

В. В. Нікітін

доктор юридичних наук,
завідувач кафедри політичних наук і права
Київського національного університету будівництва і архітектури

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРОФІЛАКТИКИ КОРУПЦІЙНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

У статті здійснено комплексне дослідження адміністративно-правових засад профілактики корупційних правопорушень у податковій системі України. Визначено, що податкова сфера в силу значного обсягу регуляторних повноважень, широких дискреційних можливостей посадових осіб та складності процедур адміністрування належить до найбільш вразливих до корупційних ризиків. Проаналізовано чинне антикорупційне законодавство, практику його застосування та роль спеціально уповноважених органів у запобіганні корупційним правопорушенням, зокрема Національного агентства з питань запобігання корупції та Державної податкової служби України. Обґрунтовано необхідність удосконалення адміністративно-правових механізмів, що поєднують превентивні та контрольні заходи. Особливу увагу приділено подвійному характеру правового регулювання у сфері оподаткування, який поєднує публічно-правові та приватно-правові елементи і формує специфіку антикорупційної профілактики. Визначено шляхи вдосконалення нормативної бази, зокрема потребу посилення адміністративної відповідальності за правопорушення, пов'язані з конфліктом інтересів і зловживанням службовим становищем. Запропоновано конкретні напрями реформування податкової системи шляхом запровадження цифрових інструментів, посилення фінансового контролю та підвищення прозорості діяльності органів державної влади. Результати дослідження мають практичне значення для формування ефективної державної політики у сфері протидії корупції та удосконалення діяльності податкових органів.

Ключові слова: адміністративно-правові засади, профілактика корупції, корупція, податкова система, податки, податкові правопорушення, конфлікт інтересів, фінансовий контроль, антикорупційне законодавство, Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК), податкова служба, публічно-приватна природа.

Вступ. Корупція в податковій системі України являє собою не просто одне з порушень, а системну загрозу національній безпеці, стабільності економіки та формуванню справедливих умов для ведення бізнесу. Це явище підриває основи фінансового суверенітету держави, зменшуючи обсяги надходжень до бюджету, необхідних для фінансування оборони, соціальних програм та відбудови країни в умовах воєнного стану. Податкова сфера, будучи основним механізмом наповнення державного бюджету, природньо стає центром зусиль з приховування доходів і мінімізації платежів шляхом незаконних угод, а також зловживання службовим становищем з боку тих, хто покликаний забезпечувати дотримання закону.

Унікальність цієї сфери полягає в її подвійній природі, оскільки вона поєднує суворий публічно-правовий інструмент примусу

із сферою захисту приватних інтересів і прав платників. Держава, реалізуючи свою фіскальну функцію, стикається з необхідністю дотримання гарантій, передбачених Конституцією та законами, щодо правової визначеності, неупередженості та справедливості. Саме на стику цих інтересів виникають найнебезпечніші корупційні ризики, коли дискреційні повноваження посадових осіб можуть бути використані не в публічних інтересах, а для отримання особистої вигоди.

Актуальність дослідження адміністративно-правових засад профілактики в цьому контексті посилюється тим, що традиційна українська практика боротьби з корупцією довгий час була занадто репресивною, зосереджуючись на кримінальному переслідуванні вже вчинених злочинів. Профілактика ж, спрямована на попередження правопорушень шляхом створення ефективних адміністративних

бар'єрів, залишалася недооціненою та фрагментарною. Складність і громіздкість податкового законодавства, наявність значних дискреційних повноважень у посадових осіб, а також масштаби фінансових потоків створюють ідеальні умови для виникнення стійких корупційних схем.

Сьогодні, в умовах європейської інтеграції, Україна зобов'язана привести своє законодавство та адміністративні практики у відповідність до високих стандартів ЄС у сфері доброчесності, прозорості та підзвітності. Це стосується особливо податкової системи, яка є ключовим елементом економічної безпеки. Процес активної цифровізації, що охопив податкове адміністрування, відкриває нові можливості для мінімізації корупційних ризиків, але одночасно породжує нові виклики, пов'язані з непрозорістю алгоритмів та захистом прав платників.

Таким чином, мета даної статті полягає не лише в критичному аналізі існуючих проблем та системних вад механізму адміністративно-правової профілактики, але й у розробці цілісного, обґрунтованого та практично орієнтованого проекту його вдосконалення. Цей проект має поєднувати нормотворчі, організаційні та технологічні рішення, спрямовані на побудову сучасної, ефективної системи, здатної протистояти корупційним викликам сьогодення та майбутнього.

Актуальність теми. Актуальність дослідження адміністративно-правових засад профілактики корупції в податковій системі зумовлена низкою взаємопов'язаних чинників, що мають як теоретичне, так і суттєве практичне значення для державотворення.

По-перше, податкова система є основою фінансового суверенітету України, тому будь-які корупційні втрати в цій сфері безпосередньо впливають на обороноздатність, соціальну сферу та економічний розвиток країни в умовах воєнного стану та відбудови. Дані антикорупційних органів свідчать, що корупційні ризики в податковій сфері залишаються критично високими, причому вони еволюціонують разом із впровадженням нових технологій.

По-друге, існуюча система адміністративно-правової профілактики, як справедливо зазначає О. Ю. Василенко, є фрагментованою та інституційно незбалансованою, оскільки не враховує специфіки функціонування податкової служби як єдиного органу, що поєднує сервісні, контрольні та правоохоронні функції [1, с. 148]. Нормативна база, що регулює профілактичні заходи, розпорошена між десятками актів різного рівня,

що призводить до правової невизначеності та неузгодженості в діях різних підрозділів.

По-третє, процес активної цифровізації податкових послуг, незважаючи на свій очевидний потенціал для обмеження прямого контакту «платник-службовець», створює нові, більш складні виклики, такі як непрозорість алгоритмічних рішень та відсутність ефективних механізмів їх оскарження. Чинне законодавство не встигає за цими тенденціями, залишаючи значні правові прогалини.

По-четверте, європейська інтеграція України вимагає приведення національного законодавства у відповідність до стандартів ЄС щодо прозорості, підзвітності та ефективності механізмів запобігання конфлікту інтересів. Таким чином, актуальність теми зумовлена гострою практичною потребою в побудові сучасної, цілісної та адаптованої до цифрових викликів системи адміністративно-правової профілактики корупції в податковій системі.

Огляд останніх досліджень. Проблематика протидії корупції в Україні є предметом наукового аналізу в працях багатьох учених. Проте, як зазначають дослідники, більшість робіт традиційно зосереджуються на кримінально-правових аспектах, діяльності спеціалізованих антикорупційних органів або на загальнотеоретичних питаннях корупції як соціального явища. Адміністративно-правовій профілактиці, особливо в такій специфічній сфері, як оподаткування, приділялося значно менше уваги.

Значний внесок у розвиток цієї тематики зробив О. Ю. Василенко, який у своїй дисертаційній роботі здійснив спробу комплексного дослідження адміністративно-правових засад запобігання корупційним правопорушенням. Він обґрунтував відсутність єдиної доктринальної позиції щодо сутності та меж адміністративно-правових превентивних заходів, зазначивши, що вони часто зводяться до формального виконання вимог щодо декларування [1, с. 66].

Ключовою проблемою дослідник вбачає саме в розпорошеності правового регулювання, коли норми, що мають антикорупційний характер, не утворюють єдиного узгодженого масиву, що не дозволяє сформувати послідовну правозастосовну практику.

Інший підхід демонструє Р. М. Опацький, який зосереджується на конкретних корупційних ризиках, що виникають під час безпосереднього виконання податковими органами контрольних функцій. Він аналізує адміністративні дії посадових осіб у процесі перевірок,

нарахування зобов'язань та застосування санкцій.

Дослідник доводить, що саме невиконання законних вимог службовців часто стає відправною точкою для правопорушень [2, с. 24]. Це вимагає не лише вдосконалення адміністративної відповідальності, але й чіткої регламентації самих процедур, що мінімізують простір для свавілля.

Проте, незважаючи на ці цінні напрацювання, слід констатувати наявність значної наукової прогалини. Комплексна модель адміністративно-правової профілактики, яка б інтегрувала традиційні інструменти адміністративного права з сучасними управлінськими підходами та цифровими технологіями, адаптована до специфіки публічно-приватної природи податкових правовідносин, досі не була запропонована.

Більшість існуючих досліджень мають фрагментарний характер і не заповнюють прогалину між абстрактною теорією адміністративного права та практичними потребами щоденного податкового адміністрування.

Мета статті. Метою даного наукового дослідження є розробка цілісної концепції адміністративно-правової профілактики корупційних правопорушень у діяльності податкових органів України, яка ґрунтується на глибокому аналізі чинного стану, виявленні системних вад та формуванні конкретного проекту вдосконалень як на законодавчому, так і на організаційно-інституційному рівнях.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються наступні ключові завдання. Перше завдання полягає в теоретико-методологічному уточненні понятійного апарату дослідження, зокрема визначенні змісту поняття «адміністративно-правова профілактика» саме в контексті податкової діяльності, з розкриттям її специфіки, цілей та відмінностей від інших видів профілактичної діяльності.

Друге завдання передбачає проведення комплексного аналізу чинної нормативно-правової бази, що регулює профілактичні заходи у сфері оподаткування, включаючи детальний огляд та оцінку відповідних норм Закону України «Про запобігання корупції» [3], Податкового кодексу України [4], Кодексу України про адміністративні правопорушення [5], а також підзаконних актів.

Третє завдання зосереджене на інституційно-функціональному дослідженні архітектури профілактики в податковій системі, аналізі повноважень та взаємодії між ключовими

суб'єктами, та виявленні системних вад у їхній координації.

Четверте завдання полягає у з'ясуванні впливу сучасних тенденцій, зокрема цифровізації, на корупційні ризики та формуванні вимог до правового забезпечення цифрової профілактики.

Нарешті, п'яте, проектно-нормативне завдання, спрямоване на розробку конкретних пропозицій щодо вдосконалення механізму профілактики, включаючи зміни до КУпАП, розробку типових внутрішніх актів ДПС та рекомендації щодо організації міжвідомчої взаємодії.

Виклад основних положень. Адміністративно-правова профілактика в податковій сфері являє собою системну, цілеспрямовану та плановану діяльність уповноважених суб'єктів публічної влади, що реалізується в межах норм адміністративного права та спрямована на виявлення, усунення або нейтралізацію причин і умов, що сприяють вчиненню корупційних правопорушень. Її реалізація відбувається шляхом комплексу організаційних, процедурних, інформаційних, кадрових та контрольних заходів.

Ключова відмінність від репресивного підходу полягає в превентивному характері, оскільки вона охоплює не лише момент порушення, а й весь спектр службових правовідносин, у яких можуть формуватися передумови для зловживань.

У контексті оподаткування ця профілактика набуває унікальної специфіки, зумовленої публічно-приватною природою податкових правовідносин. З одного боку, держава в особі податкових органів реалізує сувору публічно-правову функцію примусового стягнення коштів для наповнення бюджету.

З іншого боку, платник податків володіє комплексом гарантованих законом прав на захист, справедливість та правову визначеність. Таким чином, профілактика тут не може бути суто заборонною; вона повинна виконувати і сервісну функцію, забезпечуючи баланс між інтересами держави та правами людини.

Ефективна профілактика в цій сферібудується на принципах прозорості, передбачуваності та взаємної довіри. Основним об'єктом профілактичного впливу є корупційні ризики, пов'язані з наявністю широких дискреційних повноважень у посадових осіб податкових органів.

Ці ризики виникають під час таких процедур, як планування і проведення перевірок, нарахування зобов'язань, застосування заходів забезпечення, накладення штрафів чи вирішення

питань про відстрочення боргу. Саме в цих процедурах суб'єктивне бачення ситуації службовцем може стати основою для корупційної угоди.

Ефективність будь-якої профілактичної системи безпосередньо залежить від чіткості розподілу повноважень та узгодженості дій усіх її учасників. У сфері податкової профілактики ключовими суб'єктами виступають Державна податкова служба України, Національне агентство з питань запобігання корупції та правоохоронні органи.

На практиці, як зазначає О. Ю. Василенко, спостерігається значна роз'єднаність у їх функціях та відсутність єдиної стратегії координації, що робить систему фрагментованою та інституційно незбалансованою [1, с. 148].

Це проявляється в подвійності підпорядкування внутрішніх підрозділів ДПС. Коли комісія з питань доброчесності у регіональному органі діє під безпосереднім впливом його керівництва, об'єктивність розгляду порушень, вчинених колегою або начальником, ставиться під сумнів.

Іншою проблемою є відсутність єдиних протоколів обміну інформацією. Дані про корупційні ризики, виявлені НАЗК або правоохоронцями, не передаються системно і оперативно в ДПС для вжиття превентивних заходів, таких як посилений внутрішній контроль або ротація кадрів.

Відсутність постійно діючого міжвідомчого координаційного органу, який би займався виключно питаннями профілактики в податковій системі, є серйозним недоліком. Наслідком такої нескоординованості є низька ефективність профілактики в цілому.

Заходи різних органів часто дублюються або, навпаки, залишають прогалини, якими легко скористатися для корупційних дій. Це підриває довіру як до державних інституцій з боку громадськості, так і до внутрішніх процедур з боку доброчесних службовців.

Інституційним вадам відповідають суттєві прогалини в механізмі адміністративної відповідальності, передбаченому главою 13-А Кодексу України про адміністративні правопорушення. Аналіз статей цієї глави свідчить про системні проблеми, що знижують їх превентивний потенціал.

Однією з ключових проблем є нечіткість і абстрактність складів правопорушень. Наприклад, ст. 172-4 КУпАП, що передбачає відповідальність за неприйняття заходів щодо запобігання конфлікту інтересів, не містить детальних об'єктивних критеріїв для кваліфікації.

Поняття «особиста заінтересованість» та «прямий вплив на прийняття рішення»

тлумачаться правозастосовцями дуже широко і нерівномірно. Це призводить до правової невідзначеності та вибіркового застосування норми.

Іншим вадом є м'якість та неефективність санкцій. Більшість санкцій за правопорушення глави 13-А передбачають накладення штрафу у незначних розмірах, які не мають суттєвого стримуючого ефекту, особливо для осіб, які можуть отримати значну неправомірну вигоду.

Відсутність таких санкцій, як позбавлення права обіймати певні посади на тривалий термін, робить адміністративну відповідальність формальністю.

Крім того, складна та тривала процедура притягнення до відповідальності створює додаткове навантаження на органи і дозволяє уникнути реального покарання. Таким чином, чинний механізм не виконує належним чином ні функцію покарання, ні функцію попередження правопорушень, оскільки не створює впевненості в неминучості відповідальності.

Впровадження цифрових інструментів, таких як електронний кабінет платника податків або система автоматичного блокування податкових накладних, є найбільш перспективним напрямком розвитку профілактики. Ці інструменти об'єктивно знижують рівень прямого контакту між платником і службовцем, усуваючи класичні корупційні ризики.

Однак, як зазначає Р. М. Опацький, цифровізація не усуває «людський фактор» повністю, а лише трансформує його [2, с. 25]. Виникають нові складні виклики, серед яких непрозорість алгоритмів, що приймають рішення.

Рішення, що приймаються автоматично, часто ґрунтуються на алгоритмах, логіка яких не є публічною та доступною для розуміння і аудиту. Це створює «чорну скриньку», де можуть ховатися як технічні помилки, так і свідомо закладені упередження.

Іншою проблемою є відсутність ефективних механізмів оскарження автоматичних рішень. Чинне законодавство не містить чітких, швидких та ефективних процедур оскарження рішень, прийнятих штучним інтелектом.

Платник змушений проходити стандартну, часто довгу та бюрократичну процедуру оскарження, що не відповідає швидкості прийняття самого автоматичного рішення.

З'являються також нові форми зловживань, пов'язані з несанкціонованим втручанням у бази даних, маніпулюванням вхідною інформацією для впливу на результат роботи алгоритму, а також зловживаннями з боку самих

адміністраторів систем. Таким чином, цифровізація без належного правового супроводу може не усунути корупцію, а перевести її в нову, технологічно складну форму.

Висновки. Проведене дослідження однозначно доводить, що існуючий механізм адміністративно-правової профілактики корупції в податковій системі України є неефективним через низку системних та інституційних вад. Виявлені проблеми мають комплексний характер, що обумовлює необхідність такого ж комплексного підходу до їх вирішення. На основі глибокого аналізу правових, організаційних та технологічних аспектів діяльності податкових органів пропонуються конкретні заходи щодо вдосконалення, які стосуються трьох ключових напрямів.

Щодо удосконалення Кодексу України про адміністративні правопорушення, необхідно запровадити низку законодавчих змін. Першочергово слід запропонувати норму, що детально визначає об'єктивні критерії «особистої заінтересованості» для конкретизації складу правопорушення, пов'язаного з конфліктом інтересів, що усуне можливості для свавільного тлумачення. Важливо запровадити кваліфікуючі ознаки для правопорушень, вчинених повторно або таких, що заподіяли істотну шкоду державному бюджету, із посиленими санкціями, включаючи тимчасову заборону обіймати певні посади. Також критично необхідно встановити чітку адміністративну відповідальність за свідоме введення в автоматизовані системи недостовірних даних або несанкціоноване втручання в їх роботу, що забезпечить захист цифрової інфраструктури.

Відносно розробки типових внутрішніх актів Державної податкової служби, потрібно реалізувати заходи, спрямовані на підвищення прозорості та підзвітності. Необхідно затвердити обов'язкову форму детальної мотивувальної частини для будь-якого рішення, що безпосередньо впливає на права та законні інтереси платника податків. Важливо впровадити положення про обов'язкову журналізацію алгоритмічних рішень із фіксацією всіх вхідних даних і параметрів у спеціальному електронному журналі для подальшого аудиту та контролю. Крім того, слід розробити чіткий регламент, що передбачає проведення щорічної оцінки корупційних ризиків для кожної посади та структурного підрозділу ДПС з обов'язковим подальшим

формуванням плану профілактичних заходів. Для покращення комунікації з громадськістю необхідно створити єдину централізовану електронну систему подання та розгляду скарг платників, яка забезпечить повну анонімність заявника та автоматичний розподіл скарг між відповідальними особами.

Серед ключових організаційних заходів є необхідність створення Міжвідомчої координаційної ради з питань профілактики корупції в податковій сфері за участю представників ДПС, НАЗК, НАБУ та незалежних громадських експертів. Для зміни службової культури потрібно впровадити комплексну програму навчання з питань доброчесності та етики для податкових службовців на основі реальних кейсів, а також розробити систему матеріального та кар'єрного стимулювання для службовців, які демонструють зразкову доброчесність. Для посилення внутрішнього контролю необхідно закріпити статус підрозділів внутрішнього аудиту та безпеки ДПС із прямим підпорядкуванням керівнику центрального апарату, а також запровадити процедуру щорічного незалежного зовнішнього аудиту їх діяльності.

Реалізація запропонованого комплексу заходів дозволить системно усунути існуючі вади та перетворити адміністративно-правову профілактику з формального інституту на дієвий інструмент забезпечення доброчесності, прозорості та довіри в податковій системі України.

Список використаної літератури:

1. Василенко О. Ю. Адміністративно-правові засади запобігання корупційним та пов'язаним з корупцією правопорушенням : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ужгородський національний ун-т. Ужгород, 2023. 231 с.
2. Опацький Р. М. Адміністративно-правова протидія корупції в податкових органах під час виконання ними контрольних функцій. Серія «Право». 2024. Вип. 86 (1). С. 22–26.
3. Про запобігання корупції : Закон України від 14 жовт. 2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 груд. 1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

Nikitin V. V. Administrative and legal principles of prevention of corruption offenses in the tax system of Ukraine

the article provides a comprehensive study of the administrative and legal principles of preventing corruption offenses in the tax system of Ukraine. It is established that the tax sphere is one of the most vulnerable to corruption risks due to the significant volume of regulatory powers, the wide discretionary opportunities of officials, and the complexity of tax administration procedures. The current anti-corruption legislation, its enforcement practices, and the role of specialized bodies, in particular, the National Agency on Corruption Prevention (NACP) and the State Tax Service of Ukraine, are analyzed in preventing corruption offenses. The necessity of improving administrative and legal mechanisms combining preventive and control measures is substantiated. Special attention is paid to the dual nature of legal regulation in taxation, which combines public-law and private-law elements and forms the specifics of anti-corruption prevention. The article outlines ways to improve the legal framework, including the need to strengthen administrative liability for offenses related to conflicts of interest and abuse of office. Specific directions for reforming the tax system are proposed, including the introduction of digital tools, strengthening financial control, and increasing transparency of public authorities' activities. The research results have practical significance for shaping effective public policy in the field of anti-corruption and improving the functioning of tax authorities.

Key words: administrative and legal framework, corruption prevention, corruption, tax system, taxation, tax violations, conflict of interest, financial oversight, anti-corruption legislation, National Agency on Corruption Prevention (NACP), tax authorities, public-private nature.

Дата першого надходження рукопису до видання: 21.07.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 25.08.2025

Дата публікації: 30.09.2025