризик-аналізу та, навіть, перегляду способу спілкування податкових органів із платниками податків.

Проте слід наголосити, що сама податкова служба, враховуючи положення стратегічного плану, продовжує схилитися в бік контролю та фіскалізації, не вибудовуючи логічний ланцюжок: сервіс (як допомога) – контроль (перевірка) – стягнення, а користуючись елементами контролю вже на стадії сервісу (визначення ризиковості, рівня податкової довіри тощо). Це свідчить про те, що

діяльність ДПС України фактично залишається фіскально-орієнтовною, переходу до сервісного і партнерського характеру взаємодії податкових органів і платників податків не відбулося.

Наші рекомендації пов'язані із негативними результатами діяльності ДПС України, наприклад, у випадку надіслання платникам податків квитанції № 1 без зазначення причин, тим самим без дотримання ст. 201 ПК України та відповідних підзаконних нормативно-правових актів у відповідь на реєстрацію податкових накладних. Наведений приклад якраз ілюструє необхідність покращення системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

Ще, до прикладу, воєнний стан розширив застосування такого поняття, як «внутрішньо переміщена особа», або особа, що виїхала за межі країни, що також напряду впливає на спілкування платника – фізичної особи з податковим органом. Проте, податковий орган ще не встиг підлаштуватися під ці реалії та, як висновок, маємо в цьому році акти перевірок та здійснені донарахування для фізичних осіб – підприємців, що припинили свою діяльність та виїхали у попередні роки. Такі акти та податкові повідомлення-рішення, відповідно, були надіслані Укрпоштою платникам без жодного шансу на отримання, а отже, і на можливе оскарження. Примусове стягнення коштів на користь держави за таких умов також є значно утрудненим, як і оскарження здійснених донарахувань платниками.

З огляду на наведене щодо функцій ДПС України, а саме із їх значною кількістю (можливим дублюванням тощо), змінюваністю (динамічністю) виникає питання щодо їх ієрархічного структурування, а саме можливості їх поділу на основні та додаткові. Існує думка, що поділ функцій ДПС України на основні та додаткові є доцільним, адже може сприяти їх більш чіткому розумінню та ефективному виконанню. Зокрема, такий поділ може бути зроблено за змістом вже здійсненого розподілу в Постанові № 227 функцій ДПС України на ті, що спрямовані на виконання основних завдань ДПС України, та ті, які ДПС України здійснює з метою організації своєї діяльності. При цьому

такий поділ відсутній у ПК України, хоча в Кодексі функції ДПС України не поділено, а навпаки, об'єднано у функції контролюючих органів та, відповідно, їх віднесено і до ДПС України, і до її територіальних органів.

На нашу думку, в контексті ієрархічного структурування функцій ДПС України доцільним було б працювати вже із наявним переліком функцій органу, закріпленим у ПК України та Постанові № 227.

Зважаючи на наведене вище, потрібно констатувати негативні характеристики системи функцій ДПС України: по-перше, значна кількість функцій (понад 50, закріплено в ПК України, та більш як 90 – у Постанові № 227); по-друге, відсутність відокремленого переліку функцій ДПС України та її територіальних органів; по-третє, надто вузький перелік функцій державних податкових інспекцій.

З огляду на вказані негативні характеристики системи функцій ДПС України пропонуємо здійснювати розподіл їх функцій не виокремленням основних та додаткових, а шляхом поділу функцій за суб'єктивним критерієм: передусім виокремити завдання ДПС України як центрального органу виконавчої влади та, відповідно, контролюючого органу (органу стягнення) в конкретній сфері та його структуру, а на основі вказаного: по-перше, виокремити функції ДПС України шляхом їх розподілу на ті, що спрямовані на виконання основних завдань ДПС України, та ті, які ДПС України здійснює з метою організації своєї діяльності; по-друге, виокремити функції територіальних органів ДПС України шляхом їх поділу на функції контролюючого органу та на організаційні функції; по-третє, виокремити функції державних податкових інспекцій шляхом їх більшої деталізації в контексті сервісного обслуговування платників податків.

Запропоноване дасть змогу чітко розділити компетенцію центрального органу, його територіальних управлінь та їх структурних підрозділів, що сприятиме більшій правовій визначеності. Також важливо згадати про вказаний нами вище висновок, а саме те, що в нормах ПК України, якими закріплено

функції контролюючих органів, є відсилання до інших функцій, визначених законом, при цьому, їх деталізація (більший перелік функцій) здійснено у постанові уряду, а не в законі. Із цього виникає логічне питання, чи є доцільним затверджувати положення про ДПС України законом, а не постановою уряду: з одного боку, такий спосіб відповідає приписам ПК України, а з іншого – створює перешкоду у швидкій зміні положень відповідного нормативного акта через складність законодавчої процедури. Однак складність законодавчої процедури створює більшу стабільність норм податкового законодавства. Таким чином, наведене може стати предметом наступного дослідження.

Підсумовуючи проведений вище аналіз, констатуємо таке. По-перше, функції ДПС України визначаються крізь призму її завдань і, зокрема, полягають у: 1) реалізації державної податкової політики; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального; державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону; 2) здійсненні контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; 3) унесенні пропозицій на розгляд Міністра фінансів.

По-друге, на виконання вищевказаних завдань ДПС України наділено значним переліком функцій, який, будучи досить широким, покриває всі аспекти податкового адміністрування та становить систему функцій ДПС України. Остання, згідно з чинними приписами податкового законодавства, має такі структурні елементи, як функції ДПС України; функції територіальних органів

ДПС України; функції державних податкових інспекцій; функції Голови ДПС України.

По-третє, наявний перелік функцій ДПС України може бути класифіковано не тільки за суб'єктним критерієм, а й за рівнем їх установлення, за метою здійснення ДПС України своїх функцій, за функціональним критерієм, за критерієм рівня планування та виконання, а також за їх правовою природою.

По-четверте, система функцій ДПС України зі своїм значним складом має як недоліки, так і переваги під час їх реалізації. Щодо позитивних аспектів значної кількості функцій можна зазначити таке: 1) наявність широкого контрольного механізму, який полягає в тому, що органи здійснюють як адміністрування податків, так і перевірки, звірки, контроль за розрахунками в іноземній валюті та дотриманням касової дисципліни; 2) наявність ефективної реєстрації та обліку платників податків полягає в тому, що ведення реєстрів та, відповідно, обліку податків і зборів є фундаментальними процесами, які працюють стабільно; 3) наявність контролю за підакцизними товарами полягає в тому, що ліцензування виробництва спирту, алкоголю та тютюнових виробів, а також боротьба з нелегальним обігом таких товарів забезпечує наповнення державного бюджету. Що стосується негативної сторони, то можна зазначити таке: 1) наявність бюрократичного навантаження, тобто значна кількість звітності та перевірок ускладнює роботу як контролюючих органів, так і самих платників податків; 2) наявність не завжди ефективного контролю за бюджетним відшкодуванням податку на додану вартість, зокрема, на практиці існують випадки затримок або зловживань при поверненні сплаченого податку на додану вартість, що створює труднощі для бізнесу; 4) недосконалість процесу цифровізації адміністрування податків, зокрема, цей процес реалізовується в Україні на досить високому рівні, проте і йому притаманні ознаки недосконалості у зв'язку з питаннями доступності до електронних послуг податкових органів, зручності та зрозумілості для платників податків запропонованих електронних сервісів, технічної якості цих сервісів тощо.

По-п'яте, функціям ДПС України притаманна ознака мінливості. На їх зміну впливають як зовнішні, так і внутрішні чинники. Змінюваність функцій впливає на якість податкового законодавства та, відповідно, застосування такого законодавства, його наслідки.

По-шосте, поділ функцій ДПС України на основні та додаткові, на наше переконання, не є доцільним. Зазначене обґрунтовується тим, що навіть такий значний перелік функцій повністю відповідає поставленим перед ДПС України завданням, тобто спрямований на виконання такого. Більш доцільним був би суб'єктний поділ функцій між структурними елементами ДПС України, а також поділ функцій за основними завданнями органу та організаційними. Наведене, як убачається, повинне забезпечити правову визначеність податкового законодавства, чіткість і зрозумілість функцій податкових органів для правозастосовників.

По-сьоме, при зверненні до ст. 19¹ ПК України, яка надає безпосередньо перелік функцій податкових органів, то 16 пунктів із 53 прямо названі «контролем» та ще стільки ж так чи інакше ним є. Враховуючи наявну необхідність ведення реєстрів, обміну інформацією та інших дій з адміністрування, очевидним є висновок, що саме контрольна функція є основною для органів державної податкової служби, та саме вона забезпечує виконання поставлених перед податковою службою завдань.

По-дев'яте, безпосередня реалізація функцій податкової служби – процес спостереження за забезпеченням досягнення мети діяльності податкової служби – здійснення належного контролю за дотриманням правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, ще потребує законодавчого доопрацювання та регулювання, а також належної оцінки рішень, що приймаються ДПС України, з боку Верховного Суду.

Висновки до розділу 1

У ході проведеного дослідження питань, позначених у цьому розділі дисертації, ми дійшли таких висновків.

Аналіз інституційних основ правового регулювання діяльності податкових органів дає підстави стверджувати про особливий конституційно-правовий, адміністративно-правовий та податково-правовий статус таких органів, що зумовлює необхідність спеціального процедурного регулювання саме в межах податкового законодавства. Універсальне поширення Закону України «Про адміністративну процедуру» на сферу адміністрування податків і зборів без урахування цієї інституційної специфіки створює ризики порушення балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків.

Нормативне визначення правового статусу податкових органів забезпечує юридичну визначеність, але наявність конкуруючих режимів правового регулювання, що закріплюється ПК України, Законом України «Про адміністративну процедуру» і КАС України, створює ризики фрагментації процедури та розмиття меж дискреції контролюючих органів. ПК України, як правовий акт, що має унікальність, поєднує всі податкові процедури. Тож, спроби включити у цю сферу загальну адміністративну процедуру є доволі сумнівними, навіть зважаючи на важливість адміністративно-процедурних гарантій (право бути почутим, участь у прийнятті рішень та ін.). Тому, застосування Закону України «Про адміністративну процедуру», зважаючи на наявний апробований механізм адміністративного оскарження, передбачений ПК України, загрожує правовій визначеності статусу податкових органів.

Часті організаційні реформи податкових органів у 1990–2010-х рр. відображають не стільки еволюцію концепції їх правового статусу, скільки відсутність стабільної законодавчо закріпленої моделі, що робить їх статус надмірно чутливим до політичної кон'юнктури. Для платника ці зміни часто не означали суттєвого зрушення у функціональній діяльності податкових органів. Саме тому організаційні трансформації без законодавчо визначеного статусу,

закріпленого на рівні ПК України, не дають належного ефекту й навіть підривають принцип правової визначеності.

Функціонування на сьогодні ДПС України у складі однієї юридичної особи є зручним як для самого органу, так і зрозумілим для платників податків. Досвід попередніх змін показав, що така структура найбільше відповідає загальній концепції та ідеології роботи органів податкової служби України та є оптимальною з точки зору поділу повноважень та сприйняття її платниками податків.

Розподіл податкової служби та митної служби на два різних центральних органи виконавчої влади, а також формування їх як однієї юридичної особи з відповідними підрозділами також цілком підтримується нами. Поряд зі схожістю принципів діяльності, функцій та мети, ці два органи все-таки забезпечують реалізацію, по суті, різних надходжень, адже податкові та митні платежі є різними за правовою природою. Не варто об'єднувати до однієї структури два органи, що просто підпорядковані Кабінету Міністрів України, бо така ознака також не є унікальною. Проте, у свою чергу, саме розподіл, навпаки, сприяє прозорості, відкритості, кращій захищеності від кібератак тощо.

Базуючись на трьох рівнях у контексті характеристики інституційної основи правового регулювання діяльності податкових органів, вважаємо за доцільне розрізняти щонайменше три рівні характеристики їх правового статусу: по-перше, загальноправовий статус як органу публічної влади, що включає визначені Конституцією України засади організації та діяльності державних органів; по-друге, адміністративно-правовий статус як центрального органу виконавчої влади згідно із законами України «Про центральні органи виконавчої влади» та «Про державну службу» тощо; по-третє, податково-правовий статус, який конкретизує перші два рівні в площині податкових правовідносин відповідно до ПК України.

Податково-правовий статус податкових органів має дві складові: матеріально-правову – яка регулюється ПК України та всіма підзаконними

актами, регулює, власне, права, обов'язки та функції у сфері справляння податків і зборів, та процесуально-правову – яка регулюється ПК України і КАС України та визначає порядок вирішення податкових спорів, права та обов'язки податкового органу в цій площині.

Правовий статус як органу податкової служби має такі властивості: нормативність (юридична визначеність) – визначається та регулюється нормативно-правовими актами, тут не може бути довільного розсуду; публічно-правовий характер – діють від імені держави та в інтересах суспільства; ієрархічність – показує становище суб'єкта в системі державних органів, підпорядкованість і взаємодію; функціональна спрямованість – створюється для реалізації певної мети, завдань і функцій; системність – включає взаємопов'язані елементи (права, обов'язки, відповідальність тощо). При цьому важливим є не лише встановлення складу елементів, а й характеру їх взаємодії; динамічність – може змінюватися залежно від змін у законодавстві.

Правосуб'єктність ДПС України як юридичної особи публічного права є елементом правового статусу податкових органів, який визначає можливість участі в судових, майнових та інших правовідносинах поза, власне, податковим контролем. Наявність чи відсутність статусу юридичної особи впливає на можливість бути позивачем / відповідачем, мати майно, рахунки, нести майнову відповідальність. Це відрізняє податкові органи від «суто внутрішніх» підрозділів адміністрації.

Відповідальність податкових органів у цілому та їх посадових осіб має стати обов'язковим елементом їх правового статусу, що виконуватиме функцію інституційної гарантії законності їх діяльності, оскільки відсутність чіткої процесуальної та матеріально-правової регламентації відповідальності податкових органів і їх посадових осіб зумовлює фактичну неможливість її реалізації на практиці та формує у платників податків стійке бажання запровадження реальних, а не декларативних механізмів відшкодування шкоди, зокрема, у формі стягнення збитків, упущеної вигоди або застосування інших

форм юридичної відповідальності за прийняття неправомірних рішень ДПС України.

Система принципів діяльності ДПС України містить три складові: 1) загальні принципи права; 2) міжгалузеві принципи права; 3) принципи податкового права (законодавства). Віднесення певних принципів саме до системи принципів діяльності ДПС України залежить від їх співвідношення із завданнями та функціями останньої. Указане співвідношення дає підстави відмежовувати ті принципи, які безпосередньо не стосуються виконання ДПС України своїх завдань та функцій, а тільки опосередковано впливають на їх діяльність. При цьому наявність навіть опосередкованого впливу таких принципів на діяльність ДПС України забезпечує таким принципам місце в системі принципів діяльності податкової служби.

До загальних принципів права, які покладено в основу діяльності ДПС України, варто віднести: 1) принцип законності; 2) принцип правової визначеності; 3) принцип пропорційності (розмірності); 4) принцип добросовісності; 5) принцип розумності. До міжгалузевих принципів права, які покладено в основу діяльності ДПС України, варто віднести 1) принцип гласності та прозорості; 2) принцип поділу влад та компетенції; 3) принцип фінансового контролю та підзвітності; 4) принципи застосування юридичної відповідальності. До принципів податкового права, які покладено в основу діяльності ДПС України, варто віднести 1) основні засади податкового законодавства (засада обов'язковості передбачення виключно ПК України загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які підлягають сплаті, засада своєчасності та зручності оподаткування, засада законодавчого врегулювання оподаткування, засада відкладеного застосування податкових пільг); та 2) принципи податкового законодавства (принцип загальності оподаткування, принцип рівності платників податків та недопущення їх дискримінації, принцип невідворотності відповідальності, принцип презумпції правомірності рішень платника податку, принцип фіскальної достатності, принцип соціальної

справедливості, принцип економічності оподаткування, принцип нейтральності оподаткування, принцип стабільності, принцип рівномірності та зручності сплати, принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів).

Доведено необхідність доповнення принципів діяльності органів податкової служби принципом належного врядування. Забезпечення ефективної, справедливої та прозорої роботи державних органів є одним із наскрізних лейтмотивів входження України до ЄС, що на нашу думку, неможливе без чіткої констатації дотримання цього принципу. Другим принципом, доцільність додавання якого доводиться в цій роботі, є принцип прозорості діяльності.

Функції ДПС України визначаються крізь призму її завдань. На виконання таких завдань ДПС України наділено значним переліком функцій, який, будучи досить широким, покриває всі аспекти податкового адміністрування та становить систему функцій ДПС України. Остання, згідно із чинними нормами податкового законодавства, має такі структурні елементи, як функції ДПС України; функції територіальних органів ДПС України; функції державних податкових інспекцій; функції Голови ДПС України.

Наявний перелік функцій ДПС України може бути класифіковано як за суб'єктним критерієм, так і за рівнем їх установа, метою здійснення ДПС України своїх функцій, функціональним критерієм, критерієм рівня планування та виконання, а також за їх правовою природою.

Система функцій ДПС України зі своїм значним складом має як недоліки так, і переваги під час їх реалізації. Щодо позитивних аспектів значної кількості функцій, то ними є такі: 1) наявність широкого контрольного механізму, який полягає в тому, що органи здійснюють як адміністрування податків, так і перевірки, звірки, контроль за розрахунками в іноземній валюті та дотриманням касової дисципліни; 2) наявність ефективної реєстрації та обліку платників податків полягає в тому, що ведення реєстрів та, відповідно, обліку податків і зборів є фундаментальними процесами, які працюють стабільно; 3) наявність контролю за підакцизними товарами полягає в тому, що ліцензування

виробництва спирту, алкоголю та тютюнових виробів, а також боротьба з нелегальним обігом таких товарів забезпечує наповнення державного бюджету. Що стосується негативної оцінки, то йдеться про: 1) наявність бюрократичного навантаження, тобто значна кількість звітності та перевірок ускладнює роботу як контролюючих органів, так і самих платників податків; 2) наявність не завжди ефективного контролю за бюджетним відшкодуванням податку на додану вартість, зокрема, на практиці існують випадки затримок або зловживань при поверненні сплаченого податку на додану вартість, що створює труднощі для бізнесу; 4) недосконалість процесу цифровізації адміністрування податків, зокрема, цей процес реалізовується в Україні на досить високому рівні, проте і йому притаманні ознаки недосконалості у зв'язку із питанням доступності до електронних послуг податкових органів, питанням зручності та зрозумілості для платників податків запропонованих електронних сервісів, технічної якості цих сервісів тощо.

Функціям ДПС України притаманна ознака мінливості. На їх зміну впливають як зовнішні, так і внутрішні чинники. Змінюваність функцій впливає на якість податкового законодавства та, відповідно, застосування такого законодавства, його наслідки.

Вважаємо недоцільним розподіл функцій ДПС України на основні та додаткові, адже навіть такий значний перелік функцій повністю відповідає поставленим перед ДПС України завданням, тобто є спрямованим на виконання такого. Доцільнішим є суб'єктний поділ функцій між структурними елементами ДПС України, а також поділ функцій за основними завданнями органу та організаційними. Наведене повинне забезпечити правову визначеність податкового законодавства, чіткість і зрозумілість функцій податкових органів для правозастосовників.

Звертаючись до ст. 19¹ ПК України, яка надає безпосередньо перелік функцій податкових органів, зауважимо, що 16 пунктів із 53 прямо названі «контролем» та ще стільки ж так чи інакше ним є. Враховуючи наявну

необхідність ведення реєстрів, обміну інформацією, та інших дій з адміністрування, очевидним є висновок, що саме контрольна функція є основною для органів державної податкової служби, та саме вона забезпечує виконання поставлених перед податковою службою завдань.

Міжнародні стандарти адміністрування податків (ОЕСР, практики ЄС, моделі інституційної автономії податкових служб) стають дедалі вагомішим чинником формування правового статусу податкових органів України, спрямовуючи його від переважно фіскальної до сервісно-контрольної моделі з високим рівнем цифровізації. Такі новації, як non-ministerial department, моделі автономії в країнах ЄС, ідеї податкового омбудсмена, етичного кодексу службовця, використання big data, можуть стати підґрунтям майбутньої концепції модернізації статусу ДПС України: менше контролю, більше сервісу, електронних інструментів, інституційних гарантій незалежності від політичного тиску. Проте саме на сьогодні ані ДПС України, ані суспільство не демонструє готовність відходу в бік дійсно сервісності, рівень взаємної довіри залишається низьким та всі підходи в роботі податкових органів мають передусім контрольне підґрунтя.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

2.1. Контрольна функція в системі функцій податкових органів

Через реалізацію саме контрольної функції податкові органи забезпечують виконання покладених на них завдань – контроль правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків, попередження і виявлення порушень податкового законодавства, притягнення порушників до відповідальності. Інші функції є взаємопов'язаними з контрольною та певною мірою підпорядковані їй, що підкреслює її найвищу важливість у системі діяльності ДПС України. Це підтверджується як нормативно (у ПК України), так і науковцями у численних працях із податкового права [31; 76; 77; 86; 226; 227].

Незважаючи на те, що деякі науковці твердять, що особливістю сучасного адміністрування податків і зборів є те, що замість традиційної контрольної функції, органи податкового контролю та платники податків спрямовані на співпрацю та спільну, плідну комунікацію, і це сприяє вирішенню спірних питань на основі діалогу та консенсусу [64, с. 717], реалії сьогодення переконують у тому, що контрольна функція податкових органів була і залишається основною в діяльності органів податкової служби. Тож, ураховуючи також те, що саме завдяки заходам контролю забезпечуються надходження до бюджету (як реалізація головного покликання ДПС України), приділимо увагу більш детальному аналізу саме функції контролю.

Контрольна функція є головним напрямом діяльності органів ДПС України, адже без ефективного контролю неможливе повне і своєчасне наповнення бюджету й дотримання податкової дисципліни. У сучасних умовах економічних викликів, за яких ідеться як про глобалізацію, так і воєнні дії, роль

податкового контролю тільки зростає, вимагаючи постійного вдосконалення способів його здійснення.

Як зазначалося в попередньому розділі нашої роботи, система функцій податкових органів охоплює кілька основних напрямів: контрольну, фіскальну, сервісну, організаційно-адміністративну, інформаційно-аналітичну, правоохоронну, представницьку функції. Причому серед них контрольна функція виокремлюється, з огляду на зміст ПК України, як основна. Це не випадково, бо саме через її реалізацію податкові органи забезпечують виконання покладених на них завдань. Інші функції є взаємопов'язаними з контрольною та певною мірою підпорядковані їй, що підкреслює її значення в діяльності ДПС України. Це підтверджується, серед іншого, і визначенням місії та затвердженням Стратегічного плану діяльності ДПС України, про який ми вже згадували у попередньому розділі нашої роботи.

Позначимо, як така кореляція здійснюється. Так, фіскальна функція тісно взаємодіє з контрольною з огляду на те, що виключно ефективний контроль може забезпечити, гарантувати реалізацію фіскальної функції, повноту і своєчасність надходження коштів від сплати податків і зборів. Тобто, здійснення фіскальної функції неможливе без контрольної, що має їй передувати. І логічним наслідком цього ланцюга стає функція примусу, яка фактично може бути реалізована виключно після контрольних заходів, донарахування обов'язкових платежів та їх стягнення в разі несплати добровільно.

Як ми підкреслювали в попередньому підрозділі нашої роботи, сервісна функція фактично на практиці передбачає надання податковими органами адміністративних послуг та податкових роз'яснень платникам, і все це відбувається для спрощення виконання податкових обов'язків. Відповідно до підп. 19¹.1.3 ПК України, ДПС України надає адміністративні послуги платникам податків і зборів. Це означає функціонування центрів обслуговування платників, електронних сервісів, видачу довідок, реєстрацію платників та ін.

Як один із останніх прикладів укажемо, що 21.10.2020 р. ДПС України почала ведення власного телеграм-каналу, де сповіщає платників про кінцеві дати подання звітності, сплати податків. Зокрема, на офіційному сайті зазначено, що з метою широкого доступу платників податків до ексклюзивних матеріалів, інфографіків, інформації про сервіси податкової, анонсів, роз'яснень та коментарів фахівців ДПС України запустила свій Telegram-канал [109].

Також контролюючі органи надають індивідуальні податкові консультації платникам щодо застосування податкового законодавства, що допомагає уникнути помилок і добровільно дотримуватися податкового законодавства [113; 178]. З огляду на такі обставини сервісна функція тісно пов'язана з контрольною: якісний сервіс підвищує рівень добровільної сплати податків і податкової культури, сприяє формуванню ризик-профілю платників податків, зважаючи на застосування ризик-орієнтованого підходу зменшує необхідність у застосуванні контрольних і примусових заходів. Отже, сервісна функція доповнює контрольну, забезпечуючи превентивне завдання: шляхом інформування і допомоги платникам у виконанні вимог податкового законодавства. Підкреслимо, що у 2025 р. такий підхід податкової служби втілюється у відкритті у 20 областях України Офісів податкових консультантів [53].

Проте підтвердженням того, що податкова служба в цілому як нормативно, так і на практиці не готова відмовлятися від контролю (фактично треба визнати, що елементи контролю присутні на всіх етапах її діяльності), є запуск в серпні 2025 р. Системи автоматичного стягнення податкового боргу. Безумовно, процес стягнення є виявом функції примусу, проте задля його здійснення також працює контрольна функція в аспекті стягнення. За поясненнями Л. А. Карнаух в Єдиному телемарафоні та на ресурсах ДПС України, зазначена система є функціоналом податкової служби, який допомагає зробити списання грошових коштів за узгодженими податковими зобов'язаннями з рахунків юридичних осіб автоматичним, за їх наявності на банківських рахунках. Тобто не тільки сформована податкова вимога направляється платнику податків, а до фінансової

установи направляється саме платіжна інструкція, яка дозволяє банку її виконати «в один клік» за наявності коштів на рахунку платника [54].

Зауважимо, що поряд із очевидною користю для держбюджету (за даними ДПС України, за два місяці функціонування Системи автоматичного стягнення податкового боргу, стягнуто майже 179 млн грн порівняно із 90 мільйонами за аналогічний період існування минулого порядку), запровадження такої системи не є прозорим, та порушує принцип рівності, бо платники податків не мають можливості навіть впевнитися в дотриманні порядку такого стягнення, адже нормативно його не існує. За словами Л. А. Карнаух, таке запровадження передбачено в Національній стратегії доходів, проте не передбачено такого процесу ані в ПК України, ані в підзаконних актах, що видані з метою його виконання [96].

Дійсно, наведені цифри засвідчують високу динаміку й реальну спроможність цифрових сервісів та інструментів підвищувати результативність стягнення податкової заборгованості та мінімізувати адміністративні витрати держави. Утім ще раз підкреслимо, що запровадження зазначеної Системи автоматичного стягнення податкового боргу викликає застереження з огляду на необхідність забезпечення дотримання принципів верховенства права, правової визначеності, належного урядування, рівності платників податків перед законом. Зважаючи на те, що станом на кінець листопада 2025 р. порядок функціонування автоматичного стягнення не закріплений ані в ПК України, ані в підзаконних нормативно-правових актах, указівка на Національну стратегію доходів [96] як підставу для впровадження відповідного механізму, не може вважатися достатньою правовою підставою. Насамперед це пов'язано із тим, що стратегічний документ не є нормативним актом прямої дії, не встановлює юридично обов'язкової процедури та не створює самостійних повноважень для податкових органів для їх втручання у майнову сферу платників податків. Вважаємо, що в цьому контексті обов'язковим є дотримання норм Конституції та ПК України щодо регулювання податкових відносин виключно законом як

акта вищої юридичної дії. Отже, фактичне застосування автоматичного стягнення за відсутності чіткого його правового регулювання створює ризик для перевищення податковим органом своїх повноважень, і навіть, вихід за межі своїх дискреційних повноважень.

Зв'язок інформаційно-аналітичної та контрольної функцій. Так, інформування громадськості з питань податкової політики, оприлюднення статистичних даних, роз'яснення змін податкового законодавства, забезпечення обміну інформацією з іншими державними органами України та іноземними юрисдикціями тощо є важливими умовами для ефективного податкового контролю. На підставі аналізу податкової інформації виявляються податкові ризикові, плануються перевірки на основі ризик-орієнтованого підходу, оцінюється фіскальна ефективність-достатність. Своєю чергою, результати контрольної роботи також згодом є джерелом аналітичних даних (наприклад, статистика донарахувань, кількість порушень за видами податків), які потім використовуються для удосконалення податкової політики. Детальніше всі ці процеси ми описали в розділі 1 нашої роботи.

Отже, усі функції податкових органів діють у єдності та взаємодоповнюють одна одну. Проте контрольна функція відіграє системо-утворювальну роль: вона забезпечує реалізацію фіскальних завдань, спираючись на організаційні та інформаційні інструменти, підтримується сервісними заходами та охороняється примусом. У науковій літературі підкреслюється «єдність та взаємодія функцій контролюючих органів». Про це пишуть Л. А. Савченко, Ю. О. Костенко [67; 226, с. 190]. Це означає, що лише в комплексі всі функції дають змогу ефективно виконувати завдання податкової служби, проте саме контрольна функція є системо-утворювальною, без якої інші втрачають будь-який сенс.

Фактично, контрольна функція реалізується через податковий контроль. ПК України містить визначення поняття податкового контролю. Так, у підп. 61.1 ст. 61 закріплено таке поняття: податковий контроль це система заходів, що

вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Аналіз наведеного положення дає підстави дійти висновку, що законодавцем виокремлено правильність нарахування, повноту та своєчасність сплати податків та зборів як основні критерії контролю для податкових органів [113].

Водночас системний аналіз положень ПК України дозволяє стверджувати, що податковий контроль у своєму змісті має два рівні: зовнішній і внутрішній. Так, зовнішній – це контроль за діяльністю платників податків, тоді як внутрішній є контролем за діями своїх територіальних підрозділів. Як вбачається, внутрішній контроль, окрім процедур, які приховані від платника податків, має свій прояв у процедурах адміністративного оскарження, коли комісія розглядає висновки інспекторів, які склали акт перевірки, вищий орган переглядає рішення нижчестоящего податкового органу, або керівник розглядає скаргу на бездіяльність або дії свого підлеглого. Тож, контрольна функція податкових органів має два аспекти: забезпечення дотримання законодавства у діях як платників, так і самих контролюючих органів. Загалом, без внутрішнього контролю не може існувати жодна система, бо системі, яка не має внутрішнього контролю, в першу чергу, неможливо довіряти, а по-друге, вона врешті-решт не зможе ефективно функціонувати. Проте в нашій роботі ми розглядаємо детально та приділяємо увагу не суто побудові та функціонуванню податкової служби як системи, а її функціонуванню як певного державного механізму, тому наші думки та висновки стосуються саме зовнішнього контролю, як основної функції ДПС України в системі державних органів.

Пропонуємо визначати сутність податкового контролю все ж таки не як виключно «інструмент нагляду» за виконанням обов'язків платника податків перед державою та накладання відповідальності за неналежне виконання податкових обов'язків, а як сукупність відносин держави і платника в цілому.

Як убачається, для належного визначення поняття «податковий контроль» передусім потрібно враховувати філологічне тлумачення терміна «контроль», а саме: контроль – це процес свідомого, постійного і повсюдного спостереження за забезпеченням досягнення мети або кінцевих результатів діяльності [226, с. 25-27]. При цьому ми розуміємо, що у випадку, який нами розглядається, ідеться про діяльність платника податків, а тому необхідно не виключати і так би мовити, надання допомоги платнику, що в наші дні часто називають «сервісністю» ДПС України. Варто зазначити, що в цьому питанні податкові органи намагаються декларувати різні заходи, які слід назвати позитивними в контексті саме допомоги та співпраці. Так, як зазналось вище, податкова служба веде активний telegram-канал з доведення до платників новин, змін та систематизованої інформації. Зазначений спосіб вже визнано адміністративними судами як належний спосіб інформування платників податків. Як приклад наведемо постанову Другого апеляційного адміністративного суду у справі № 520/34292/23 [155]). Активно працюють інтернет-сторінки як ПДС України в цілому, так і кожного окремого головного управління по областях та офісах великих платників податків.

Проте будь-який процес має чимось завершуватись. «Нагляд» податкової служби, очевидно, не може завершуватися виключно консультуванням платника, бо не забуваємо про кінцеву мету – належне оподаткування, забезпечення надходжень до бюджетів, тому контрольна функція податкової служби почасти формалізується саме в Актах перевірок та здійснених на основі висновках, донарахуваннях [99].

Із системного аналізу норм підп. 14.1.1.1 п. 14.1 ст. 14 та ст. 62 ПК України можна зробити висновок, що облік платників податків є одним із елементів

процесу адміністрування податків, а саме – його початковою стадією, а ведення обліку платників податків є одним із способів здійснення податкового контролю [113].

Законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» визначені такі принципи державного нагляду (контролю): пріоритетності безпеки у питаннях життя і здоров'я людини, функціонування і розвитку суспільства, середовища проживання і життєдіяльності перед будь-якими іншими інтересами і цілями у сфері господарської діяльності; підконтрольності й підзвітності органу державного нагляду (контролю) відповідним органам державної влади; рівності прав і законних інтересів усіх суб'єктів господарювання; гарантування прав суб'єкту господарювання; об'єктивності та неупередженості здійснення державного нагляду (контролю), неприпустимості проведення перевірок суб'єктів господарювання за анонімними та іншими необґрунтованими заявами, а також невідворотності відповідальності осіб за подання таких заяв; здійснення державного нагляду (контролю) лише за наявності підстав та в порядку, визначених законом; відкритості, прозорості, плановості й системності державного нагляду (контролю); неприпустимості дублювання повноважень органів державного нагляду (контролю) та неприпустимості здійснення заходів державного нагляду (контролю) різними органами державного нагляду (контролю) з того самого питання; невтручання органу державного нагляду (контролю) у статутну діяльність суб'єкта господарювання, якщо вона здійснюється в межах закону; відповідальності органу державного нагляду (контролю) та його посадових осіб за шкоду, заподіяну суб'єкту господарювання внаслідок порушення вимог законодавства; дотримання умов міжнародних договорів України; незалежності органів державного нагляду (контролю) від політичних партій та будь-яких інших об'єднань громадян; наявності одного органу державного нагляду (контролю) у складі центрального органу виконавчої влади [185].

Очевидно, що за такими самими принципами здійснюється і податковий контроль, адже він за своєю природою є різновидом фінансового контролю, державного контролю. При цьому, незважаючи на те, що ПК України встановлює спеціальні правила щодо податкових відносин, концептуальні засади обидвох видів контролю збігаються. Знову звернемо увагу на прогалину в цьому переліку принципів та відсутності у ньому принципу належного урядування, як одного з основних принципів прийняття рішень органами ДПС України та принципу прозорості, як гарантії забезпечення довіри платників податків до податкового органу. Тож, з метою забезпечення системної узгодженості положень чинного законодавства, посилення гарантованості прав суб'єктів господарювання пропонуємо доповнити ст. 3 цього закону абзацем дев'ятнадцятим наступного змісту: «належного урядування».

Зазвичай ефективність податкового контролю характеризується ступенем виявлених порушень у результаті здійснення контрольних заходів. Тобто завдання контролюючих органів має полягати не в тяжінні до здійснення суцільного контролю, а в перевірці діяльності саме тих платників, які порушують податкове законодавство. Для цього контролюючі органи на сьогодні розробляють методики відбору платників із високим ступенем ризику для перевірок.

Так, було прийнято Порядок реалізації експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі, який затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 р. № 854 (далі – Порядок № 854) [118]. За текстом Порядку № 854 п. 7 розділу «Загальні питання» визначено такі дефініції: комплаєнс у податковій сфері – комплекс заходів, які здійснюються податковим органом в межах реалізації експериментального проєкту з метою сприяння добровільному дотриманню платниками податків вимог податкового законодавства, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, за наявності підстав, у межах та спосіб, що визначені таким

законодавством, шляхом управління податковими ризиками; оцінювання податкового ризику – безпосередній процес оцінювання впливу податкового ризику платника податків на виконання обов’язків платника податків, зокрема його розрахунки з бюджетом.

Звернемо увагу на те, що акцент у цьому контексті визначений саме на впровадженні єдиних стандартів для визначення податкових ризиків, відповідно, усі платники податків мають підлягати оцінці за однаковими критеріями оцінки податковими органами. Зокрема, ризики оцінюватимуться за чотирма основними напрямками: реєстрація, звітність, декларування та сплата податків, що загалом кореспондує із визначенням податкового обов’язку платника податків відповідно до ПК України. Також ці чотири види комплаєнс-ризиків відповідають чотирьом основним видам ризиків, визначеними Організацією економічного співробітництва та розвитку [2] та Міжнародного валютного фонду [16].

Підкреслимо, що застосування ризик-орієнтованого підходу в контрольній діяльності податкових органів – це характеристика сучасного європейського податкового адміністрування. Наприклад, у Великій Британії податковий орган (HM Revenue & Customs (HMRC)) проводить такі види податкових перевірок, як Compliance Check – перевірка правильності сплати податків; Full Enquiry – повна перевірка всіх фінансових записів; Aspect Enquiry – перевірка конкретного аспекту податкової декларації із застосуванням ризик-орієнтованого підходу [8].

Канадський податковий орган (Canada Revenue Agency (CRA)) проводить такі види податкових перевірок: Desk Audit – перевірка документів без виїзду; Field Audit – виїзна перевірка на місці у платника. Канадський податковий орган використовує ризик-орієнтований підхід для вибору об’єктів перевірки. Податковий орган Італії (Agenzia delle Entrate) проводить такі види податкових перевірок, як 1) Accertamento – перевірка правильності податкових декларацій; 2) Verifica fiscale – виїзна перевірка на місці у платника [19].

Податковий орган Італії використовує статистичні моделі для виявлення ризиків [1]. Податковий орган Іспанії (Agencia Tributaria) проводить такі види податкових перевірок, як 1) *Inspección* – виїзна перевірка на місці у платника; 2) *Comprobación limitada* – обмежена перевірка конкретних аспектів. Податковий орган Іспанії використовує електронні засоби для автоматизації процесів перевірки [1]. Указане демонструє, що податкові органи різних європейських країн використовують схожі підходи при реалізації контрольної функції, адаптуючи їх до національних особливостей та законодавства. І Україна також впроваджує таку практику.

За змістом самого Порядку № 854, саме запровадження такого ніби зрозумілого Порядку забезпечить прозорість та передбачуваність для платників, зокрема для великого бізнесу, де виробничі процеси, та, відповідно, й податкові операції за їх наслідками, є складними і масштабними. Проте, очевидно це не так, варто звернути увагу на те, що вже у Загальних положеннях Порядку № 854 підкреслено, що йдеться саме про реалізацію функцій контролюючих органів ДПС України без залучення до процесу платника податків безпосередньо, рівно як і у визначенні понять «оцінка податкових ризиків» та «податковий ризик» підкреслено саме процес діяльності органів ДПС України та відсутність безпосереднього залучення платника. На нашу думку, зазначене підкреслює віднесення цих заходів саме до реалізації контрольної функції податкової служби.

Відповідність цьому вектору можна прослідкувати й у незмінності норм ПК України, яким безпосередньо користуються платники податків. Так, у зв'язку із запровадженням системи оцінки податкових ризиків до норм ПК України було введено лише дві дефініції: підп. 14.1.221 п. 14.1 ст. 14 податковий ризик (комплаєнс-ризик) – ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати)

платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи та підп. 14.1.221¹ п. 14.1 ст. 14 комплаєнс – система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами, визначеними підп. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 цього Кодексу, з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризик) [113]. Також доповнено право податкових органів здійснювати управління податковими ризиками в межах повноважень, визначених цим ПК України. Тобто, ні Порядку здійснення, ні критеріїв, ні інших чітких та прозорих механізмів, якими буде користуватись податкова служба, не наведено.

Тому, власне, сама система управління податковими ризиками визначена як частина бізнес-процесів, цілей, стратегії та діяльності саме органів ДПС України, що передбачає безперервний, циклічний, комплексний, цілісний процес управління, що здійснюється в ДПС України на основі податкових ризиків, проте є очевидно прихованою від платників податків. Зауважимо, що, власне, ПК України в розділі «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів» оперує виключно поняттям податкової інформації та сферою її використання [102].

Також, на жаль, на сьогодні не затверджені та не оприлюднені Положення про експертну комісію Державної податкової служби із застосування системи управління податковими ризиками; Порядок формування паспорта податкового ризику та опрацювання інформації, що міститься у ньому; Методика ідентифікації, аналізу та оцінювання ступеня податкових ризиків; Порядок здійснення процесів системи управління податковими ризиками.

Отже, система оцінки податкових ризиків працює вже понад рік, податковою службою навіть запроваджено роботу окремого ресурсу – «Територія

високого рівня податкової довіри» [235], проте, чітких ознак та критеріїв визначення не існує, як не існує і мотивованого рішення про віднесення чи відмову у віднесенні до рівня високої податкової довіри, що унеможлиблює на сьогодні оскарження таких дій ДПС.

Тому можна констатувати фактичну відсутність належного регулювання визначення та ідентифікації податкових ризиків, проте початок використання комплаєнсу як системи заходів, органами податкової служби, очевидно, розпочато. На сьогодні запровадження застосування оцінки ризиків можна проаналізувати та простежити на податкових спорах із приводу розблокування податкових накладних та/або скасування присвоєння статусу ризиковості платнику податків.

У контексті таких судових спорів аудиторами Рахункової палати виявлено, що впродовж 2021–2023 рр. та I півріччя 2024 р. податковими органами було зупинено реєстрацію 7,7 млн податкових накладних / розрахунків коригування (ПН/РК) на загальну суму ПДВ 144,1 млрд грн. Із загальної кількості таких податкових накладних 23,4 % (на 39,2 млрд грн ПДВ) зупинено за критерієм ризиковості платника ПДВ на основі наявної у ДПС України податкової інформації, що визначає ризиковість здійснення таким платником господарської операції. Варто зазначити, що при цьому в переліку ризикових перебували в середньому майже 16 тис. платників податків із загальної кількості платників, але при цьому вони сплатили до державного бюджету 42,7 млрд грн податків та зборів [51].

Водночас, на думку аудиторів Рахункової палати, наявні критерії ризиковості є надто узагальненими, що надає податковій службі можливість використання занадто широких дискреційних повноважень комісіями, які приймають відповідні рішення. На цій підстав аудиторами Рахункової палати зроблено висновок про низьку якість контрольно-перевірочної роботи органів ДПС України та, через це, зниження рівня податкової довіри платників до органу [51].

Аналіз наведеного дає підстави дійти висновку, що загалом законодавцем виокремлено правильність нарахування, повноту та своєчасність сплати податків та зборів все-таки як основні критерії контролю для податкових органів. Щодо наукового підходу, то ще на початку 2000 р. Т.Є. Кушнарєва та М. П Кучерявенко зазначили, що контроль у податковій діяльності – це метод керівництва компетентного органу державного управління за дотриманням платниками податків вимог податкового законодавства [80, с. 77]. Таке визначення видається справедливим і сьогодні. По-перше, податковий контроль за своєю сутністю є формою владно-управлінського впливу держави на поведінку платників податків, що реалізується через систему юридично значущих дій: перевірки, моніторинг, аналіз звітності, застосування санкцій, прийняття обов’язкових індивідуальних рішень. Про це йдеться у ст. 61 ПК України. У цьому розумінні контроль являє собою метод державного управління, що має спрямування не лише на фіксацію порушень, а й упорядкування податкових відносин та забезпечення належної податкової дисципліни [71, с. 33].

По-друге, законодавче визначення податкового контролю, закріплене у ст. 61 ПК України, також свідчить про його управлінську природу, адже він спрямований на перевірку правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а отже, — на реалізацію регулятивного впливу держави у сфері публічних фінансів. Таким чином, контроль виступає не самостійною ізольованою функцією, а інструментом управління обігом грошових коштів та податковою дисципліною.

По-третє, акцент на «компетентному органі державного управління» є цілком виправданим, оскільки податковий контроль може здійснюватися виключно спеціально уповноваженими суб’єктами – органами ДПС України та їх посадовими особами, які наділені владними, організаційно-розпорядчими та юрисдикційними повноваженнями. Це підтверджує публічно-владний характер контрольної діяльності та її нерозривний зв’язок із державним управлінням.

По-четверте, означений підхід узгоджується із сучасною доктриною адміністративного та фінансового права, відповідно до якої податковий контроль розглядається не лише як фіскальний інструмент, а й як правовий механізм забезпечення публічного інтересу, що реалізується через управлінський вплив держави на платників податків [240, с.16-27, 157-160].

Проте на сьогодні, особливо із впливом таких чинників, як пандемія COVID-19 та воєнний стан в Україні, що зумовили надто часту та не завжди системну зміну податкового законодавства, у процесі контрольної діяльності за дотриманням встановлених норм потрібно згадати про правомірні очікування платника податків, підґрунтям до якого є навіть сама інформаційно-консультативна діяльність ДПС України та декларування відкритості й прозорості.

Проілюструємо, одним із прикладів, такий факт: п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПК України визначено, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні”» від 24.02.2022 р. № 2102-IX, справляння, зокрема, плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті, а саме у підпунктах 69.14 (щодо плати за землю) та 69.22 (щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) [160]. Зауважимо, це положення первісно прийнято в березні 2022 р., проте змінено у квітні 2023 р. [166].

Особливості справляння податків, а саме – звільнення від сплати податків, пов’язані із місцем розташування об’єктів оподаткування – включенням територій, на яких розташовані об’єкти оподаткування, до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською

Федерацією (далі – Перелік територій) [175]. ПК України закріплено, що Перелік територій визначається у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку.

Від березня 2022 р. і аж до кінця 2022 р. питання визначення Порядку та, відповідно, застосування податкової пільги було не вирішено. Такий порядок було прийнято лише постановою Кабінету Міністрів України від 06.12.2022 р. № 1364 «Деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією» (далі – Постанова № 1364). [39]. Проте, звісно та обґрунтовано, новий Перелік не є сталим – він регулярно актуалізується.

З 06.05.2023 р. перелік територій, затверджений наказом Мінреінтеграції від 22.12.2022 № 309 [174], може застосовуватися при визначенні особливостей справляння податків і зборів на відповідних територіях. Однак, ПК України передбачено, що застосуванню він підлягає для пільг з податків за 2022 та 2023 рр., що є очевидно ретроспективним застосуванням, якого не може бути у податковому законодавстві [30, с. 589; 98, с. 430; 248, с. 265]. Ми цілком підтримуємо позицію тих науковців, які на обґрунтування наводять такі аргументи: ретроспективність порушує конституційний принцип незворотності дії законів у часі, принципи правової визначеності, законних очікувань, платника податків стабільності податкового регулювання та захисту права власності, чим створює підґрунтя для перевищення встановлених законом повноважень податкових органів. Податкове регулювання за своєю природою повинно мати виключно перспективний характер, оскільки тільки за цієї умови забезпечується баланс публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування.

Ще раз наголосимо на тому, що відповідно до підп. 69.14 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПК України (у редакції Закону № 3050) [113] власники та користувачі земельних ділянок не нараховують та не сплачують плату за землю (земельний податок та/або орендна плата) на територіях активних бойових дій або тимчасово окупованих російською федерацією. Тобто, у 2023 р., всупереч основним принципам податкового права та положенням Податкового

кодексу, законодавець стверджує «повернутись» у періоді нарахування, сплати, та/або застосування пільги.

Під час податкових перевірок інспектори доволі часто, оперуючи неточностями положень ПК України, тлумачать його на свій лад, як наслідок донараховуючи платникам податків відповідні зобов'язання. Кожен платник податків має знати, що будь-які неточності, колізії чи туманне правове визначення відповідної норми ПК України має тлумачитися на користь платника податків. Це є презумпція правомірності дій платника податків. Презумпція сформульована як принцип у підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України. Саме таким чином встановлено найвищий ступінь її імперативності. Крім того, презумпція також закріплена як спеціальна норма у п. 56.21 ст. 56 ПК України саме для цього виду правовідносин, що означає безумовне її врахування при вирішенні спорів, що регулюються означеною статтею.

Сама юридична конструкція норми п. 56.21 ст. 56 ПК України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, а й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування потрібно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигідніший для себе, платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків із боку як контролюючого органу, так і суду.

Уперше концепція правомірного очікування була сформульована в англосаксонському праві щодо адміністративних справ [157, с. 44-45, 76-77, 128]. За її змістом дії або рішення органу публічної влади вважаються такими, що суперечать принципу верховенства права, у тих випадках, коли такими діями порушуються суб'єктивні права і процесуальні гарантії, прямо передбачені чинним законодавством, а також і у тих випадках, коли такі дії не задовольняють правомірних очікувань осіб, стосовно яких вони вчиняються.

Виникнення правомірного очікування пов'язується з тим, коли внаслідок заяв чи обіцянок від імені органу публічної влади, або внаслідок усталеної

практики в особи сформувалося розумне сподівання, що стосовно до неї орган публічної влади буде діяти саме так, а не інакше [157, с. 27, 76; 243, с. 189].

Загалом, проблема правомірних очікувань платників податків є гострою для українського сьогодення. Від початку широкомасштабного вторгнення безпрецедентні зміни податкового законодавства призводять до того, що цей принцип об'єктивно нехтується, і в нашій роботі ми неодноразово про це згадували з наведенням відповідних прикладів.

У січні 2025 р. Конституційний Суд також погодився із тим, що така проблема існує і на неї треба реагувати. Так, у рішенні Другого сенату у справі № 3-14/2024(28/24) Конституційний Суд України зазначив, що основною вимогою до законодавства є його відповідність критеріям і принципам, установленим у Конституції України, зокрема принципів верховенства права [225]. Юридична визначеність дає можливість учасникам суспільних відносин завбачати наслідки своїх дій і бути впевненими у своїх легітимних очікуваннях (*legitimate expectations*) (абзац другий підп. 2.2 п. 2 мотивувальної частини Рішення від 05.06.2019 р. № 3-р(І)/2019); принцип юридичної визначеності є істотно важливим у питаннях дієвості верховенства права (правовладдя); одним зі складових елементів загального принципу юридичної визначеності є вимога (як принцип) передбачності приписів права [225].

Тому, Конституційний суд виснував: отже, юридичну визначеність в аспекті правомірних (легітимних) очікувань слід розуміти, зокрема, як право особи розраховувати не лише на розумну та передбачувану стабільність приписів актів права, чітке розуміння юридичних наслідків застосування таких приписів, а й на послідовність і системність діяльності Верховної Ради України як єдиного органу законодавчої влади в Україні.

У разі якщо законодавче регулювання запроваджує нові вимоги, що погіршуватимуть правове становище певного кола осіб, законодавець повинен передбачити достатній перехідний період (розумний часовий проміжок) із моменту опублікування закону до набрання ним чинності (початку його

застосування), протягом якого заінтересовані особи мали б можливість підготуватися до виконання вимог, установлених новим законодавчим регулюванням [225].

Також згадаємо й позицію Конституційного Суду України, сформульовану в Рішенні від 27.02.2018 р. №1-рп/2018, відповідно до якої принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини [223].

Показово, що конституційна вимога необхідного дотримання часових рамок для ознайомлення, на той час, громадян, зі змістом нормативно-правових актів знайшла своє вираження також у Рішенні Конституційного Суду України від 22.05.2018 р. № 5-р/2018, в якому зазначено, що «...принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набранням ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин. Тривалість перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації» [224].

Згадаємо також п. 4.1.9 ст. 4 ПК України, відповідно до якого принцип стабільності означає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [113].

Наведені правові позиції судів підкреслюють, що принцип правомірних очікувань є визнаним ЄСПЛ та Конституційним Судом України, та кореспондуються зі змістом ст. 4 ПК України (підп. 4.1.9 п. 4.1), в якій проголошено принцип стабільності податкового законодавства. При цьому, керуючись практикою ЄСПЛ та Конституційного Суду України, нормами ПК

України, цілком логічно маємо констатувати, що, зважаючи на сутність принципу правомірного очікування, платник податків має право очікувати стабільності, передбачуваності та послідовності в діях владних суб'єктів, які представляють державу (законодавці, контролюючі органи). Тож, незважаючи на відсутність у ПК України прямого закріплення названого принципу, очевидним є те, що: норми податкового законодавства мають не змінюватися раптово та непередбачувано, і особливо ретроспективно; держава в особі уповноважених органів повинна діяти послідовно і добросовісно, як у контексті законодавчого регулювання, так і підходів до тлумачення податково-правових норм; поведінка платника податків, що відповідає чинному податково-правовому регулюванню, не буде з часом визнана протиправною лише через зміну податкових норм чи вектору їх тлумачення. [103]

Проте маємо навести й іншу думку, яка висловлюється ще з 2019 р. Верховним Судом. Приміром, у постанові від 15.05.2019 р. у справі № 825/1496/17 Суд зазначив, що згідно із загальноприйнятою у правозастосуванні юридичною кваліфікацією змін до податкового законодавства Закон, який вносить зміни всупереч п. 4.1.9 ПК України, вважається чинним, оскільки не суперечить Конституції, як і іншим нормативно-правовим актам [135]. Причому, Верховний Суд неодноразово в рішеннях підкреслював, що «надання Верховній Раді України повноважень приймати закони (п. 3 ч. 1 ст. 85 Конституції України) означає можливість законодавчого органу на власний розсуд визначати зміст законів, що ним ухвалюються. Обмеженнями законодавчих повноважень Верховної Ради України є норми Конституції України та міжнародні зобов'язання України. Своєю чергою, будь-які попередні закони Верховна Рада України може змінювати, оскільки зміна законів (будь-як і будь-яких), власне, і становить зміст конституційних повноважень Верховної Ради України, тобто здійснюється не всупереч, а відповідно до статей 85, 91, 92 Конституції України. Це стосується і повноважень Верховної Ради України щодо ухвалення та/або зміни законів з оподаткування» [135].

Дійсно, чи може суспільство заперечити право законодавчого органу здійснювати повноваження, для яких цей орган, власне, й створений? Звісно – ні. А здійснювати повноваження в умовах воєнного стану, до якого тією мірою, якою відбувається широкомасштабне вторгнення в Україну, не була готова жодна з країн світу? Відповідь аналогічна. Проте, чи є виправданим прийняття 60 змін саме до ПК України за період з 24.02.2022 р. до початку березня 2025 р.? Наша відповідь очевидна: однозначно ні [103].

Воєнний стан не є винятком, попри неодноразові визнання державою того факту, що широкомасштабна агресія на території України не може не впливати на діяльність господарюючих суб'єктів усередині, Верховний Суд наполегливо стверджує, що у податкових правовідносинах платник податків має бути готовим до всього, і не важливо, які темпоральні межі законодавчих вимог – чи то один день, чи то навіть інше трактування законодавства в минулому.

У цьому контексті наведемо постанову Верховного Суду від 26.02.2025 р. у справі № 200/4768/23 [144], що викликала бурхливе обговорення фахівців. Так, на розгляді Верховного Суду перебувала справа за позовом Приватного акціонерного товариства по газопостачанню та газифікації «Донецькоблгаз» до Східного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення про застосування штрафу в сумі 20 852 493,24 грн за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних [144].

Розмірковуючи щодо окресленого питання, звертаємо увагу на те, що до 25.02.2025 р. Верховним Судом вже було сформовано доволі усталену практику, навіть можна сказати – тверду практику, зокрема, правові позиції, які були неодноразово застосовані при вирішенні податкових спорів. Ідеться про темпоральні межі застосування «ковідного» мораторію та розміру штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Тому направлення цієї справи на розгляд Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та

інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду викликало неабиякий інтерес та очікування в суспільстві, зокрема, і серед суддівської спільноти, бо справи зупинялися розглядом до прийняття цієї постанови.

Наступним тезисом, що стосується наших попередніх міркувань стосовно правомірних очікувань платників, є висновок, викладений Верховним Судом у постанові у справі № 200/4768/23 від 26.02.2025 р.: « що наявність сертифікату Торгово-промислової палати у спірних правовідносинах не може бути єдиною і беззаперечною обставиною для звільнення платника податків від відповідальності, а такий сертифікат має оцінюватися у сукупності з іншими обставинами, які підтверджують або спростовують позицію контролюючого органу про фактичну можливість позивача виконати свій податковий обов'язок вчасно» [144].

У свою чергу, стосовно п. 11 підрозд. 10 розд. XX ПК України, який передбачає застосування розміру штрафних (фінансових) санкцій, встановленого законом, чинним на день прийняття рішення щодо їх застосування та є також, на нашу думку, відображенням принципу стабільності та законності. Проте маємо такі висновки Верховного Суду щодо його застосування: «Правовий механізм аналізованих норм права вказує на те, що пункт 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України визначає відповідальність за недотримання процедурних положень пункту 89 цього підрозділу, тоді як пункт 120-1.1 ст. 120-1 цього Кодексу визначає відповідальність за порушення процедурних вимог пункту 201.10 статті 201 ПК України. Санкційні норми, що діяли «до» та «після» набрання чинності Законом № 2876-IX, передбачають відповідальність за нетотожні склади податкових правопорушень.

Отже, положення пунктів 89, 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України формують комплексний правовий механізм, який не поширює свою дію на відносини, що мали місце до набрання ними чинності. Зворотна дія у часі положень п. 89 розділу не є можливою.

Іншими словами, п. 89 підрозд. 2 розділу XX ПК України установлює нові (подовжені) строки реєстрації податкових накладних під час воєнного стану та 6 місяців після. Пункт 90 цього підрозділу визначає відповідальність (штрафи) саме за порушення цих нових строків реєстрації (тобто за склад податкового правопорушення, відмінний від «довоєнних» строків п. 201.10 ст. 201 ПК України). З огляду на це можна дійти висновку, що ці норми – пунктів 89 і 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України не замінюють «автоматично» старі положення (п. 201.10 ст. 201 і п. 120-1.1 ст. 120-1 цього Кодексу), а створюють окремий правовий механізм саме для «воєнного» періоду, не маючи зворотної сили щодо подій, які відбулися до набрання чинності Законом № 2876-IX.

Отже, пункт 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України сам по собі не змінює темпоральних меж дії нових норм, а лише вказує на те, що у разі, коли штраф визначається за тим самим порушенням, але на момент ухвалення рішення змінився його розмір у межах однієї й тієї ж правової норми, слід брати до уваги новий (зменшений) розмір. У випадку ж із пунктами 89 і 90 підрозділу 2 розділу XX ПК України йдеться про інше правопорушення (порушення нових «воєнних» строків реєстрації), тож, вони не можуть поширюватися відповідальність, що передбачена іншими нормами.

Таким чином, є помилковими доводи позивача, що пункт 11 підрозділу 10 розділу XX ПК України прямо вказує на обов'язок контролюючого органу під час розрахунку штрафних санкцій за вчинене позивачем порушення застосовувати розміри, що визначені пунктом 90 підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу»[144].

Отже, усі правомірні очікування платників податків, а також фахівців у податкових спорах, вкотре «розбились об скелю» правових висновків Верховного Суду [103].

Як убачається, нині залишається відкритим таке питання: якщо держава викликала певні очікування в суспільстві, і, зокрема, у платника податків, то чи правильно вона чинить, коли відступає від заявленої поведінки або політики,

оскільки погодження такої політики (а значить і поведінки) дало підстави для виникнення обґрунтованих сподівань платників податків щодо її дотримання державою та навіть контролюючим органом, яким є податкова служба.

У цьому контексті продовжує виявляти послідовність Конституційний Суд України. Мова йде про рішення Другого сенату від 21.01.2025 р. у справі № 3-р(II)/2025 [225]. Так, варті уваги наступні позиції зазначеного рішення, причому дозволимо їх також доволі повно процитувати: «...юридичну визначеність в аспекті правомірних (легітимних) очікувань слід розуміти, зокрема, як право особи розраховувати не лише на розумну та передбачувану стабільність приписів актів права, чітке розуміння юридичних наслідків застосування таких приписів, а й на послідовність і системність діяльності Верховної Ради України як єдиного органу законодавчої влади в Україні.

Законодавець має знайти належний баланс між частою зміною закону і визначеністю податкових норм для платників податків, оскільки слід швидко й ефективно реагувати на зміни економічного життя суспільства, не допускаючи негативного впливу оподаткування на економічний розвиток держави.

Конституційний Суд України звертає увагу, що нівелювання принципу визначеності податкового закону і позбавлення платників податків можливості будь-якого податкового планування з огляду на неочікуване додаткове податкове навантаження на платників податків унаслідок фактично негайного введення в дію оспорюваного припису Кодексу в редакції Закону № 71 не сприяло забезпеченню захисту прав суб'єктів господарювання та захисту конкуренції у підприємницькій діяльності через те, що заінтересовані особи не мали можливості покладатися на взяті державою зобов'язання щодо стабільності податкового законодавства України (сталість правовідносин у сфері справляння акцизного податку), а дії органу державної влади фактично порушили обґрунтовані очікування цих осіб» [225].

Аналізуючи зазначене, ми вимушені констатувати, що останнім часом адміністративні суди України при прийнятті рішень не поділяють наведені

погляди Конституційного Суду України. У своїй сучасній практиці Верховний Суд фактично не бере до уваги доктрину правомірних очікувань, надаючи перевагу формальній дії норм законодавства, навіть якщо такі норми були запроваджені з порушенням інших норм законів та руйнують усталені правові підходи. Такий підхід ставить платника в ситуацію постійної правової невизначеності, що суперечить європейським стандартам і відбивається у практиці Конституційного Суду України. Проте складно уявити, що єдиним виходом на сьогодні для платників податків має бути виключно визнання неконституційним законів про внесення змін до ПК України, прийняття яких порушує темпоральні вимоги щодо їх прийняття та принцип стабільності податкового законодавства.

Варто підкреслити, що оскільки концепція правомірного очікування має своїм підґрунтям саме законні очікування платника на певні дії органу, то безумовно, в цьому аспекті важливішого значення набуває прозорість діяльності такого органу. Правова передбачуваність та правова визначеність у діях органу є передумовою для формування законних очікувань. Водночас трактування поняття «очікування» має очевидно суб'єктивне підґрунтя з боку платника податків, бо є рівнем формування його сподівань, воно формується саме виходячи з «обіцянок держави» щодо функціонування того чи іншого процесу, провадження певних дій, а тому безпосередньо пов'язано із прозорістю дій податкового органу, бо наскільки чесними будуть обіцянки чи роз'яснення, настільки реальними будуть очікування платників.

Ще важливий аспект: контрольна функція має вирішальне значення для реалізації принципу законності та справедливості. Відповідно до ст. 67 Конституції України сплата податків є обов'язковою для всіх, а контроль фактично є механізмом, що гарантує цю загальність [65]. У разі відсутності належного контролю недобросовісні платники мали б можливість ухилятися від сплати податків і зборів. Завдяки ж реалізації контрольної функції податкових органів забезпечується дотримання всіма платниками законодавчо встановлених

правил. Крім того, контрольна функція тісно пов'язана із запобіганням правопорушенням: контрольні заходи дисциплінують платників.

Підсумуємо, що функції ДПС України знаходяться у стані органічної єдності, але серед них саме контроль є системоутворювальним чинником. Практично це виявляється в тому, що структуру ДПС України побудовано навколо виконання контрольних завдань: існують департаменти аудиту, перевірок, моніторингу ризиків тощо, і водночас створюються підрозділи обслуговування платників, аналітичні відділи, діяльність яких поєднана спільною метою належного контролю за дотриманням податкового законодавства.

2.2. Інформаційно-аналітична діяльність як спосіб реалізації контрольної функції податковими органами

Відповідно до підп. 61.1.2 п. 61.1 ст. 61 ПК України одним із способів податкового контролю є інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів [113]. При цьому згідно із п. 71.1 ст. 71 ПК України інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів визначено як комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. Указаним центральним органом є Міністерство фінансів України.

Аналізуючи норми Глави 7 ПК України, варто зауважити, що вона складається з чотирьох статей 71–74, якими, відповідно, врегульовано: 1) поняття інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; 2) збір податкової інформації; 3) отримання податкової інформації контролюючими органами; 4) обробка та використання податкової інформації. Таким чином, зміст інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів як способу податкового контролю становлять такі

процеси взаємодії з податковою інформацією, як: 1) збір; 2) отримання; 3) обробка; 4) використання. Показово, що законодавцем розділено збір та отримання на два окремі процеси, істотна відмінність яких яких буде деталізована далі.

За результатами аналізу вказаної вище глави ПК України та загальних приписів цього Кодексу до суб'єктів взаємодії в межах такого способу податкового контролю, як інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, потрібно віднести:

1) Міністерство фінансів України – як орган, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій;

2) контролюючі органи, а саме: 1) податкові органи, які становлять центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальні органи; 2) митні органи, що являють собою центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну митну політику, та його територіальні органи;

3) платники податків, податкові агенти;

4) органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба фінансового моніторингу;

5) Національний банк України, банки та інші фінансові установи, небанківські надавачі платіжних послуг, емітенти електронних грошей;

6) особи, які є фінансовими агентами;

7) органи влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

8) Міністерство цифрової трансформації України.

Перерахованих суб'єктів можна об'єднати під назвою – суб'єкти інформаційних відносин. До того ж, їх можна класифікувати за їх

функціональним спрямуванням у цих інформаційних відносинах на: 1) суб'єктів, які збирають та отримують інформацію, до яких варто віднести контролюючі органи; 2) суб'єктів, які надають інформацію, до яких варто віднести платників податків, податкових агентів, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, банки, інші фінансові установи, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей, фінансових агентів, органи влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів.

За положеннями ПК України інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів можна визначати як спосіб податкового контролю та як комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. Останнє за змістом визначає перше, тобто спосіб контролю реалізується через сукупність заходів [87; 91; 245].

Показово, що А. М. Котенко також визначає інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів як комплекс заходів щодо збирання, отримання, обробки, збереження, аналізу та використання інформації для здійснення контролю за діяльністю платників податків і зборів [26, с. 208]. Водночас науковець відносить інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів до самостійних способів здійснення податкового контролю, оскільки, як вказує вчений, існування податкової інформації як такої без її використання під час підготовки та безпосередньо проведення перевірки не може розглядатися як контрольний захід [26, с. 209].

Саме тому аналізуючи визначення поняття інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, А. М. Котенко окреслює мету цього способу податкового контролю як повнота, достовірність та своєчасність даних про діяльність платника податків [26, с. 209]. Науковець наголосив на надважливості інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів та окреслив таке значення цього способу контролю.

Зокрема, він справедливо пише, що без належного забезпечення інформацією проведення перевірок платників податків потребувало б більше часу [26, с. 209]. При цьому він акцентує увагу, що ще до проведення перевірки на підставі наявної податкової інформації посадові особи контролюючого органу можуть встановити можливі порушення платника податків [26, с. 209].

Тобто з наведеного очевидно, що значення аналізованого способу податкового контролю полягає у: 1) забезпеченні податкових відносин, у тому числі, усього процесу податкового контролю інформацією / податковою інформацією; 2) пришвидшення процесу виявлення порушень податкового законодавства.

Н. А. Маринів, провівши системний аналіз податкового законодавства, виокремила в категорії «інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів» два взаємопов'язаних елементи, а саме: інформаційний та аналітичний [10, с. 476]. Деталізуючи ці два елементи, науковиця вказує, що інформаційний елемент є первинним етапом процесу інформаційно-аналітичного забезпечення і полягає у зборі (отриманні) інформації, необхідної для виконання контролюючими органами своїх основних функцій [10, с. 476]. Щодо другого елемента авторка наголошує, що аналітичний елемент походить від інформаційного та полягає в обробці, аналізі та збереженні податкової інформації для використання з метою виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також для формування та реалізації єдиної державної податкової політики центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну фінансову політику [10, с. 467].

На підставі аналізу наведених позицій науковців та законодавчого визначення інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів можна визначити як:

- спосіб податкового контролю, що реалізується через комплекс заходів зі збору, обробки та аналізу інформації про платників податків;

- функціональний інструмент, який забезпечує виконання покладених на контролюючі органи завдань, зокрема: 1) підвищення ефективності та оперативності перевірок; 2) попередження та виявлення порушень ще до здійснення перевірок; 3) формування обґрунтованих управлінських рішень.

Визначальними елементами інформаційно-аналітичного забезпечення є: 1) інформаційний етап – отримання, накопичення, збереження інформації; 2) аналітичний етап – її подальший аналіз і використання.

Можна стверджувати, що інформаційно-аналітичне забезпечення є критично важливим механізмом як у цілому сучасного податкового адміністрування, так і податкового контролю, оскільки забезпечує: прозорість, економність у ресурсах, високу якість контролю та адекватну реалізацію державної податкової політики.

Проте, враховуючи досвід нововведень, який описаний вище в цій роботі (зокрема, податковий комплаєнс та запровадження категорій рівнів податкової довіри), та розвиток правовідносин податкової служби з платниками податків, ми доходимо висновку, що інформаційно-аналітична діяльність є елементом податкового контролю та проявом контрольної функції податкового органу.

Позначимо позицію Верховного Суду щодо розглядуваного питання, який перманентно та без змін робить посилання на п. 71.1 ст. 71 ПК України та визначає інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів як комплекс заходів, зокрема:

1) у постанові від 12.09.2019 р. у справі № 826/10290/17: «... комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій» [150];

2) у постанові від 19.02.2025 р. у справі № 280/2619/24: «... комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій (п. 71.1 ст. 71 ПК України)» [137];

3) у постанові від 27.03.2025 р. у справі № 560/15692/23: «... комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій (п. 71.1 ст. 71 ПК України)» [139].

Так само Верховний Суд вчиняє у постанові від 09.09.2024 р. у справі № 280/6832/23 [132] та у постанові від 20.03.2025 р. у справі № 560/2984/24 [139]. Наведене вказує на зрозумілість, чіткість та, в принципі, однозначність законодавчого визначення досліджуваного поняття, яке не потребує додаткового тлумачення з боку Верховного Суду.

Зміст інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів становлять такі процеси: 1) збір інформації; 2) отримання інформації; 3) обробка інформації; 4) використання інформації. Очевидно, що центральною категорією досліджуваного способу податкового контролю як комплексу заходів є інформація.

Чинним законодавством категорія «інформація» визначається як будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Крім того, у Законі України «Про інформацію» окреслено види інформації за її змістом, до яких, у тому числі, віднесено і податкову інформацію [182]. Останню законодавець у вказаному Законі визначає як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України [182]. Нормами зазначеного Закону позначено, що правовий режим податкової інформації визначається ПК України та іншими законами.

Ознаки податкової інформації, згідно з наведеним визначенням цієї категорії, можна окреслити так:

- 1) податкова інформація як сукупність відомостей та даних включає різні типи інформації (кількісні, якісні, персональні тощо);
- 2) створюється та/або отримується суб'єктами інформаційних відносин у межах діяльності учасників податкових правовідносин;
- 3) податкова інформація є необхідною для реалізації функцій і завдань контролюючих органів, тобто має службове призначення в межах компетенції відповідних органів;
- 4) використовується в порядку, визначеному ПК України;
- 5) має визначений правовий режим, а саме: режим доступу, обробки, зберігання та захисту, який визначається ПК України та іншими законами.

Ці ознаки окреслюють податкову інформацію як специфічну категорію з чітко визначеними джерелами, метою використання та правовим регулюванням [88; 102; 246].

При цьому, якщо повернутися до п'ятої ознаки податкової інформації, важливо звернутися до приписів ПК України. Зокрема, підп. 14.1.171 п. 14.1 ст. 14 ПК України є відсильною нормою. Законодавець не надає в ПК України визначення поняття «податкова інформація», а просто вказує: «податкова інформація – у значенні, визначеному Законом України "Про інформацію"» [113]. А.М. Котенко також наголосив, що визначення «податкова інформація» у ПК України відсутнє та у вказаному нормативно-правовому акті міститься лише бланкетна норма, яка відсилає до Закону України «Про інформацію» [26, с. 209].

Тому, відповідно до ст. 16 Закону України «Про інформацію», податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України.

Отже, податкова інформація, перш за все, – це інформація публічна.

Стаття 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» визначає публічну інформацію як відображену та задокументовану будь-якими засобами

та на будь-яких носіях інформацію, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом.

Водночас підп. 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 ПК України імперативно закріплено, що платник податків має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю [113].

Дзеркальною є і норма відповідного обов'язку для податкових органів – підп. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України встановлено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи.

Правовий режим податкової інформації, як позначено вище, визначається ПК України, зокрема у Главі 7.

Що стосується видів податкової інформації, то, наприклад, А.М. Котенко наголосив, що ані Законом України «Про інформацію», ані ПК України податкову інформацію прямо не віднесено до жодного виду інформації з обмеженим доступом, а у ст. 74 ПК України лише зазначається, що зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань [26, с. 209]. При цьому науковець виокремив такі види податкової інформації: відкрита податкова інформація та податкова інформація з обмеженим доступом [26, с. 209]. Стосовно забезпечення обмеженого доступу А. М. Котенко наголосив, що він забезпечується конкретними нормами ПК України та Закону України «Про захист персональних даних», зокрема, статтями 17, 21, 70, 85 ПК України [26, с. 209].

Своєю чергою, Н. А. Маринів щодо вказаної класифікації поділяє підхід І. І. Бабіна та О. М. Мінаєвої, які надають аналогічну класифікацію, на противагу підходу О. А. Мандзюк, яка виділяє такі види податкової інформації, як: 1) відкрита податкова інформація; 2) службова податкова інформація; та 3) податкова таємниця [10, с. 467; 88, с. 114-119; 91, с. 467]. Вона зауважила, що підхід поділу податкової інформації на відкриту та з обмеженим доступом «є більш правильним, оскільки, враховуючи положення статей 20, 21 Закону України «Про інформацію» щодо поділу інформації на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом службова, таємна та конфіденційна інформація відноситься саме до інформації з обмеженим доступом. Нормативного ж визначення поняття «податкова таємниця» на сьогоднішній день взагалі не існує» [10, с. 467].

Проте така класифікація не підтверджується на практиці, бо як процеси збирання та формування податкової інформації, так і стадії її використання є елементами діяльності саме податкових органів. Платник податків не може ані впливати на здійснення податковою службою процедур по збору та систематизації такої інформації, ані впливати на її зміст чи висновки податкового органу, які будуть зроблені на підставі її використання, тож, використання податкової інформації є службовим.

У цьому контексті постає питання правомірності вимог податкової служби до платників податків щодо здійснення належних та достатніх дій із перевірки свого контрагенту в процесі укладання угоди. Очевидним видається висновок про те, що апріорі ніколи платник податків не буде володіти таким самим обсягом інформації, як і податковий орган, а можливості перевірки контрагента звужені та законодавчо зводяться фактично виключно до перевірки правоздатності й правомірності представництва, а також загальної характеристики суб'єкта.

Отже, спроби податкової служби накладати санкції на платників саме через негідну поведінку контрагентів або порушення ними податкових правил

видається порушенням принципу рівності та пропорційності, оскільки платники заздалегідь не мають шансу мати обсяг інформації, аналогічний тому, яким оперує податковий орган.

Також А.М. Котенко класифікував податкову інформацію залежно від суб'єктів, від яких вона отримана [26, с. 209], а саме: інформація, що надійшла від платників податків та податкових агентів; інформація, що надійшла від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України; інформація, що надійшла від банків, інших фінансових установ; інформація, що надійшла від органів влади іноземних держав, міжнародних організацій або нерезидентів; інформація, що отримана за наслідками податкового контролю; інформація, що оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства; інформація, що добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку [26, с. 210]. Інші науковці так само проводять класифікацію податкової інформації за критерієм джерела надходження інформації.

Крім того, правники наводять класифікацію видів податкової інформації залежно від підстав (часу) отримання інформації: податкова інформація, що отримується періодично; податкова інформація, що отримується за письмовим запитом. При цьому А. М. Котенко виокремлює інформацію, що надається банком контролюючому органу за умови відкриття або закриття рахунка платника податків – юридичної особи, у тому числі відкритого через його відокремлені підрозділи, чи самозайнятої фізичної особи, та не відносить до останньої класифікації [26, с. 210].

Також Н.А. Маринів виокремлює такі види інформації, що використовуються для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу: 1) інформація, що надходить від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки [10, с. 467].

При цьому податкова інформація не існує відірвано від процесів, центральною категорією яких вона є, зокрема, це її збір, отримання, обробка та використання.

Саме в питаннях використання податкової інформації, у тому числі використання як основи для результату контрольно-перевірочної функції, на практиці найчастіше постає питання щодо її належного походження та відображення. Так, під час доведення справедливості позиції податковий орган найчастіше спирається саме на «податкову інформацію, що наявна в базах даних ДПС», проте, ані платник, ані суд при цьому не можуть підтвердити чи спростувати її правомірність. Почасти, її навіть неможливо «побачити», щоб належним чином проаналізувати.

Так, висновок стосовно проблематики необхідності «відображеності інформації на носієві» висловлював Вищий адміністративний суд України у постанові Пленуму «Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації» від 29.09.2016 р. № 10. Зокрема, у п. 9.1 Постанови суд роз'яснив, що «збереженість на матеріальних носіях як головна властивість інформації означає, що вона має бути викладена у письмовій, аудіовізуальній, електронній чи іншій матеріальній формі та зафіксована, відповідно, на папері, магнітній, кіно-, фотоплівці, оптичному диску або іншому носієві... Із цієї властивості випливає, що на момент виникнення правовідносин щодо неї публічна інформація повинна бути заздалегідь готовим, зафіксованим продуктом діяльності» [191].

Зауважимо, що відповідно до ст. 63.11 ПК України, контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків – юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Процес збору податкової інформації врегульовано ст. 72 ПК України. Зокрема, підп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПК України визначено види інформації, яка надходить від платників податків та податкових агентів, а саме:

1) інформація, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інших звітних документах;

2) інформація, що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних із обчисленням та сплатою податків і зборів;

3) інформація про фінансово-господарські операції платників податків;

4) інформація про застосування реєстраторів розрахункових операцій, програмних реєстраторів розрахункових операцій, у тому числі електронні копії розрахункових документів та фіскальних звітних чеків, поданих до контролюючих органів.

Підпунктом 72.1.2 п. 72.1 ст. 72 ПК України визначено види інформації, яка надходить від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, Національного банку України та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, а саме:

1) інформація про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються зазначеними органами. Обов'язково така інформація має включати дані, за якими можна ідентифікувати об'єкт оподаткування, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки;

2) інформація про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

3) інформація, що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

4) інформація про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

5) інформація про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності. Така інформація повинна містити дані про найменування платника податків, якому видані такі дозволи, ліцензії, патенти; податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи; вид дозвільного документа; вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ; дату видачі дозвільного документа; строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого припинення (зупинення); сплату належних платежів за видачу дозвільного документа; перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ;

6) інформація про експортні та імпорتنі операції платників податків;

7) інформація про переліки фінансових установ, професійних учасників ринків капіталу, інститутів спільного інвестування та осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі види фінансових послуг.

Підпунктом 72.1.3 п. 72.1 ст. 72 ПК України визначено види інформації, яка надходить від банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей, а саме: 1) інформація про наявність та рух коштів на рахунках / електронних гаманцях платника податків; 2) звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів.

Підпунктом 72.1.3¹ п. 72.1 ст. 72 ПК України визначено види інформації, яка надходить від осіб, які є фінансовими агентами, зокрема: 1) звіти про підзвітні рахунки; 2) інші документи та інформація, надані відповідно до вимог статті 39³ ПК України.

Підпунктами 72.1.4, 72.1.5 п. 72.1 ст. 72 ПК України зазначено суб'єктів інформаційних відносин та обставини (заходи / способи), у результаті яких отримується інформація, але не деталізовано, які саме це дані. Зокрема, підп. 72.1.4 п. 72.1 ст. 72 ПК України визначено інформацію, яка надходить від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів, а приписами підп. 72.1.5 п. 72.1 ст. 72 ПК України позначено інформацію, яка отримується в результаті податкового контролю.

Приписами підп. 72.1.6 п. 72.1 ст. 72 ПК України встановлено такі види інформації, яка використовується для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів: 1) оприлюднена відповідно до законодавства; 2) добровільно чи за запитом надана контролюючому органу; 3) наведена у скарзі покупця щодо порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій.

Підпунктом 72.1.7 п. 72.1 ст. 72 ПК України виокремлено інформацію, яку надає Міністерство цифрової трансформації. Такою є інформація про відповідність резидентів Дія Сіті вимогам Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», а саме про включення / виключення платників податків до/з реєстру Дія Сіті.

Окрім названих видів інформації та, відповідно, джерел їх надходження, підп. 72.1.8 п. 72.1 ст. 72 ПК України визначено інформацію, яку можна отримати з Єдиного державного реєстру судових рішень, зокрема, обвинувальні вирoki суду, що набрали законної сили, за вчинення кримінальних правопорушень, передбачених статтями 369, 369² Кримінального кодексу України, стосовно осіб – платників податків або будь-яких інших осіб, які діяли від імені та/або в інтересах таких платників податків, із зазначенням у тексті вирoku відомостей, що не можуть бути розголошені в текстах судових рішень, відкритих для загального доступу в Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Таким чином, збір податкової інформації є ключовим елементом інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. Аналізованою нормою регламентовано суб'єктів інформаційних відносин, інформацію, яку вони зобов'язані систематично та/або за запитом надавати контролюючим органам, а також дані, які обов'язково має містити конкретна інформація. Тому цей процес передбачає систематичне отримання, обробку та використання даних, необхідних для ефективного податкового контролю та адміністрування.

При цьому ст. 72 ПК України визначено інформацію, яка відповідно до законодавства має бути оприлюднена та, яку, відповідно, мають можливість використати контролюючі органи у своїй діяльності. Зокрема, такою інформацією є дані Єдиного державного реєстру судових рішень. При цьому суди не внесені до ст. 72 ПК України як суб'єкти інформаційних відносин.

Згідно зі ст. 63.12 ПК України, інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних. З точки зору подальшого застосування податкової інформації, зокрема як підґрунтя для висновків контролюючого органу та доказу в податкових спорах, можна зазначити, що будь-яка податкова інформація, що наявна в інформаційно-аналітичних базах щодо контрагентів суб'єкта господарювання по ланцюгах постачання, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, зокрема, складена з причин неможливості проведення документальних перевірок, має виключно інформативний характер та не є належним доказом у розумінні процесуального закону. На цьому наголосив Верховний Суд у справі № 460/143/19 [151].

Крім того, зважаючи на наведене вище, можна виокремити не тільки суб'єктів інформаційних відносин, інформацію, яку надають відповідні суб'єкти, та обов'язкові дані, які вона повинна містити, а також джерела (форми) податкової інформації.

До основних джерел податкової інформації, збір якої здійснюється, можна віднести: податкові декларації, розрахунки, звіти про використання доходів неприбуткових організацій та інші звітні документи; рішення органів місцевої влади; електронні копії документів з обліку доходів, витрат, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність; дані про застосування реєстраторів розрахункових операцій та фіскальні звітні чеки; електронні копії судових рішень; тощо.

Своєю чергою, ст. 73 ПК України врегульовано: 1) порядок отримання податкової інформації контролюючими органами – як на регулярній основі, так і на підставі письмового запиту; 2) строки надання інформації різними суб'єктами інформаційних відносин; 3) умови та підстави для подання письмового запиту контролюючим органом до платника податків або інших осіб, включно з деталізацією вимог до змісту запиту; 4) обов'язки платників податків щодо надання відповіді на запити та терміни виконання; 5) право на проведення зустрічних звірок контролюючими органами для перевірки достовірності господарських операцій; 6) особливості обміну інформацією з іноземними податковими органами у межах міжнародних договорів; 7) обмеження і винятки щодо доступу до інформації, яка стосується банківської або іншої фінансової таємниці; 8) вимоги до повторних звернень, зокрема, заборона повторного проведення зустрічної звірки з того самого питання. Тобто цією статтею забезпечено правову основу для інформаційного обміну між суб'єктами інформаційних відносин у межах податкового контролю, а саме: інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів.

Насамперед варто наголосити, що інформація, яка надається в межах інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, надається контролюючим органам безоплатно.

Щодо строків надання податкової інформації, то вона надається періодично та на окремий письмовий запит контролюючого органу у визначені

ПК України терміни. Тому доцільно у табл. 2 окреслити види інформації залежно від того, періодично чи на запит вона надається.

Таблиця 2

Періодичність, строки та види інформації

Інформація, що надається періодично	Інформація, що надається на окремий письмовий запит контролюючого органу
Інформація, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інших звітних документах. Строки подання звітності встановлені у ст. 49 ПК України	Вид та зміст інформації визначається в окремому запиті, надісланому платникам податків. Надається така інформація платником податків протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. Вичерпний перелік та підстави надання інформації у відповідь на письмовий запит встановлюються законом
Інформація, що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів	Вид та зміст інформації визначається в окремому запиті, надісланому іншим суб'єктам інформаційних відносин. Надається така інформація іншими суб'єктами інформаційних відносин так само протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту. Вичерпний перелік та підстави надання інформації у відповідь на письмовий запит встановлюються законом
Інформація, про фінансово-господарські операції платників податків у частині обов'язку платника податків надавати розшифровку податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів, передбачених розділом V ПК України	Вид та зміст інформації визначається в окремому запиті, який надсилається платникам податків та іншим суб'єктам інформаційних відносин у межах зустрічної звірки. Така інформація надається платниками податків та іншими суб'єктами інформаційних відносин протягом 10-ти робочих днів із дня, наступного за днем отримання запиту
Інформація про застосування РРО, ПРРО, у тому числі електронні копії розрахункових документів та фіскальних звітних чеків, поданих до контролюючих органів	

Інформація про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, Національним банком України та Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, – надається щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним	
Інформація, що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків до органів виконавчої влади та/або органів місцевого самоврядування. Така інформація надається ОВВ та ОМС протягом 10 календарних днів з дня подання такої звітності відповідному органу. Органами державної статистики інформація надається відповідно до плану державних статистичних спостережень	
Інформація про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги – надається ОМС не пізніше 10 календарних днів із дати набрання чинності відповідним рішенням	
Інформація про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, – надається щомісяця протягом 10-ти календарних днів місяця, що настає за звітним	
Інформація про експортні та імпорتنі операції платників податків	
Інформація про переліки фінансових установ, професійних учасників ринків капіталу, інститутів спільного інвестування та осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі види фінансових послуг	
Інформація за наслідками податкового контролю	

Таблиця сформована на підставі змісту ст. 73 ПК України.

Окрім вказаного, у контексті процесу отримання інформації важливо звернути увагу на таку форму інформаційної взаємодії, як запит про надання інформації та її документальне підтвердження.

Цьому запиту притаманні обов'язкові реквізити, яких має дотриматися контролюючий орган, а саме: підпис керівника та/або його заступника або іншої уповноваженої особи; підстави для надсилання запиту; перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати; печатка контролюючого органу. Крім названих обов'язкових реквізитів, контролюючий орган має надіслати відповідний запит у порядку, визначеному ст. 42 ПК України, щоб вважатися належним чином врученим.

Стосовно підстав надіслання запиту, то законодавцем у підп. 73.3.1 п. 73.3 ст. 73 ПК України встановлено їх вичерпний перелік, зокрема: виявлення фактів можливих порушень податкового, валютного, фінансового законодавства на підставі аналізу податкової інформації; для перевірки відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» (трансфертне ціноутворення) або визначення звичайних цін; установлення недостовірності даних у податковій декларації; надходження скарги щодо ненадання або помилок у податковій / акцизній накладній чи порушення термінів їх реєстрації; у разі проведення зустрічної звірки; виявлення помилки чи недостовірних даних у звітах фінансових агентів або недостовірної інформації від власника рахунку; отримано повідомлення від іноземного компетентного органу про помилки чи порушення з боку фінансового агента; надійшов міжнародний запит на інформацію, якої немає у розпорядженні контролюючого органу; інші випадки, передбачені ПК України.

Належним чином надісланий належно оформлений запит про надання інформації та її документальне підтвердження встановлює для платника податків та інших суб'єктів інформаційних відносин обов'язок, невиконання якого матиме негативні наслідки для відповідних суб'єктів.

Указаний обов'язок полягає в обов'язковій відповіді на отриманий належно оформлений та належно надісланий запит шляхом надіслання такої відповіді в порядку, визначеному ст. 42 ПК України.

Для платників податків, зокрема, у разі не надання відповіді на такий запит – такий факт є підставою для проведення документальної позапланової перевірки (підп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПК України).

При цьому не просто так було зазначено, що у платника податків виникає обов'язок відповідати на належно оформлений та належно надісланий запит, бо у випадку складення контролюючим органом запиту з порушенням вимог, визначених абзацами першим-п'ятим п. 73.3 ст. 73 ПК України, платник податків звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит. До того ж, якщо платнику податків контролюючий орган надсилає ідентичний запит про надання інформації та її документальне підтвердження, на який вже цим платником податків було надано відповідь за попередніми запитами цього контролюючого органу, то платник податків має право у відповіді на цей запит зазначити інформацію про дату та номер листа, якими зазначена інформація та її документальне підтвердження надавалися такому контролюючому органу.

Наведене ілюструє, що саме платникам податків серед усіх інших суб'єктів інформаційних відносин надано законодавцем два випадки звільнення від обов'язку відповідати на інформаційний запит від контролюючого органу, а саме: отримання неналежним чином оформленого запиту; отримання ідентичного запиту, відповідь на який вже надавалася платником податків.

Нині, у зв'язку із запровадженням функціонування системи з управління податковими ризиками, на практиці виокремлюється новий вид податкових запитів – запити щодо надання пояснень (інформації) з приводу виявлених податковою службою податкових ризиків, про запровадження якої вже згадувалось вище в цьому дослідженні. Вкотре підкреслимо, що, по-перше, такі запити не мають без прийняття повного пакету відповідних підзаконних актів, належного правового підґрунтя (зокрема, податкові органи в цілому спираються

лише на підп.16.1.7 та підп.20.1.2 ПК України як загальні права на подання запитів). А, по-друге, податковий орган просить платника пояснити свої власні висновки, при цьому платник податків не завжди розуміє, чому саме такі висновки та припущення у вигляді визначення певних податкових ризиків податковим органом були визначені.

Можна виснувати, що у податкових запитах із приводу виявлених податкових ризиків на час проведення дослідження існують прогалини, які роблять їх неефективними. Вирішити проблемні питання можна, на наш погляд, по-перше, розробкою та прийняттям усіх необхідних підзаконних актів, таких як Порядок формування паспорта податкового ризику та опрацювання інформації, що міститься у ньому; Методика ідентифікації, аналізу та оцінювання ступеня податкових ризиків; Порядок здійснення процесів системи управління податковими ризиками. Це легалізує певною мірою дії податкової, а також зробить прозорими і зрозумілими процедури та дії органів податкової служби для платника. А по-друге, інформацію кабінету платників податків треба розширити наявністю інформації, яка зібрана податковою службою хоча б щодо самого власника такого кабінету, та зрозумілим чином позначати в ньому виявлені ризики чи спірні питання, щоб дати шанс самому платнику належно реагувати на виявлені невідповідності без необхідності отримувати додаткові запити від податкової служби.

Окрім запитів платникам податків, контролюючий орган має право надсилати інформаційний запит Національному банку України, банкам, іншим фінансовим установам, небанківським надавачам платіжних послуг, емітентам електронних грошей, а також суб'єктам первинного фінансового моніторингу. Указане для кращого розуміння проілюстровано нижче (табл. 3).

Таблиця 3

Норма ПК України	Урегульовані відносини	Ключові умови/особливості
------------------	------------------------	---------------------------

Загальна вимога	Інформація надається безоплатно НБУ, банками, іншими фінансовими установами	У порядку, визначеному законами «Про банки і банківську діяльність» [159], «Про платіжні послуги» [186], за письмовим запитом — згідно з постановою КМУ [179]
Підп. 73.3.5 п. 73.3 ст. 73 ПК України	Надання інформації для виконання міжнародних зобов'язань (Конвенція, договори тощо)	Надання безоплатне. Порядок встановлюється НБУ або НКЦПФР залежно від регулятора
Підп. 73.3.6 п. 73.3 ст. 73 ПК України	Іноземний запит: можлива заборона інформувати платника про звернення іноземного органу	Умови: 1) інформація відсутня у контролюючого органу; 2) адресат має її або зобов'язаний зберігати. Не можна відмовити через банківську таємницю
П. 73.4 ст. 73 ПК України	Надання розширеної інформації (рух коштів, е-гроші) лише за рішенням суду	Винятки: не потрібне рішення суду для FATCA, CRS або якщо це запит для іноземного органу на підставі міжнародного договору

Таблиця сформована на підставі змісту ст. 73 ПК України.

Інформаційний запит також надсилається контролюючими органами з метою проведення зустрічних звірок з платниками податків. Тому важливо акцентувати на змісті зустрічної звірки (табл. 4).

Таблиця 4

Ознака	Зміст
Мета зустрічної звірки	Отримання податкової інформації під час перевірок
Суть зустрічної звірки	Зіставлення даних між контролюючими органами та платником податків
Об'єкт зустрічної звірки	Господарські відносини, вид, обсяг, якість операцій і розрахунків, об'єкти оподаткування тощо
Обов'язки платників податків	Надання запитуваної інформації та документів протягом 10-ти робочих днів

Форма запиту	Визначається Міністерством фінансів України [181]
Обмеження	Перевіряються тільки питання, зазначені у письмовому запиті
Правова природа зустрічної звітності	Зустрічна звітність не є перевіркою
Результат зустрічної звітності	Складається довідка (відповідь), яка надається контролюючому органу за 10 днів
Повторність зустрічної звітності	Повторні звіти з одного питання заборонені
Нормативна база	Проводяться за порядком, визначеним Кабінетом Міністрів України у Постанові від 27.12.2010 р. № 1232 [180]

Таблиця сформована на підставі змісту ст. 73 ПК України.

Проаналізовані статті 72 та 73 ПК України, якими врегульовано питання збору та отримання податкової інформації, наголошують на зіставленні цих процесів взаємодії з податковою інформацією нижче (табл. 5).

Таблиця 5

Критерій	Стаття 72 ПК України (збір інформації)	Стаття 73 ПК України (отримання інформації)
Зміст	Визначає, хто саме є суб'єктом інформаційних відносин та яку інформацію він надає	Встановлює порядок, строки, умови і механізми отримання податкової інформації контролюючими органами
Фокус	Джерела інформації та їх перелік	Регламент процедур – як, коли і з яких підстав контролюючий орган може звертатися по інформацію
Тип інформації	Інформація, що зберігається, обліковується або створюється суб'єктами інформаційних відносин	Податкова інформація, що використовується для перевірок, зустрічних звірок, міжнародного обміну
Регулювання дій контролюючого органу	Не містить процедур звернення контролюючого органу за інформацією	Описує, як контролюючий орган може отримати інформацію: на регулярній основі чи через письмові запити

Міжнародний обмін	Не регулюється	Передбачено особливості обміну з іноземними податковими органами в рамках міжнародних договорів
----------------------	----------------	---

Таблиця сформована на підставі змісту ст. 72 та 73 ПК України.

Отже, ст. 72 ПК України деталізує, хто і яку інформацію має, а ст. 73 ПК України визначає, як саме контролюючі органи можуть отримати цю інформацію, зокрема за допомогою запитів чи зустрічних звірок. При цьому збір та отримання податкової інформації згідно зі статтями 72 і 73 ПК України є взаємопов'язаними, але не тотожними процесами, зокрема вбачається, що:

1) збір інформації – це систематичне, планове накопичення інформації контролюючими органами з різних джерел (суб'єктів інформаційних відносин), без обов'язкового ініціювання процедури запиту. Це фоновий процес, який формує інформаційну базу;

2) отримання інформації – цілеспрямований, формалізований процес запиту конкретної податкової інформації в межах перевірок (але не тільки) або для забезпечення міжнародного обміну, з дотриманням встановлених строків, умов і вимог.

Тож, зауважимо, що збір є ширшим поняттям і охоплює всі джерела та форми надходження інформації, тоді як отримання — це один із механізмів реалізації збору, який передбачає чітко регламентовану процедуру взаємодії з суб'єктами.

Останніми процесами взаємодії з податковою інформацією, які становлять зміст інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, є обробка та використання податкової інформації, які врегульовані приписами ст. 74 ПК України.

Аналізуючи ст. 74 ПК України, варто виокремити, що процес обробки включає охоплює зберігання, захист та опрацювання податкової інформації. Зокрема, зберігання як елемент обробки податкової інформації передбачає, що

така інформація зібрана відповідно до ПК України, зберігається в базах даних інформаційних систем центрального податкового органу. Ці системи включають інформаційні, телекомунікаційні та інформаційно-телекомунікаційні засоби та є державною власністю. У контексті захисту та опрацювання аналізованою статтею ПК України передбачено, що захист інформації устанавлюється центральним органом, що реалізує державну податкову політику. Що стосується опрацювання як елемента обробки податкової інформації, то воно здійснюється контролюючими органами відповідно до встановленого порядку інформаційної взаємодії [113].

Стосовно використання інформації як процесу інформаційно-аналітичного забезпечення варто вказати, що цей процес полягає у тому, що зібрана та опрацьована податкова інформація використовується: 1) для виконання функцій контролюючими органами; 2) для формування та реалізації єдиної державної податкової політики (Міністерством фінансів України); 3) для виконання функцій органів Бюро економічної безпеки в питаннях виявлення та розслідування економічних злочинів.

Таким чином, обробка та використання податкової інформації здійснюються централізовано, у межах державної інформаційної інфраструктури. Для цих процесів установлено чіткі правила збереження, захисту, внесення та використання податкових даних, що забезпечує безперервність контролю, конфіденційність і єдність підходів до податкової політики, проте, питання саме використання податкової інформації як доказової бази у податкових спорах, потребує додаткового врегулювання.

Так, можна зазначити, що досі залишається невирішеною така проблема, як належне оформлення джерела походження податкової інформації. Це спричинене тим, що формують податкову інформацію різні підрозділи однієї юридичної особи, тобто, так би мовити, «сам для себе». І це ставить правову силу такої інформації під сумнів, бо вона не відповідає критеріям повноти та

достовірності, оскільки створена тією самою особою, що її використовує та подає до суду [102].

Наведемо дзеркальний приклад правової сили бухгалтерської довідки платника податків. Так, якщо як єдиний доказ правомірності формування податкових зобов'язань платник надає бухгалтерську довідку (що сформована тим самим бухгалтером, який і надав податкову звітність та неправильно визначив податкові зобов'язання), то суд вимушений висновувати недостовірність такого доказу. В свою чергу, якщо єдиним доказом недійсності угоди платника податковий орган називає податкову інформацію про порушення його контрагентом податкового законодавства, або не знаходження його за місцем реєстрації, то зазначене також не може бути підґрунтям для негативного висновку податківців.

Проілюструємо зазначене висновком Верховного Суду щодо того, що податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах щодо контрагентів платника податків як суб'єкта господарювання за ланцюгом постачання, має виключно інформативний характер і не є належним доказом неправомірності дій відповідного платника податків – такий вердикт містить Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 02.04.2020 р. №160/93/19 [127].

Так, Верховний Суд звернув увагу на ту обставину, що норми податкового законодавства України насправді не ставлять у пряму чи навіть опосередковану залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, за умови, якщо відповідний платник податків мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання в його господарській діяльності. При цьому Касаційний адміністративний суд підкреслив, що порушення постачальником (постачальниками) товарів (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства України або правил чи звичаїв ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку

про таке ж порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування податкового кредиту. Звідси очевидно, що платник податків – покупець товару (робіт, послуг) не повинен зазнавати негативних наслідків, наприклад, у вигляді позбавлення його права на податковий кредит, за неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не буде встановлено фактів, які б свідчили про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента, а тим більше про узгодженість дій між ними.

Важливим є висновок, викладений Верховним Судом у Постанові від 21.05.2024 р. у справі № 804/4684/17 щодо того, що відповідно до норм ПК України податкова інформація є одним із джерел інформації, яке податкові органи можуть використовувати для здійснення своїх повноважень та функцій. При цьому така інформація має бути підтверджена належними і допустимими доказами, зокрема, документами бухгалтерського і податкового обліку платника податку, його контрагента. Такі документи мають відображати зміст (суть) відносин між учасниками господарських операцій. Тобто узагальнена податкова інформація не є першоджерелом, а тому лише її наявність у розпорядженні податкового органу не є доказом недотримання платником вимог податкового законодавства [140].

Отримана відповідачем податкова інформація повинна оцінюватися у співвідношенні з первинною документацією. Така інформація має виключно інформативний характер та сама по собі, окремо від інших доказів або за їх відсутності, не доводить податкових правопорушень, на які посилається контролюючий орган. Такі висновки підтримані в постановках Касаційного адміністративного суду по справах № 520/10343/19; №380/22620/23; №320/12545/24, та в інших [153; 128; 131].

Фундаментальним є також висновок Касаційного адміністративного суду щодо того, що за відсутності доказів, які беззаперечно могли б свідчити про неможливість виконання господарської операції або про її невиконання контрагентами, платник не може бути позбавлений можливості відображення

такої операції в податковому обліку. У цьому рішенні Верховний Суд виснував, що податкова інформація в інформаційно-аналітичних базах, на підставі якої встановлено факти, які свідчать про нереальність здійснених господарських операцій, не є належним доказом у справі, оскільки не має статусу первинного документа, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків (Постанова від 01.02.2023 р. у справі №380/9660/21) [126].

Тому, спираючись на наведене вище, можна наголосити на необхідності більшої уважності податківців до збирання та оформлення податкової інформації задля того, щоб українські суди мали змогу визнавати надану інформацію як підставу для висновків актів перевірок, так і доказом по справі в розумінні процесуального законодавства. Бо жодний акт перевірки не може бути та не є остаточною думкою податкового органу. Податкова інформація – це великий масив зібраної інформації щодо конкретного платника податків, і для належного її використання податковий орган має докласти чимало зусиль, щоб довести взаємозв'язок отриманих даних із даними щодо сплати податків.

Цілком можливо, що вирішення цієї проблеми лежить у площині належного запровадження податкового комплаєнсу, прозорого визначення рівнів податкової довіри та зрозумілого визначення податкових ризиків. Вважаємо правильним надання можливості платникам податків також знати обсяг інформації, яким оперує податкова служба, а податковій службі мати можливість оперувати дійсними даними та документами платника, а не тільки зібраною поза межами безпосередньо обліку платника інформацією.

2.3. Перевірка як спосіб реалізації контрольної функції податкових органів

Згідно з підп. 62.1.3 п. 62.1 ст. 62 ПК України одними із способів податкового контролю визначено перевірки та звірки відповідного до вимог податкового законодавства, а також перевірки щодо дотримання законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Потрібно зауважити, що звірки за своєю природою не є перевіркою. Як вказують науковці: «Хоча звірки в ст. 62 ПК України разом із перевітками визначено як єдиний спосіб податкового контролю, їх, скоріше, можна віднести до інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів» [112, с. 159]. Крім того, вчені наголосили, що метою звірки є отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок [112, с. 159]. З огляду на це можна зауважити, що за своїм змістом та метою звірки не можуть бути визначені поряд із перевітками як єдиний спосіб податкового контролю. Останнє обґрунтовується саме їх змістом і метою, тобто звірки є механізмом отримання податкової інформації для такого способу податкового контролю, як перевірки, а не є єдиним із ними способом. І справді, доцільно погодитися з думкою науковців, що звірки більше тяжіють до інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів як способу податкового контролю.

На противагу вказаному, ПК України у ст. 75 встановлено, що контролюючі органи наділені правом проводити: 1) камеральні; 2) документальні планові або позапланові; 3) документальні виїзні або невиїзні; та 4) фактичні перевірки [113].

Крім названого, варто звернути увагу, що камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених ПК України. Що стосується фактичних перевірок, то приписами ПК України акцентовано, що це перевірки, які проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Тож, підп. 62.1.3 п. 62.1 ст. 62 ПК України окреслено такі способи контролю, як: звірки; перевірки, що проводяться у випадках та у порядку, встановлених ПК України; перевірки, що проводяться у випадках та у порядку, встановлених ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Останні позначені перевірки, урахувуючи абз. 2 п. 75.1 ст. 75 ПК України, є саме фактичними перевірками, підстави та порядок проведення яких, як вказано вище, встановлено не тільки ПК України, а й іншими законами України.

Проаналізувавши ст. 75, зокрема, перший її пункт, Главу 8 ПК України, а також зміст ст. 14, якою у ПК України встановлено визначення понять, наголосимо, що в жодних нормах ПК України не надано визначення понять «податкова перевірка».

Наприклад, у підручнику «Податкове право» науковці не дають визначення поняттю «податкові перевірки», але, так би мовити, коротко визначають поняття «перевірки». Зокрема, вказують: «Перевірки можна назвати основним підсумковим способом податкового контролю» [112, с. 160].

М. П. Кучерявенко визначає податкову перевірку як діяльність контролюючих органів з аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [79, с. 395]. Схоже міркує Р.О. Єна [47].

І. М. Проць та Н. Я. Лепіш щодо податкових перевірок вказують: «Податкові перевірки – найважливіша і невід'ємна частина практичної діяльності податкових органів країни» [203]. Також автори висновують, що «...слід виходити з того, що податкова перевірка – це, перш за все, форма податкового контролю, що має бути відображено в понятті про неї» [203]. О. В. Лега визначає податкову перевірку як найдієвіший спосіб отримання

інформації про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [83, с. 91].

Н. А. Маринів також наголосила, що у чинному законодавстві України відсутнє визначення поняття «податкова перевірка». Зокрема, науковиця деталізує, що в Податковому кодексі містяться визначення окремих видів податкових перевірок, проте дефініція родового поняття «податкова перевірка» – відсутня [89, с. 119]. Також з огляду на проведені дослідження вчена констатувала, що визначення податкової перевірки як форми реалізації податкового контролю потребує законодавчого закріплення, наприклад, у ст. 14 ПК України, та запропонувала таке визначення цього поняття: «Податкова перевірка – це регламентована нормами матеріального і процесуального права діяльність спеціально уповноважених контролюючих державних органів за дотриманням платниками порядку і строків нарахування, утримання, сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та подачі податкової звітності, яка проводиться на підставі аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, пов'язаної із сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)» [89, с. 119-120].

Т. В. Фоміна, О. Б. Пугаченко та О. Д. Коломоець визначають податкові перевірки як процесуальні дії податкових органів, що пов'язані з контролем за повнотою і своєчасністю сплати та правильністю обчислення податків і зборів платниками податків [5, с. 154]. Також науковці акцентують, що податкові перевірки реалізуються шляхом зіставлення фактичних даних із задекларованими [5, с. 155]. Крім того, автори зазначили, що податкові перевірки є одним із ефективних способів здійснення податкового контролю та наголосили, що це твердження підтверджується звітними даними ДПС України [5, с. 155].

На думку Т. О. Татарової, «податкова перевірка – це одна із форм податкового контролю, за допомогою якого забезпечується дотримання платниками податків, податковими агентами та/або іншими уповноваженими особами вимог законодавства щодо повноти, правильності нарахування і сплати

податків, зборів, платежів, що реалізується шляхом співставлення наданих платником податків податкових декларацій (розрахунків) з фактичними даними щодо проведених останнім господарських операцій» [233, с. 118]. До того ж, у висновку своєї статті вчена висувала: «...податкова перевірка як одна із форм податкового контролю у системі фінансового контролю є невід’ємною складовою інституційно-правового елементу механізму реалізації фіскальної функції держави» [233, с. 120].

Проаналізоване дає підстави говорити, що наукове визначення поняття «податкова перевірка» варіюється серед дослідників, однак загалом вони погоджуються, що це ключовий інструмент податкового контролю.

Думки науковців стосовно поняття «податкова перевірка» мають такі спільні ознаки:

- 1) щодо форми податкового контролю, більшість науковців розглядають податкову перевірку як форму реалізації податкового контролю;
- 2) щодо мети перевірки, більшість науковців метою податкових перевірок називають забезпечення дотримання платниками податків вимог законодавства щодо правильності, повноти та своєчасності нарахування і сплати податків;
- 3) щодо суб’єктів перевірки, науковці одностайні в тому, що ними є контролюючі органи, уповноважені здійснювати податковий контроль.

Відмінність у підходах науковців до визначення поняття «податкова перевірка» полягає в такому: обсяг визначення поняття, зокрема, деякі автори надають короткі визначення, інші навпаки – розгорнуті, з детальним описом процедур та методів перевірки. Наголос на процесуальних аспектах, зокрема, одні дослідники акцентують увагу на процедурних моментах проведення перевірки, інші ж навпаки – на її функціональному призначенні.

На основі проаналізованих науковцями визначень поняття «податкова перевірка» можна виокремити такі її ознаки:

1) є формою податкового контролю, зокрема, податкові перевірки є одним із основних механізмів реалізації функцій податкового контролю;

2) притаманний процесуальний характер, зокрема, податкові перевірки здійснюються у визначеному законом порядку та мають регламентовану процедуру проведення;

3) законодавчо визначений суб'єкт контролю – податкові перевірки проводять уповноважені контролюючі органи (ДПС України та її територіальні органи);

4) визначений об'єкт перевірки – податкові перевірки охоплюють діяльність платників податків, податкових агентів або інших осіб, зокрема обчислення, утримання, своєчасність та повноту сплати податків і зборів;

5) притаманні конкретні джерела інформації, зокрема, під час податкових перевірок аналізуються облікова, звітна документація, податкові декларації, фактичні господарські операції;

6) окреслена мета перевірок, яка полягає у встановленні відповідності дій платника вимогам податкового законодавства, виявленні порушення, запобіганні ухиленню від оподаткування;

7) притаманна результативність, зокрема, ця ознака полягає в тому, що за результатами перевірки обов'язково приймається два варіанти документів: акт або довідка, а також унаслідок податкових перевірок можуть бути прийняті податкові повідомлення-рішення, застосовані штрафи або інші заходи впливу.

Проведений аналіз різноманітних визначень поняття «податкова перевірка» дає підстави запропонувати авторське визначення цього поняття. Тому вбачається за доцільне визначати податкові перевірки як форму податкового контролю, що полягає у здійсненні контролюючими органами перевірки дотримання платниками податків вимог податкового законодавства щодо правильності, повноти та своєчасності нарахування і сплати податків, зборів та обов'язкових платежів, а також подання податкової звітності.

Нами було вказано на такі види податкових перевірок, які безпосередньо визначені ПК України, зокрема: 1) камеральні; 2) документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні); 3) фактичні перевірки. З огляду на цей перелік можна вказати, що ПК України визначено три види податкових перевірок, але якщо деталізувати другий вид, то його можна розділити ще на чотири види.

При цьому має місце новий вид податкової перевірки, який не окреслений у п. 75.1 ст. 75 ПК України, а саме – це документальна невиїзна позапланова електронна перевірка. Зокрема, останнім абзацом підп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПК України визначено, що документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків із незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку [113]. Однак наведений вид перевірки не віднесено до загального переліку видів перевірок. Тому далі логічно розглянути зміст кожного виду перевірок шляхом їх співвідношення (табл. 6)

Таблиця 6

Співвідношення видів податкової перевірки

Вид перевірки	Визначення	Основні ознаки	Відмінності
Камеральна перевірка	Перевірка, що проводиться контролюючим органом безпосередньо після отримання податкової декларації (розрахунку) без окремого рішення керівника	1) проводиться без виїзду до платника податків; 2) не потребує окремого рішення; 3) базується на поданих деклараціях	Автоматична перевірка. Не потребує додаткових документів

Документальна планова перевірка	Перевірка, що проводиться згідно з річним планом-графіком, затвердженим контролюючим органом	1) проводиться за місцезнаходженням платника або в приміщенні контролюючого органу; 2) вимагає попереднього повідомлення; 3) базується на плані-графіку	Планова перевірка. Проводиться за визначеним графіком
Документальна позапланова перевірка	Перевірка, що проводиться за наявності підстав, визначених ПК України, поза межами плану-графіка	1) може бути виїзною або невиїзною; 2) проводиться за рішенням керівника контролюючого органу; 3) вимагає вручення наказу та повідомлення	Позапланова перевірка. Проводиться виключно за наявності підстав, визначених ПК України
Документальна невиїзна перевірка	Перевірка, що проводиться в приміщенні контролюючого органу без виїзду до платника податків	1) проводиться в офісі контролюючого органу; 2) базується на поданих документах; 3) може бути плановою або позаплановою	Не передбачає виїзду до платника податків
Документальна невиїзна позапланова електронна перевірка	Перевірка, що проводиться за заявою платника податків із незначним ступенем ризику в електронній формі	1) проводиться за заявою платника; 2) відбувається в електронній формі; 3) призначена для платників із незначним ризиком	Електронна форма проведення перевірки. Проводиться з ініціативи платника

Фактична перевірка	Перевірка, що проводиться без попередження за місцем фактичного провадження діяльності платника податків	1) проводиться без попередження; 2) за місцем фактичної діяльності платника податків; 3) спрямована на перевірку дотримання законодавства щодо обігу готівки, розрахункових операцій, ліцензій тощо	Проводиться без попередження. Проводиться за місцем діяльності платника податків
--------------------	--	---	---

Таблиця сформована на підставі змісту статей Глави 8. «Перевірки» ПК України

Здійснивши співвідношення видів податкових перевірок, передбачених приписами ПК України, констатуємо, що у вказаному кодифікованому акті види податкових перевірок структуровано за формою, підставами проведення, місцем і способом реалізації. Усі перевірки – це способи податкового контролю, але мають різну специфіку [70; 75; 89; 92; 203; 233]. Камеральна перевірка є найбільш формалізованою, здійснюється без участі платника податків, виключно на основі поданої звітності, має масовий і рутинний характер. Документальні перевірки поділяються на планові та позапланові, виїзні та невиїзні. Вони є більш глибокими за обсягом перевірок, потребують аналізу документів, можуть охоплювати великі періоди та ґрунтуються на ризик-орієнтованому підході. Документальна невиїзна позапланова електронна перевірка – це специфічна форма перевірки, що проводиться за ініціативою платника податків та яка, відповідно, дозволяє скористатись електронною формою подання документів, що мінімізує контакти з податковим органом. Фактична перевірка – це податкова перевірка, спрямована на контроль фактичного дотримання вимог законодавства без попереднього повідомлення, зазвичай стосується розрахункових операцій, готівки, трудових відносин тощо.

Таким чином, співвідношення між видами перевірок виявляється у різному ступені інтенсивності втручання податкових органів, складності

процедури, підставах для проведення та сферах контролю. Вони доповнюють один одного, формуючи комплексну систему контролю за дотриманням податкового законодавства.

Законодавча передбачуваність та регламентованість податкових перевірок як способу податкового контролю не гарантує їх практичної реалізації без проблем, тобто без порушень ПК України та інших законів України, без наслідків застосування неякісного законодавства (неоднозначних норм, неоднозначного тлумачення норм), без наслідків зловживань із боку контролюючих органів, без наслідків роботи неякісних інформаційно-телекомунікаційних систем, програм тощо. Виокремити також слід використання під час податкових перевірок даних та інформації з кримінальних та адміністративних проваджень. У цьому питанні досить показовим є висновок Верховного Суду у Постанові від 05.09.2019 р. у справі № 812/726/15 щодо того, що посилення податкового органу на ненадання позивачем запитуваних податковим органом пояснень та їх документальних підтверджень стосовно предмета перевірки не дає контролюючому органу права складати висновки на підставі припущень [129].

Суд зазначає, що відповідно до п. 78.3 ст. 78 ПК України працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться контролюючими органами, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або здійсненням кримінального провадження стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні. Перевірки платників податків податковою міліцією проводяться у межах повноважень, визначених законом, та в порядку, передбаченому Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність», Кримінальним процесуальним кодексом України та іншими законами України.

Тож, Суд не погодився із тим, що податковий орган при проведенні перевірки всупереч вищевказаним нормам чинного законодавства використав матеріали перевірки податкової міліції.

Велика Палата Верховного Суду в постанові від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19 зазначає, що визначальним для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій. Суд підкреслює, що окремі факти наявності вироку щодо контрагента платника податків; факту порушення кримінального провадження відносно контрагента та отримання під час таких свідчень особи щодо неприйняття участі у створенні й діяльності підприємства; податкової інформації щодо контрагентів по ланцюгу постачання; незначних помилок в оформленні первинних документів не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій. Водночас у сукупності з іншими обставинами справи наявність або відсутність таких документів чи обставин можуть свідчити на спростування або підтвердження позиції контролюючого органу [123].

Проблемні питання податкових перевірок є об'єктом постійного аналізу правників, зокрема на сайті Pravo.ua здійснили аналіз Звіту Ради бізнес-омбудсмена «Податкові перевірки: перевіряй, але довіряй» та виокремили вказані зазначеним омбудсманом проблеми здійснення податкових перевірок [78]. Зокрема, було окреслено низку ключових проблем, пов'язаних із проведенням податкових перевірок в Україні, та акцентовано, що ці проблеми впливають на ефективність податкового контролю та довіру бізнесу до податкових органів.

У свою чергу, за даними опитування PwC, 71 % компаній відчули на своєму досвіді за останні 5 років (включаючи воєнні роки) зростання як податкових запитів, так і перевірок. Посилені податкові регламенти на національному та міжнародному рівнях ведуть до збільшення кількості

податкових запитів. Правила глобального мінімального податку (Pillar Two) передбачують додаткову складність, збільшення навантаження на податкові функції, а також зростання кількості запитів і спорів. В Україні Pillar Two визначено пріоритетом у Національній стратегії доходів на 2024–2030 роки, затвердженій Урядом у 2023 р. 39 % компаній стурбовані, що взаємозв'язок Pillar II з договорами про уникнення подвійного оподаткування може збільшити кількість податкових спорів [116].

До основних проблем податкових перевірок віднесено такі: 1) низька ефективність перевірок. Лише близько 1% донарахованих сум за результатами перевірок надходить до бюджету, що свідчить про неефективність наявних підходів до податкового контролю; 2) каральний характер перевірок. Переважна більшість перевірок завершується складанням актів про порушення, що підкреслює фіскально-каральний підхід замість консультативного; 3) низький рівень довіри платників податків до податкових органів. Опитування показують, що лише 13 % платників податків довіряють регіональним податковим органам, а 19 % – центральному апарату ДПС України []; 4) високий рівень оскаржень рішень контролюючих органів, прийнятих за результатами перевірок. Близько 85 % рішень податкових органів оскаржуються бізнесом, що свідчить про часті випадки необґрунтованих донарахувань, або незгоду платника через незрозумілість підходу податкової; 5) непослідовність у правозастосуванні. Відсутність єдиних стандартів та критеріїв ефективності для податкових органів призводить до непередбачуваності у проведенні перевірок; 6) відсутність альтернативних механізмів вирішення спорів. Недостатній розвиток інституту податкової медіації ускладнює ефективне вирішення податкових спорів поза судовими процедурами; 7) затримки у відшкодуванні ПДВ. Відсутність механізмів компенсації за затримки у відшкодуванні ПДВ створює фінансові труднощі для бізнесу; 8) формалізм у складанні актів перевірок. Акти перевірок часто є формальними та недостатньо обґрунтованими, що призводить до додаткових адміністративних та судових витрат [78].

Проте, з практичного погляду на цю проблематику, враховуючи досвід розгляду податкових спорів у судах, можемо додати:

1) непослідовність органів податкової служби у підходах до надання оцінки як загальносуспільним явищам, що формують нині бізнес-середовище, так і нормам закону, які не змінювались.

Так, під час воєнного стану виокремився ряд тригерних проблем. Зокрема, такі як: перевірки фізичних осіб з питань припинення підприємницької діяльності перед воєнним станом в умовах зміни місця проживання під час воєнного стану (та, відповідно, фактична відсутність і необізнаність платника як стосовно перевірки, так і її результатів); оцінка впливу воєнного стану та безпосереднього стану конкретної місцевості під час визнання чи невизнання форс-мажорних обставин на дії платника (найчастіші спори – спори щодо несвоєчасної реєстрації податкових накладних та пені за порушення правил ЗЕД) тощо;

2) відсутність систематичної зовнішньої роботи з платниками податків.

Так, податкові органи ведуть широкомасштабну політику «загального спілкування» та інформування з платниками податків, зокрема через: телеграм-канал ДПС України, інтернет-сторінки як ДПС України, так і конкретних головних управлінь та офісу великих платників податків включно з підрозділами. Зазначене публічне спілкування та доведення до широкого кола платників поглядів на актуальні питання в цілому є дуже позитивним. Проте зазначені публікації не завжди є узгодженими, а також загалом, при виснуванні певних порушень, зокрема, частий приклад – порушення строків подання звітності, конкретний орган не завжди враховує факти попередніх публікацій центральним органом, на які спирається платник;

3) недостатність правового регламентування у відображенні зібраної податкової інформації та недостатність чітких правил щодо її застосування, що призводить до різкої незгоди платника із висновками актів перевірок;

4) надто широке застосування «непрямих методів», інформації, отриманої від інших органів, зокрема, Національний банк, Держфінмоніторинг, тощо, тобто самостійний «вихід» за межі чітко встановлених фактів із боку працівників податкової служби;

5) фактично необмежений період проведення перевірок з питання належної та своєчасної сплати єдиного соціального внеску. Підґрунтя цьому дає відсутність терміну позовної давності в питаннях справляння ЄСВ, щодо якого не застосовується позовна давність, проте, спираючись на ці самі норми, податкова не застосовує позовну давність і в питаннях призначення та проведення перевірок, що вочевидь суперечить ПК України.

Окрім окреслення проблематики проведення податкових перевірок, омбудсманом було надано рекомендації для їх вирішення, зокрема:

- 1) запровадження принципу «Спершу консультування», який полягає в тому, щоб перед проведенням перевірок податкові органи були зобов'язані надавати платникам податків можливість самостійно виправити порушення;
- 2) підвищення прозорості та відкритості даних, що полягає у створенні ефективних стандартів і критеріїв ефективності, а також відкритого доступу до інформації про результати перевірок. Указане має сприяти підвищенню довіри до податкових органів;
- 3) справедливе та розсудливе правозастосування. Останнє полягає в розробці та впровадженні Декларації принципів справедливого адміністрування для забезпечення обґрунтованості й пропорційності рішень податкових органів;
- 4) розвиток альтернативних механізмів вирішення спорів, наприклад, запровадження інституту податкової медіації для ефективного вирішення спорів між платниками податків та податковими органами;
- 5) регулярне оцінювання рівня довіри до податкових органів, наприклад, проведення незалежних опитувань платників податків для виявлення проблемних аспектів у взаємодії з податковими органами [78].

На наш погляд, шляхи та варіанти не обмежуються наведеним. Як вбачається, виявити інші аспекти, які є проблемними щодо проведення контролюючими органами податкових перевірок, можна також шляхом аналізу практики Верховного Суду щодо розгляду податкових спорів.

У цьому аналізі варто розпочати з питання правомірності призначення перевірки. Наприклад, у постанові від 26.03.2024 р. у справі № 420/9909/23 Верховним Судом зроблено висновок щодо змісту наказу про проведення фактичної перевірки [145]. Зокрема, Верховний Суд виснував:

«58. ...Покликання у наказі на підпункт 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 ПК України, що утримує в собі весь спектр необхідних елементів для визначення підстави для призначення перевірки (як правової, так і фактичної), можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації в розумінні абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України. Тому відсутні підстави вважати, що такий наказ породжує його неоднозначне трактування та/або невизначеність із фактичною підставою перевірки. Тому такий наказ не можна вважати протиправним.

59. Отже, якщо правовою підставою для проведення перевірки є відповідний підпункт пункту 80.2 статті 80 ПК України, якій містить лише одну фактичну підставу для цього, то зазначення у наказі лише цього підпункту без розкриття його змісту та деталізації обставин не є істотним недоліком наказу, який давав би підстави вважати його протиправним» [145].

У постанові від 28.05.2024 р. у справі № 280/1431/23 [151] Верховний Суд стосовно відображення в наказі про проведення перевірки мінімально достатнього обсягу інформації щодо підстави для її проведення, виснував:

«...у разі, якщо фактичною підставою для призначення фактичної перевірки стала наявність (отримання) певної інформації, то контролюючий орган у рішенні про проведення перевірки поряд із посиланням на підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України повинен щонайменше зазначити про “наявність (отримання) інформації щодо можливого порушення” або ж

зазначити реквізити документа, який слугував приводом для призначення перевірки і містить таку інформацію. Аналогічно, якщо фактичною підставою для призначення фактичної перевірки стало здійснення відповідних функцій, то контролюючий орган у рішенні про проведення перевірки поряд із посиланням на підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України повинен саме про це зазначити. Відповідно, якщо підставою для призначення перевірки відповідно до підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України стала сукупність фактичних підстав, передбачених цією нормою, то контролюючий орган у рішенні про проведення перевірки поряд із посиланням на підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України має це відобразити у вищезазначений спосіб.

Саме такий обсяг інформації у наказі, прийнятому відповідно до підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, можна вважати мінімально достатнім в розумінні абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України щодо зазначення у наказі підстави для проведення перевірки, оскільки надає платнику податків загальне розуміння про підставу її призначення та відповідний предмет перевірки. Таке інформування про фактичну обставину має бути наведено саме серед підстав для проведення перевірки, тобто перед резолютивною частиною наказу. У разі, якщо наказ відповідає вимогам щодо відображення у ньому мінімально достатнього обсягу інформації щодо підстави для проведення перевірки, такий наказ не може вважатися оформленим з істотним порушенням вимог чинного законодавства. Як наслідок, такий наказ не можна вважати протиправним, оскільки його недоліки в розумінні статті 81 ПК України не є настільки значущими, що ставлять під загрозу можливість реалізації платником податків своїх прав» [151].

Проте протягом 2024–2025 років саме через некоректні посилання на підставу для фактичної перевірки збільшилася кількість судових справ із приводу оскарження фактичних перевірок дотримання Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. №265/95-ВР [172] .

У постанові від 25.07.2024 р. у справі № 640/31489/21 [143] Верховний Суд щодо наявності адміністративної процесуальної правосуб'єктності юридичної особи та постійного представництва такої, виснував таке:

«...адміністративна процесуальна правосуб'єктність – це можливість особи бути носієм певних процесуальних суб'єктивних прав і обов'язків, у тому числі процесуальних суб'єктивних прав та обов'язків сторони справи, а відтак, особи, які є сторонами адміністративної справи, обов'язково повинні відповідати всім вимогам адміністративної процесуальної правосуб'єктності. Представництва, які не мають статусу юридичної особи, не наділені адміністративною правосуб'єктністю» [143].

У постанові від 23.07.2024 р. у справі № 240/25642/22 [141] Верховний Суд щодо співвідношення норм загальних та спеціальних законів у податкових правовідносинах на прикладі норм ПК України та норм Закону України «Про валюту і валютні операції» виснував наступне:

«...Закон України “Про валюту і валютні операції” є спеціальним законом, який регулює не сферу справляння податків і зборів, а сферу здійснення валютних операцій, валютного контролю та валютного нагляду, отже, питання строків та відповідальності за їх порушення врегульовано саме зазначеним Законом, зміна положень якого здійснюється виключно шляхом внесення змін до цього Закону. При цьому якщо положення інших законів суперечать положенням Закону “Про валюту і валютні операції”, застосовуються положення саме Закону “Про валюту і валютні операції”.

Тобто про зупинення граничних строків розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів мали бути внесені відповідні зміни до Закону України “Про валюту і валютні операції”, чого законодавцем зроблено не було.

Отже, підпункт 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України та Закон України “Про валюту і валютні операції”, зокрема стаття 13, не є конкуруючими нормами, і те, що

підпункт 69.9 пункту 69 прийнятий пізніше у часі (03.03.2022) не є підставою для його застосування до спірних правовідносин» [141].

Наприклад, у постановах від 30.01.2024 р. у справі № 280/4484/23 [152], від 06.02.2024 р. у справі № 160/10740/23 [130] та від 26.02.2025 р. справі № 200/4768/23 [144] Верховним Судом було наведено правові позиції щодо співвідношення та застосування норм, передбачених п. 52¹ підрозд. 10 розд. XX та пп. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України.

Зокрема, у постанові від 30.01.2024 р. у справі № 280/4484/23 Верховним Судом наведено таку правову позицію щодо застосування п. 52¹ підрозд. 10 розд. XX ПК України:

«Отже, з 27 травня 2022 року припинили застосовуватися положення законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, які поширювалися на правовідносини, що врегульовувались пунктом 52¹ підрозділу 10 розділу XX “Перехідні положення” ПК України.

<...>

...платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в період дії мораторію, запровадженого пунктом 52¹ підрозділу 10 розділу XX “Перехідні положення” ПК України, а саме з 01 березня 2020 року по 26 травня 2022 року.

<...>

...якщо податкові накладні/розрахунки коригування складені платником в період з 01 лютого по 31 травня 2022 року, а зареєстровані в ЄРПН з порушенням строку після 15 липня 2022 року, у контролюючого органу є підстави для застосування штрафних (фінансових) санкцій відповідно до пункту 120-1.1 статті 120¹ ПК України» [152].

У свою чергу, у постанові від 30.01.2024 р. у справі № 280/4484/23 Верховним Судом наведено таку правову позицію щодо застосування пп. 89, 90 підрозд. 2 розд. XX ПК України:

«Податкове правопорушення у вигляді несвоєчасної реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних є триваючим порушенням, початком якого є наступний день за останнім (граничним) днем реєстрації податкової накладної, а припиняється таке порушення в день фактичної реєстрації податкової накладної.

А тому розповсюджувати дію пунктів 89, 90 Податкового кодексу на правовідносини, які були припинені (тобто податкові накладні складені та зареєстровані з порушенням строку, який визначений пунктом 201.1 статті 201 ПК України, до внесення змін Законом № 2876-IX) є неможливим.

Відтак зменшений розмір штрафних санкцій може бути застосований лише щодо податкових накладних, складених та зареєстрованих несвоєчасно після набрання чинності Законом № 2876-IX або до накладних, строк реєстрації яких не скінчився станом на день набрання чинності цим Законом (08 лютого 2023 року)» [152].

Щодо вказаної правової позиції Верховний Суд у постановях від 06.02.2024 р. у справі № 160/10740/23 [130], від 26.02.2025 р. справі № 200/4768/23 [144] не відступив від вже сформованої правової позиції у постанові від 30.01.2024 р. у справі № 280/4484/23 [152].

Наведене дає підстави стверджувати, що Верховний Суд виконує важливу роль у стандартизації практики податкових перевірок, що, своєю чергою, вирішує низку проблемних питань проведення податкових перевірок, зокрема: уточнює формальні вимоги до наказів про перевірку; розмежовує процесуальні повноваження сторін; забезпечує узгоджене застосування загального та спеціального законодавства; визначає межі дії пільгових режимів, запроваджених у зв'язку з воєнним станом, тощо.

Ці позиції покращують правову визначеність для платників податків і контролюючих органів, сприяють зменшенню кількості податкових спорів, забезпечують прогнозованість застосування податкового законодавства. Тому вбачається за доцільне проілюструвати зміст та значення формування Верховним Судом зазначених правових позицій (табл. 7).

Таблиця 7

№ з/п	Проблема	Позиція Верховного Суду	Рішення/Узагальнення
1	Недостатній зміст наказу про проведення перевірки	Посилання на підп. 80.2.2 ПК України у наказі вважається мінімально допустимим обсягом інформації	Такий наказ є законним, якщо немає неоднозначності у підставах перевірки
2	Вимоги до відображення фактичних підстав у наказі	Необхідно вказувати хоча б мінімальну інформацію або реквізити документа, який є підставою	Визначено, що загальне формулювання може бути достатнім за умови загального розуміння підстав
3	Відсутність процесуальної правосуб'єктності у представництв	Представництва без статусу юрособи не мають адміністративної правосуб'єктності	Такі суб'єкти не можуть бути стороною у податкових спорах
4	Застосування спеціального закону замість загального	Закон «Про валюту і валютні операції» є спеціальним і має перевагу в регулюванні відповідної сфери	ПК України не має пріоритету у справах, де діє валютне законодавство
5	Строки застосування мораторію на штрафи під час війни/карантину	З 27.05.2022 р. дія мораторію припинена; звільнення від штрафів можливе лише до цієї дати	Застосування штрафів після цього терміну є правомірним
6	Підходи до триваючих податкових правопорушень	Несвоєчасна реєстрація податкових накладних є триваючим порушенням, і новий закон не має зворотної сили	Знижені штрафи можна застосовувати лише до нових правопорушень після дати змін

Як нами було окреслено вище, будь-яка діяльність податкового органу спрямована, по суті, на досягнення однієї мети – перевірка правильності оподаткування своєї діяльності платниками та забезпечення надходження до

бюджету сум податків, які платник самостійно не нарахував. У цьому контексті знову повернемося до правомірних очікувань платника, які у питанні проведення перевірок повністю кореспондують із прозорістю діяльності податкових органів. В аспекті податкових перевірок реалізацію принципу правомірних очікувань платника можна окреслити як законне та легітимне очікування належної реалізації законної компетенції податкового органу. Умовами для виникнення правомірного очікування є правомірна обіцянка з боку влади певної поведінки, наявність правового регулювання та, відповідно, сформовані сподівання платника.

Тож, оскільки правомірні очікування полягають у законних сподіваннях, легітимних та виправданих очікуваннях, та, власне, самому праві на очікування, захистити таке право практично неможливо, як неможливо змусити будь-який державний орган прийняти саме потрібне особі рішення. Причиною є те, що тут предметом позову стане не майно чи майнове право, не дія або бездіяльність, а саме право очікувати такого результату чи дію. У чому полягає право на очікування? Це очікування того, що дії, в даному випадку, податкової служби, будуть вчасними, в якомога послідовний спосіб та з чітким отриманням зрозумілих для обох сторін норм законодавства. Причиною є «обіцянка» держави, виражена в певному нормативно-правовому акті, тому через часту зміну такого нормативно-правового акта (зокрема, ПК України) такі обіцянки також змінюються – фактом є низька якість правового регулювання податкового законодавства. Причому, не через кількість законодавчих норм, а їх надчасту зміну по суті. Доктринально в цій частині можна зафіксувати необхідність із боку законодавця, як основного регулятора діяльності ДПС України, до дотримання своїх «обіцянок» та відповідальності у сфері законотворчості [103].

Виходячи із проведеного дослідження, можна виснувати, що нині в діяльності податкових органів наявна значна неправомірна перевага в бік суцільності процедур контролю, які пронизують цілком усі процеси в діяльності цього органу. Концептуально правильним буде розпочинати із сервісності, і ДПС

України це слушно декларує, проте наше дослідження підтверджує, що насправді всі механізми, у тому числі й сервісні, наскрізь пронизані контрольними діями і тому в діяльності ДПС України фундаментальною та головною є контрольна функція та контрольні повноваження, які тісно пов'язані й перетікають у фіскальну функцію та функцію примусу.

Запровадження нових, прогресивних методів, таких як податковий комплаєнс, визначення рівня довіри до платника, автоматизованої системи списання податкового боргу ілюструє повний контроль держави у процесах справляння податків та зборів. Цей тезис підтверджує, зокрема, і саме визначення податкового адміністрування, як сукупності рішень і процедур, спрямованих на організацію й контроль за сплатою податків, зборів та обов'язкових платежів.

При цьому, зважаючи на явну перевагу в діяльності податкових органів у бік контролю, їм очевидно бракує легітимності та прозорості. Україна досі перебуває у стані вкрай низької податкової довіри до контролюючого органу, це підкреслює і нестабільність законодавства. Триваючий військовий стан у країні та необхідність інтеграції в Європейське співтовариство потребують швидких реакцій від законотворчого органу, проте через швидкість ми не повинні істотно втрачати якість. Окрім того, саме цінності Європейського співтовариства потребують від України дотримання легітимності в діяльності державних органів, забезпечення прозорості прийняття рішень та їх реалізації, виправдання правомірних очікувань платників податків та чіткого слідування принципу належного урядування.

У цьому аспекті показовою є орієнтація в роботі податкових органів на план податкових надходжень. Ми доводимо необхідність відступлення від планової моделі в роботі податкових органів, бо така модель стимулює не якість роботи органу, а будь-якою ціною досягнення заданого показника. Звісно, мають бути присутніми аналітика та прогноз, звісно, бюджетний процес потребує

економічного аналізу, проте, це не має бути план, досягнення якого є негласною метою органу.

Наслідком переваги в бік контролю та фіскалізації, на нашу думку, також є неможливість запровадження медіації у податкових спорах [58; 60], що було б доцільно як на стадії адміністративного, так і на стадії судового оскарження рішень податкової [250, с. 223]. Проте на сьогодні очевидно є відсутність законодавчого підґрунтя для застосування такого процесу. Так, із боку побудови та функціонування системи органів податкової служби та визначення повноважень їх посадових осіб можна зауважити відсутність можливості взяти відповідальність за підписання такої медіаційної угоди будь-якою посадовою особою, окрім керівника ДПС України. Невизначеним є також взагалі повноваження щодо прийняття рішення про укладення такої угоди. З іншого боку, ПК України не передбачає такого способу узгодження податкових зобов'язань, як укладення медіаційної угоди чи будь-якого виду мирової угоди. Це робить процес медіації неможливим. Попри законодавче закріплення процесу медіації в КАС України, вважаємо, що у податкових спорах, навіть на рівні розгляду спору судом, описані вище недоліки роблять медіацію неможливою і на судовій стадії, незважаючи на формальну передбаченість.

Невиправданим видається наявність у ПК України розгалужених положень щодо правового статусу податкових органів. Так, ст. 41 визначає «контролюючі органи та органи стягнення», проте статті 19¹, 19² та 19³ визначають функції податкових органів, не надаючи перед переліком функцій їх визначення. Зазначене формулювання не видається логічним, а побудова Кодексу в цій частині є послідовною.

І ще один аспект, вартий уваги: зв'язок норм ПК України з Положенням про податкову службу. Розділ XVIII¹ ПК України «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий та соціальний захист» не містить положення, яке б закріплювало відповідальність посадових осіб податкових органів. Зазначене, на нашу думку, є порушенням принципу рівності та

прозорості діяльності, адже посадові особи платників податків несуть персональну адміністративну відповідальність, а відповідальність посадових осіб податкового органу, як ми довели в цій роботі, очевидно відсутня. Оскільки ПК України є спеціальним законодавчим актом у сфері справляння податків та зборів, додавання чітко визначеної відповідальності як конкретної посадової особи, так і відповідальності податкової служби як органу, що відповідає за наслідки її неправомірної поведінки, є доцільним.

Висновки до розділу 2

У ході проведеного дослідження питань, позначених у цьому розділі дисертації, ми дійшли таких висновків.

Фокус у діяльності податкових органів саме на контрольній функції зумовлюється її тісним зв'язком із фіскальною, адже виключно ефективний контроль може забезпечити, гарантувати реалізацію фіскального напрямку, повноту і своєчасність надходження коштів від сплати податків і зборів. Фактично здійснення фіскальної функції неможливе без контрольної, яка має їй передувати. І логічним наслідком цього ланцюга стає функція примусу, яка може бути реалізована виключно після контрольних заходів, донарахування обов'язкових платежів та їх стягнення в разі несплати добровільно.

Через реалізацію саме контрольної функції податкові органи забезпечують виконання покладених на них завдань – забезпечення правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків, попередження і виявлення порушень податкового законодавства, притягнення порушників до відповідальності. Інші функції є взаємопов'язаними з контрольною та певною мірою підпорядковані їй, що підкреслює її найвищу важливість у системі діяльності ДПС України.

Сервісна функція фактично передбачає надання податковими органами адміністративних послуг та податкових роз'яснень платникам податків, і все це відбувається для спрощення виконання податкових обов'язків. Відповідно до підп. 19¹.1.3 ПК України, ДПС України надає адміністративні послуги платникам

податків і зборів. Сьогодні це втілюється через функціонування центрів обслуговування платників, електронних сервісів, видачу довідок, реєстрацію платників.

Впровадження Системи автоматичного стягнення податкового боргу, як і в цілому інших цифрових сервісів, здатне підвищувати результативність стягнення податкової заборгованості та мінімізувати адміністративні витрати держави. Водночас через відсутність станом на кінець листопада 2025 р. у ПК України або інших нормативно-правових актах, що охоплюються поняттям податкового законодавства, порядку такого автоматичного стягнення, його запровадження навряд чи можна вважати правомірним через порушення принципів верховенства права, правової визначеності, належного урядування. Указівка на Національну стратегію доходів, як підставу для впровадження відповідного механізму, не може вважатися достатньою правовою підставою. Це пов'язано із тим, що стратегічний документ, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України, не є нормативно-правовим актом прямої дії, не встановлює юридично обов'язкової процедури та не закріплює повноважень податкових органів для їх втручання у майнову сферу платників податків.

Зазвичай ефективність податкового контролю характеризується ступенем виявлених порушень у результаті здійснення контрольних заходів. Це означає, що завдання контролюючих органів має полягати не в тяжінні до здійснення суцільного контролю, а в перевірці діяльності саме тих платників, які порушують податкове законодавство. Для цього впроваджується ризик-орієнтований підхід, і контролюючі органи розробляють методики відбору платників із високим ступенем ризику для перевірок.

Інформаційно-аналітична діяльність контролюючих органів, яка за змістом стосується податкової інформації, ризик-аналізу, комплаєнсу, фактично стала основним підґрунтям для реалізації таких контрольних процедур, як блокування податкових накладних, присвоєння статусу «ризикового платника», прийняття податкових рішень. Водночас її правове регулювання залишається

фрагментарним і суперечливим. ПК України визнає інформаційно-аналітичне забезпечення як комплекс заходів зі збору, обробки та використання інформації, але механізми її трансформації в юридично значущі рішення (зупинення реєстрації податкових накладних, ризиковість платника) належним чином не визначені на рівні закону, відбувається фрагментарне упорядкування різними правовими актами, зокрема листом Державної фіскальної служби України 2019 р. Це створює системну невизначеність: податкова інформація де-юре має «інформативний характер», тоді як де-факто на її основі приймаються владні рішення.

Інформаційно-аналітична діяльність контролюючих органів передбачає, що інформація, що збирається, використовується та формується такими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних. З точки зору подальшого застосування податкової інформації, зокрема як підґрунтя для висновків контролюючого органу та доказу в податкових спорах, констатуємо, що будь-яка податкова інформація, що наявна в інформаційно-аналітичних базах стосовно контрагентів суб'єкта господарювання по ланцюгах постачання, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, зокрема, складена з причин неможливості проведення документальних перевірок, має виключно інформативний характер та не є належним доказом у розумінні процесуального закону.

Залишається невирішеною проблема належного оформлення джерела походження податкової інформації. Це спричинене тим, що формують податкову інформацію різні підрозділи однієї юридичної особи – тобто, так би мовити, «сам для себе». Правова сила такої інформації зазнає сумнівів, бо вона не відповідає критеріям повноти та достовірності, оскільки створена тією ж особою, що її використовує та подає до суду.

Виокремлено такі ключові ознаки податкових перевірок: є формою податкового контролю (одним із основних механізмів реалізації функцій податкового контролю); має процесуальний характер (здійснюються у

визначеному законом порядку та мають регламентовану процедуру проведення; законодавчо визначений суб'єкт контролю (проводять уповноважені контролюючі органи (ДПС України та її територіальні органи); визначений об'єкт перевірки (охоплюють діяльність платників податків, податкових агентів або інших осіб, зокрема, обчислення, утримання, своєчасність та повноту сплати податків і зборів); притаманні конкретні джерела інформації (під час їх перебігу аналізуються облікова, звітна документація, податкові декларації, фактичні господарські операції; окреслена мета перевірок (встановлена відповідність дій платника вимогам податкового законодавства, виявлення порушення, запобігання ухиленню від оподаткування); притаманна результативність (за результатами перевірки обов'язково приймається два варіанти документів: акт або довідка, а також унаслідок податкових перевірок можуть бути прийняті податкові повідомлення-рішення, застосовані штрафи або інші заходи впливу).

Констатовано, що у ПК України види податкових перевірок структуровано за формою, підставами проведення, місцем і способом реалізації. Усі перевірки – це способи податкового контролю, які мають різну специфіку. Проведено співвідношення між видами перевірок та констатовано їх відмінності різного ступеня інтенсивності втручання податкових органів, складності процедури, підстав для проведення та сфер контролю. Вони доповнюють один одного, формуючи комплексну систему реалізації контрольної функції органами ДПС України.

Камеральна перевірка є найбільш формалізованою, здійснюється без участі платника податків, виключно на основі поданої звітності, має масовий і рутинний характер. Документальні перевірки поділяються на планові та позапланові, виїзні та невиїзні. Вони є більш глибокими за обсягом перевірки, потребують аналізу документів, можуть охоплювати великі періоди та ґрунтуються на ризик-орієнтованому підході. Документальна невиїзна позапланова електронна перевірка – це специфічна форма перевірки, що проводиться з ініціативи платника податків та яка, відповідно, дозволяє

скористатись електронною формою подання документів, що мінімізує контакти з податковим органом. Фактична перевірка – це податкова перевірка, спрямована на контроль фактичного дотримання вимог законодавства без попереднього повідомлення, зазвичай стосується розрахункових операцій, готівки, трудових відносин тощо.

Нормативне регулювання діяльності податкових органів не можна на сьогодні вважати належним та достатнім. Ілюстрацією цього є співвідношення вирішення податкових спорів із платниками податків, де перевага, станом на друге півріччя 2024 р., належить не органам ДПС України, тож, податкові надходження, сплачені за рішеннями судів, поступово зменшуються: 1,3 млрд грн у 2021 р., 0,8 млрд грн – у 2022 р., 0,5 млрд грн – у 2023 р. Проте, за цей же період органи ДПС України сплатили 800 млн грн судового збору за розгляд поданих ними позовів.

Останнім часом адміністративні суди України при прийнятті рішень, не поділяють наведені в нашому дослідженні погляди Конституційного Суду України. У своїй сучасній практиці Верховний Суд фактично не бере до уваги доктрину правомірних очікувань, надаючи перевагу формальній дії норм законодавства, навіть якщо такі норми були запроваджені з порушенням інших норм законів та руйнують усталені правові підходи. Такий підхід ставить платника у ситуацію постійної правової невизначеності, що суперечить європейським стандартам, це відбивається у практиці Конституційного Суду України. Проте складно уявити, що єдиним виходом на сьогодні для платників податків має бути виключно визнання неконституційним законів про внесення змін до ПК України, прийняття яких порушує темпоральні вимоги щодо їх прийняття та принцип стабільності податкового законодавства. Тому, рівно як на сьогодні суспільство має більш «тверезий» погляд на економічні процеси в нашій країні, ніж у березні 2022 р., так і сподіваємось на повернення дотримання всіх принципів, закладених у ПК України всіма сторонами податкових правовідносин.

Незважаючи на відсутність прямого закріплення принципу правомірних очікувань платника податків у нормах ПК України, його зміст відтворюється через низку конституційних принципів та принципів податкового законодавства, практику Конституційного Суду України та ЄСПЛ. Реалізація цього принципу вимагає від держави послідовності, передбачуваності дій, належного перехідного періоду для змін законодавства, а також утримання від зворотної дії нових норм, що можуть негативно вплинути на правове становище платника податків.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне обґрунтування і розв'язано наукове завдання, що полягає в отриманні нових обґрунтованих висновків щодо визначення теоретичних і правових основ реалізації контрольної функції органами державної податкової служби України. Завдяки проведеному дослідженню, поряд з положеннями, які визначені у частині наукової новизни роботи, було сформовано такі висновки та пропозиції.

1. Правове регулювання діяльності податкових органів має особливий (багаторівневий характер: конституційний, адміністративно-правовий, податково-правовий) правовий статус таких органів, що зумовлює необхідність спеціального процедурного регулювання саме в межах податкового законодавства. Закон України «Про адміністративну процедуру» на сьогодні не є складовою податкового законодавства. Податкові правовідносини потребують особливого процедурного режиму, зумовленого фіскальною спрямованістю діяльності держави, необхідністю забезпечення стабільності надходжень у вигляді податків і зборів до бюджетів та протидії ухиленню від оподаткування. Механічне поширення загальних адміністративно-процедурних стандартів на сферу оподаткування не враховує цієї специфіки та потенційно може порушити принципи, закріплені у ст. 4 ПК України, а також баланс між приватними інтересами платників податків і публічними інтересами держави.

2. Широке розуміння правового статусу органу публічної влади включає не лише класичні (традиційні) елементи (правосуб'єктність, права, обов'язки, відповідальність), а й цільові та функціональні характеристики (мета створення органу, його завдання та функції), а також принципи діяльності як нормативні орієнтири реалізації правового статусу. Такий підхід вважаємо виправданим щодо податкових органів, адже саме через закріплення мети (реалізація податкової політики), завдань (адміністрування податків, забезпечення

наповнення бюджету) та принципів (законність, правова визначеність, належне урядування, фінансова достатність, стабільність, сервісність тощо) законодавець визначає їх фактичну роль у системі публічної влади та механізмі забезпечення економічного і зокрема, фінансового суверенітету держави.

3. Елементами правового статусу ДПС України є: 1) правосуб'єктність; 2) мета і завдання, 3) функції; 4) права (закріплені законом можливості суб'єкта реалізовувати свої інтереси) та обов'язки (встановлені законом вимоги щодо поведінки суб'єкта); 5) відповідальність (юридичні наслідки за порушення норм права). Всі елементи тісно переплітаються. Наприклад, функція контролю, приміром, за акцизним податком, реалізується через повноваження з перевірки ліцензій на торгівлю алкоголем, а відповідальність за цією функцією – у можливості відкликання ліцензії та притягнення порушників до фінансової відповідальності. Функція сервісу, зокрема, ведення реєстрів, передбачає обов'язок ДПС забезпечити достовірність даних цих реєстрів та відповідальність. Такі зв'язки підтверджують системний характер правового статусу. Зокрема, функції, як елемент, пов'язані і із завданнями, і з повноваженнями, відтак, на основі виконання окремих функцій створені, скажімо, спеціалізовані підрозділи – податковий аудит, інформаційно-довідкові департаменти тощо.

4. Проаналізовано діяльність податкових органів, основу якої становлять базові засади податкового права, закріплені у ст. 4 ПК України. Наведено систему принципів діяльності ДПС України, що містить такі три складові: 1) загальні принципи права; 2) міжгалузеві принципи права; 3) принципи податкового права (законодавства). Обґрунтовано належність певних принципів саме до системи принципів діяльності ДПС України з огляду на співвідношення із завданнями та функціями останньої. Указане співвідношення дало підстави виокремити ті принципи, які безпосередньо не стосуються виконання ДПС України своїх завдань та функцій, а тільки опосередковано впливають на їх діяльність, хоча наявність навіть опосередкованого впливу таких принципів на

діяльність ДПС України забезпечує їм місце в системі принципів діяльності ДПС України.

5. Розглянуто подвійну функцію принципів податкового законодавства щодо правового статусу податкових органів. З одного боку, вони є критеріями допустимості законодавчих змін, що стосуються структури та повноважень податкових органів (наприклад, принцип стабільності та правової визначеності обмежує можливість частих організаційних реформ без належного перехідного періоду); з іншого – вони безпосередньо «вбудовуються» у зміст статусу: принцип загальності та рівності оподаткування – у повноваження ДПС України щодо забезпечення однакового підходу до платників; принцип презумпції правомірності рішень платника – в обов'язок органу тлумачити неоднозначні норми на користь платника; принцип невідворотності відповідальності – у компетенцію щодо застосування санкцій за чітко визначеною процедурою; принцип економічності – в обов'язок органу діяти ефективно, використовуючи електронні системи адміністрування, мінімізуючи витрати як для бюджету, так і для платників.

6. Належне урядування в діяльності ДПС України доцільно розглядати не лише як окремий принцип її діяльності, а насамперед як міжгалузеву правову концепцію, що поєднує систему загальних та міжгалузевих принципів права й визначає ціннісну правову основу функціонування держави в особі її органів. Для забезпечення належного урядування у діяльності ДПС України вирішальне значення має не формальна категоризація цього феномену як принципу чи сукупності стандартів, а реальне дотримання взаємопов'язаних принципів права з урахуванням її фіскальної природи та владно-майнового характеру повноважень. Показано безпосередній вплив принципу належного урядування на реалізацію всіх функцій ДПС України, формування обов'язкових стандартів їх здійснення, зокрема у частині прозорості управлінських рішень, підзвітності посадових осіб, правової визначеності процедур, а також вимог ефективності й результативності податкового адміністрування.

7. Схарактеризовано значення принципу належного урядування, якого він набуває при реалізації контрольної функції ДПС України, оскільки саме у сфері податкового контролю податкові органи мають значні дискреційні повноваження, а також права стосовно застосування примусових заходів шляхом втручання у майнову сферу платників податків. Належне урядування в цьому контексті зумовлює обов'язок податкових органів здійснювати контроль виключно на підставі закону, у межах чітких процедур, із дотриманням принципів пропорційності, обґрунтованості, процесуальної справедливості та передбачуваності рішень.

8. Сьогодні попри фактичне застосування окремих елементів належного урядування у практиці діяльності ДПС України, зокрема шляхом судового контролю, відсутнє цілісне усвідомлення цієї концепції як обов'язкового стандарту здійснення саме контрольної функції зумовлює нестабільність її реалізації, що виявляється через недоліки юридичної техніки законодавства, неоднозначність податкових норм, корупційні ризики, недостатній рівень автоматизації та незавершеність трансформації управлінської культури в органах ДПС України. Запропоновано зміни і доповнення до ПК України.

9. При співвідношенні кількості та якості функцій ДПС України виявлено наявність суттєвих проблем функціональної переобтяженості та нормативної неузгодженості. Зокрема, надмірно широкий перелік функцій, закріплений у ПК України та постанові Кабінету Міністрів України № 227, є наслідком недосконалої юридичної техніки нормотворення, що об'єктивно зумовлює ризики їх дублювання, бюрократизації діяльності податкових органів і, як наслідок, зниження ефективності адміністрування податків і зборів. Водночас відсутність чіткої ієрархії функцій ускладнює визначення пріоритетів у діяльності ДПС України, а надмірна обмеженість функціоналу державних податкових інспекцій негативно впливає на оперативність взаємодії з платниками податків. Доведено необхідність оптимізації функцій ДПС України шляхом усунення дублювання, визначення їх ієрархії, а також забезпечення

більш чіткого, прозорого й збалансованого розподілу повноважень між центральним апаратом і територіальними органами, що здатне підвищити ефективність адміністрування податків та сприяти формуванню партнерських відносин із платниками податків і зборів.

10. Перелік функцій ДПС України формується під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників без належної стратегічної узгодженості. Зміни податкового законодавства переважно збільшують навантаження на функції ДПС України, а не формують нову функціональну модель. Сучасні зміни і доповнення до ПК України, зокрема щодо військового збору, авансових внесків із податку на прибуток, акцизного оподаткування, цифрових сервісів, засвідчують, що більшість таких новел не трансформують саму систему функцій ДПС України, а лише ускладнюють механізм реалізації вже наявних повноважень; євроінтеграційні процеси, міжнародні зобов'язання, цифровізація економіки, воєнний стан, співпраця з міжнародними фінансовими організаціями, розвиток фінансового моніторингу та внутрішня управлінська оптимізація фактично формують багатовекторний тиск на систему функцій ДПС України. Наразі відсутня цілісна державна концепція трансформації функцій податкових органів, що призводить до того, що їх зміни мають фрагментарний і несинхронізований характер. Як результат маємо зниження ефективності адміністрування податків і зборів.

11. Запропоновано здійснювати розподіл їх функцій не виокремленням основних та додаткових, а за суб'єктивним критерієм: завдання ДПС України як центрального органу виконавчої влади та, відповідно, контролюючого органу (органу стягнення) в конкретній сфері та його структуру, а на основі вказаного: по-перше, виокремити функції ДПС України, шляхом поділу функцій на ті, що спрямовані на виконання основних завдань ДПС України, та ті, які ДПС України здійснює з метою організації своєї діяльності; по-друге, виокремити функції територіальних органів ДПС України шляхом їх поділу на функції контролюючого органу та на організаційні функції; по-третє, виокремити

функції державних податкових інспекцій шляхом їх більшої деталізації у контексті сервісного обслуговування платників податків.

12. Сучасна функціональна трансформація ДПС України фактично відбувається в напрямі сервісно-контролюючого вектору із збереженням домінування фіскально-контрольного спрямування, а фактична діяльність ДПС України попри активне впровадження електронних сервісів, цифровізацію податкових процедур, спрощення звітності та розвитку онлайн-комунікацій із платниками податків залишається переважно фіскально-орієнтованою. Контроль і стягнення продовжують домінувати над сервісом як допоміжною функцією, а елементи ризик-аналізу та визначення «ризиковості» платників дедалі частіше застосовуються саме на стадії сервісної взаємодії. Це свідчить про незавершеність переходу від репресивно-фіскальної до партнерсько-сервісної моделі податкового адміністрування, що безпосередньо впливає на рівень податкової культури, довіру платників та ефективність добровільного виконання податкових обов'язків.

13. Функції податкових органів діють у єдності та взаємодоповнюють одна одну. Контрольна функція податкових органів відіграє системо-утворювальну роль: забезпечує реалізацію фіскальних завдань, спираючись на організаційні та інформаційні інструменти, підтримується сервісними заходами та охороняється примусом, а ще є головним напрямом діяльності органів ДПС України, адже без ефективного контролю неможливе повне і своєчасне наповнення бюджету та дотримання податкової дисципліни. Обґрунтовано дедалі зростаючу роль податкового контролю й постійне вдосконалення способів його здійснення за сучасних умов економічних викликів (глобалізація, воєнні дії тощо).

14. Виявлено фактичну відсутність належного регулювання визначення та ідентифікації податкових ризиків, проте відзначено початок використання комплаєнсу як системи заходів органами податкової служби. Розглянуто запровадження застосування оцінки ризиків у податкових спорах із приводу розблокування податкових накладних та/або скасування присвоєння статусу

ризиковості платнику податків. Саме в питаннях використання податкової інформації, зокрема, як основи для результату контрольно-перевірочної функції, на практиці найчастіше постає питання щодо її належного походження та відображення. Під час доведення правоти позиції податковий орган найчастіше спирається саме на «податкову інформацію, що наявна в базах даних ДПС України», проте ані платник, ані суд при цьому не можуть підтвердити чи спростувати її правомірність. Почасти, її навіть неможливо «побачити» щоб належним чином проаналізувати.

15. У ПК України види податкових перевірок структуровано за формою, підставами проведення, місцем і способом реалізації. Усі перевірки – це способи податкового контролю, що мають різну специфіку. Камеральна перевірка є найбільш формалізованою, здійснюється без участі платника податків, виключно на основі поданої звітності, має масовий і рутинний характер. Документальні перевірки поділяються на планові та позапланові, виїзні та невиїзні. Вони є більш глибокими за обсягом перевірки, потребують аналізу документів, можуть охоплювати великі періоди та ґрунтуються на ризик-орієнтованому підході. Документальна невиїзна позапланова електронна перевірка – це специфічна форма перевірки, що проводиться за ініціативою платника податків та яка, відповідно, дає змогу скористатись електронною формою подання документів, що мінімізує контакти з податковим органом. Фактична перевірка – це податкова перевірка, спрямована на контроль фактичного дотримання вимог законодавства без попереднього повідомлення, зазвичай стосується розрахункових операцій, готівки, трудових відносин тощо. При співвідношенні видів перевірок констатовано їх доповнення одна одною, що формує комплексну систему контролю за дотриманням податкового законодавства, із одночасним визначенням їх відмінностей за ступенем інтенсивності втручання податкових органів, складністю процедури, підставами проведення та сферами контролю.

16. Законодавча передбачуваність та регламентованість податкових перевірок як спосіб податкового контролю не гарантує їх практичної реалізації

без проблем, тобто без порушень ПК України та інших законів України, без наслідків застосування неякісного законодавства (неоднозначних норм, неоднозначного тлумачення норм), без наслідків зловживань із боку контролюючих органів, без наслідків роботи неякісних інформаційно-телекомунікаційних систем, програм тощо. Запропоновано застосування під час податкових перевірок виокремлення даних та інформації з матеріалів кримінальних та адміністративних проваджень.

17. Головною метою усієї діяльності податкового органу є забезпечення правильності оподаткування діяльності платника та надходження до бюджету сум податків, які платник самостійно не нарахував. У її змісті наявна проблема реалізації принципу правомірних очікувань платника, які у питанні проведення перевірок повністю кореспондують з прозорістю діяльності податкових органів. В аспекті податкових перевірок зміст принципу правомірних очікувань платника становить законне та легітимне очікування належної реалізації законних повноважень податкового органу. При цьому умовами для виникнення правомірного очікування є правомірна обіцянка з боку владного суб'єкта (держави) певної поведінки, наявність правового регулювання та, відповідно, сформовані сподівання платника.

18. Інформаційно-аналітична діяльність органів ДПС України має чітко виражений матеріальний характер для мети її подальшого використання, зокрема покладення її в основу прийняття рішень податкових органів. Реалізація цієї діяльності податковими органами, з огляду на зміну підходів у регулюванні податкових відносин, наразі трансформуються (на підставі положень Порядку реалізації експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками в Державній податковій службі, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 р. № 854). Виявлено наявну очевидну невідповідність, адже йдеться про реалізацію функцій контролюючих органів ДПС України без залучення до процесу платника податків безпосередньо, а під час аналізу правового регулювання податкової інформації та

її використання, вочевидь, мова йде про підґрунтя для прийняття владних управлінських рішень.

19. Сьогодні наявна нагальна потреба в удосконаленні показників інформаційно-аналітичної діяльності на регіональному рівні та критеріїв їх оцінювання й підтвердження на центральному рівні, що підтверджується численними судовими рішеннями щодо наявних механізмів визначення ризиковості платників податків та, відповідно, блокування діяльності платників ПДВ, а також самим процесом блокування податкових накладних. Запровадження новітньої системи податкового комплаєнсу потребує розробки якісних змін до Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів, які закріплять прозорі та відкриті механізми визначення й присвоєння статусів ризиковості платникам податків, запровадять конкретні механізми оскарження негативних рішень органів ДПС України та передбачать належні запобіжники для зловживання дискреційними повноваженнями з боку податкових органів. У цьому контексті потрібно виходити із правової позиції, сформульованої Конституційним Судом України у рішенні від 07.04.2021 р. №1-р(П)/2021, що принцип правомірних (легітимних) очікувань є складовим елементом загального принципу юридичної визначеності та виражає ідею, що «органи публічної влади повинні не лише дотримуватися приписів актів права, а й своїх обіцянок та пробуджених [у особи] очікувань».

20. Положення Порядку реалізації експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі є надто розлогими та загальними, а сам Порядок передбачає розробку ДПС України та Міністерством фінансів України цілого пакета документів. Доцільним видається розроблення та прийняття цих документів за участі науковців та практиків, зокрема, асоціацій (об'єднань) платників податків, бізнес-асоціацій, громадських організацій, представників науково-експертного середовища тощо. Запропоновано використовувати матеріали, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку та

Міжнародним валютним фондом, адже протягом останніх десятиліть ними було розроблено цілу низку методологічних та роз'яснювальних документів, які присвячені саме впровадженню податкового комплаєнсу податковими службами. Такі документи були розроблені з урахуванням та запровадженням найкращого досвіду країн, які впроваджували податковий комплаєнс у своїй діяльності. Вважаємо, цей досвід який може та має бути врахований під час запровадження таких механізмів в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Agencia Tributaria: Inicio. *Agencia Tributaria: Inicio*. URL: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>.
2. Compliance Risk Management, Managing and Improving Compliance». Forum on Tax Administration Compliance Sub-group. 2004. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf>.
3. Dmytryk O., Makukh O. Economic principles of taxation: problems of definition and embodiment in the tax legislation of Ukraine and the European states. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2020. Vol. 6. №. 2. P.32-30. DOI: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-2-32-38>.
4. Dmytryk, O., Kotenko, A., & Tokarieva, K. Application of Administrative Procedures in Tax Law as a Means of Unloading the Judicial System. *Theory and Practice of Jurisprudence*. 2024. № 1 (25). C. 120–140. DOI: [https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1\(25\).306674](https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1(25).306674).
5. Fomina T., Puhachenko O., Kolomoiets O. Tax Audits as a Way of Exercising Tax Control. *Central Ukrainian Scientific Bulletin. Economic Sciences*. 2023. №. 9(42). P. 153–163. URL: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).153-163](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).153-163). C. 154.
6. Glossary - Agenzia Entrate portal - Portale Agenzia Entrate. *Agenzia Entrate portal*. URL: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/glossary>.
7. Government Digital Service. Tax compliance checks. *GOV.UK*. URL: <https://www.gov.uk/tax-compliance-checks>.
8. HM Revenue & Customs. ISA audits by HMRC. *GOV.UK*. URL: <https://www.gov.uk/guidance/hmrc-inspections-of-isa-managers>.

9. Home | Australian Taxation Office. *Access Denied*. URL: <https://www.ato.gov.au/>.
10. Maryniv N. A. Information and analytical ensuring the activities of controlling authority: theoretical and practical aspects. *Juridical scientific and electronic journal*. 2022. №. 11. P. 466–471. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-11/113>. c. 467.
11. Montana State University | Top Tier Research University | Montana State University. URL: <https://www.montana.edu/extension/localgov/resourcesandhandouts/referencedocuments/Principles%20of%20Good%20Governance.pdf>.
12. National Tax Agency JAPAN. *あゝあゝ*. URL: <https://www.nta.go.jp/english/index.htm>.
13. Principles of Good Governance - Good Governance - www.coe.int. *Good Governance*. URL: <https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles#%7B%2225565951%22%3A%5B%5D%7D>.
14. Radyszewska O. Koncepcja dobrej administracji: od soft law Rady Europy do prawa administracyjnego Ukrainy. *Studia Prawnoustrojowe*. 2020. №. 48. c. 179-194. URL: <https://doi.org/10.31648/sp.5528>.
15. Recommendation CM/Rec (2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration: recommendation of 20.06.2007 №. CM/Rec (2007)7. URL: <https://rm.coe.int/16807096b9>.
16. Revenue Administration: Compliance Risk Management Framework to Drive Revenue Performance. URL: <https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2022/english/tnmea2022005.pdf>.
17. Services. *impots.gouv.fr*. URL: <https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/services>.
18. Tax Administration. The roles and responsibilities of tax administrations in the EU. URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/tax->

administration_en#:~:text=Tax%20administrations%20of%20EU%20countries,administrations%20have%20around%20450%2C000%20employees.

19. What you should know about audits - Canada.ca. *Canada.ca*. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4188/what-you-should-know-about-audits.html>.

20. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2021. Т. 176 : Серія «Податкова та митна справа в Україні». 210 с.

21. Андрущенко І. Є., Гринь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4514>.

22. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. ... д-ра юрид. наук. : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.

23. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07. Харків, 2004. 193 с.

24. Берназюк. Я. Застосування принципу *lex specialis* при вирішенні колізій у законодавстві: аналіз судової практики. *Слово Національної школи суддів України*. 2022. № 1-2 (38-39). С. 69-82. URL: DOI 10.37566/2707-6849-2022-1-2(38-39)-7.

25. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України: дис. ... д-ра. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 453 с.

26. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2020. 616 с.

27. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 13: Міжнародне приватне право / редкол.: А.С. Довгерт (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук

України ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2021. 864 с.

28. Вінницька О. А. Теоретичні засади податкового адміністрування: основи фіскального управління. *Економічні горизонти*. 2024. №1(27). С. 142–149. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.1\(27\).2024.299231](https://doi.org/10.31499/2616-5236.1(27).2024.299231).

29. Вінницька О. А., Чвертко Л. А. Податковий контроль як елемент взаємодії платників податків та податкових органів. *Економічні горизонти*. 2024. №2-3(28). С. 24–34. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.2\(28\).2024.304728](https://doi.org/10.31499/2616-5236.2(28).2024.304728).

30. Гаврилюк Р. Зворотна дія в часі норм податкового права. *Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку)*: зб. наук. пр. за матеріалами наук.-практ. конф. (20-22 груд. 2001 р.). Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. С. 587-589 .

31. Гаруст Ю. В. Організаційно-правові засади діяльності суб'єктів фінансової системи України при здійсненні податкового контролю : монографія. Суми : Сумський державний університет, 2016. 135 с.

32. Губська О. Дискреція та її межі: що говорить про це національне та міжнародне законодавство. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/presentation/zmi/1050270/>.

33. Дамірчиєв М. І. Конституційні основи правового регулювання податкових відносин: сучасний погляд та значення. *Право та інновації*. 2022. № 2 (38). С. 64-70. URL: <https://pti.org.ua/ndipzir/en/article/view/842/652>.

34. Дамірчиєв М., Кобильник Д. Принципи оподаткування та їх економіко-правова природа. Принципи оподаткування та їх економіко-правова природа. *Право та інноваційні суспільство*. 2022. № 1 (18). С. 57-65. DOI: [https://doi.org/10.37772/2309-9275-2022-1\(18\)-5](https://doi.org/10.37772/2309-9275-2022-1(18)-5).

35. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2020. № 6. С. 183–187. URL: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.6.32>.

36. Деменко О. Є. Нормативно-правовий порядок узгодження законодавчих норм на межі публічного та приватного регулювання (адміністративно-податково-фінансово-інформаційний аспекти). *Наукові інновації та передові технології*. 2024. № 5 (33). С. 519–529. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/nauka/issue/view/234>.

37. Деменко О. Є. Обґрунтування системності співвідношення норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 333–336. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2023/80.pdf.

38. Деменко О. Є. Сучасний погляд на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 10. С. 332–335. URL: http://www.lsej.org.ua/10_2023/79.pdf.

39. Деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією : пост. Каб. Міністрів України від 06.12.2022 р. № 1364. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1364-2022-%D0%BF#Text>.

40. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку: монографія. Харків: Віровець А. П. ; Апостроф, 2010. 328 с.

41. Дмитрик О. О. Правове регулювання оподаткування в умовах розвитку цифрової економіки. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки* : зб. наук. пр. за матеріалами інтернет-конф. (м. Харків, 26 берез. 2021 р.) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 72-77. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2022/05/tezi_26_03_2021_.pdf.

42. Дмитрик О. О., Токарева К. О., Колісник А. С. Цифрові технології та їх вплив на публічну фінансову діяльність. Концепція «Індустрія 4.0»: проблеми впровадження і окремі правові аспекти її реалізації в Україні : монографія / [Є. М. Білоусов, І. В. Борисов та ін.]; за ред. С. В. Глібка. Харків: НДІ прав. забезп. інновац. розвитку НАПрН України, 2021. 200 с.

43. Дніпров О. Принципи належного урядування в сучасній системі адміністративного права України. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 1. С. 114–118. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2021/1/20.pdf>.

44. Доповідь «Верховенство права». Ухвалено Європейською Комісією «За демократію через право» (Венеційська Комісія) на її 86-му пленарному засіданні (CDLAD(2011)003rev, Венеція, 25–26 берез. 2011 р.). URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/CDL_AD_2011_003_rev_2011_04_04.pdf.

45. Дояр Є. В. Принцип належного урядування у практиці Європейського суду з прав людини: значення для публічного адміністрування та судового правозастосування. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: право, публічне управління та адміністрування*. 2022. № 4. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5746-2022-4-01-02>.

46. Європейська хартія місцевого самоврядування : Хартія Ради Європи від 15.10.1985 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text.

47. Єна Р. О. Правове регулювання документальних перевірок, які здійснюються органами фінансового контролю України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 . Запоріжжя, 2015. 20 с.

48. Єсімов С. С., Проць І. М. Податковий суверенітет держави у контексті правової політики. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 2. С. 441-446. URL: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.02.74>.

49. Загальна теорія права : підручник / за ред. О. В. Петришина ; [наук. ред.: Д. В. Лук'янов, С. І. Максимов, В. С. Смородинський] . Харків : Право, 2025. 576 с.

50. Задорожний О. Взаємовідносини з фіктивним контрагентом: практичні аспекти відстоювання прав платників податків через призму застосування практики ЄСПЛ. *Національна Асоціація Адвокатів України*. URL: <https://unba.org.ua/publications/print/2533-vzaemovidnosini-z-fiktivnim-kontragentom-praktichni-aspekti-vidstoyuvannya-prav-platnikiv-podatkov-cherez-prizmu-zastosuvannya-praktiki-espl.html>.

51. Звіт Рахункової палати про результати аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків». URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1_2024/Zvit_49-1_2024.pdf.

52. Іванишина О. С., Панура Ю. В. Економічний зміст податкового адміністрування. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2018. Т. 1. № 9. С. 159–163.

53. Карнаух Л. ДПС відкрила в регіонах 20 Офісів податкових консультантів для підтримки платників податків. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/931632.html>.

54. Карнаух Л. Завдяки автоматизації ефективність стягнення податкового боргу зросла удвічі. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/955212.html>.

55. Кириченко Ю. М. Поняття та структура адміністративно-правового статусу органів місцевого самоврядування. *Юридичний бюлетень*. 2018. Вип. 7. Ч 2. С. 43.

56. Кобильнік Д.А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. № 2(8). С. 1–10.

57. Кобильнік Д.А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 443 с.

58. Ковалко Н. М., Глух М. В. Стадії досудового врегулювання адміністративно-правових спорів. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 124. С. 22-30. URL: https://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2024/07/glukh_kovalko_124.pdf.

59. Ковалко Н. Адміністративний порядок оскарження рішень податкових органів: пріоритетні напрями вдосконалення в контексті національних новел законодавства. *Вороновські читання (Адміністративні та*

податкові процедури: чи є підстави конфлікту) : зб. ст., доп. та тез учасн. міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовт. 2024 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків, 2024. С. 70-77. URL: https://afl.org.ua/2024/11/26/voronovski-chytannya-2024-chernivtsi-4-5-zhovtnya/#flipbook-df_1977/1/.

60. Ковалко Н. М. Можливості та перспективи застосування альтернативних способів вирішення спорів в контексті адміністративної процедури. *Адміністративна процедура: конституційні засади та європейські орієнтири* : зб. наук. ст., тез доп. та повідомлень за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (27 червн. 2022 р., м. Харків). Харків : Друкарня Мадрид, 2022. С. 77-85.

61. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2000 р. 5 №2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

62. Колісник А. С. Дискусійні аспекти адміністрування податків, зборів, платежів в умовах цифровізації економіки. *Право та інноваційне суспільство* № 2 (17) 2021. С. 232 - 239. URL: <https://www.apir.org.ua/index.php/lais/article/download/kolisnyk17/93>.

63. Коломоєць Т. О. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 576 с.

64. Коломоєць Т. О., Титаренко М. В., Колпаков В. К. Окремі питання щодо нових підходів до організації податкового адміністрування як галузевого напрямку публічного адміністрування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 2. С. 714-717. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-2/172>.

65. Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.

66. Костенко Ю. О. Моніторинг як форма контролю в податковій сфері *Юридичний бюлетень*. 2024. № 34. С. 102-112.

67. Костенко Ю. О. Податковий контроль як складова податкового адміністрування: трансформації сучасності. *Журнал Східноєвропейського права*. 2025. № 139. С. 68-76. 2025. URL: <http://easternlaw.com.ua/uk/archiv-nomerov/zhurnal-sxidnoyeuropejskogo-prava-138>.
68. Костенко Ю. О. Цифровізація в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2024. № 2. С. 176-181. URL: [32.pdf \(oduvs.od.ua\)](#).
69. Костенко Ю. О., Дітковський А. М. Деякі питання захисту прав платників податків під час процедур податкового контролю. *Правова позиція*. 2025. № 1. С. 17-23. URL: <https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2025/1/5.pdf>.
70. Костенко Ю. О., Дітковський А. М. Спрощені податкові перевірки за законодавством України та Польщі. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса*. 2025. № 1. С. 156-167.
71. Костенко Ю. О., Рядінська В. О. Окремі аспекти характеристики правової природи контрольних відносин в адміністративній сфері. *Науковий вісник МГУ*. 2021. № 49. С. 31-35. URL: <http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc49/9.pdf>.
72. Котенко А. М. Адміністрування податків за законодавством України. *Правова доктрина – основа формування правової системи держави: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю НАПрН України та обговоренню п'ятитом. моногр. «Прав. доктрина України», м. Харків, 20–21 листоп. 2013 р. Харків, 2013. С. 331–333. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/7188>.*
73. Котенко А. М. Правове забезпечення соціальної справедливості податкової системи. *Juridical scientific and electronic journal*. 2025. № 3. С. 559–563. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-3/135>.
74. Котенко А. М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4. С. 43–56.
75. Котенко А., Бондаренко І., Кучерявенко М., Заверуха О. Порівняння інструментів податкового контролю в Україні з окремими європейськими

країнами. *European Taxation*. 2023. (Т. 63). № 10. С. 423-413. URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/comparison-tax-compliance-tools-ukraine-select-european-countries>.

76. Краковська А. Є. Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах. *Академічні візії*. 2025. № 40. С. 1-12. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14998752>.

77. Крилов Д. В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект. дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07. Київ, 2020. 393 с. URL: <https://dduvs.edu.ua/wp-content/uploads/files/Structure/science/rada/dissertations/32/d1.pdf>.

78. Курілов Є. Звіт Ради бізнес-омбудсмена «Податкові перевірки: перевіряй, але довіряй»: огляд та рефлексія. *Юридична практика*. URL: <https://pravo.ua/zvit-rady-biznes-ombudsmena-podatkovyi-perevirky-pereviriai-ale-doviriai-ohliad-ta-refleksiia/>.

79. Кучерявенко М. П. Податкові процедури : правова природа та класифікація : монографія. Київ.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

80. Кушнарєва Т. Є., Кучерявенко М. П. Система податкових органів України. Харків: «Торсінг», 2000. 240 с.

81. Лагодієнко, Н. В., Скляр, Л. Б., & Степаненко, С. В. Електронне адміністрування податків як засіб підвищення ефективності їх сплати. *Економічний простір*. 2022. № 178 С. 78-82. URL: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/178-13>.

82. Лакушева Є.В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.

83. Лега О.В. Податкова перевірка як форма реалізації податкового контролю. С. 91-94. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.3/90.pdf>.

84. Литвин І. І. Сутність поняття правового статусу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Т. 1, № 38. С.18–21.

85. Макух О.В. Динаміка фінансових правовідносини: методологічний аспект: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 411с.
86. Мамалуй О.О. Податкові перевірки: матеріальне наповнення та процедурне забезпечення. *Правові новели*. 2020. № 10. С. 193-198. DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2020.10.27>.
87. Мамалуй О. О. До питання визначення матеріальних та процесуальних особливостей інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. *Право та державне управління*. 2020. № 1. Т. 1. С. 99-103. DOI: <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.1-1.15>.
88. Мандзюк О. А. Зміст правового режиму податкової інформації в Україні. *Публічне право*. 2013. № 4. С. 114-121.
89. Маринів Н. А. До питання про правову природу податкової перевірки. *Науково-практичний журнал «Юрист України»*. Харків: Право, 2014. № 4 (25). С. 118-122.
90. Маринів Н. А. Інститут адміністративного оскарження рішень податкових органів: екскурс в історію та огляд поточного стану. *Електронний юридичний журнал*. 2020. № 8. С. 303-308. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-8/75>.
91. Маринів Н. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролюючих органів: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний електронний журнал*. 2022. № 12. С. 466-471. URL: http://lsej.org.ua/11_2022/113.pdf.
92. Маринів Н. А. Особливості правового регулювання податкового контролю в особливих умовах: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний електронний журнал*. 2023. № 11. С. 384-389.
93. Маринчак Є. Поняття та правова природа податкового суверенітету. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 4. С. 207- 213. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2020/4/36.pdf>.

94. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансова право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с.
95. Міністерство фінансів України. Державна податкова служба України. URL: https://mof.gov.ua/uk/derhavna_podatkova.
96. Національна стратегія доходів до 2030 року : схвалена розпоряд. Каб. Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: https://mof.gov.ua/uk/national_income_strategy-716.
97. Овчаренко А.С. Горизонтальний податковий моніторинг як прогресивний спосіб здійснення податкового контролю: перспективи запровадження в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 8. С. 246 - 249. URL: http://www.lsej.org.ua/8_2021/57.pdf.
98. Павленко К. К. Зворотня дія податково-правових норм у часі : сутність та значення. *Форум права*. 2013. № 2. С. 428 – 433.
99. Павлуненко К. Л. Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини. *Право України*. 2020. № 4. С.115-127. DOI: <https://doi.org/10.33498/lopu-2020-04-115>.
100. Павлуненко К. Л. Деякі питання застосування принципу належного врядування при вирішенні податкових спорів. *Економічна теорія та право*. 2024. № 3 (58). С. 87-103. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87>.
101. Павлуненко К. Л. Особливості реалізації контрольної функції податкових органів під час воєнного стану. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Вип. 6. С. 108-113. DOI <https://doi.org/10.32782/chem.v6.2023.20>.
102. Павлуненко К. Л. Правова природа податкової інформації та її роль у податкових спорах. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Pavlynenko.pdf.
103. Павлуненко К. Л. Правомірні очікування платника податків в контексті адміністрування податків і зборів. *Економічна теорія та право*. 2025. № 1 (60). С. 63–81. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63>.

104. Паращенко О. К., Котенко А. М. Дотримання принципу правової визначеності в процесі здійснення державного нагляду (контролю) *Підприємництво, господарство і право – науково практичний господарсько-правовий журнал*. Київ. 2019. № 5. С. 156–160.

105. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. Чернівці : Вид-во ЧДУ, 1997. 244 с.

106. Петришин О. В. Статус службової особи : природа, структура, спеціалізація. Київ : УНКВО, 1990. 76 с.

107. Питання державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 30.10.1996 р. № 1013/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013/96#Text>.

108. Пірникоза П. В. Роль фіскального суверенітету у забезпеченні соціально-економічної стабільності та захисту національних інтересів України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 6. С. 79-86. URL: <https://nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/5935>.

109. Повідомлення про запуск Telegram-каналу Державної податкової служби України від 21.10.2020. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/news/B2308DA9987E01A8E0530A5028073F1E>.

110. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія. Харків: Право, 2008. 240 с.

111. Податкове право країн ЄС : посібник / М.Г. Волощук та ін. Ужгород : Вид-во Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

112. Податкове право: підручник / за ред.: Д.О. Гетьманцев та М.П. Кучерявенко. Харків: Право, 2023. 464 с.

113. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

114. Податковий кодекс України: прогнози та реальність: роз'яснення Міністерства юстиції України від 06.07.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0049323-11#Text>.

115. Податковий контроль: навчальний посібник / укладач: О. А. Вінницька. Умань: Візаві, 2023. 289 с.

116. Податкові спори та вирішення податкових спорів: ключові інсайти та результати міжнародного опитування. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2025/podatkovyi-spory-doslidzhennia.html>.

117. Положення про Міністерство фінансів України : Пост. Каб. Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text>.

118. Порядок реалізації експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі: затв. Пост. Каб. Міністрів України від 25.07.2024 р. № 854. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-p#Text>.

119. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.07.2020 р. у справі №260/81/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90458921>.

120. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 02.07.2019 р. у справі № 910/23000/17. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/82998256>.

121. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04.12.2019 р. у справі № 520/3939/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>.

122. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 05.07.2023 р. у справі № 912/2797/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112664880>.

123. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>.

124. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 28.04.2021 р. у справі № 640/3393/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96694993>.

125. Постанова Верховного Суду від 19.03.2021 р. у справі № 460/143/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95653856>.

126. Постанова Верховного Суду від 01.02.2023 р. у справі № 380/9660/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108752157>.

127. Постанова Верховного Суду від 02.04.2020 р. у справі № 160/93/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575619>.
128. Постанова Верховного Суду від 02.04.2025 р. у справі № 380/22620/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126311360>.
129. Постанова Верховного Суду від 05.09.2019 р. у справі № 812/726/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84040937>.
130. Постанова Верховного Суду від 06.02.2024 р. у справі № 160/10740/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116810053>.
131. Постанова Верховного Суду від 07.04.2025 р. у справі №320/12545/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126453558>.
132. Постанова Верховного Суду від 09.09.2024 р. у справі № 280/6832/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121641267>.
133. Постанова Верховного Суду від 10.06.2021 у справі № 822/1886/18. URL: <https://precedent.ua/97565336>.
134. Постанова Верховного Суду від 12.09.2019 р. у справі № 826/10290/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84228736>.
135. Постанова Верховного Суду від 15.04.2019 р. у справі № 825/1496/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82119034>.
136. Постанова Верховного Суду від 15.12.2021 р. у справі № 1840/2970/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101923134>.
137. Постанова Верховного Суду від 19.02.2025 р. у справі № 280/2619/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125312743>.
138. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104140670>.
139. Постанова Верховного Суду від 20.03.2025 р. у справі № 560/2984/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126003957>.
140. Постанова Верховного Суду від 21.05.2024 р. у справі № 804/4684/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119227837>.

141. Постанова Верховного Суду від 23.07.2024 р. у справі № 240/25642/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120872678>.
142. Постанова Верховного Суду від 25.05.2022 р. у справі № 531/1443/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104517033>.
143. Постанова Верховного Суду від 25.07.2024 р. у справі № 640/31489/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120728524>.
144. Постанова Верховного Суду від 26.02.2025 р. у справі № 200/4768/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977>.
145. Постанова Верховного Суду від 26.03.2024 р. у справі № 420/9909/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118274531>.
146. Постанова Верховного Суду від 27.03.2025 р. у справі № 560/15692/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/126169080>.
147. Постанова Верховного Суду від 27.06.2018 р. у справі № 294/220/14-ц. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75099222>.
148. Постанова Верховного Суду від 27.07.2022 р. у справі № 520/15348/2020 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105444235>.
149. Постанова Верховного Суду від 28.02.2020 р. у справі № П/811/1015/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87963158>.
150. Постанова Верховного Суду від 28.05.2020 р. у справі № 826/17201/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89488781>.
151. Постанова Верховного Суду від 28.05.2024 р. у справі № 280/1431/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502773>.
152. Постанова Верховного Суду від 30.01.2024 р. у справі № 280/4484/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116651199>.
153. Постанова Верховного Суду від 30.07.2024 р. у справі № 520/10343/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120697711>.
154. Постанова Верховного Суду від. 03.07.2019 р. у справі № 911/1521/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82970539>.

155. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 27.01.2025 р. у справі № 520/34292/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125010618>.

156. Постанова Ради Міністрів Української РСР від 12.04.1990 р. № 74. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF#Text>.

157. Правомірні очікування: зб. ст. / за ред. І.В. Спасибо-Фатєєвої. Харків: ЕКУС, 2020. 250 с.

158. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.

159. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>.

160. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>.

161. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану : Закон України від 10.10.2024 р. № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#Text>.

162. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства : Закон України від 23.02.2024 р. № 3603-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#Text>.

163. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 14.12.2021 р. № 1946-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#Text>.

164. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та

єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

165. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки : Закон України від 20.03.2023 р. № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text>.

166. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 р. № 2118. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>.

167. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n13>.

168. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації положень актів права Європейського Союзу щодо акцизного податку : Закон України від 18.07.2024 р. № 3878-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3878-20#Text>.

169. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text>.

170. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців : Закон України від 14.07.2020 р. № 786-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-20#Text>.

171. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 р. № 889-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>.

172. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закону України від 06.07.1995 р. №265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text>.

173. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2025 – 2030 роки : Наказ Державної податкової служби України від 21.02.2025 р. №150. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/79393.html>.

174. Про затвердження Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією : Наказ М-ва з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій від 22.12.2022 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1668-22#Text>.

175. Про затвердження Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією : Наказ М-ва розвитку громад та територій від 28.02.2025 р. № 376. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0380-25#n7>.

176. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Пост. Каб. Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#Text>.

177. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Пост. Каб. Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.

178. Про затвердження Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій : Наказ М-ва фінансів України від 27.09.2017 р. № 811 : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text>.

179. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Пост. Каб. Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1245. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010-п#Text>.

180. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок : Пост. Каб. Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1232. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-п#Text>.

181. Про затвердження форми запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки : Наказ М-ва фінансів України від 28.02.2017 р. № 299. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0370-17#Text>.

182. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>.

183. Про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України 18.03.2013 №141/2013 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#Text>.

184. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-%D0%B2%D1%80>.

185. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text>.

186. Про платіжні послуги : Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>.

187. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#Text>.

188. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

189. Про Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584/2011#Text>.

190. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>.

191. Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації : Пост. пленуму Вищого адміністративного суду України від 29.09.2016 р. № 10. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0010760-16#Text>.

192. Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України: Пост. Верховної Ради України від 13.07.2000 р. № 1868-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1868-14#Text>.

193. Про систему оподаткування: Закон України від 25 06.1991 р. № 1251-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

194. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: розпоряд. Каб. Міністрів України від 27.12.2018 р. № 1101-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80#Text>.

195. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації: розпоряд. Каб. Міністрів України від 17.11.2021 р. № 1467-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-%D1%80#Text>.

196. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента від 22.08.1996 р. № 760/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/760/96#Text>.

197. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Пост. Каб. Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>

198. Про утворення міжвідомчої робочої групи з питань реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Пост.

Каб. Міністрів України від 27.12.2018 р. № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1202-2018-%D0%BF#Text>.

199. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.

200. Проект Адміністративно-процедурного кодексу України від 18.07.2008 р. № 2789. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=33073.

201. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з прийняттям Закону України Про адміністративну процедуру від 07.11.2025 р. №14196. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/58688>.

202. Проект Закону Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оцінки ефективності та результативності діяльності податкових органів від 25.12.2024 р. № 12359. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/55499>.

203. Проць І., Лепіш Н. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Молодий вчений*. 2021. № 3 (91). С. 306–309. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-3-91-64>. С. 308.

204. Публічне управління та адміністрування в умовах інформаційного суспільства: вітчизняний і зарубіжний досвід: монографія / за заг. ред. С. Чернова, В. Воронкової, В. Банаха, О. Сосніна, П. Жукаускаса, Й. Ввайнхардт, Р. Андрюкайтене. Запоріжжя, 2016. 606 с.

205. Ракович Ю., Любкіна О. Податкова прозорість як необхідна умова сучасної системи адміністрування податкових платежів. *Світ фінансів*. 2023. № 3 (76). С. 115-125. <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1636/1646>.

206. Рішення Волинського окружного адміністративного суду від 01.12.2023 р. у справі № 140/23304/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115377890>.

207. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Yvonne van Duyn v. Home Office» від 04.12.1974 р. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:61974CJ0041>.

208. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Арзомазова проти Республіки Молдови» (Заява № 38639/14) від 04.08.2020 р. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-208553&filename=CASE%20OF%20ARZAMAZOVA%20v.%20THE%20REPUBLIC%20OF%20MOLDOVA%20-%20%5BUkrainian%20Translation%5D%20summary%20by%20the%20Supreme%20Court%20of%20Ukraine.pdf>.

209. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Асіміонесе проти Республіки Молдова» (Заява № 74542/12) від 07.01.2020 р. URL: <https://www.echr.com.ua/translation/sprava-asimionese-proti-respubliki-moldova/>.

210. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Бізнес Супорт Центр проти Болгарії» (Заява № 6689/03) від 18.07.2018 р. URL: <https://shieldlaw.com.ua/tag/biznes-suport-tsentr-proty-bolgariyi/>.

211. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Булвес» АД проти Болгарії» (Заява № 3991/03) від 22.01.2009 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553>.

212. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Ґаші проти Хорватії» (Заява № 32457/05) від 13.12.2007 р. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22001-84005%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22001-84005%22]}).

213. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Графов проти України» (Заява № 4809/10) від 18.02.2018 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e18#Text.

214. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Інтерсплав проти України» (Заява № 803/02) від 09.01.2007 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194#Text.

215. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Кривенький проти України» (Заява № 43768/07) від 16.02.2017 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_d48#Text.

216. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Лелас проти Хорватії» (Заява №55555/08) від 20.05.2010 р. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-98827%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-98827%22]}).

217. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Максименко та Герасименко проти України» (Заява №49317/07) від 16.05.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_c90/sp:max100#Text.

218. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Москаль проти Польщі» (Заява № 10373/05) від 15.09.2009 р. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-94009%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-94009%22]}).

219. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Рисовський проти України» (Заява № 29979/04) від 20.10.2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text.

220. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Серков проти України» (Заява № 39766/05) від 07.11.2011 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/soo00264?ed=2011_07_07.

221. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Чакаревич проти Хорватії» (Заява № 48921/13) від 26.04.2018 р. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-182445%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-182445%22]}).

222. Рішення Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. №17-рп/2010 у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу восьмого пункту 5 частини першої статті 11 Закону України «Про міліцію». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#Text>.

223. Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 р. №1-рп/2018 у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів

України щодо податкової реформи" та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18#Text>.

224. Рішення Конституційного Суду України від 22.05.2018 р. №5-р/2018 у справі за конституційним поданням 49 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 12 розділу I Закону України "Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України" від 28 грудня 2014 року № 76-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-18#Text>.

225. Рішення Конституційного Суду України від 21.01.2025 р. № 3-р(II)/2025 у справі за конституційною скаргою щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи“ від 28 грудня 2014 року № 71–VIII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text>.

226. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія. Ірпінь, 2001. 408 с.

227. Савченко Л. А., Мельник О. П. Правові проблеми процесу фінансового контролю: монографія. Київ.: КиМУ, 2009. 236 с.

228. Сафарова А. Т. Адміністрування податків (вітчизняний і міжнародний контексти) : конспект лекцій. Луцьк : ВНУ ім. Лесі Українки, 2022. 97 с.

229. Семчик О. О. Адміністрування податків і зборів за принципом урядування на основі даних: правовий аспект. *Право та державне управління*. 2019. № 4. С. 78–84.

230. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2001. 656 с.

231. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2021 . 446 с.

232. Соловйова О. Адміністративна та податкова процедура: конфлікту не бути. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)* : зб. ст., доп. та тез учасн. міжнар. наук.-практ. конф, (м. Чернівці, 4 - 5 жовт. 2024 р.) / редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків, 2024. URL: https://afl.org.ua/2024/11/26/voronovski-chytannya-2024-chernivtsi-4-5-zhovtnya/#flipbook-df_1977/3/.

233. Татарова Т. О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. № 4. С. 113–122. С. 118.

234. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. К.: Юрінком Інтер, 2008. 688 с.

235. Територія високого рівня податкової довіри. URL: <https://tpd.tax.gov.ua>.

236. Тимошук В. П. Актуальні питання адміністративно-правового регулювання у контексті євроінтеграції України. *Розвиток доктрини адміністративного права в умовах сучасних суспільних трансформацій* : матеріали Міжнар. наук.- практ. конф., (м. Ірпінь, 14 трав. 2025 р). Львів Торунь: Liha-Pres, 2025. 156 с URL: <https://files.znu.edu.ua/files/Bibliobooks/Inshi82/0062027.pdf>.

237. Тимошук В. П. Потенційний вплив Закону України «Про адміністративну процедуру» на податкову сферу. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)* : зб. ст., доп. та тез учасн. міжнар. наук.-практ. конф., (м. Чернівці, 4 - 5 жовт. 2024 р.) / редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків, 2024. С. 189-197.

238. Фінансове право: підручник; за ред. О. О. Дмитрик. Харків: Право, 2024. 704 с.
239. Ханова Р. Податкові процедури як напрям подальшого розвитку податкового права. *Податкова система: сучасні виклики*: зб. ст., доп. та тез учасн. міжнар. наук.-практ. конф., приуроченої 30-річчю видання першого в СНД підручника «Податкове право». (м. Харків, 16 квіт. 2024 р.). Харків, 2024. С. 161 – 172. URL: <https://afl.org.ua/2024/08/14/podatкова-sistema-suchasni-vikliki-zbirnik-tez-2024/>.
240. Христофоров А. Б. Правове регулювання адміністрування податків на майно в Україні: дис... д-ра філософії: 081. Кривий ріг, 2019. 263 с.
241. Христофоров А. Б. Щодо визначення адміністрування податків і зборів. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія: Юридичні науки. 2018. Т. 29. № 3. С. 102-108.
242. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
243. Чайка В.В. Правові форми реалізації державної податкової політики України: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 . Ірпінь, 2018. 467 с.
244. Чудак О. М. Адміністрування податків і зборів: визначення поняття й співвідношення із сумісними категоріями. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 6. С. 126–130. URL : http://jes.nuoua.od.ua/archive/6_2023/6_2023.pdf.
245. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та його цифрова трансформація. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 757-761. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=168>.
246. Чудак О. М. Податкова інформація та її правова природа в умовах цифрової трансформації. *Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку*: зб. наук. пр. за матеріалами II Міжнар. наук.-практ. конф.; м. Львів, 25 листоп. 2022 р. Львів, 2022.

247. Чудак О. М. Правове регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації : дис. д-ра філософії: 081. Хмельницький, 2025. 275 с.
248. Шевчик О. С. Актуальні питання дії норм податкового права у часі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 6. С. 274-277.
249. Шевчук О. Процедурні гарантії захисту прав платників податків у Законі України «Про адміністративну процедуру»: теорія, практика, перспективи правореалізації. *Застосування Закону України «Про адміністративну процедуру» при вирішенні адміністративними судами публічно-правових спорів: концептуальні підходи та практичні проблеми* : зб. тез за матеріалами Всеукр. круглого столу (м. Харків, 12 груд. 2024 р.). Харків, 2024. С. 61-74. URL: <https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/vnd/zbirnyky-naukovyh-konferenczij/> .
250. Шишов О.О. Форми захисту прав платників податків. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 221-225.
251. Янушевич Я. В. Інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук :12.00.07. Запоріжжя, 2021. 441 с.
252. Ярошенко О. М. Правовий статус сторін трудових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків , 1999. 18 с.
253. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 081. Київ, 2018. 195 с.

ДОДАТКИ

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, які відображають основні результати дисертації

1. Павлуненко К.Л. Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини. *Право України*. 2020. № 4. С.115-127. DOI: <https://doi.org/10.33498/louu-2020-04-115>
2. Павлуненко К.Л. Особливості реалізації контрольної функції податкових органів під час воєнного стану. *Juris Europensis Scientia*. 2023. Вип. 6. С. 108-113. DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2023.20>
3. Павлуненко К.Л. Деякі питання застосування принципу належного врядування при вирішенні податкових спорів. *Економічна теорія та право*. 2024. № 3 (58). С. 87-103. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87>
4. Павлуненко К.Л. Правомірні очікування платника податків в контексті адміністрування податків і зборів. *Економічна теорія та право*. 2025. № 1 (60). С. 63–81. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-63>.

Наукові праці, в яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження

1. Павлуненко К.Л. Проблемні питання порушення кримінальних проваджень за несплату податків та зборів на підставі акту податкової перевірки. *Адвокатура України: сучасний стан та перспективи розвитку*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 17 груд. 2020 р.); за ред. Т.Б. Вільчик (голова) та ін. Харків: Право, 2020. С. 126-130.
2. Павлуненко К.Л. Правова природа податкової інформації та її оцінка у податкових спорах. *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: збірник тез доповідей п'ятої міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в

Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4-5 лип. 2022 р.). Київ: «Компанія «ВАІТЕ», 2022. С. 42-46.

3. Павлуненко К.Л. Застосування принципу належного урядування при вирішенні податкових спорів. *Проблеми і питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану*: матеріал міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 15 берез. 2024 р.). Харків: Право, 2024. С. 79-84.

4. Павлуненко К.Л. Вплив положень Закону України «Про адміністративну процедуру» на реалізацію функцій податкових органів. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)* : зб. ст., доп. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф, (м. Чернівці, 4 - 5 жовт. 2024 р.) / редкол.: М. Кучерявенко, П. Дуравкін. Харків, 2024. С. 70-77.

5. Павлуненко К.Л. Деякі аспекти співвідношення норм Податкового кодексу України і Закону України «Про адміністративну процедуру» . *Актуальні проблеми фінансового права: виклики сьогодення та перспективи розвитку*: матеріали наук.-практ. конференції (м. Харків, 4 листоп. 2024 р.) / редкол.: О. О. Дмитрик, К. В. Єфремова. Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2024. С. 90-94.

6. Павлуненко К.Л. Перспективи запровадження адміністративної процедури у податкових правовідносинах. *Право у добу цифрових фінансів* : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 7 листоп. 2025 р.) : електрон. наук. вид. / [редкол.: О. О. Дмитрик, К. В. Єфремова, К. О. Токарєва]; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, Каф. фінанс. права ; ЗВО «Міжнар. наук.-техн. ун-т ім. акад. Юрія Бугая», Каф. права. Харків : Право, 2025. С. 57-59.