МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Податкові органи як суб'єкти публічної адміністрації у сфері стягнення податків і зборів

Здобувача вищої освіти II рівня, II курсу, ПМУз-24-1 групи,
спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування»

освітньо-професійна програма «Публічне управління фінансовою діяльністю держави та органів місцевого самоврядування»

_____ Сіротко Юлія Юріївна
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Науковий керівник _____ Минюк Олена Юріївна, к.ю.н., доцент
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Керівник освітньо-професійної
програми _____ Довгий Олександр Андрійович, д.ю.н., професор
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Допущено до захисту за рішенням кафедри фінансового та податкового права
протокол від «09» січня 2026 р. № __.

Завідувач кафедри _____ Глух Марина Василівна, к.ю.н., професор
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Завідувач кафедри _____ Глух Марина Василівна, к.ю.н., доцент
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Ірпінь – 2026

Реєстрація № 1 08.01.2026
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 09.01.26
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 85 4,5 11.02.26
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Ю.В. Шпак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: М.В. Глух
(підпис) (ініціали, прізвище)

О.А. Долгий
(підпис) (ініціали, прізвище)

А.В. Гарбінська-Руденко
(підпис) (ініціали, прізвище)

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		Ю.В. Шпак
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	-		М.В. Глух
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		О.А. Долгий
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	5		А.В. Гарбінська-Руденко
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	85		О.В. Черняєва

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
85	B	4	11.02.26	Ю.В. Шпак М.В. Глух О.А. Долгий А.В. Гарбінська-Руденко О.В. Черняєва

АНОТАЦІЯ

ПОДАТКОВІ ОРГАНИ ЯК СУБ'ЄКТИ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ

Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу літературних джерел, чинних нормативно-правових актів та досягнень правової науки розкрити податково-правовий статус податкових органів як суб'єктів публічної адміністрації, дослідити особливості їх участі у податкових правовідносинах та розробити рекомендації щодо вдосконалення їхньої діяльності та правового регулювання.

Відповідно до поставленої мети були визначені **основні завдання**: – визначити роль та місце податкових органів у податковій діяльності держави; – розкрити поняття та змістовні характеристики правового статусу податкових органів; – охарактеризувати правові засади участі податкових органів у податкових відносинах; – проаналізувати податковий контроль як основу компетенції податкових органів; – дослідити повноваження щодо застосування способів забезпечення сплати податків та зборів; – розглянути аспекти відповідальності посадових осіб податкових органів за правопорушення; – здійснити порівняльний аналіз діяльності податкових органів зарубіжних країн та обґрунтувати шляхи удосконалення їх діяльності в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини за участю податкових органів, що виникають у процесі реалізації ними функцій публічного управління та здійснення податкового контролю.

Предметом дослідження є організаційні та правові засади діяльності податкових органів як суб'єктів публічної адміністрації в Україні.

За результатами дослідження сформульовано поняття податково-правового статусу контролюючих органів, визначено структуру їх компетенції, проаналізовано механізми податкового контролю та відповідальності посадових осіб. Оцінено стан правового регулювання діяльності Державної податкової служби та запропоновано конкретні заходи щодо його реформування з урахуванням європейського досвіду.

Отримані результати можуть слугувати основою для розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності податкового адміністрування та вдосконалення норм Податкового кодексу України.

Кваліфікаційна робота містить 70 сторінок та список з 86 джерел.

Ключові слова: *податкові органи, публічна адміністрація, правовий статус, податковий контроль, податкове адміністрування, компетенція.*

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025. Рік захисту: 2026.

ABSTRACT

TAX AUTHORITIES AS SUBJECTS OF PUBLIC ADMINISTRATION

The **purpose of the qualification work** is to reveal the tax and legal status of tax authorities as subjects of public administration based on the analysis of literature, current regulations, and legal science achievements, to study their participation in tax legal relations and develop recommendations for improving their activities and legal regulation.

In accordance with the goal, the **main tasks** were defined: – to determine the role and place of tax authorities in the tax activity of the state; – to reveal the concept and substantive characteristics of the legal status of tax authorities; – to describe the legal basis for the participation of tax authorities in tax relations; – to analyze tax control as the basis of the competence of tax authorities; – to study the powers regarding the application of methods for ensuring the payment of taxes and fees; – to consider the responsibility of tax officials for offenses; – to carry out a comparative analysis of the activities of tax authorities in foreign countries and substantiate ways to improve their activities in Ukraine.

The **object of research** is social relations with the participation of tax authorities arising in the process of implementing public administration functions and tax control.

The **subject of the study** is the organizational and legal framework of the activities of tax authorities as subjects of public administration in Ukraine.

Based on the research results, the concept of the tax and legal status of monitoring bodies is formulated, the structure of their competence is determined, and the mechanisms of tax control and responsibility of officials are analyzed. The state of legal regulation of the State Tax Service's activity is assessed, and specific measures for its reform are proposed, taking into account European experience.

The **results obtained** can serve as a basis for developing recommendations for improving the efficiency of tax administration and improving the norms of the Tax Code of Ukraine.

The qualification work contains 70 pages and a list of 86 references.

Keywords: *tax authorities, public administration, legal status, tax control, tax administration, competence.*

The year of completion of the qualification work is 2025. Year of thesis defence: 2026.

ЗМІСТ

ВСТУП.....14

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЯК СУБ'ЄКТІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ.....18

1.1. Роль податкових органів у податковій діяльності держави.....18

1.2. Поняття та сутність правового статусу податкових органів.....25

1.3. Правові засади участі податкових органів у податкових відносинах.....30

Висновки до першого розділу.....35

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ УЧАСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.....37

2.1. Податковий контроль як основа компетенції податкових органів...37

2.2. Повноваження податкових органів щодо застосування способів забезпечення сплати податків та зборів..... 43

2.3. Окремі аспекти застосування відповідальності до посадових осіб податкових органів за правопорушення у сфері оподаткування.....47

Висновки до другого розділу.....56

РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В УКРАЇНІ..... 58

3.1. Теоретичний аналіз діяльності податкових органів зарубіжних країн – досвід для України.....58

3.2. Шляхи удосконалення діяльності податкових органів.....61

Висновки до третього розділу.....65

ВИСНОВКИ.....66

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....68

ДОДАТКИ.....77

ВСТУП

Актуальність теми. Практично будь-яка держава незалежно від форми устрою пов'язує своє функціонування з вирішенням публічно значимих завдань, що неможливо без відповідного фінансування за рахунок різних надходжень до бюджету, зокрема податків та зборів. Дані платежі, що сплачуються населенням і суб'єктами господарювання, є значним дохідним джерелом, у зв'язку з чим перебувають під особливим державним контролем, здійснюваним спеціальними органами державної влади, які також забезпечують найбільш повну та своєчасну сплату таких грошових платежів. Тому діяльність таких органів та питання її правової регламентації мають не лише важливе практичне, а й наукове значення.

В Україні в якості податкових органів виступають Державна податкова служба (далі – ДПС) України як центральний орган виконавчої влади, а також її територіальні підрозділи.

У своєму історичному розвитку податкові органи зазнали значних змін. Змінювалися цілі, що стоять перед ними, і завдання, що виконуються, організаційна структура, правова база, що регламентує їх участь у сфері оподаткування. Але суть залишається однією – без формування подібних органів не обходиться жодна держава. Їх роль діяльності держави у сфері оподаткування не викликає жодних сумнівів. Цим пояснюється обрана тема дослідження.

Тим часом залишається безліч проблемних питань, пов'язаних з правовим регулюванням діяльності податкових органів, їх правами та обов'язками, що, насамперед, обумовлюється суперечливістю українського законодавства, відсутністю однаковості судової практики, невідповідністю національних нормативних положень міжнародним нормам. Вирішенню окремих питань у галузі правового регулювання діяльності податкових органів і присвячено справжню роботу.

Таким чином, обрана проблематика є актуальною, має як практичне, та і теоретичне значення.

Ступінь наукової розробленості теми. Окремі питання правового регулювання відносин за участю податкових органів розглядалися у працях таких дослідників, як: Андрущенко І.С., Афанасьєв Д.В., Баїк О. І., Балишев М.В., Баранов С.О., Біла-Тіунова Л.Р., Васильчук С.С., Гаруст Ю.В., Герасименко О.О., Гетманець О.П., Голендер І.Я., Голютяк-Пенкальска М.В., Демченко О.П., Добрянська Н.В., Єгарміна В.Д., Єсімов С.С., Жорнокуй В.Г., Ілюшик О.М., Касьяненко Л.М., Колесник Л.І., Краківська А.Є., Кривонос Д.А., Ломака Є. А., Мамалуй О.О., Нездойминога О.Є., Нікітін В.В., Орел А.М., Проць Н. В., Пугаченько О.Б., Пухальський В.В., Рєзнік О. М., Ремез К. І., Руденко Є. Ю., Сафарова А. Т., Сахно Д.С., Татарова Т.О., Теліщук М.М., Терепа С. В., Ханова Н.О., Хатнюк Н.С., Хачатурян В.Х., Шульга Т.М., Шумейко І. П., Янушевич Я.В., Ясько І. В., Patterson R., Allen F., Allen F., Bartiloro L., Kowalewski O., Gechert S., Heimberger P., Zwick E., Mahon J. та інших.

Об'єктом дослідження виступають відносини за участю податкових органів, пов'язані з реалізацією ними повноважень щодо здійснення податкового контролю, забезпечення податкових надходжень до бюджетної системи країни та із застосуванням до них відповідальності за правопорушення в галузі оподаткування.

Предмет дослідження становлять норми фінансового та інших галузей права як правова база, що регламентує їх податково-правовий статус; проблематика правового регулювання діяльності зазначених органів у галузі оподаткування з урахуванням сучасної законодавчої основи та практики правозастосування; наукові розробки у цій сфері, зокрема, що визначають роль податкових органів у податковій діяльності держави.

Метою роботи є ґрунтовне дослідження податково-правового статусу податкових органів, а також розробка пропозицій та рекомендацій щодо вирішення проблемних питань, що стоять перед законодавцем у досліджуваній сфері відносин.

Виходячи з наміченої мети, поставлені такі основні *завдання дослідження*:

- з'ясувати роль податкових органів у податковій діяльності держави;

- усвідомити податково-правовий статус податкових органів;

- дати аналіз і узагальнення відповідного законодавства, що регламентує участь податкових органів у відносинах у сфері оподаткування;

- виявити особливості здійснення податковими органами заходів податкового контролю;

- розглянути проблемні питання щодо застосування заходів відповідальності до посадових осіб податкових органів за правопорушення у сфері оподаткування;

- проаналізувати зарубіжний досвід та надати рекомендації щодо поліпшення діяльності податкових органів в Україні.

Методологічну основу роботи склав комплекс загальнонаукових (функціональний, аналіз та синтез, діалектичний, порівняльно-правовий тощо) та приватно-наукових (соціологічний, статистичний) методів, спрямованих на досягнення позначеної мети дослідження та вирішення поставлених завдань.

Так, порівняльно-правовий метод застосовувався при зіставленні різних аспектів побудови та функціонування податкових органів в Україні та зарубіжних країнах з погляду права. Статистичний метод знайшов застосування під час збору статистичних даних на тему роботи. Формально-юридичний метод було використано під час аналізу чинного законодавства.

Наукова новизна дослідження полягає в тому, що шляхом аналізу та узагальнення відповідного національного законодавства та правозастосовчої практики виявлено особливості правового регулювання відносин у сфері оподаткування за участю податкових органів, що визначають їх роль, специфіку податково-правового статусу.

Практичне значення дослідження зумовлене тим, що результати наукової роботи можуть бути використані у нормотворчій діяльності для вдосконалення законодавчих та підзаконних актів, що регулюють відносини у сфері оподаткування, а також у правозастосовчій практиці.

Структура та обсяг дослідження. Дослідження складається із вступу, 3 розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел (86 позиції), 1 таблиці, 3 рисунків та 4 додатків. Загальний обсяг роботи становить 70 сторінок, основний обсяг – 56 сторінок.

РОЗДІЛ 1
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЯК СУБ'ЄКТІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ

1.1. Роль податкових органів у податковій діяльності держави

Нині проблема визначення ролі податкових органів у діяльності нашої країни, особливо у сфері оподаткування, має значення.

Як резюмує П. Пірникоза: «Стягування податків – найдавніша функція та одна з основних умов існування держави, розвитку суспільства на шляху до економічного та соціального процвітання. Проте потреба у реалізації громадського інтересу входить у конфлікт із приватними інтересами кожного суб'єкта окремо, не зацікавленого брати участь у формуванні фінансових фондів держави за допомогою власних коштів. Тому наявність системи контролюючих органів просто необхідна для цього виду відносин, оскільки лише ця функція управління забезпечує реалізацію фіскального суверенітету держави [50, с.435].

У зв'язку з цим актуальним є визначення змісту самого поняття фінансової діяльності держави у галузі оподаткування (податкової діяльності) для того, щоб усвідомити значення податкових органів у її здійсненні.

Відповідно до п.1.1. ст. 1 Податкового кодексу України (далі – ПК України): «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [17].

Отже, ПК України закріплює окремі напрями діяльності держави у сфері оподаткування, основу якої становлять податки. У зв'язку з цим для з'ясування змісту такої діяльності доцільно розглянути визначення податків, що висуваються вченими або законодавчо закріплені.

Податки є однією із складових фінансів, які за своєю сутністю представляють економічну категорію. За допомогою фінансів, у процесі створення та використання грошових фондів, забезпечуються різні потреби суспільного характеру. Тому для досягнення поставлених завдань держава здійснює діяльність з планомірного утворення (формування), розподілу та використання грошових фондів (фінансових ресурсів), тобто фінансову діяльність.

Фінансам властива структура, що поєднує кілька взаємопов'язаних ланок. Тим самим утворюється фінансова система країни. У середовищі вчених-фінансистів і України системи [27, с.31-32; 65, с.45-47; 49, с.27], і зарубіжних країн [81, p.119; 82, p.13; 83, p.4] існує різна думка про структуру фінансової системи, але в одному вони єдині, що обов'язковими ланками тут органи управління в сфері бюджету, яким відводиться головна роль, та контрольно-регулюючі, фінансові інститути та цільові фонди (Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, Фонд гарантування вкладів фізичних осіб, місцеві цільові фонди).

Податкова діяльність держави охоплює як офіційні правила (правові норми, що розробляються та впроваджуються податковими органами), так і неофіційні норми (традиції та усталені практики оподаткування, що впливають на поведінку платників податків і формуються їх податковою свідомістю) [71, с.299].

Цілі та завдання податкової діяльності держави пов'язані з цілями та завданнями фінансової діяльності держави в цілому, але конкретизуються у зв'язку зі специфікою податкової діяльності. Так, мета податкової діяльності держави полягає, передусім, у формуванні такої системи податків і зборів, яка за рахунок стягування обов'язкових платежів буде найповніше забезпечувати грошима публічно значущі потреби.

У зв'язку з цим до завдань при здійсненні податкової діяльності слід віднести:

- встановлення таких видів податків і зборів, сукупність яких дозволила б державі охопити всі сфери життєдіяльності населення та суб'єктів господарювання;

- оптимальний розподіл їх за територіальними рівнями з визначенням компетенції щодо їх використання відповідними органами державної влади та місцевого самоврядування для формування фінансової бази, що дозволяє найбільш повно забезпечувати потреби окремих територій;

- здійснення ефективного контролю за сплатою податків та зборів;

- встановлення чітких правил стягування та сплати податків та зборів тощо [19, с.163-164; 84, p.114; 80, с.104].

Зміст податкової діяльності відбивають функції, що визначають сутність самих податків.

Основною функцією податків є фіскальна функція [47, с.143]. Пріоритет цієї функції обумовлений, передусім, реальною можливістю для перерозподілу частини вартості національного доходу на користь певних груп суспільства.

В Україні упор робиться на фіскальну функцію, оскільки для реалізації реформ та збереження соціальної стабільності необхідні великі кошти. Але податково-правова політика, на думку фахівців, може вважатися ефективною лише тоді, коли оподаткування несе в собі стимулюючий початок, сприяє поступовому економічному розвитку [44, с.4; 85, p.241; 86, p.196]. Податки не тільки є основним джерелом доходної частини бюджетної системи, але, будучи пов'язаними з усіма ланками фінансової системи, формують фінансові відносини держави з організаціями та населенням, впливаючи на стан економічної безпеки країни.

Інша, не менш важлива функція податків – регулююча. Вона здійснюється через зміну режимів оподаткування, зміну податкових ставок чи надання інших податкових пільг. Таким чином, держава або створює шляхи для посилення господарської діяльності, зростання інвестицій та зайнятості населення, або посилює спад у виробництві та процес інфляції.

Податки здатні впливати на виробництво через стимулювання розвитку певних галузей чи його обмеження; на споживання за допомогою впливу на попит і купівельну спроможність населення – набувача підакцизних товарів; на доходи населення та організацій шляхом диференціювання податкових ставок, надання інших пільг певним категоріям осіб; на міжнародні інтеграційні процеси за допомогою уніфікації податкових норм, сфера поширення яких виходить за межі окремої держави тощо.

У процесі оподаткування держава здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю організацій, за отриманням доходів населенням країни, що говорить про існування функції контролю, властивої податкам. Це означає ведення обліку грошових доходів та матеріальних цінностей [70, с.362].

Податкам властива також соціальна функція, яка реалізується через нерівне оподаткування різних сум доходів, що випливає з прогресивного оподаткування особистих доходів, і має на меті зниження податкового гніту для малозабезпечених верств населення та перекладення його частини на плечі тих груп, які мають високі та надвисокі доходи. Ця функція більшою мірою відповідає вимогам принципу справедливості.

Таким чином, виходячи з функцій податків, зміст податкової діяльності держави полягає не тільки у вилученні у організацій та фізичних осіб податкових платежів, здійсненні контролю за їх фінансово-господарською діяльністю з метою недопущення ухилення від сплати податків або їх неповної сплати, розподілі законодавчо встановлених податків в цілому або в частині за територіальними рівнями, а й у стимулюванні розвитку певних територій та галузей економіки чи його обмеження, регулюванні споживчої спроможності населення, діяльності суб'єктів господарювання у вигляді закріплення різних податкових режимів, зміною податкових ставок, інших елементів оподаткування тощо.

Якщо говорити про організаційно-правові особливості податкової діяльності держави, серед них можна виділити такі:

1. вона здійснюється у вигляді діяльності законодавчих (представницьких) і виконавчих органів влади з питань податків і зборів;

2. носить міжгалузевий характер, оскільки зачіпає всі сфери державного управління;

3. ґрунтується на самостійності законодавчих (представницьких) органів влади всіх рівнів при введенні на своїх територіях податків і зборів та закріпленні ставок за ними у розмірах, дозволених законодавством про податки та збори.

Таким чином, визначаючи податкову діяльність держави, її можна розглядати як здійснення нею фіскальної, контрольної, регулюючої та соціальної функцій у рамках встановлення, запровадження та стягування податків і зборів, з метою формування податкових доходів бюджетів різних рівнів; недопущення ухилення від сплати податків або їх неповної сплати і притягнення до відповідальності правопорушників у сфері оподаткування.

Значна роль при здійсненні державою податкової діяльності приділяється податковим органам.

Податкові органи – «центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи» [10, п.73 ст.1; 11, п.3].

Податкові органи стосовно податкової діяльності здійснюють у вузькому значенні слова податковий процес, що розглядається як процес реалізації податкових норм у практиці діяльності податкових органів.

Дослідник О.О. Герасименко розглядає податковий процес як «вид юридичного процесу, що являє собою нормативно встановлену специфічну форму впорядкування управлінської діяльності, що здійснюється податковими органами України, яка включає в себе податкові процедури: 1) процесуальні (юрисдикційна діяльність позасудового характеру з реалізації санкцій і захисту охоронюваних правовідносин із застосуванням заходів державного примусу) та 2) матеріальні (нормотворча та право застосовна) [28, с.203].

Л.М. Касьяненко визначає податковий процес як врегульовану процесуальними нормами права діяльність державних уповноважених органів

у податковій сфері, спрямовану на встановлення правових основ формування податкових доходів, забезпечення належної поведінки осіб щодо виконання ними своїх обов'язків як учасників податкових відносин, вирішення податкових спорів [41, с.54].

Л.І. Колесник має на увазі під податковим процесом врегульовану процесуальними податковими нормами діяльність державних уповноважених органів, спрямовану на формування податкових доходів бюджетів (позабюджетних фондів) та забезпечення належної поведінки осіб щодо виконання ними своїх обов'язків [42, с.56].

Незважаючи на відмінності у визначенні податкового процесу, автори зазначають, що основним учасником податкового процесу у будь-якому випадку є податкові органи, що є справедливим.

Відповідно до статті 41 ПК України, контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів здійснюють такі органи: (1) органи державної податкової служби – щодо податків, які надходять до бюджетів та державних цільових фондів, а також щодо дотримання законодавства, контроль за яким покладено на ці органи; (2) митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість та інших податків, які згідно з податковим законодавством сплачуються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або на територію спеціальної митної зони, чи при вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України або з території спеціальної митної зони. Розподіл компетенцій та обов'язків між цими органами встановлюється Податковим кодексом та іншими нормативно-правовими актами.

Для порівняння, у Республіці Казахстан сформовано податкові комітети з областей, міст Астана та Алмати, податкові комітети по районах, містах та районах у містах, міжрайонні податкові комітети, податкові комітети на території спеціальних економічних зон та Міжрегіональний податковий комітет № 1, який реалізує контроль за організаціями, які здійснюють діяльність з видобутку, переробки, транспортування та реалізації нафти та газу [45, с.319].

В області оподаткування у Великій Британії ключову роль відіграють два державні органи: Міністерство фінансів або Казначейство (HM Treasury), Управління державними доходами та митницями (HM Revenue and Customs) [75, с.101].

Загалом система податкових органів у різних країнах будується з кількох підстав: у Великобританії на підставі - «по податках» (при введенні нового податку у податковій службі утворюється ще один підрозділ); США відповідно до функціональної підстави (наділ окремих підрозділів податкової служби декількома функціями, загальними для всіх видів податків); підстава - «по платникам податків», в Австралії, Аргентині та Уругваї згідно з матричним принципом (створення окремих підрозділів, що спеціалізуються на певних категоріях платників податків, виділених на підставі обсягу виробництва, форми власності або виробничої спеціалізації) [39, с.163-164].

Необхідно підкреслити, що структура податкових органів з моменту їх утворення постійно видозмінювалася у зв'язку із завданнями, які ставилися державою перед ними та їх попередниками.

Підбиваючи підсумки, можна сказати, податкову діяльність держави можна розглядати як здійснення нею фіскальної, контрольної, розподільчої, регулюючої та соціальної функцій у рамках встановлення, запровадження та стягнення податків і зборів, з метою формування податкових доходів бюджетів різних рівнів через вилучення в організацій та фізичних осіб податкових платежів, контролю за їхньою фінансово-господарською діяльністю з метою недопущення ухилення від сплати податків або їх неповної сплати та притягнення до відповідальності правопорушників у сфері оподаткування.

Роль податкових органів при здійсненні державою податкової діяльності, перш за все, полягає у забезпеченні податковими доходними джерелами завдань, що стоять перед державою.

1.2. Поняття та сутність правового статусу податкових органів

Основою правового статусу будь-якого суб'єкта є правосуб'єктність, тобто, передбачена нормами права можливість чи здатність бути суб'єктом права [34, с.132].

Визначення правосуб'єктності податкових органів у податкових правовідносинах неможливе без з'ясування сутності їх правоздатності та дієздатності, суб'єктивних прав та обов'язків, що викликає необхідність зупинитися на цих питаннях.

Правосуб'єктність податкових органів розкривається через їх компетенцію у сфері податкової діяльності. Податкові органи, беручи активну участь у податковій діяльності держави, вступають у певні відносини з іншими суб'єктами. Такі відносини, що виникають у процесі встановлення та стягнення податків і зборів, врегульовані нормами податкового права, отримали назву податкових правовідносин [79, с.231].

Будучи відокремленою групою фінансових правовідносин, податкові правовідносини мають владно-майновий характер, що передбачає здійснення податкової діяльності на підставі відповідних нормативних актів певних органів державної влади та органів місцевого самоврядування; участь як одного із суб'єктів уповноваженого органу держави або органу місцевого самоврядування; виникнення даних відносин щодо грошей (майна); наявність вольового моменту з боку держави чи муніципального утворення, що передбачає обов'язок інших учасників вчиняти певні дії на їх користь, отже, можливість застосування першими заходів примусу до інших учасників відносин, як фінансово-правових, так і адміністративних, цивільно-правових і кримінальних, за невиконання чи неналежне виконання цих обов'язків [46, с.124-125; 74, с.18-19].

У основі будь-яких правовідносин лежить можливість суб'єктів мати певні юридичні права та обов'язки, які реалізуються практично через конкретні правовідносини.

Податкові права та обов'язки є елементами юридичного змісту податкових правовідносин і визначають міру можливої і належної поведінки учасників податкових правовідносин.

Правоздатність завжди бланкетна. Вона має на увазі, що певні права та обов'язки закріплюються у відповідних законодавчих актах. Розглядати правоздатність можна лише у поєднанні з іншою категорією, що визначає суб'єкта, - його дієздатністю. Дієздатність – це не лише можливість суб'єкта мати права та обов'язки, а й здатність здійснювати їх своїми особистими діями, відповідати за наслідки, бути учасником конкретних правовідносин [78, с.214].

Правоздатність та дієздатність учасників податкових правовідносин встановлюється виходячи із загальних принципів податкового права. У цьому полягає галузева спрямованість зазначених категорій, що виражається, перш за все, у пріоритеті ролі держави в особі компетентних органів перед іншими учасниками податкових правовідносин.

Так, ст. 67 Конституції України [1] закріплює саме обов'язок кожного сплачувати законно встановлені податки та збори, тобто, по суті, права в області податкових відносин носять похідний від обов'язків характер.

Але кожна зі сторін правовідносин, у свою чергу, вступаючи в конкретні податкові правовідносини з іншими учасниками, виходить з того, що має і індивідуальні суб'єктивні права та обов'язки, властиві саме їй, і які встановлюються відповідними податковими законами. Однак відповідає та чи інша сторона саме за невиконання чи неналежне виконання як загальних, так і суб'єктивних обов'язків.

У цьому проявляється правоздатність і дієздатність учасників податкових правовідносин, зокрема і податкових органів.

Узагальнений перелік обов'язків посадових та службових осіб контролюючих органів надано у ст. 21 ПК України.

Непрямі обов'язки випливають безпосередньо зі змісту правових норм. Їх правовою основою є пункт 21.1.1 статті 21 ПК України, який зобов'язує посадових осіб контролюючих органів дотримуватися Конституції України та

діяти відповідно до Податкового кодексу України, інших законів та нормативних актів.

Кількість непрямих обов'язків зазвичай перевищує кількість прямо визначених. Такі обов'язки випливають із суті законодавчих норм. Наприклад, згідно з пунктом 81.1 статті 81 Податкового кодексу України, посадові особи контролюючого органу мають право розпочати документальну виїзну або фактичну перевірку за наявності підстав, визначених Кодексом, та за умови пред'явлення або надсилання певних документів: направлення на перевірку, копії наказу про перевірку та службового посвідчення [73, с.149].

З цієї норми випливає обов'язок контролюючого органу пред'явити необхідні документи перед початком перевірки. Цей обов'язок не прописаний прямо, але чітко випливає з вимог норми. Обов'язки контролюючих органів також можна поділити на активні та пасивні.

Активні обов'язки передбачають вчинення певних дій контролюючим органом. Наприклад, згідно з пунктом 21.1.7 статті 21 Податкового кодексу України, контролюючий орган зобов'язаний надавати відкриту податкову інформацію органам державної влади та місцевого самоврядування за їх письмовим запитом у встановленому законом порядку. У цьому випадку від контролюючого органу вимагається активна дія – надання інформації.

Пасивні обов'язки вимагають від суб'єкта утримуватися від певних дій. По суті, це обов'язки «бездіяльності», що передбачають недопущення дій, які б суперечили чинному законодавству або порушували права та інтереси інших учасників суспільних відносин. Прикладом є обов'язки контролюючих органів, закріплені у Податковому кодексі України. Зокрема, контролюючий орган повинен запобігати порушенням прав та законних інтересів громадян, підприємств та організацій. Також, він зобов'язаний не розголошувати інформацію з обмеженим доступом, отриману, використану та збережену під час виконання своїх функцій.

В обох випадках, контролюючий орган повинен утримуватися від неправомірних дій, що можуть зашкодити правам та інтересам інших сторін.

Отже, ключовим аспектом пасивних обов'язків є утримання від здійснення незаконних дій.

Особливою формою пасивного обов'язку є заборона на вчинення певних дій контролюючим органом. Заборона – це чітка вимога, що визначає неприпустимість (незаконність) вчинення суб'єктом права конкретних, чітко визначених нормативними актами дій.

Наприклад, згідно з пунктом 20.3 статті 20 Податкового кодексу України, контролюючі органи не мають права вимагати від платника податків:

1) інформацію, яку контролюючий орган вже отримав у законному порядку;

2) документи, що містять відомості, які вже є у відповідних інформаційних базах, що ведуться згідно зі статтею 74 Податкового кодексу України [73, с.149].

Права контролюючих органів в Україні включають проведення перевірок, запрошення платників податків для звірки, а також отримання необхідної інформації для здійснення контролю. Вони мають право проводити камеральні, документальні (планові/позапланові) та фактичні перевірки, а також можуть вимагати від платників податків надання документів та пояснень щодо правильності нарахування та сплати податків і зборів [17, ст.20].

Права податкових органів та їх посадових осіб не є правами у класичному розумінні, а «правами-обов'язками», тобто, вони повинні робити те, на що вони уповноважені. Усі права податкового органу реалізуються лише при виникненні передбачених податковим законодавством юридичних фактів. Зокрема наявність податкової недоїмки у платника податків означає обов'язок податкового органу стягнути її.

Виходячи з того, що податкові відносини є формою реалізації публічних інтересів, через здійснення податкових прав податковими органами, перш за все, реалізуються інтереси держави.

Ще одним елементом правового статусу суб'єкта, на разі – податкових органів, є юридична відповідальність.

У разі порушення податковими органами своїх обов'язків до них застосовуються різні заходи відповідальності, у тому числі адміністративної, кримінальної, фінансово-правової тощо. Але розгляд цих питань буде проведено у п.2.3. Розділу 2 цього дослідження.

У здійсненні податкової діяльності податкові органи взаємодіють з іншими органами влади, зокрема, митними органами та органами внутрішніх справ. Це зумовлено необхідністю стягування податків при переміщенні товарів через митний кордон України, попередження та виявлення податкових кримінальних правопорушень. Зокрема, така взаємодія полягає в наступному: обмін оперативною інформацією про порушення законодавства про податки та збори; надання податковим органам допомоги у вилученні документації, проведення сумісних податкових перевірок тощо.

Як зазначає С.О. Баранов, «основою взаємодії податкових органів України з правоохоронними органами України є забезпечення контролю за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідних бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів» [24, с.254].

В свою чергу, дослідник О.М. Рєзник наводить цілком обґрунтовані принципи, якими повинні керуватися при взаємодії податкові та правоохоронні органи:

- дотримання державної, службової, податкової та іншої таємниці, що охороняється законом;

- самостійність у реалізації завдань та повноважень, а також вироблення форм та методів використання власних сил та засобів;

- плановість та безперервність взаємодії та координації;

- забезпечення захисту інформації та контроль доступу до інформації [63, с.296-297].

Зазначені принципи безпосередньо поєднуються із завданнями, покладеними на названі органи у зв'язку з виконуваною ними роллю у межах податкової діяльності.

Податкові та митні органи в Україні взаємодіють шляхом обміну інформацією та координації дій для забезпечення податкової та митної політики держави, а також для боротьби з правопорушеннями. Така взаємодія відбувається, зокрема, при виявленні порушень, в рамках податкових і митних перевірок та при координації правоохоронних заходів.

Викладене дає можливість розглядати, податково-правовий статус податкових органів як їхню правосуб'єктність у сфері оподаткування, що включає відповідну податкову компетенцію в галузі стягнення податків і зборів, здійснення контролю за їх сплатою, застосування способів забезпечення сплати податків і зборів, а також притягнення до відповідальності податкових органів.

1.3. Правові засади участі податкових органів у податкових відносинах

Будь-яка діяльність, будь-які відносини потребують правового регулювання, що зобов'язує в цьому дослідженні виділити правові основи участі податкових органів у податкових відносинах.

Найбільш значущим джерелом правового регулювання відносин за участю податкових органів є Конституція України, яка, перш за все, закріплює загальні принципи оподаткування. Дослідниця А.Є. Краковська підкреслює: «Конституція приводить у систему існуюче законодавство, створюючи правові умови для вибудовування ієрархії законів, підзаконних актів тощо» [43, с.3].

Згідно з Конституцією України, тільки закони України визначають структуру оподаткування, види податків та зборів. Уряд України відповідає за реалізацію податкової політики. Розробка, затвердження та виконання бюджету на основі єдиної податкової політики України належить до компетенції уповноважених органів.

Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний платити законно встановлені податки та збори [1]. Зазначене положення Основного Закону виступає базисом контрольної діяльності податкових органів України.

Слід зазначити, що об'єкт конституційного регулювання визначається, перш за все, традицією та прерогативою законодавця. І навіть наявність кількох конституційних положень, що регламентують правові засади податкової діяльності держави, є значним стабілізуючим чинником для податкової системи, підвищуючи ефективність регулювання податкових відносин.

На основі Конституції України приймаються акти законодавства про податки і збори. Нині податкове законодавство активно розвивається і стає дедалі складнішим. Підставою цього є часта зміна норм Податкового кодексу України, законодавства про податки, нормативно-правових актів представницьких органів місцевого самоврядування про податки і збори, інших нормативних актів, що регулюють відносини в галузі оподаткування, систематичне заповнення прогалин у сфері податково-правових відносин, підвищення загального рівня податкових органів.

Податковий кодекс України, єдиний кодифікований акт у сфері оподаткування, який закріплює права та обов'язки контролюючих органів та його посадових осіб. При цьому компетенція зазначених органів та їх посадових осіб визначається у всіх сферах податкової діяльності держави та безпосередньо пов'язується з обов'язком платників податків сплачувати законно встановлені податки та збори.

Контролюючі органи, згідно зі статтею 41 Податкового кодексу України, – це органи державної податкової служби (ДПС України та її регіональні підрозділи). Вони відповідають за нагляд за дотриманням податкового законодавства, правил сплати єдиного внеску, а також іншого законодавства, контроль за яким покладено на ДПС України чи її регіональні підрозділи.

Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску здійснюється виключно контролюючими органами, визначеними пунктом 41.1.1 Податкового кодексу України (тобто податковими органами), які мають право вживати заходів для забезпечення погашення заборгованості, а також державними виконавцями у межах їхньої компетенції. Стягнення зазначеної заборгованості за виконавчими написами нотаріусів не допускається.

Податковий контроль, визначений статтею 61 Податкового кодексу України, являє собою комплекс дій, які здійснюються органами контролю під координацією центрального органу виконавчої влади, відповідального за формування та реалізацію державної фінансової політики (а саме, Міністерства фінансів України) [17]. Метою цих дій є перевірка коректності обчислення, повної та своєчасної оплати податків і зборів, а також дотримання нормативних актів, що регулюють готівковий обіг, здійснення розрахунків і касових операцій, отримання патентів, ліцензій та інших нормативних вимог, контроль за виконанням яких покладено на органи контролю (пункт 61.1).

Особливе місце серед джерел правового регулювання діяльності податкових органів займають міжнародні договори та угоди.

Як констатує Т.М. Шульга, «міжнародні податкові угоди не створюють нових законів, вони забезпечують уніфікацію податкових юрисдикцій різних держав, «стиковують» національні податкові законодавства. Отже, основним принципом застосування міжнародних податкових угод є заборона надання кожній країні більше прав і переваг, ніж це передбачено її національним законодавством» [76, с.143].

Найпоширенішими договорами є договори про недопущення подвійного оподаткування. Такі угоди містять норми, що регламентують взаємодію податкових органів держав. При цьому ініціативне інформування податковими органами різних держав одна одну з питань, що стосуються їхньої безпосередньої діяльності, може передбачатися окремими договорами. До них можемо віднести Угоду між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів, Конвенцію між Урядом України і Урядом Республіки Австрія, Конвенцію між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії, Угоду між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки та безліч інших.

Значну роль у правовому регулюванні діяльності податкових органів грають кодифіковані галузеві нормативні акти.

Згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі - КУпАП), встановлено відповідальність за низку порушень, пов'язаних з:

- порушенням податкового законодавства [15, ст.ст 163-1, 163-2, 163-4, 163-13, 163-15, 163-17, 164-1, 165-1 КУпАП];

- дискримінацією підприємців з боку органів влади (ст. 166-3 КУпАП);

- порушенням обмежень, пов'язаних з сумісництвом та поєднанням різних видів діяльності (ст. 172-4 КУпАП), порушенням встановлених законом обмежень щодо одержання подарунків (ст. 172-5 КУпАП), не вжиттям заходів щодо протидії корупції (ст. 172-9 КУпАП) тощо.

У зазначених та інших передбачених законодавством випадках, посадові особи податкових органів або фіксують факт правопорушення у протоколах про адміністративні правопорушення, та/або накладають стягнення за такі порушення, або є суб'єктами відповідних адміністративних правопорушень.

Щодо кримінального законодавства, ст. 232 КК України визначає кримінальну відповідальність за розголошення комерційної, банківської таємниці або професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках податкової таємниці [16]. Відповідно до неї незаконні розголошення або використання відомостей, що становлять зазначені види таємниці, без згоди її власника особою, якій вона була довірена або стала відома по службі або роботі, караються штрафом однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або пробаційним наглядом на строк до трьох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Закон України «Про запобігання корупції» [2] встановлює правові та організаційні основи роботи системи протидії корупції в Україні, включаючи зміст та порядок застосування попереджувальних антикорупційних заходів, а також правила усунення наслідків корупційних діянь. У контексті діяльності органів податкового контролю особливе значення мають розділи, що стосуються запобігання корупційним та пов'язаним з ними порушенням, а також запобігання і врегулювання конфлікту інтересів.

Закон України «Про адміністративну процедуру» [3] встановлює порядок взаємодії органів державної влади, їхніх службових осіб, інших суб'єктів,

уповноважених законом на здійснення управлінських функцій, з фізичними та юридичними особами при розгляді та вирішенні адміністративних питань. Це відбувається з метою реалізації принципів демократичної та правової держави, закріплених в Конституції України, забезпечення законності та захисту прав, свобод і законних інтересів громадян та юридичних осіб. Закон також підкреслює обов'язок держави гарантувати та охороняти ці права та інтереси.

Серед інших актів слід зазначити Розпорядження Кабінету Міністрів України, які мають значення в цій сфері, а саме: «Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року» [5]; «Про схвалення Плану України» [6], яким було схвалено План з метою реалізації ініціативи Європейського Союзу «Ukraine Facility», запровадженої Регламентом (ЄС) Європейського Парламенту та Ради (ЄС) від 29 лютого 2024 р. № 2024/792; «Про схвалення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024-2027 роках» [7] та інші.

Нормативно-правові акти Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України є обов'язковими до виконання, оскільки регулюють роботу органів податкового контролю. Серед них, наприклад, Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків» [8]. Ця Методологія використовується Міністерством фінансів та може використовуватись іншими центральними органами виконавчої влади, а також суб'єктами законодавчої ініціативи для аналізу чинних або розробки нових положень податкового законодавства, які призводять або можуть призвести до податкових видатків;

Наказ ДПС України «Про організацію діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» [9]. З метою реалізації Національної стратегії доходів України до 2030 року та відповідно до вимог Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування

під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства», цим наказом затверджено «Порядок організації діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» та «Рекомендації щодо правил спілкування комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства при наданні консультування».

Підбиваючи підсумки викладеного, можна говорити, що діяльність податкових органів підпадає під правову дію численних актів, які можна систематизувати такі в групи: міжнародні податкові угоди; Конституції України як Основний Закон; національне законодавство про податки та збори на чолі з Податковим кодексом України; інше галузеве законодавство, зокрема: Кодекс України про адміністративні правопорушення, Кримінальний кодекс України; підзаконні акти, серед яких особливе місце займають постанови Уряду України, акти Міністерства фінансів України та безпосередньо Державної податкової служби.

Висновки до першого розділу

Отже, податкова діяльність держави – це система заходів, що включає встановлення, правове регулювання та організацію стягнення податків і платежів для формування бюджетів. Її мета – наповнення державного та місцевих бюджетів, а також стимулювання ділової активності. Ключовими аспектами податкової діяльності держави є: формування податкової політики, встановлення податків, правове регулювання, організація стягнення, стимулювання економіки, формування бюджету. Роль податкових органів при здійсненні державою податкової діяльності, перш за все, полягає у забезпеченні податковими доходними джерелами завдань, що стоять перед державою.

Податкові органи мають особливий податково-правовий статус, що визначається їх компетенцією у сфері стягування податків і зборів, здійснення контролю за їх сплатою, застосування способів забезпечення сплати податків і

зборів, а також притягнення до відповідальності за скоєння правопорушень у сфері оподаткування.

Правове регулювання діяльності податкових органів здійснюється комплексно за допомогою національних законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, а також міжнародних податкових угод.

РОЗДІЛ 2
ОСОБЛИВОСТІ УЧАСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

2.1. Податковий контроль як основа компетенції податкових органів

Податковий контроль займає одне з найважливіших місць у податковій діяльності будь-якої держави, що обумовлено його змістом та порядком проведення.

В.Д. Єгаміна розглядає податковий контроль відразу в двох аспектах. У широкому аспекті податковий контроль – це сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують з метою здійснення ефективної державної фінансової політики економічну безпеку України та дотримання державних фінансових інтересів. У вузькому аспекті – це контроль держави в особі компетентних органів за законністю та доцільністю дії в процесі запровадження, сплати чи стягнення податків та зборів [35, с.175].

Дослідник В.В. Пухальський вважає, що податковий контроль є важливою частиною управління податковою системою, спрямованою на забезпечення виконання чинного податкового законодавства для наповнення бюджету та державних цільових фондів [62, с.34].

Науковці О.П. Демченко О.П. та О.М. Сидоренко доводять, що податковий контроль є різновидом фінансового контролю в галузі державного управління оподаткуванням. Він полягає в діяльності державних органів, які мають відповідні повноваження, з метою визначення відповідності дій платників податків чинному податковому законодавству. Ця діяльність включає перевірку обчислення, сплати, утримання та перерахування податків і зборів, виявлення порушень, їх припинення та усунення, а також відновлення прав держави та місцевих громад на своєчасне та повне отримання податкових платежів і запобігання подібним порушенням у майбутньому [32, с.379].

Процесуальному порядку проведення податкового контролю в Україні присвячені норми глави 5 ПК України. Крім цього, прийнято величезну кількість підзаконних нормативно-правових актів, що характеризують такий

порядок. Відповідно до п.61.1. ст. 61 ПК України податковим контролем визнається комплекс дій, які здійснюються органами контролю під координацією центрального органу виконавчої влади, відповідального за формування та реалізацію державної фінансової політики [17].

Назване визначення податкового контролю найповніше відбиває його зміст. Але його слід доповнити метою запобігання вчиненню податкових правопорушень з боку платників податків, платників зборів і податкових агентів, оскільки податкові органи в рамках проведення, зокрема, камеральних податкових перевірок, перш за все, звертають увагу добросовісних платників на зроблені останніми ненавмисні помилки при обчисленні. Отже, попереджають скоєння цими суб'єктами податкових правопорушень.

С.С. Васильчук у своїй дисертації «Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків» зазначає, що головне у податковому контролі те, що він є видом діяльності у сфері державного управління та необхідним для забезпечення своєчасного виконання податкових зобов'язань. Він здійснюється в інтересах держави, обумовлений необхідністю виконання нею своєї фіскальної функції, допомагає забезпечувати порядок державного управління та спрямований на забезпечення дотримання законів у податковій сфері [26, с.76].

Щодо результатів податкового контролю, на думку Н.В. Добрянської «результатом податкового контролю є виявлення порушень законодавства про податки та збори та фіксація в акті відомостей про ці порушення, що мають значення для притягнення осіб до відповідальності та примусового стягнення обов'язкових платежів. У межах податкового контрольного провадження можуть відбуватися різні процесуальні дії. Одні з них мають організаційний характер і спрямовані на виявлення та фіксацію порушень законодавства про податки та збори, інші ж – на примусове виконання обов'язку зі сплати обов'язкових платежів та порушення провадження у справі про податкове правопорушення» [33, с.20].

Органи, які здійснюють податковий контроль, завжди виступають від імені держави. Проведення податкового контролю покладено на посадових осіб податкових органів у межах їхньої компетенції. Види податкового контролю представлені у Додатку А.

Особливістю податкового контролю є те, що він охоплює певний період фінансово-господарської діяльності суб'єктів, які підпадають під його дію (платників податків, платників зборів, податкових агентів). Податковий контроль тісно стикається з усіма напрямками податкової діяльності держави в особі податкових та інших уповноважених органів, зокрема митних органів.

Наприклад, обчислення окремих податків покладено на податкові органи (податок на майно фізичних осіб, транспортний податок, земельний податок). І здійснюючи цей обов'язок, податкові органи в особі їх посадових осіб спираються на відомості про платника податків, отримані в процесі реалізації податкового контролю.

При залученні платника податків до податкової відповідальності також простежується цей взаємозв'язок. Зокрема ознаки складу податкового правопорушення виявляються в ході здійснення заходів податкового контролю.

Податковий контроль, як важлива складова податкової діяльності, має певні форми, що відображають практичне здійснення контрольних заходів з боку податкових органів. Деякі експерти вважають, що форми податкового контролю – це конкретні шляхи вираження та організації контрольних дій [25, с.25; 60, с.308; 69, с.117]. Це слушне твердження, адже форми податкового контролю в процесі контрольної діяльності реалізуються через виконання комплексу чітких дій, спрямованих на застосування різних методів і прийомів для виявлення фактів порушень податкового законодавства або підтвердження їх відсутності.

Одним із способів податкового контролю є здійснення перевірок. У зв'язку з введенням воєнного стану, законодавчий орган призупинив дію положення Податкового кодексу, що тимчасово забороняло більшість документальних перевірок під час карантинних заходів [51, с.146].

Однак, одночасно, на час дії воєнного стану, підрозділ 10 розділу XX ПК доповнили новим підпунктом 69.2, який передбачав, що податкові перевірки не розпочинають, а розпочаті перевірки зупиняють, за винятком: камеральних перевірок; документальних перевірок, що проводяться за певних обставин; перевірок фактичного ведення діяльності.

Однак, Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [4] з 01 серпня 2023 року передбачено поновлення перевірок, що були зупинені, та дозволені такі перевірки: планові документальні перевірки; камеральні, фактичні перевірки; позапланові документальні перевірки. Кількість проведених податкових перевірок за період 2020 - 9 місяців 2025 років представлена на рис.2.1.

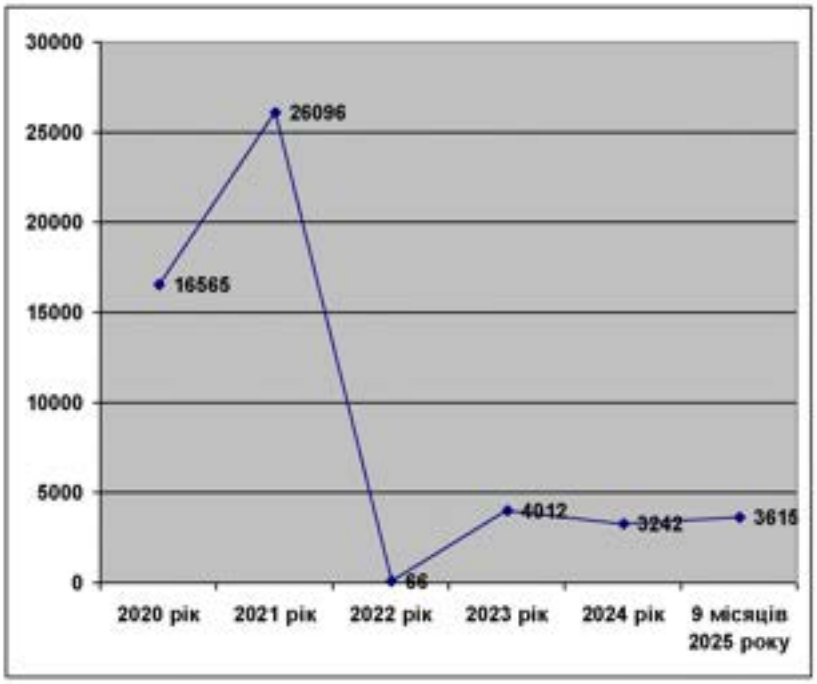


Рис.2.1.Кількість проведених податкових перевірок за період 2020 – 9 місяців 2025 років

Джерело [40]

Інші способи податкового контролю вміщені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Способи здійснення податкового контролю в Україні

Способи здійснення	Зміст способу

Ведення обліку платників податків	Ведеться з метою створення умов для здійснення контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи
Інформаційно-аналітичне забезпечення і супровід діяльності контролюючих органів	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
Моніторинг контрольованих операцій і опитування посадових осіб, які уповноважені та/або працівників платника податків	Встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення, проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань, а також забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення
Облік та моніторинг діяльності фінансових агентів відповідно до статті 39 ПКУ (введено 20.03.2023 р.)	Міжнародний автоматичний обмін інформацією та подання звітності про підзвітні рахунки

Що стосується об'єкта контролю, то з боку податкових органів перевіряється виконання платниками податків і зборів та податковими агентами законодавчо встановлених для них обов'язків щодо своєчасної та повної сплати податків і зборів або обчислення, утримання та перерахування відповідно, а також законність їх реалізації.

Слід наголосити, що податкові органи не мають права втручатися у господарську діяльність платників податків і зборів і податкових агентів, крім ситуацій, коли останні не виконують покладені на них податкові обов'язки.

Стадія податкового контролю взаємопов'язана із стадією притягнення до податкової відповідальності. Насамперед, цей зв'язок полягає у тому, що ознаки складу податкового правопорушення виявляються саме під час здійснення комплексу заходів податкового контролю. Збір матеріалів, необхідних для притягнення до податкової відповідальності, також проводиться у межах податкового контролю.

Підсумовуючи сказане, слід підкреслити, що при здійсненні контрольної діяльності основою взаємодії податкових органів з митними органами та органами внутрішніх справ є насамперед забезпечення економічної безпеки держави.

Податкові органи, митні органи та органи внутрішніх справ у порядку, що визначається за згодою між ними, інформують один одного про наявні у них матеріали про порушення законодавства про податки і збори і податкові кримінальні правопорушення, про вжиті заходи щодо їх припинення, про проведені ними податкові перевірки.

В нашій країні основні пріоритети посилення взаємодії податкових і митних органів з органами внутрішніх справ МВС України обумовлені тим, що один з пріоритетів держави – сприяння розвитку зовнішньої торгівлі – може бути досягнутий лише при виробленні узгоджених позицій митних органів і податкових органів, заснованих на пріоритеті дотримання законів. Разом з тим має бути забезпечений розумний баланс публічних та приватних інтересів, що дозволяє вирішити основні завдання митних органів: формування доходної частини бюджетної системи, припинення правопорушень у галузі митної справи, боротьба з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом.

Таким чином, за підсумками дослідження виявляється така мета податкового контролю як запобігання вчиненню платниками податків та платниками зборів податкових правопорушень.

Однією з ключових характеристик роботи податкових органів України в області податкового контролю є безперервне покращення ефективності цього контролю, а також забезпечення законності рішень та обґрунтованості висновків посадових осіб, відповідальних за здійснення контрольних заходів.

2.2. Повноваження податкових органів щодо застосування способів забезпечення сплати податків та зборів

Діяльність податкових органів щодо забезпечення надходжень податків до бюджетної системи носить пріоритетний характер у рамках діяльності держави. С.С. Єфімов резюмує, що основний зміст податкових правовідносин поряд з обов'язком платника податків зі сплати податків, «обов'язок компетентних органів забезпечити сплату податків» [36, с.129].

Податкові органи у взаємодії з іншими органами виконавчої влади та місцевого самоврядування багато в чому визначають ефективність податкової політики та податкового адміністрування, практичну дієвість реалізації законодавства, що регламентує порядок забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків щодо сплати податків і зборів.

Одним із напрямків адміністрування податкового боргу є застосування способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, до яких відносять: 1) податкову заставу; 2) пеню; 3) адміністративний арешт майна [59, с.48].

Найбільш звичайний спосіб гарантування сплати податкового зобов'язання - це податкова застава [17, ст.88].

Уповноважений орган з питань оподаткування повинен безкоштовно внести інформацію про податкову заставу до відповідного державного реєстру протягом п'яти днів з моменту оформлення опису майна. Ця реєстрація відбувається згідно з правилами ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна [13] та згідно з інструкцією щодо ведення цього реєстру та заповнення необхідних документів [14].

Право податкової застави виникає:

- у разі несплати протягом термінів, встановлених податковим законодавством, суми грошового зобов'язання, вказаної платником податків у податковій декларації, – з наступного дня після закінчення цього терміну;

- у разі несплати у встановлені терміни суми грошового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, – з дня появи податкового боргу (п. 89.1 ст. 89 ПК України).

У відповідності до п. 89.2 ст. 89 ПК України, дія податкової застави розповсюджується на все майно платника податків, яке є його власністю (знаходиться у його господарському віданні або оперативному управлінні) на момент виникнення даного права, та вартість якого співмірна з розміром податкового боргу, а також на інше майно, право власності на яке платник податків отримає згодом.

Якщо у платника податків є непогашений податковий борг і бракує грошей для його сплати, податковий орган реалізує майно, яке перебуває під податковою заставою. Згідно з п. 95.7 ст. 95 Податкового кодексу України, реалізація майна платника податків відбувається на відкритих торгах та/або за допомогою торгових організацій. Організація спеціальних аукціонів з продажу майна платника податків проводиться стосовно майна, яке перебуває в податковій заставі, за винятком майна: обіг якого обмежений законодавством; яке можна згрупувати та стандартизувати; яке швидко псується, а також іншого майна, обсяги якого недостатні для проведення публічних торгів; цінних паперів [12].

Загальний механізм застосування податкової застави відображено в Додатку Б.

Наступним способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів є пеня.

Повноваження податкових органів щодо застосування пені включають: визначення сум податкових зобов'язань та їх своєчасне стягнення, а також нарахування пені за кожен день прострочення сплати (зокрема, за кожний календарний день несплати, включаючи день погашення), згідно з нормами

Податкового кодексу України. Розрахунок пені здійснюється за ставкою, яка становить 100% річних облікової ставки НБУ, поділених на кількість днів у році і помножених на суму боргу та кількість днів прострочення, хоча в окремих випадках може застосовуватися ставка 120% річних облікової ставки НБУ (ст.129.4 ПК України).

Слід відзначити, що наразі формується судова практика щодо стягнення штрафних санкцій з органів контролю за затримку у виконанні процедури відшкодування з бюджету [54].

Відповідно до чинного податкового законодавства, існують обставини, за яких пеня не нараховується. Зокрема, стаття 132.3 Податкового кодексу України передбачає, що у випадках, коли платник податків самостійно виявляє та сплачує занижене податкове зобов'язання до початку податкової перевірки, пеня не нараховується.

Адміністративний арешт майна платника податків, згідно зі статтею 94 ПК України, є особливим інструментом забезпечення виконання податкових зобов'язань, встановлених законодавством.

Податкові органи мають право застосовувати обтяження у вигляді арешту до будь-якої власності платника податків, за винятком активів, на які згідно з чинним законодавством не може бути спрямоване стягнення, а також грошових коштів на банківському рахунку платника податків. Рішення про застосування арешту майна платника податків і рішення про накладення арешту при тимчасовому затриманні майна ухвалюються очільником (або його заступником) відповідного державного податкового органу.

Сутність і сфера використання адміністративного арешту майна платників податків показані в Додатку В.

Арешт на майно може бути накладено за однієї з наступних ситуацій: платник податків порушує правила продажу майна, що знаходиться під податковою заставою; фізична особа з податковою заборгованістю збирається виїхати з країни; платник податків відмовляється від документальної перевірки, якщо для цього є законні підстави, або не допускає представників податкової

служби до її проведення; відсутні документи про реєстрацію підприємницької діяльності, дозволи на її ведення, патенти на торгівлю або сертифікати відповідності касових апаратів; платник податків відмовляється від перевірки стану збереження майна, яке перебуває під податковою заставою; платник податків не дозволяє податковому уповноваженому скласти опис майна, що передається в податкову заставу, та/або опис майна для його продажу; платник податків (його працівники або особи, які здійснюють розрахунки готівкою та/або займаються діяльністю, що потребує ліцензування або патентування) відмовляється від інвентаризації основних засобів, товарів, матеріалів та грошей (зняття залишків), або не надає документи для перевірки (за умови їх наявності).

При виникненні будь-якої з цих обставин, керівник податкової служби (або його заступник) ухвалює рішення про застосування арешту на майно платника податків. За наявності однієї з визначених ситуацій, керівник (або його заступник) податкової служби, спираючись на запит відповідного відділу, що встановлює ці ситуації у межах своєї компетенції, ухвалює рішення про арешт майна платника податків.

Функції по виконанню рішення про арешт майна платника податків покладаються на уповноважену особу податкового органу, як правило, на податкового керуючого або іншого працівника, призначеного керівництвом. Уповноважена особа визначає порядок збереження та охорони арештованого майна. Податковий керівник має право накладати адміністративний арешт на майно згідно з діючими законодавчими актами. Його роль у процесі застосування адміністративного арешту майна платника податків детально показана в Додатку Г.

Арешт грошових коштів на банківському рахунку платника податків може бути здійснено лише за рішенням суду. Для цього податковий орган звертається до суду. Зняття арешту з коштів здійснюється банком або іншою фінансовою установою також лише на підставі судового рішення. Щоб накласти арешт на кошти на рахунку платника податків, податковий орган подає позовну заяву до

суду, в день ухвалення рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Підсумовуючи, слід сказати про те, що способи забезпечення виконання податкового обов'язку спрямовані на відновлення порушених фіскальних прав держави та покликані гарантувати державі реальне належне виконання платником податків покладених грошових зобов'язань. Податкова застава, пеня та адміністративний арешт є ефективними засобами забезпечення зобов'язань. Невиконання обов'язків зі сплати податків та зборів є підставою для застосування податковими органами примусових заходів виконання обов'язку зі сплати податків та зборів, передбачених Податковим кодексом України.

Таким чином, способи забезпечення зобов'язань спонукають боржника до своєчасного виконання покладеного на нього зобов'язання, адже у разі прострочення, або невиконання зобов'язання, або неналежного виконання, для боржника настануть несприятливі, невигідні йому наслідки.

2.3. Окремі аспекти застосування відповідальності до посадових осіб податкових органів за правопорушення у сфері оподаткування

Юридична відповідальність – це передбачений законом обов'язок особи нести відповідальність за правопорушення шляхом застосування державою заходів примусу, що виражаються у певних негативних наслідках особистого, майнового чи організаційного характеру [37, с.98]. Вона є реакцією держави на протиправну поведінку і служить для захисту прав, покарання винного, виховання та запобігання майбутнім правопорушенням.

Як слушно вважає дослідник М.В. Балишев, «традиційна юридична відповідальність – це встановлений в особливому процесуальному порядку обов'язок суб'єкта, який вчинив правопорушення, зазнавати адекватних позбавлень особистого, майнового чи організаційного характеру, передбачених санкцією юридичної норми» [23, с.19].

Ряд науковців зазначають, що при дослідженні проблем відповідальності у податковому праві насамперед слід сфокусувати увагу на двох найважливіших політико-правових аспектах.

По-перше, права та майнові інтереси держави та суспільства мають бути захищені адекватним та дієвим механізмом юридичної відповідальності.

По-друге, необхідно відзначити і інший бік відповідальності, а саме щоб самі заходи відповідальності не порушували і не обмежували інтереси приватних власників, забезпечували їхні права та свободи. Суб'єкти податкових правовідносин мають бути переконані, що вживані заходи державного примусу пропорційні скоєним правопорушенням [22, с.405; 64, с.32].

Нині тривають суперечки про природу юридичної відповідальності у сфері оподаткування, які мають як теоретичний, так і практичний характер, дозволяють відповісти питанням у тому, які санкції у якому поєднанні можуть застосовуватися під час скоєння правопорушень у зазначеній області. Це стосується і відповідальності налотових органів у цій сфері при скоєнні ними правопорушенні стосовно оподаткованим суб'єктам .

Дослідники Є. Смичок та Я. Панаід, відносячи до однієї з форм правової політики забезпечення функціонування держави та її органів, вважають, що в плані реалізації цієї форми правової політики важливо чітко визначити юридичну відповідальність державних службовців, методи контролю над їх діяльністю [68, с.325].

І тут постає питання про зловживання правом. С.В. Терепа зазначає, що необхідно розрізняти два типи недобросовісних дій у сфері оподаткування: 1) зловживання суб'єктивними правами, що випливають із положень приватного права, спрямоване на обхід приписів податкового права; 2) зловживання власне суб'єктивними податковими правами [72, с.109]. Перший тип недобросовісних дій більшою мірою характерний для платників податків, другий - виключно для податкових органів, оскільки саме податковий орган може діяти в рамках наданих податковим законодавством прав, але водночас такі дії можуть бути спрямовані на досягнення іншої мети, ніж податковий контроль.

Науковець І.Я. Голендер каже, що «зловживання правом з боку податкового органу має місце, якщо останній, формально діючи законно, використовує надані йому права з метою обмежити чи іншим чином ущемити права платників податків» [30, с.134]. Можливостей для зловживання правом з боку податкового органу тим більше, чим більше прогалин чи неясностей (сумнівів) у правовому регулюванні податкових відносин.

Дослідники В.В. Нікітін [48, с.116] та Д.С. Сахно [67, с.121] виділяють низку причин виникнення такого явища, як «зловживання податковим органом своїми правами»: економічні; недосконаліть законодавства; проблема недосконалої юридичної техніки; політичні; недосконаліть адміністративного контролю; відсутність механізму «заохочень та покарань»; підтримка судами позиції податкових органів у питанні доведення обґрунтованості чи необґрунтованості їх дій; невизначеність судової практики податкового органу.

Насамперед, актуальність співвідношення різних заходів юридичної відповідальності, застосовуваних за порушення законодавства у сфері оподаткування, визначається майновими втратами для держави внаслідок таких порушень, і навіть для платників податків і зборів.

Аналіз норм ПК України, що встановлюють склади податкових правопорушень, показує, що відносно податкових органів, а точніше їх посадових осіб, застосування відповідальності за скоєння податкових правопорушень не передбачено.

Згідно з чинним законодавством, посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність, якщо: їхні рішення, дії чи бездіяльність є протиправними; внаслідок цього завдано шкоду або збитки фізичним чи юридичним особам, або їхньому майну; існує прямий зв'язок між протиправним рішенням посадової особи та завданою шкодою (збитками) [29, с.100].

Згідно зі статтею 111 Податкового кодексу України, у випадках порушення податкового законодавства чи інших нормативних актів, контроль за дотриманням яких здійснюють контролюючі органи, можуть бути застосовані

такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна та кримінальна [17].

У пункті 111.2 статті 111 ПК України зазначено, що фінансова відповідальність за недотримання податкового законодавства та іншого законодавства визначається і застосовується згідно з цим кодексом та іншими законами. Відповідно до абзацу другого пункту 113.3 статті 113 Податкового кодексу України, застосування штрафних (матеріальних) санкцій, не передбачених цим кодексом та іншими законами України, за порушення податкових норм або іншого законодавства, контроль за яким здійснюється податковими органами, не допускається [17].

Адміністративна відповідальність – це вид юридичної відповідальності, який настає за вчинення адміністративного правопорушення (проступку). Це форма негативного реагування держави на протиправні дії, яка передбачає застосування адміністративного стягнення уповноваженим органом або посадовою особою [21, с.375]. Метою є перевиховання правопорушника та інших осіб шляхом накладення стягнень.

Аналіз судової практики у податкових спорах свідчить про те, що нерідко предметом таких спорів є зловживання податковими органами своїми правами та повноваженнями. Зловживання податковими органами у відносинах з платниками податків можна поділити за їхнім зовнішнім проявом на три основні категорії:

- що стосуються обчислення та сплати податків і зборів, а також отримання відшкодування з бюджету;

- що пов'язані з проведенням контрольних заходів;

- що стосуються забезпечення надходжень до бюджету [31, с.116-17; 20, с.41-42].

Для першої групи зловживань характерне використання податковими органами своїх повноважень щодо визначення розміру податкових зобов'язань платників, а також нарахування штрафних санкцій та пені.

Прикладом таких зловживань є маніпулювання інформацією, отриманою під час перевірки заявки на відшкодування ПДВ. Мета таких дій – затягнути процес відшкодування та змусити платника податків витрачати кошти на оскарження рішень податкового органу. Податковий орган зацікавлений у тому, щоб сума відшкодування не була погоджена, або щоб відшкодування відбулося в меншому розмірі, ніж передбачено.

Зловживання можливі також при визначенні правильності розрахунку податкових зобов'язань платником. У такому випадку податковий орган може навмисно ігнорувати витрати підприємства, які зменшують базу оподаткування податком на прибуток або дають право на податковий кредит з ПДВ.

Інша категорія зловживань включає дії, які певним чином обмежують права платника податків. Найбільш поширеними серед них є зловживання, пов'язані з надсиланням податковими органами запитів платникам податків з вимогою надати інформацію [52]. Податковий орган, зловживаючи правом на надсилання письмового запиту платнику податків, у певних випадках надсилає такий запит без належної правової основи. При цьому зловживання повноваженнями проявляється у формі відсутності в тексті письмового запиту інформації про джерела інформації, які послужили підставою для запиту, а також конкретних фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства.

До цієї ж категорії можна віднести зловживання, пов'язані з необґрунтованим призначенням податковим органом перевірки платника податків. Ці дії проявляються у різних формах. Наприклад, призначення документальної позапланової виїзної перевірки платника податків за результатами відповіді на письмовий запит контролюючого органу, який не містить жодних конкретних підстав для його надсилання, та за відсутності конкретних фактів, які б свідчили про порушення платником податків податкового законодавства [53; 54].

Однією з причин таких неправомірних дій є відсутність ефективного механізму відповідальності для посадових осіб податкових органів за незаконні дії. Це сприяє свавіллю та зловживанням повноваженнями, що призводить до

порушення прав та інтересів платників податків, корупції у податковій сфері та гальмування розвитку підприємництва.

Необхідно, щоб законодавство передбачало відповідальність за порушення у податковій сфері не лише для платників податків, а й для посадових осіб податкових органів, які порушують порядок здійснення податкового контролю.

Зареєстрований у Верховній Раді України 8 серпня 2023 року законопроєкт № 9590 [18], має на меті внести зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення, встановивши відповідальність за порушення порядку здійснення податкового контролю.

Законопроєкт пропонує доповнити Кодекс України про адміністративні правопорушення новою статтею 166-28, яка стосується порушень порядку здійснення податкового контролю.

Зокрема, стаття визначає відповідальність за такі дії:

- прийняття незаконного рішення або здійснення незаконних дій (чи бездіяльності) посадовою особою контролюючого органу, що призвели до необґрунтованої відмови у наданні або втраті статусу платника податку (або одного з податків), якщо такий статус надається або анулюється за рішенням контролюючого органу;

- несвоєчасне внесення або відсутність внесення даних до Реєстру заяв про повернення бюджетного відшкодування, а також порушення строків початку камеральної або іншої перевірки, передбаченої Податковим кодексом України, якщо це призвело до порушення строків повернення бюджетного відшкодування;

- прийняття рішення посадовою особою контролюючого органу про використання майна платника податків як джерела погашення податкового зобов'язання або податкового боргу;

- перешкоджання посадовою особою контролюючого органу звільненню майна з-під режиму тимчасового затримання;

- незаконне застосування арешту майна або коштів на рахунках платника податків;

- безпідставне внесення даних про наявність податкового боргу або несвоєчасне внесення/відсутність внесення даних про відсутність податкового боргу;

- порушення встановлених законом строків проведення виїзних перевірок.

Окремо встановлюється відповідальність за зупинення реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням встановленого порядку, а також за необґрунтовану відмову в реєстрації таких документів.

Наступний тип юридичної відповідальності, що може бути застосована до посадових осіб податкових органів, – це кримінальна відповідальність. Її настання регулюється Кримінальним кодексом України, відповідно до якого вказані особи відповідають за скоєні правопорушення на звичайних засадах. Винятком є так звані службові кримінальні правопорушення, до яких належать, зокрема: зловживання владою або службовим становищем (ст. 364); перевищення влади або службових повноважень (ст. 365); службове підроблення (ст. 366); службова недбалість (ст. 367); одержання хабара (ст. 368); провокація хабара (ст. 370) та інші [16].

Держава, через свої контролюючі органи, несе майнову та іншу відповідальність, що базується на принципі об'єктивної відповідальності. Це означає, що якщо встановлено зв'язок між незаконним рішенням, дією або бездіяльністю службової особи податкового органу та завданими збитками, то держава несе відповідальність. При цьому, вина конкретної посадової особи не є обов'язковою умовою. Навіть якщо неправомірна дія або бездіяльність посадової особи податкового органу була вчинена без умислу (наприклад, через виконання незаконного рішення або прямої вказівки вищого органу або керівництва, що призвело до збитків), відповідальність все одно настає.

Податкові органи несуть цивільно-правову відповідальність перед потерпілим у випадках, коли шкода була завдана внаслідок неправомірних рішень, дій чи бездіяльності їх посадових осіб. Після того, як податковий орган відшкодує заподіяні збитки потерпілому, він має право в подальшому вимагати

повернення витрачених коштів від посадової особи, яка безпосередньо спричинила цю шкоду.

Неправомірне ухилення від надання індивідуальної податкової консультації тягне за собою відповідальність у вигляді дисциплінарного покарання для відповідального працівника податкового органу, згідно з чинним законодавством.

Застосування заходи одного виду юридичної відповідальності виключає застосування щодо тієї ж особи заходів іншого виду юридичної відповідальності [77, с.68].

Практика свідчить про те, що до податкових органів пред'являється велика кількість позовів з боку платників податків (рис.2.2.).



Рис.2.2. Результати оскарження платниками податків податкових рішень

Джерело [38, с.8]

Останніми роками відзначається тенденція до зниження відсотка судових справ, вирішених на користь органів Державної податкової служби. Однак, у 2023 році показник задоволення таких справ після проходження етапу адміністративного оскарження збільшився на 4,6 відсоткових пункти (рис.2.3.).



Рис.2.3. Частка судових справ, задоволених на користь органів ДПС

Одне з основних пояснень полягає в тому, що з серпня 2023 року поступово знімали обмеження на здійснення податкових перевірок. Крім того, у 2022 році для платників податків діяли певні преференції та послаблення, які протягом 2023-2024 років значно змінили або скасували. Податкові правила все більше наближаються до довоєнного стану, а в певних аспектах навіть стають вимогливішими до платників, що призводить до нових розбіжностей між бізнесом та податковою службою. На даний момент, у цій категорії вже сформувалася певна практика [56; 57; 58].

Підводячи підсумки, слід зазначити, що, податкові органи несуть фінансову відповідальність у вигляді відшкодування завданих збитків особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення, відповідно до статті 114 Податкового кодексу України. Така відповідальність настає за дії посадових осіб податкових органів і передбачає відшкодування шкоди.

Адміністративна відповідальність – це вид юридичної відповідальності, який застосовується державою у відповідь на адміністративне правопорушення. Вона полягає в накладенні адміністративного стягнення на особу, яка вчинила правопорушення, з метою виховання та запобігання новим проступкам. Це примусовий захід, який може мати майновий, моральний, особистісний або інший характер і застосовується уповноваженими органами чи посадовими особами.

Кримінальна відповідальність – це вид юридичної відповідальності, який настає за вчинення кримінального правопорушення і передбачає застосування державного примусу у формі кримінального покарання. Вона є найсуворішим

видом відповідальності і полягає в обмеженні прав і свобод особи за вироком суду.

Питання юридичної відповідальності учасників податкового процесу мають вирішуватися на конституційній основі, оскільки на кожному з них лежить певний публічно-правовий (податковий) обов'язок.

Висновки до другого розділу

Податковий контроль, як складова адміністрування процесом оподаткування, є важливою передумовою для дієвої податкової системи. Він призначений для налагодження взаємодії між платниками податків та уповноваженими державними органами, які мають спеціальні права та обов'язки у сфері оподаткування. Податковий контроль є заключним етапом адміністрування оподаткування, а також одним з аспектів прогнозування податкових надходжень до бюджету.

Способи забезпечення виконання податкового обов'язку спрямовані на відновлення порушених фіскальних прав держави та покликані гарантувати державі реальне належне виконання платником податків покладених грошових зобов'язань. Податкова застава, пеня та адміністративний арешт є ефективними засобами забезпечення зобов'язань. Невиконання обов'язків зі сплати податків та зборів є підставою для застосування податковими органами примусових заходів виконання обов'язку зі сплати податків та зборів, передбачених Податковим кодексом України.

До посадових осіб податкових органів за правопорушення у сфері оподаткування може застосовуватися різна юридична відповідальність, а саме: фінансова, адміністративна, дисциплінарна та кримінальна. Така відповідальність настає за вчинення податкового правопорушення, яке може бути протиправною, винною дією чи бездіяльністю, що передбачено Податковим кодексом України та іншими відповідними кодексами.

РОЗДІЛ 3
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В УКРАЇНІ

3.1. Теоретичний аналіз діяльності податкових органів зарубіжних країн – досвід для України

В останні десятиліття розвинені країни спостерігають значне збільшення податкового тиску. Це пов'язано з необхідністю вирішення соціальних проблем, фінансування національних проєктів та забезпечення функціонування державних інститутів. У зв'язку з цим, держави активно втручаються в економіку, зокрема, через податкову політику та покращення збору податків.

При вивченні діяльності зарубіжних податкових органів важливо враховувати ключові принципи, на яких базуються податкові системи, а саме:

- взаємовідносини між платниками податків та податковими органами будуються на основі рівноправності та балансу прав і обов'язків;

- методи контролю повинні відповідати поставленим цілям. Об'єкти перевірки обираються з урахуванням високої ймовірності виявлення порушень та збільшення податкових надходжень;

- невідворотність покарання за порушення податкового законодавства. Будь-які спроби ухилення від сплати податків виявляються та мають наслідки.

У багатьох країнах покращення взаємодії між платниками податків та податковими органами сприяє співпраці з контролюючими органами. Країни з розвиненим податковим адмініструванням вважають, що побудова податкових відносин на зазначених принципах позитивно впливає на підвищення податкової дисципліни, добровільну сплату податків та, як наслідок, на податкові надходження [61, с.28].

У Німеччині податкові органи функціонують як на федеральному рівні, так і на рівні земель. Водночас значна частина повноважень з адміністрування більшості податків закріплена за землями.

Унікальним є досвід Італії, де адміністрування податків здійснюють три самостійні органи виконавчої влади. Перший – це безпосередньо податкові

органи (Agenzia delle Entrate), другий – митні органи (Agenzia delle Dogane), які відповідають за митні збори, акцизи та ПДВ, що сплачується під час імпорту товарів і послуг. Третій орган – агентство з питань нерухомості та кадастрового обліку (Agenzia del Territorio). Крім того, окремі функції з податкового адміністрування передані іншим установам та організаціям. Наприклад, примусове стягнення податкових заборгованостей виконують державні організації, такі як Equitalia spa, а боротьбу з ухиленням від сплати податків покладено на спецпідрозділ податкової поліції (Guardia di Finanza).

Сполучені Штати Америки мають значні повноваження та можливості щодо регіонального самоврядування. На федеральному рівні уряд виконує виконавчі функції і втілює державну політику, що включає адміністрування фінансів (збирання податків, витрати бюджетних коштів, управління державним боргом), управління персоналом федеральних установ, менеджмент федеральною власністю, а також реалізацію програм фінансової підтримки для штатів і місцевих органів влади. Важливою складовою структурою є Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service). Її місія полягає у забезпеченні платників податків високоякісними послугами через допомогу у роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також у належному і справедливому застосуванні податкового законодавства до всіх громадян.

Основні функції організації податкової служби Великобританії покладено на два державні департаменти: Управління податкових зборів (далі – УПЗ) і Управління митних зборів та акцизів (далі – МЗА). УПЗ займається прямим контролем за стягненням податків із юридичних та фізичних осіб, а МЗА відповідає за систему непрямого оподаткування. Проте окремі податки адмініструють інші міністерства: наприклад, дорожнім податком опікується Міністерство транспорту.

У різних країнах підходи до обслуговування платників податків мають схожі риси. Служба внутрішніх доходів Ірландії гарантує постійність, справедливість, конфіденційність, ввічливість, правдиву інформацію та право на оскарження. Австралійська податкова служба акцентує на об'єктивності,

можливості перевірки дій служби, роз'ясненні рішень, чесності та професіоналізмі.

Шведські фахівці вважають, що добровільна сплата податків залежить від ефективного контролю, довіри платників та зрозумілих правил. У Великобританії важливими є справедливість, підтримка та ясність, а також якість обслуговування.

У Бельгії податківці допомагають визначити необхідні податки, на відміну від України, де платник робить це самостійно, що може призвести до штрафів через незнання, викликаючи недовіру до служби.

У багатьох країнах активно застосовується процедура «візиту та конфіскації», яка дозволяє працівникам податкових органів проводити обшуки за наявності судового дозволу. Цей дозвіл дає право проникати в комерційні та приватні приміщення, збирати інформацію та документи, які можуть довести шахрайство: приховану або фіктивну діяльність, приховування або передачу доходів, фальсифікацію для отримання податкових пільг [66, с.87].

Партнерами італійських податкових органів в обміні інформацією є: торговельна палата промисловців, ремісників і працівників аграрного сектору; податкова поліція; податковий архів і картотека платників податків; відомство автомобільного реєстру цивільних транспортних засобів.

Податкові органи в розвинених країнах мають широкі повноваження, подібні до правоохоронних органів. Підрозділи податкових розслідувань, по суті, є спеціалізованими поліцейськими службами, які використовують негласне спостереження, опитування свідків, перевірку пошти та прослуховування телефонних розмов, а також платних інформаторів. Співробітники податкових розслідувань часто працюють під прикриттям, використовуючи документи різних організацій.

Отже, надання податковим органам деяких прав правоохоронних органів, зокрема створення підрозділів податкових розслідувань, дозволяє підвищити ефективність фінансового контролю. Тісна співпраця податкових органів з

правоохоронними та спеціальними службами сприяє боротьбі з різними видами злочинності.

Досвід податкових органів зарубіжних країн можна є корисним і його можна та використовувати для вдосконалення діяльності податкових органів Україні. Важливо, щоб податкові органи України взяли до уваги такі напрями розвитку:

- встановлення взаємовигідних відносин між платниками податків і податковими органами;

- підвищення рівня правової обізнаності населення;

- впровадження попереднього податкового регулювання;

- узгодження платниками податків з податковими органами нових бізнес-схем;

- посилення співпраці між різними державними органами та розробка комплексних заходів для боротьби з ухиленням від сплати податків і дотримання податкового законодавства;

- спрощення процедури оподаткування фізичних осіб шляхом звільнення громадян від необхідності збирати та надавати інформацію про себе в податкові органи, шляхом об'єднання баз даних різних відомств.

Позитивним є збільшення контактів між податковими органами України та відповідними органами інших країн. Це сприятиме обміну досвідом між вітчизняними та іноземними фахівцями, виявленню позитивних практик та їх впровадженню в діяльність органів ДПС України.

3.2. Шляхи удосконалення діяльності податкових органів

Проблема підвищення діяльності податкових органів в нашій країні дуже актуальна. Не секрет, що організація роботи територіального податкового органу донедавна залишала бажати кращого: низький рівень стягнення заборгованості, збільшення боргу, низький рівень надбавок для окремих місцевих органів влади, нездатність організацій та індивідуальних підприємців

представляти свої розрахунки незалежно від бюджету, «непрозорість» актуальної інформації щодо тих чи інших податкових питань тощо. Виявивши «слабкі сторони» за правильного використання певних механізмів та важелів, можна покращити діяльність податкових органів.

У той же час, удосконалення діяльності податкових органів потребує всебічного підходу, а не окремих покращень. Необхідно починати з виправлення недоліків у законодавстві, що визначає діяльність податкових органів, і закінчувати поліпшенням процесу відбору працівників. Вважаємо, що лише такий всеосяжний підхід може гарантувати ефективність реформ і дозволить досягти мети – створити податкову систему, здатну збирати необхідні податки та збори, запобігати порушенням податкового законодавства та стимулювати добровільну сплату податків.

Для отримання найкращих результатів податкові органи повинні вирішити низку складних питань, пов'язаних з організацією, правом, інформаційними технологіями та психологією.

Важливо завоювати довіру суспільства та платників податків. Це ключове завдання, успішне виконання якого сприятиме збільшенню добровільних податкових надходжень і зменшенню кількості порушень податкового законодавства. Завоювання довіри платників податків має бути системним і не залежати від суми сплачених податків конкретним платником. Тому необхідні відповідні заходи.

Необхідно, щоб реформи в податковій сфері покращували відносини податкових органів як з великими підприємствами, так і з пересічними громадянами з невеликими доходами.

Важливо донести до населення, що сплата податків – це не лише конституційний обов'язок, але й прояв громадянської відповідальності, турбота про майбутні покоління та показник розвиненості суспільства. Цьому може сприяти інформаційна кампанія, яка демонструватиме важливість податків для фінансування соціальних програм, економічного розвитку та підтримки громадян. Підвищення усвідомлення ролі податків дозволить громадянам бути

більш пильними до податкових правопорушень з боку юридичних осіб та сприятиме їхньому викоріненню.

Потрібно створити сучасну, автоматизовану податкову службу з високим рівнем професіоналізму. Хоча на ефективність оподаткування впливає багато факторів, саме компетентність податківців дозволяє забезпечити якісне індивідуальне обслуговування великих платників податків, мінімізувати скарги та запобігати ухваленню необґрунтованих рішень.

Слід вдосконалити нормативно-правову базу у сфері оподаткування, забезпечивши її прозорість та зрозумілість. Важливо, щоб податки стягувалися з результатів діяльності, а не з витрат на її організацію. Це особливо актуально для великих компаній з великим штатом працівників та значними витратами на організацію праці.

Необхідно поступово зменшувати податкове навантаження. Хоча в умовах економічної нестабільності це може бути складно, зважаючи на залежність держави від податкових надходжень, все ж потрібно переглянути податкові ставки для фізичних та юридичних осіб. Зменшення податків для підприємств дозволить їм вивести прибутки з тіньової економіки та показати реальний рівень заробітної плати працівників.

Необхідно працювати над підвищенням податкової свідомості як у платників податків, так і у працівників податкових органів. Це передбачає широке інформування про важливість сплати податків для держави та кожного громадянина, а також підвищення поваги до професії податківця. Важливим є відзначення Державною податковою службою України кращих великих платників податків.

Важливо вдосконалити кадрову політику та систему оплати праці працівників податкових органів, особливо тих, хто працює з великими платниками податків. Це включає в себе підвищення кваліфікації, розробку критеріїв відбору кадрів на основі професійних якостей та особистих характеристик, а також розробку системи ротації кадрів.

Поступова цифровізація адміністрування податків є важливою, оскільки зменшує вплив суб'єктивного фактору та забезпечує більш якісну обробку даних.

Створення згуртованої, професійної та етичної команди є важливим, і це тісно пов'язано з необхідністю вдосконалення кадрової політики, яка є основою для модернізації податкових органів України.

Таким чином, всі вищезазначені заходи, у разі їх реалізації, сприятимуть більш раціональній та ефективній роботі податкових органів України, поліпшення діяльності фахівців та, загалом, повнішого та своєчасного поповнення доходів державного бюджету.

Висновки до третього розділу

Ми переконані, що результати аналізу особливостей діяльності податкових органів іноземних держав можуть суттєво вплинути на покращення результативності роботи податкових органів в Україні. Проте важливо усвідомлювати, що під час реформування цих органів в нашій країні не варто бездумно копіювати досвід окремих держав, оскільки неможливо механічно переносити елементи правової системи будь-якої країни на наші умови. Процес пристосування зарубіжних нововведень до українських реалій має враховувати національні аспекти державотворення, рівень розвитку правосвідомості, національний характер, які є своєрідними та неповторними.

Удосконалення діяльності податкових органів є невідкладною потребою сьогодення, це дозволить здобути те, що нині є найбільш дефіцитним - довіру платників податків до роботи податкових органів. Ми потребуємо такого удосконалення, яке гармонізує життєздатність економіки держави з дотриманням прав платників податків. Основною метою удосконалення є наближення моделі функціонування податкових органів України до європейських стандартів. Основні напрями удосконалення включають вдосконалення організаційної структури податкових органів, оптимізацію їх операційної діяльності, управління виконавчими процесами, кадрове

управління, інформатизацію процесів, тісну взаємодію з іншими органами влади та поліпшення відносин із суспільством.

ВИСНОВКИ

Таким чином, виходячи з наміченої мети дослідження, ми вирішили ряд поставлених завдань.

З'ясували роль податкових органів у податковій діяльності держави.

Нині у структурі органів державної влади будь-якої країни присутні податкові органи. Повноваження податкових органів у сфері контролю за правильністю обчислення та сплати податків і зборів та забезпечення сплати даних платежів, інші покладені на них права та обов'язки дозволяють говорити про їх особливу роль при здійсненні державою податкової діяльності.

Усвідомили податково-правовий статус податкових органів.

Податкові органи мають особливий податково-правовий статус, що визначається їх компетенцією у сфері стягування податків і зборів, здійснення контролю за їх сплатою, застосування способів забезпечення сплати податків і зборів, а також притягнення до відповідальності за скоєння правопорушень у сфері оподаткування.

Дали аналіз і узагальнення відповідного законодавства, що регламентує участь податкових органів у відносинах у сфері оподаткування.

Правове регулювання діяльності податкових органів здійснюється комплексно за допомогою національних законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, а також міжнародних податкових угод.

Виявили особливості здійснення податковими органами заходів податкового контролю.

Основне повноваження податкових органів у сфері формування доходної частини бюджету – здійснення податкового контролю. Головною метою та основним підсумком здійснення податкового контролю податковими органами має стати максимальний збір податків та ефективне поповнення бюджету коштами. Податковий контроль податкові органи мають здійснювати з метою найповнішого надходження податків до бюджету. За допомогою зворотних зв'язків держава має отримати інформацію про виконання податкових

зобов'язань платниками податків, про причини ненадходження податків та на підставі цього скоригувати законодавство.

Розглянули проблемні питання щодо застосування заходів відповідальності до посадових осіб податкових органів за правопорушення у сфері оподаткування.

Проблемними питаннями щодо застосування відповідальності до посадових осіб податкових органів є складність у доведенні їхньої вини, неузгодженість між різними видами відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна, дисциплінарна), а також проблеми з встановленням чітких критеріїв для визначення правопорушення та його наслідків, особливо коли йдеться про службових осіб податкових органів, які також несуть відповідальність за податкові правопорушення.

Проаналізували зарубіжний досвід та надали рекомендації щодо поліпшення діяльності податкових органів в Україні.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок про адаптацію деяких елементів зарубіжної практики щодо організації діяльності податкових органів.

Наше дослідження показало, що метою поліпшення діяльності податкових органів в Україні є приведення їх діяльності у відповідність до європейських стандартів, встановлення конструктивного діалогу між податковими органами та платниками податків, а також формування відносин, заснованих на об'єктивності, дотриманні законодавства, відкритості та етичності.

Перспективою подальших досліджень вважаємо необхідність розкриття місця та ролі податкових органів в механізмі нашої держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон України № 254к/96-ВР від 28.06.1996; в редакції станом на 01.01.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення 28.10.2025)
2. Про запобігання корупції: Закон України № 1700-VII від 14.10.2014; в редакції станом на 12.09.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text (дата звернення 28.10.2025)
3. Про адміністративну процедуру: Закон України № 2073-IX від 17.02.2022; в редакції станом на 15.11.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text (дата звернення 28.10.2025)
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України № 3219-IX від 30.06.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text (дата звернення 29.10.2025)
5. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження КМ України від 27.12.2023 № 1218-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023%D1%80#Text. (дата звернення 28.10.2025)
6. Про схвалення Плану України: Розпорядження КМ України від 18.03.2024 № 244-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/244-2024-%D1%80#Text. (дата звернення 28.10.2025)
7. Про схвалення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024-2027 роках: Розпорядження КМ України від 30.08.2024 № 821-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/821-2024%D1%80#Text. (дата

звернення 28.10.2025)

8. Про затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків: Наказ Міністерства фінансів України від 27.09.2024 № 474. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0474201- 24#Text. (дата звернення 28.10.2025)
9. Про організацію діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: Наказ ДПС України від 31.20.2024 № 788. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0788912-24#Text. (дата звернення 28.10.2025)
10. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України № 3817-IX від 18.06.2024; в редакції станом на 01.10.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3817-20#Text (дата звернення 28.10.2025)
11. Про затвердження Порядку зарахування у рахунок майбутніх платежів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або повернення надміру та/або помилково сплачених коштів: Наказ Міністерства фінансів України № 417 від 23.07.2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1185-21#Text (дата звернення 28.10.2025)
12. Про затвердження Порядку проведення цільових аукціонів з продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі : Наказ від 22 травня 2017 р. № 518 / Міністерство фінансів України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/z0748-17.
13. Державний реєстр обтяжень рухомого майна: Постанова КМУ № 830 від 05.07.2004; в редакції станом на 30.05.2025. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-2004-%D0%BF#Text (дата звернення 30.10.2025)

14. Про затвердження Інструкції про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв: Наказ Міністерства юстиції України № 73/5 від 29.07.2004; в редакції станом на 07.11.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-04#Text (дата звернення 30.10.2025)
15. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України № 8073-X від 07.12.1984; в редакції станом на 01.09.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text (дата звернення 28.10.2025)
16. Кримінальний кодекс України: закон України № 2341-III від 05.04.2001; в редакції станом на 17.07.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text (дата звернення 28.10.2025)
17. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010; в редакції станом на 05.10.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 28.10.2025)
18. Законопроєкт № 9590, зареєстрований у Верховній Раді України 8 серпня 2023 року. URL: https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/42476 (дата звернення 30.10.2025)
19. Андрущенко І.С., Руденко С.В. Сучасні виклики і завдання для податкової системи України у контексті сталого розвитку. Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка. Випуск 19, 2024. с.158-165
20. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.
21. Афанасьєв Д.В. Поняття адміністративної відповідальності: погляд на питання. Юридичний науковий електронний журнал № 4/2021. с.374-376

22. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с.
23. Балишев М.В. Проблемні питання визначення поняття та ознак юридичної відповідальності. Юридичний науковий електронний журнал № 2/2023. с.18-20
24. Баранов С.О. Взаємодія державної податкової служби України з правоохоронними органами та органами публічної адміністрації: теоретичні та практичні аспекти. Право та державне управління. 2023 р., № 3. с.251-259
25. Біла-Тіунова Л.Р. Теоретичні підходи до визначення сутності податкових перевірок та правові обмеження їх здійснення під час дії воєнного стану в Україні. Juris Europensis Scientia. Випуск 5, 2024. с.24-27
26. Васильчук С.С. Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 243 с.
27. Гаруст Ю.В. Організаційно-правова структура фінансової системи України за сферами виникнення фінансових відносин. Форум права. 2015. № 5. С. 27–38
28. Герасименко О.О. Місце податкового процесу в податковому праві України. Юридичний науковий електронний журнал № 6/2018. с.200-204
29. Гетманець О.П. Правові питання відповідальності посадових осіб контролюючих органів в оподаткуванні. Адміністративне право і процес. № 2(4). 2013. с.99-107
30. Голендер І.Я. Концептуальні підстави неприпустимості зловживання правом у податкових відносинах. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки. Том 31 (70) № 3 2020. с.133-137
31. Голютяк-Пенкальска М.В. Зловживання податкових органів в правовідносинах з платниками податків. Молодий вчений № 7 (95) липень, 2021. с.114-120

32. Демченко О.П., Сидоренко М.О. Механізм податкового контролю. Інфраструктура ринку. 2019. № 35. С. 375-380.
33. Добрянська Н.В. Теоретико-правові засади визначення поняття та сутності податкового контролю в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2024 № 68. с.18-21
34. Донченко О. Правосуб'єктність як формальна властивість суб'єкта права. Юридичний вісник, 2022/2. с.131-138
35. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2019. № 1. С. 166–176.
36. Єсімов С.С. Особливості та зміст податкових правовідносин. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2024. Серія ПРАВО. Випуск 81: частина 2. с.127-134
37. Жорнокуй В.Г. Юридична відповідальність: сім доктринальних підходів до розуміння сутності. Право і безпека – Law and Safety. 2024. № 1 (92). С.90-100
38. Звіт про результати аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень дпс: вплив на економічну активність платників податків». Київ, 2024. 68 с.
39. Ілюшик О.М. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ № 1/2018. с.157-165
40. Інформація про кількість проведених планових (позапланових) перевірок та їх результати. URL: https://data.gov.ua/dataset/22acd085-def2-44fd-a309-f66d8ab05709/resource/ca426332-fa2b-48bd-820a-989fe6ec4292 (дата звернення 29.10.2025)
41. Касьяненко Л.М. Юридичний процес та правова процедура у фінансовому праві. Право України № 1(3), 2014. с.53-54

42. Колесник Л.І. Процесуальні режими у податковому процесі: монографія. Mauritius: LAP LAMBERT, 2018. 153 с.
43. Краківська А.Є. Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах. Академічні візії. Випуск 40/2025. с.1-12
44. Кривонос Д.А. Податкова політика у системі державного регулювання економічного розвитку. Економіка і суспільство № 57/2023. с.1-8
45. Ломака Є. А. Зарубіжних досвід реформування податкових систем економічно розвинутих краї н світу. Український журнал прикладної економіки. 2018. Том 3. № 4. С. 317–324.
46. Мамалуй О.О. Підстави виникнення, зміни та припинення податкових відносин. Прикарпатський юридичний вісник. Т. 2. 2019. № 4. С. 124–128.
47. Нездойминога О.Є. Податки – основний важіль макроекономічного регулювання. Економіка і суспільство № 2/2016. с.142-146
48. Нікітін В.В. До проблеми зловживання правом у сфері оподаткування. Прикарпатський юридичний вісник. Випуск 1(26) том 4, 2019. с.114-118
49. Орел А.М. Особливості фінансової системи в економічних процесах країни. Управління змінами та інновації № 6, 2023. с.25-32
50. Пірникоза П. Проблеми збереження фіскального суверенітету України в умовах війни. Економічний аналіз. 2024 рік. Том 34. № 4. с.431-443
51. Податкові перевірки 2025: скасування мораторію на податкові перевірки у 2025 році; план-графік перевірок у 2025 році для юридичних і фізичних осіб; врахування новацій у податкове законодавство; актуальна судова практика / Укл.: Князь С. В., Кучмак Ю. Я., Мартин О. В., Пась Я. І., Погребняк А. Т., Процюк Т. Б., Проць І. М., Скупейко А. В., Тарнавський В. В., Щур Н. М., Явний О. І. Київ: Видавничий дім «Професіонал», 2025. 552 с.
52. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 лютого 2019 р. за справою № 813/2716/17; адміністративне провадження № К/9901/28565/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/ Review/79671346 (дата звернення 30.10.2025)

53. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 лютого 2019 р. за справою № 813/2716/17; адміністративне провадження № К/9901/28565/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/ Review/79671346 (дата звернення 30.10.2025)
54. Постанова Верховного Суду України у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 серпня 2018 р. за справою № 820/2541/15; адміністративне провадження № К/9901/8114/18. URL: www.reyestr.court.gov.ua/ Review/7616553 (дата звернення 30.10.2025)
55. Постанова Верховного Суду у справі №820/1749/18 від 02 жовтня 2018 року, адміністративне провадження № К/9901/59609/18 URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/76905855 (дата звернення 30.10.2025)
56. Постанова КАС ВС від 4 жовтня 2023 року у справі № 160/19575/22. URL: https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_04_10_2023_roku_u_spravi_160_19575_22/ (дата звернення 30.10.2025)
57. Постанова КАС ВС № 280/6527/22 від 28.02.2024 року. URL: https://iplex.com.ua/doc.php?regnum=117317743&red=1000033dfd920a91acc8737443453cac277f7b&d=5 (дата звернення 30.10.2025)
58. Постанова КАС ВС № 420/1538/23 від 15.02.2024. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/117022640 (дата звернення 30.10.2025)
59. Проць Н. В., Матвійчук Н.В. Податковий менеджмент: конспект лекцій. Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 104 с.; Податкове право України : навч. посіб. / [Сопільник Р. Л., Ковалів М. В., Проць І.М. та ін.]. Львів : СПОЛОМ, 2023. 362 с.
60. Проць І. М., Лепіш Н. Я. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. Молодий вчений. 2021. № 3 (91). С. 306–309.
61. Пугаченько О.Б. Відносини податкових органів і платників податків у країнах-членах ОЕСР в умовах глобалізації. Modern engineering and innovative technologies № 3/2022. с.27-32

62. Пухальський В.В. Теоретичні аспекти податкового контролю. Молодий вчений. 2022. № 1 (101). С. 32-36.

63. Рєзнік О. М. Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України. Дис….д-ра юрид. наук: 12.00.07. Суми, 2019. 509 с.

64. Ремез К. І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління. 2024. № 4(32). С. 31-36

65. Руденко Є. Ю. Аналіз теоретичних підходів до дефініції «фінансова система» вітчизняних та зарубіжних науковців. Міжнародна науково-практична конференція «Економіка, облік, фінанси та право: стратегічні пріоритети розвитку в умовах глобалізації» (м. Кропивницький, 28 листопада 2023 р.). Кропивницький, 2023. С. 45–47.

66. Сафарова А. Т. Адміністрування податків (вітчизняний і міжнародний контексти): конспект лекцій. Луцьк: ВНУ імені Лесі Українки, 2022. 97 с.

67. Сахно Д.С. Зловживання правом у податкових правовідносинах. Дис. … канд. юрид. наук. Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Ірпінь, 2019. 248 с.

68. Смичок Є., Панаід Я. До питання визначення складу податкового правопорушення. Порівняльно-аналітичне право. 2018. № 6. С. 325.

69. Татарова Т.О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2016. Вип. 4. С. 113-122.

70. Татарова Т.О. Фіскальний контроль як інструмент реалізації фіскальної функції держави. Юридичний науковий електронний журнал. №1/2022. с.360-362

71. Теліщук М.М. Податкова діяльність держави: інституціонально-соціальні аспекти. Сталий розвиток економіки № 1 (52), 2025. с.297-304

72. Терепа С. В. Відповідальність у сфері оподаткування за податковим кодексом України. Ірпінський юридичний часопис, (4(17), 2025. с.104–112.

73. Ханова Н.О. Обов'язки контролюючих органів у сфері оподаткування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету № 36 том 1, 2018. с.148-150

74. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: теорія і практика правового регулювання в Україні : автореф. дис. ... докт. юрид. наук. Київ, 2019. 46 с.

75. Хачатурян В.Х. Загальні принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. Держава та регіони. Серія: Право, 2024, № 3 (85). С.97-102

76. Шульга Т.М. Вплив міжнародних податкових угод на оподаткування в Україні. Молодий вчений» № 12 (124) грудень, 2023. с.142-145

77. Шумейко І. П. Недопущення подвійного притягнення до відповідальності за одне правопорушення в контексті фінансової відповідальності. Приватне та публічне право. 2024. № 2. С. 66–72.

78. Юзько Г. Дієздатність, як складова правосуб'єктності. Проблеми юридичної науки очима молодих науковців : зб. наук. пр. XVI Всеукр. наук.-практ. онлайн-конф. (м. Київ, 16 листопада 2023 р.) / Укладачка: Віра Качур. К., 2023. 234 с.

79. Янушевич Я.В. Податкові правовідносини: поняття та ознаки. Держава та регіони. Серія: Право, 2019 р., № 4 (66). С.230-235

80. Ясько І. В. Податкове адміністрування як правова категорія. Державотворення та правотворення в Україні: проблеми та перспективи розвитку: матеріали учасників III-ї заочної науково-практичної конференції (Львів, 11 квітня 2016 р.). Львів: ННІПП НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 103–104.

81. Patterson R.H. The Science of Finance: A Practical Treatise. London, Forgotten Books, 2015, 752 p.

82. Allen F., Gale D. Comparative Financial Systems: A Survey. Financial Institutions Center at The Wharton School, Working Paper № 01- 15, 2001, p. 13

83. Allen F., Bartiloro L., Kowalewski O.. Does Economic Structure Determine Financial Structure? AFA, 2007. Chicago Meetings Paper, p. 4

84. Gechert S., Heimberger P. (2022) Do corporate tax cuts boost economic growth? European Economic Revie, no. 147, pp. 104–157.

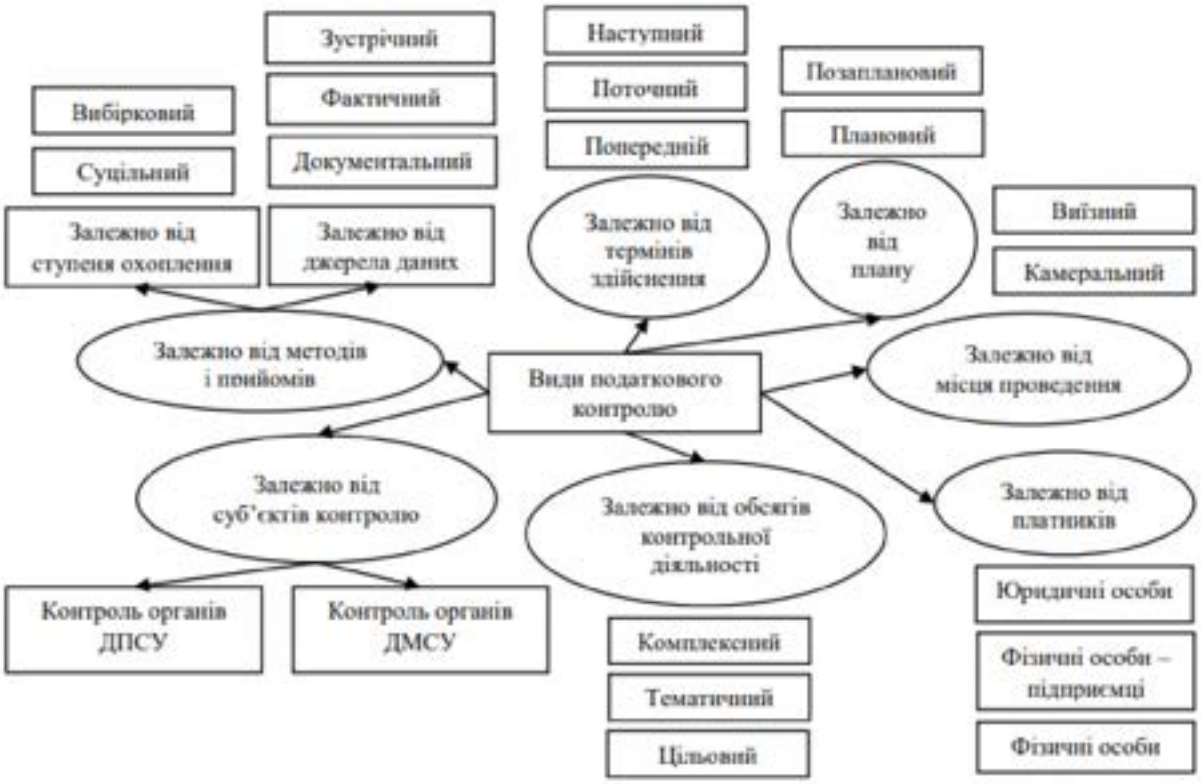
85. Zwick, E., Mahon, J. Tax policy and heterogeneous investment behavior. American Economic Review, 107(1), 2017. p.217–248.

86. Auerbach, A. J., Smetters, K. A. (Eds.). The economics of tax policy. Oxford University Press. 2017. 400 p.

ДОДАТКИ

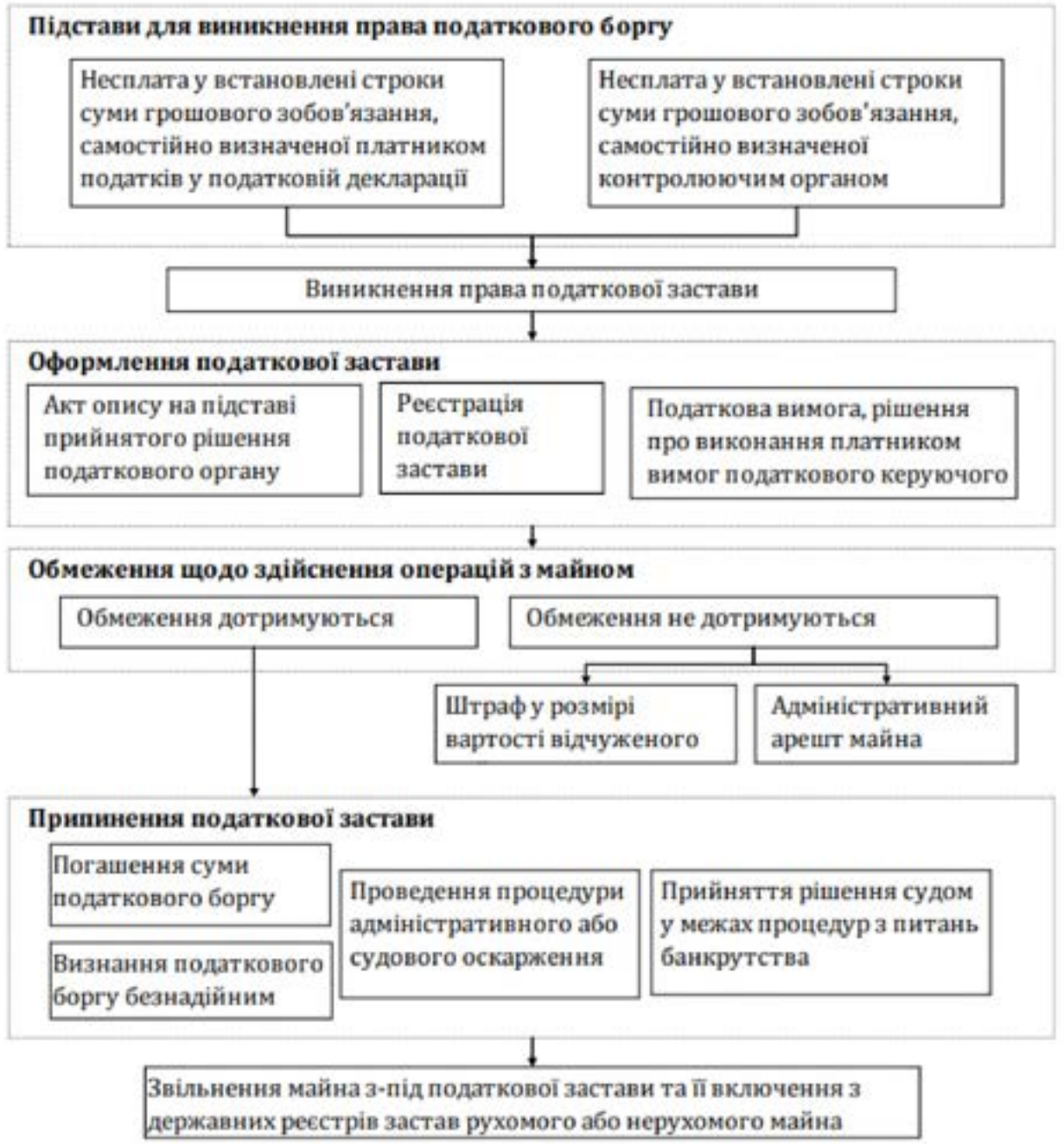
Додаток А

Види податкового контролю



Додаток Б

Загальний механізм застосування податкової застави



Додаток В

Зміст та сфера застосування адміністративного арешту майна платника податків



Додаток Г

Порядок прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна та функції виконавця

