

Заходи адміністративного примусу у сфері податків і зборів в Україні

Measures of Administrative Coercion in the Field of Taxes and Fees in Ukraine

Руслан Скриньковський¹, Юрій Назар², Мирослав Ковалів², Сергій Єсімов²,
Анатолій Павленчик³

Ruslan Skrynkovskyi, Yurii Nazar, Myroslav Kovaliv, Serhii Yesimov, Anatolii Pavlenchuk

¹ *Lviv University of Business and Law*

99 Kulparkivska Street, Lviv, 79021, Ukraine

² *Lviv State University of Internal Affairs*

26 Horodotska Street, Lviv, 79007, Ukraine

³ *Lviv State University of Physical Culture named after Ivan Boberskyj*

11 Kostyushko Street, Lviv, 79000, Ukraine

DOI: [10.22178/pos.82-4](https://doi.org/10.22178/pos.82-4)

JEL Classification: K19, K34

Received 10.06.2022

Accepted 20.06.2022

Published online 30.06.2022

Corresponding Author:

Myroslav Kovaliv

mkovaliv1@ukr.net

© 2022 The Authors. This article is licensed under a Creative Commons

Attribution 4.0 License



Анотація. У статті на підставі методології комплексного системного аналізу розглянуто заходи адміністративного примусу у сфері податків і зборів в Україні. Зазначено, що заходи адміністративного примусу мають універсальний характер. Проаналізовано різновиди адміністративного примусу: заходи адміністративного припинення, заходи адміністративного відновлення, заходи адміністративно-процесуального забезпечення, заходи адміністративного стягнення у сфері податків і зборів. Визначено зміст, завдання, мету, підстави та порядок застосування різних заходів адміністративного примусу. Розглянуто засади адміністративної відповідальності у сфері податків і зборів. Розкрито окремі аспекти адміністративного оскарження та оскарження у адміністративно-юрисдикційному процесі та адміністративному судочинстві рішень, постанов та ухвал щодо адміністративних правопорушень у сфері податків і зборів в Україні. Охарактеризовано тенденції у застосуванні заходів адміністративного примусу. Запропоновано вирішення проблемних питань щодо заходів адміністративного примусу в податковому праві на підставі кодифікації, уніфікації та систематизації зазначених заходів, що значно посилить захист прав і законних інтересів платників податку та зборів, податкових агентів, банківських установ в Україні.

Ключові слова: податки; збори; адміністративний примус; адміністративна відповідальність; припинення правопорушення; відновлення прав; стягнення; оскарження.

Abstract. Based on the methodology of complex system analysis, measures of administrative coercion in the field of taxes and fees in Ukraine are considered. It is noted that estimates of administrative coercion have a universal character. Types of administrative coercion are analyzed: measures of administrative suspension, measures of administrative recovery, measures of administrative and procedural support, measures of administrative enforcement in the field of taxes and fees. The content, task, purpose, grounds and procedure for applying various measures of administrative coercion are defined. The principles of administrative responsibility in taxes and fees are considered. Different aspects of administrative appeals and appeals in the administrative-jurisdictional process and administrative proceedings of decisions, resolutions and judgements regarding administrative offences in the field of taxes and fees in Ukraine are disclosed. The trends in the application of administrative coercion measures are characterized. It is proposed to solve problematic issues regarding measures of administrative coercion in tax law on the basis of codification, unification and systematization of these measures, which will significantly strengthen the protection of rights and legitimate interests of tax and fee payers, tax agents, and banking institutions in Ukraine.

Keywords: taxes; fees; administrative coercion; administrative responsibility; termination of the offence; restoration of rights; penalty; appeal.

ВСТУП

Як відомо, Національна економічна стратегія на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179 [1], передбачає реформування податкової системи України щодо поступового наближення до норм і стандартів Європейського Союзу, охоплюючи при цьому податкове адміністрування, питання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, інші проблемні аспекти у сфері податків і зборів в Україні [1, 2, 3]. У чинному законодавстві України про податки і збори передбачені різноманітні заходи адміністративного примусу, які спрямовані на: припинення порушення податкового законодавства; забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення. Це породжує ряд питань, які пов'язані з розмежуванням цих заходів.

Секретар судової палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Р. Ханова зазначає, що «... одна із найбільш складних категорій справ – податкові спори. Адже вони торкаються як малих підприємців, так і великих інвесторів. Окрім того, податкове законодавство в Україні досить плінне, ... Станом на 1 листопада 2021 року до судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів надійшло 88 244 скарг/справ, з яких розглянуто 81 613» [4]. Практично у всіх справах у певній мірі розглядаються питання адміністративного примусу.

Вагомий внесок у дослідження адміністративного примусу в контексті адміністративного і податкового права зробили такі вчені-юристи і практики: В. Авер'янов, Ю. Битяк, В. Бортняк, З. Будько, Л. Воронова, Н. Гребенюк, Н. Губерська, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, В. Кириченко, Т. Коломоець, А. Комзюк, М. Кучерявенко, Ю. Лозинський, П. Лютіков, М. Макарейко, Н. Маринчак, Т. Мацелик, Н. Пришва, І. Проць, А. Сліденко, А. Тимченко, О. Циганкова та інші. Адаптація законодавства України до законодавства і вимог Європейського Союзу потребує проведення більш системних і ґрунтовних теоретико-правових досліджень з метою удосконалення заходів адміністративного примусу за порушення податкового законодавства.

Отже, з огляду на викладене вище, *метою статті* є дослідження заходів адміністрати-

вного примусу у сфері податків і зборів в Україні.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В системі правових наук теорія держави і права розглядає державний примус у контексті припинення, відновлення права і юридичної відповідальності. Адміністративний примус як галузевий вид державного примусу – це метод державного управління, що полягає у застосуванні суб'єктами функціональної влади встановлених нормами адміністративного і адміністративно-процесуального права примусових заходів впливу, спрямованих на забезпечення неухильного виконання юридичних обов'язків особами, у зв'язку із вчиненням протиправних дій.

На думку О. Лецик [5], «... раніше вчені одностайно наголошували на тому, що адміністративний примус регулюється нормами адміністративного права ... з появою фінансового, митного, податкового, земельного, екологічного права та інших слід також визнати існування нових різновидів державно-правового примусу, при цьому варто акцентувати увагу на тому, що всі інші ознаки, крім галузевих, запозичуються з адміністративного примусу, що ставить під сумнів доцільність їх відокремлення як самостійних» [5, с. 179].

В контексті цього з'ясовано, що доцільним є виділення у складі адміністративного примусу в податковому законодавстві України таких заходів: заходи адміністративного припинення; заходи адміністративного відновлення; заходи адміністративно-процесуального забезпечення; заходи адміністративного стягнення у сфері податків і зборів.

Існуюча система заходів адміністративного примусу у сфері податків і зборів передбачає припинення протиправних діянь, вчинених суб'єктами податкових правовідносин, не наділеними публічною владою.

Заходи адміністративного припинення можуть бути спрямовані на припинення податкових правопорушень, зокрема – передбачених статтями 163-1 «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків», 163-2 «Неподання або не своєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків

та зборів (обов'язкових платежів)», 163-3 «Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів» чинного Кодексу України про адміністративні правопорушення [6].

Адміністративні заходи припинення у сфері податків і зборів – це комплекс заходів адміністративно-примусового впливу, передбачених різними галузями законодавства: адміністративного, податкового, цивільного, про банки і банківську діяльність, про банкрутство.

Мета застосування – привести реальну поведінку у відповідність до правової моделі при виконанні податкових обов'язків платниками податків. У разі відхилення поведінки від правової моделі у сфері податків і зборів, поведінка повинна приводитися у відповідність до правової моделі комплексом заходів адміністративного припинення, за змістом подібних із забезпечувальними заходами адміністративного примусу, але застосовуваних для реалізації відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів.

Забезпечення реалізації правової моделі у податкових правовідносинах досягається шляхом застосування заходів адміністративного припинення, які мають у правовій системі універсальний характер.

Існуюча система заходів забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері податків і зборів, на відміну від заходів адміністративного припинення, призначена для того, щоб забезпечити виконання прийнятих та майбутніх юрисдикційних рішень, податкових органів та судів після набуття чинності.

У системі забезпечувальних заходів адміністративного примусу за порушення податкового законодавства повинні враховуватися коло суб'єктів, зацікавлених у застосуванні та утриманні тих елементів правового статусу, реалізація яких забезпечується застосуванням цих заходів, тобто прав та обов'язків платників податків, податкових агентів, банків, повноважень податкових органів.

Визначеність правового регулювання має співвідноситися з дискрецією у застосуванні права з урахуванням комплексу інтересів, які необхідно визначити, забезпечити, співвіднести та врахувати з погляду пріоритетів.

Питання про заміну забезпечувальних заходів на зустрічне забезпечення має вирішуватися з метою забезпечення дотримання правових принципів та правових гарантій. У тих випадках, коли можна уникнути застосування забезпечувальних заходів адміністративного примусу до платників податків, використовуючи відстрочку набуття чинності або призупинення дії, або заборону примусового виконання юрисдикційного рішення до вирішення спору по суті, доцільно утримуватися від застосування цих заходів.

Незважаючи на змістовну схожість заходів адміністративного припинення та забезпечувальних заходів, необхідно проводити грань на підставах і порядку застосування, маючи на увазі, що метою заходів адміністративного припинення є припинення протиправної поведінки, а забезпечувальних заходів – забезпечення належного виконання юрисдикційного акту за умови законності та обґрунтованості.

Одне з правил призначення адміністративних покарань полягає в тому, що притягнення до адміністративної відповідальності не звільняє особу від належного виконання обов'язку, за невиконання або неналежне виконання якого особа притягується до адміністративної відповідальності. Це свідчить про наявність правового зв'язку між відновлювальними заходами та заходами адміністративного стягнення, що передбачає розмежування та виключає заміну одних заходів іншими.

Відновлювальні заходи та заходи адміністративного стягнення за порушення податкового законодавства виконують охоронну функцію права. Належна реалізація охоронної функції, враховуючи інформацію у працях [2, 3, 7, 8], забезпечує виконання регулятивної функції права у сфері податків і зборів. Водночас у податковому регулюванні повинні враховуватися фіскальна та регулююча функції податку.

Завдання відновлювальних заходів адміністративного примусу у сфері податків і зборів – примусове забезпечення повного і належного виконання невиконаного податкового обов'язку з компенсацією втрат, які зазнав бюджет у зв'язку з несвоєчасним виконанням податкового обов'язку у повному обсязі, та витрат за примусове виконання.

Завдання заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів – адміністративне покарання особи за вчинене адміністративне правопорушення у сфері податків і зборів. Потрібно враховувати, що розмір компенсації втрат бюджету через неотримання сум податкових платежів у встановлений термін повинен визначатися зменшенням вартості грошей через інфляційні процеси в економіці, а компенсація витрат має бути обумовлена додатковими витратами публічної влади, оскільки інший підхід призводить до комерціалізації публічного управління.

Щодо адміністративних санкцій за порушення податкового законодавства, то вони мають мотивувати дотримання невідворотності застосування та відповідності вчиненому. Розмір адміністративних санкцій за порушення податкового законодавства не повинен бути нижчим, ніж очікувана вигода від порушення податкового законодавства з урахуванням ризиків виявлення.

Заходи адміністративного стягнення у системі адміністративного примусу не повинні мати фіскально-каральний характер, що призводить до заміни регулюючої функції фіскальною та негативному сприйняттю системи обов'язкових платежів. Це підштовхує до агресивного податкового планування чи зміни податкового резидентства [9].

Зазначені тенденції з урахуванням рівня корупції ведуть до збільшення частки тіньової економіки та погіршення інвестиційного клімату в країні, тому їх не можна допускати. Також тут необхідно врахувати роль неурядових організацій щодо запобігання та протидії корупції у сфері оподаткування [8].

Конституційно-правове значення диференційованого підходу при застосуванні адміністративних санкцій для мети індивідуалізації адміністративної відповідальності у провадженні у справі про адміністративне правопорушення, беручи до уваги всі обставини, що підлягають встановленню, було підкреслено Конституційним Судом України щодо своєчасної сплати податку [10].

Зазначені обставини визначають різну інституційну і навіть галузеву належність відновлювальних заходів та заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів. Відновлювальні заходи мають бути предметом

правового регулювання адміністративного і податкового законодавства України.

Це не виключає субсидіарне застосування інститутів державного контролю, адміністративної юрисдикції, а також адміністративної юстиції, але не позовного провадження для забезпечення судового захисту прав і законних інтересів платників податків у разі порушення суб'єктами податкового адміністрування під час застосування відновлювальних заходів.

Заходи адміністративного стягнення мають бути предметом правового регулювання лише законодавства про адміністративні правопорушення, оскільки вони охоплюються інститутом адміністративної відповідальності. Ігнорування такого розмежування у правовому регулюванні та правозастосовній практиці призводить до змішування відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення, до заміщення одних другими.

Приклади цієї тенденції у податковому законодавстві – уніфікований порядок стягнення відновлювальних та майнових санкцій у Податковому кодексі України, що призводить до негативних наслідків, виходячи з аналізу [11], а саме:

- встановлення однакового правового режиму застосування;
- розповсюдження принципу винного застосування на відновлювальні заходи з одночасним фактичним нівелюванням принципу презумпції невинності при застосуванні заходів адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства;
- порушення однакової в правовому регулюванні відновлювальних заходів компенсаційного характеру, функцію яких виконує пеня.

Це призводить до порушення не тільки принципів адміністративної відповідальності – презумпції невинності, одноразовості, юридичної рівності, справедливості і пропорційності, а й принципів оподаткування та зборів, загальності, пропорційності, рівноправності та рівного податкового навантаження.

Зазначені принципи служать гарантіями належної реалізації правового статусу суб'єктів податкових правовідносин і забезпечують баланс публічних та приватних інтересів у сфері податків і зборів у податковому праві.

Розмежування за змістом, метою, підставами та порядком застосування в законодавстві та правозастосовчій практиці відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів – це правова гарантія належного дотримання зазначених принципів.

Досягти мети застосування відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення в окремих випадках неможливо без субсидіарного чи альтернативного використання інших видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства платниками податків, податковими агентами, банками та суб'єктами публічної влади.

Можливість застосування за порушення податкового законодавства відновлювальних заходів, передбачених іншими галузями права, за винятком податкового шахрайства, передбачає необхідність виключення суспільної небезпеки [12]. Визначення суспільної небезпеки призводить до порушення принципів оподаткування та адміністративного примусу у сфері податків і зборів, прав і законних інтересів платників податків, податкових агентів та банків, як розрахунково-касових центрів у податкових правовідносинах.

Підтвердженням служить негативна тенденція підміни відновлювальних заходів, а в ряді випадків заходів адміністративного стягнення за порушення податкового законодавства, незважаючи на публічно-правовий характер податкових правовідносин, заходами цивільно-правової відповідальності щодо договорів, або щодо заподіяння шкоди.

Зазначені тенденції свідчать про недосконалість існуючого механізму правового регулювання відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення за порушення податкового законодавства. Виправити ситуацію може інституційна систематизація, уніфікація та кодифікація адміністративного примусу в адміністративному законодавстві без галузевих вилучень та винятків, але з правовою регламентацією у податковому законодавстві особливостей застосування відновлювальних заходів.

Науковці С. Скрипник, О. Боярова та О. Дем'янишина [13], розглядаючи очікування бізнесу від нової системи оподаткування, зазначають, що однією з основних передумов реструктуризації податкової системи України

є потреба у формуванні сучасного механізму протидії ухиленню від оподаткування [13, с. 15].

Норми податкового законодавства, адміністративного та адміністративно-процесуального законодавства мають співвідноситися як спеціальні та загальні норми, виходячи з пріоритету спеціальної норми галузевого податкового законодавства над загальною нормою адміністративного законодавства у правовому регулюванні відновлювальних заходів.

У правозастосовній практиці особливу складність представляє процесуально-правове розмежування застосування відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення.

Юрисдикційним актом – документальною підставою застосування чи незастосування відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення за порушення податкового законодавства учасниками податкових правовідносин є передбачене у Податковому кодексі України повідомлення-рішення (або рішення) про притягнення, або відмови у притягненні до відповідальності щодо порушення податкового законодавства (п. 112.5 ст. 112 Податкового кодексу України [11]).

Перевірка законності та обґрунтованості рішення ведеться у межах єдиного юрисдикційного процесу адміністративного оскарження та перегляду справи про адміністративне правопорушення одночасно вищим податковим органом, а потім у межах процесу судового оскарження та перегляду справи про адміністративне правопорушення.

Єдність процесу виключає прийняття суперечливих юрисдикційних актів щодо різних видів адміністративного процесу. В інших випадках, в адміністративному процесі поділяється рішення як документальна підстава для застосування відновлювальних заходів щодо адміністративних процедур, пов'язаних із завершенням заходів державного контролю, та постанова у справі про адміністративне правопорушення як документальна підстава для застосування заходів адміністративного стягнення щодо виконавчого провадження у справі про адміністративне правопорушення.

Перевірка законності та обґрунтованості рішення проводиться вищими адміністратив-

ними органами щодо адміністративно-юрисдикційного процесу на підставі адміністративної скарги або судами під час здійснення адміністративного судочинства, тобто судового контролю за законністю актів управління за заявами осіб, права та законні інтереси яких порушені.

Рішення оскаржується як ненормативний управлінський акт застосування відновлювальних заходів, який незаконно покладає обов'язок на особу щодо якої застосовувалися відновлювальні заходи.

Перевірка законності та обґрунтованості постанови у справі про адміністративне правопорушення або рішення за скаргою на зазначену постанову проводиться у межах адміністративно-юрисдикційного процесу перегляду справ про адміністративні правопорушення.

Постанова у справі про адміністративне правопорушення про притягнення або про відмову у притягненні до адміністративної відповідальності та рішення за скаргою може бути оскаржена особою, яка притягується до адміністративної відповідальності, або потерпілим, органом, посадова особа якого склала протокол у справі про адміністративне правопорушення, суб'єктом адміністративної юрисдикції.

Це передбачає винесення у межах двох різних адміністративних проваджень ухвали та постанови у справі про адміністративне правопорушення при виявленні одного адміністративно-протиправного діяння, усунення якого вимагає вживання відновлювальних заходів на підставі рішення, а покарання – заходів адміністративного стягнення на підставі постанови у справі про адміністративне правопорушення. Зазначене допускає у правозастосовній практиці різні оцінки суб'єктів адміністративної юрисдикції та адміністративного судочинства за одним фактом адміністративно-протиправного діяння.

Це призводить до прийняття у правозастосовній адміністративній та судовій практиці адміністративно-юрисдикційних актів та актів адміністративного судочинства, які суперечать один одному, фактичними підставами прийняття яких є одні й ті самі протиправні дії.

Внаслідок цього Верховний Суд як вища судова інстанція іноді займається вирішенням

проблем неузгодженості позицій судів у справах про адміністративні правопорушення з позиціями судів у справах про визнання недійсними ненормативних правових актів [14].

Це пов'язано з тим, що судові акти, винесені за результатами розгляду та перегляду справи про адміністративне правопорушення та справи про визнання недійсним ненормативного правового акту, спочатку містять протилежні висновки, хоча ґрунтуються на правовій оцінці одних й тих самих фактичних обставин шляхом застосування одних регулятивних норм права.

Вирішенням проблеми є правова регламентація видачі рішення про усунення порушення законодавства з повним відновленням порушених прав, компенсацією бюджетних втрат та покриттям витрат адміністрування при прийнятті постанови у справі про адміністративне правопорушення. Питання про застосування відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення за порушення податкового законодавства необхідно вирішувати одночасно, системно та узгоджено одним суб'єктом адміністративної юрисдикції.

Узгодженість повинна виключати використання відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення за відсутності протиправності. За наявності протиправності та обставин, що виключають провадження у справі про адміністративне правопорушення або які передбачають застосування альтернативних заходів адміністративного впливу, можуть бути застосовані тільки відновлювальні заходи, необхідні для забезпечення законності, відновлення та захисту порушених прав та законних інтересів.

Системність у використанні відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення у сфері податків і зборів полягає у реалізації їхнього потенціалу для забезпечення ефективності фіскальної та регулюючої функції податків з урахуванням того, що пріоритетною є фіскальна функція оподаткування.

Якщо в законодавстві та правозастосовній практиці врахувати ці пропозиції, можна буде встановити необхідну єдність та провести чітке розмежування матеріально-правових і процесуально-правових норм для належної регламентації адміністративного примусу.

Єдність інституту адміністративної відповідальності необхідно забезпечити для усунення порушення та покарання з розмежуванням у законодавстві та правозастосовній практиці відповідних відновлювальних заходів і заходів адміністративного стягнення за умови узгодженості та системності використання.

Проблема узгодженості рішення про усунення порушення законодавства та постанови у справі про адміністративне правопорушення має бути вирішена в єдиному адміністративно-юрисдикційному процесі винесення та перегляду, а не як сьогодні у чинному Податковому кодексі України та у існуючій практиці застосування шляхом прийняття постанови у справі про порушення податкового законодавства, на підставі якої використовуються одночасно відновлювальні заходи та заходи адміністративного стягнення без належного розмежування підстав та порядку застосування. Зазначене збігається з поглядами науковців Т. Коломoeць і В. Колпакова у контексті доктрини адміністративного права [15].

ВИСНОВКИ

Відсутність системного підходу у правовій регламентації заходів адміністративного

примусу у законодавчому регулюванні адміністративної відповідальності призводять до нівелювання принципів застосування, порушення прав і законних інтересів осіб, до яких вони застосовуються.

Ці недоліки можуть бути усунуті шляхом систематизації, кодифікації та уніфікації заходів адміністративного примусу в адміністративному законодавстві без винятків із загальних правил адміністративно-правового регулювання. Створення єдиної цілісної інституційної системи правового регулювання заходів адміністративного примусу передбачає розмежування у законодавстві та правозастосовній практиці видів заходів, мети, підстав, змісту, умов і порядку застосування.

Як проміжний етап такого процесу може бути прийнята концепція кодифікації інституту адміністративної відповідальності в Кодексі України про адміністративні правопорушення з галузевою кодифікацією або систематизацією заходів адміністративного примусу. Превенція та стимулювання має превалювати над примусом у разі застосування комплексу заходів адміністративного впливу за порушення податкового законодавства України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ / REFERENCES

1. Pro zatverdzhennia Natsionalnoi ekonomichnoi stratehii na period do 2030 roku [On approval of the National Economic Strategy for the period up to 2030] (Ukraine), 03.03.2021, No 179. Retrieved March 1, 2022, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text> (in Ukrainian)
[Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року (Україна), 03.03.2021, № 179. Актуально на 01.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text>].
2. Kovaliv, M., Yesimov, S., Prots, I., Skrynkovskyy, R., & Lozynskiy, Yu. (2022). *Finansove pravo Ukrainy* [Financial law of Ukraine]. Lviv: SPOLOM (in Ukrainian)
[Ковалів, М., Єсімов, С., Проць, І., Скриньковський, Р., & Лозинський, Ю. (2022). Фінансове право України. Львів: СПОЛОМ].
3. Kovaliv, M., Yesimov, S., Prots, I., Lozynskiy, Yu., Skrynkovskyy, R., & Kaidrovych, Kh. (2021). *Administrativno-pravovyi zakhyst prav platnykiv podatkov* [Administrative and legal protection of the rights of taxpayers]. Lviv: SPOLOM (in Ukrainian)
[Ковалів, М., Єсімов, С., Проць, І., Лозинський, Ю., Скриньковський, Р., & Кайдрович, Х. (2021). Адміністративно-правовий захист прав платників податків. Львів: СПОЛОМ].
4. Khanova, R. (2021, November 10). "Uspishnist roboty – tse ne lyshe statystychni dani, a y stavlennia kozhnoho suddi do svoiei roboty". *Sudebno-iurydycheskaia hazeta*. Retrieved from <https://bit.ly/3wuFDzL> (in Ukrainian)
[Ханова, Р. (2021, Листопад 10). «Успішність роботи – це не лише статистичні дані, а й

ставлення кожного судді до своєї роботи». *Судебно-юридическая газета*. URL: <https://bit.ly/3wuFDzL>.

5. Letsyk, O. (2021). *Pravova pryroda administratyvnoho prymusu* [Legal nature of administrative coercion]. *Naukovi zapysky Lvivskoho universytetu biznesu ta prava. Serii ekonomichna. Serii iurydychna*, 29, 176–181 (in Ukrainian)
[Лецик, О. (2021). Правова природа адміністративного примусу. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*, 29, 176–181].
6. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia (Ukraine), 07.12.1984, No 8073-X. Retrieved May 1, 2022, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (in Ukrainian)
[Кодекс України про адміністративні правопорушення (Україна), 07.12.1984, № 8073-X. Актуально на 01.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>].
7. Skrynkovskyy, R., & Kramar, R. (2016). *Diahnostyka formuvannia i vykorystannia prybutku pidpriemstva ta vidpovidalnist kerivnyka za porushennia podatkovoho zakonodavstva* [Diagnostics of the formation and use of the company's profit and the manager's responsibility for violating tax legislation]. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo*, 6, 130–134 (in Ukrainian)
[Скриньковський, Р., & Крамар, Р. (2016). Діагностика формування і використання прибутку підприємства та відповідальність керівника за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*, 6, 130–134].
8. Vizniak, Yu., Skrynkovskyy, R., & Protsiuk, T. (2016). *Diahnostyka biznes-seredovyshcha pidpriemstva i rol neuriadovykh orhanizatsii shchodo zapobihannia ta protydii koruptsii u sferi opodatkuvannia* [Diagnostics of the enterprise's business environment and the role of non-governmental organizations in preventing and countering corruption in the field of taxation]. *Biznes Inform*, 1, 235–240 (in Ukrainian)
[Візняк, Ю., Скриньковський, Р., & Процюк, Т. (2016). Діагностика бізнес-середовища підприємства і роль неурядових організацій щодо запобігання та протидії корупції у сфері оподаткування. *Бізнес Інформ*, 1, 235–240].
9. Cakun, O. (2021). *Sutnist ahresyvnoho podatkovoho planuvannia ta yoho naslidky* [The essence of aggressive tax planning and its consequences]. *Ekonomika ta suspilstvo*, 31. doi: [10.32782/2524-0072/2021-31-10](https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-10) (in Ukrainian)
[Сагун, О. (2021). Сутність агресивного податкового планування та його наслідки. *Економіка та суспільство*, 31. doi: [10.32782/2524-0072/2021-31-10](https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-10)].
10. Konstytutsiinyi Sud Ukrainy. (2022). *Podatkove pravo* [Tax law]. Retrieved May 1, 2022, from <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/2213-podatkov-pravo> (in Ukrainian)
[Конституційний Суд України. (2022). *Податкове право*. Актуально на 01.05.2022. URL: <https://ccu.gov.ua/storinka-knygy/2213-podatkov-pravo>].
11. *Podatkovyi kodeks Ukrainy* (Ukraine), 02.12.2010, No 2755-V. Retrieved May 1, 2022, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (in Ukrainian)
[Податковий кодекс України (Україна), 02.12.2010, № 2755-VI. Актуально на 01.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>].
12. Orlovskiy, B. M. (2020). The tax evasion or the tax fraud: issues of legal effectiveness. *Constitutional State*, 38, 130–137. doi: [10.18524/2411-2054.2020.38.204128](https://doi.org/10.18524/2411-2054.2020.38.204128)
13. Skrypnyk, S., Boiarova, O., & Demianyshyna, O. (2022). Expectations of business from the new taxation system. *Ekonomika Ta Derzhava*, 1, 13. doi: [10.32702/2306-6806.2022.1.13](https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.1.13)
14. Shumylo, M. (2020). Legal conclusions of the court of cassation: inter praeteritum et futurum. *Entrepreneurship, Economy and Law*, 12, 47–54. doi: [10.32849/2663-5313/2020.12.08](https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.12.08)
15. Kolomoiets, T., & Kolpakov, V. (2020). The Concept of the Administrative Law Doctrine. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 27(2), 14–26. doi: [10.37635/jnalsu.27\(2\).2020.14-26](https://doi.org/10.37635/jnalsu.27(2).2020.14-26)