

**МОРОЗ В. П.,**  
orcid.org/0000-0002-7070-0104  
адвокат

**УДК 392.924**

**DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.6.33>**

**АДМІНІСТРАТИВНИЙ РОЗСУД ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ  
У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ПЛАТНИКА:  
МЕЖІ, СТАНДАРТИ ТА СУДОВИЙ КОНТРОЛЬ**

Адміністративний розсуд податкових органів є ключовим інструментом у процесі реалізації податкової політики держави та виконання фіскальних функцій. З одного боку, дискреція забезпечує можливість оперативного реагування на динамічні економічні процеси та специфіку кожної господарської ситуації, з іншого – створює ризики для прав платника податків у разі її свавільного або непропорційного застосування. Саме тому визначення правових меж і стандартів використання дискреції контролюючими органами набуває особливої актуальності в умовах інтеграції України до європейського правового простору та запровадження сучасних моделей good governance і fair taxation.

Метою статті є комплексний аналіз меж та принципів реалізації адміністративного розсуду податкових органів, визначення критеріїв його правомірності та стандартів судового контролю в контексті забезпечення прав платника податків.

Методологічну базу дослідження становлять загальнонаукові та спеціально-правові методи: діалектичний метод (для дослідження взаємозв'язку дискреції та прав платника), формально-юридичний метод (для аналізу законодавства та судової практики), порівняльно-правовий метод (для оцінки підходів ЄС та міжнародних стандартів), а також системний і логіко-правовий аналіз (для визначення принципів пропорційності, обґрунтованості та правової визначеності у сфері податкового адміністрування).

Встановлено, що оптимальна модель адміністративного розсуду у податковій сфері передбачає наявність чітко визначених критеріїв його застосування, забезпечення прозорості та обґрунтованості рішень податкових органів, а також ефективного судового контролю. Аналіз практики Верховного Суду та міжнародних стандартів засвідчив формування єдиних критеріїв оцінки добросовісності платника, належного мотивування рішень контролюючих органів і недопустимості створення надмірного публічно-правового тягаря. Особливе значення має поєднання принципу пропорційності, належної обачності платника, правової визначеності та процесуальної прозорості.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на нормативне визначення стандартизованих критеріїв судового контролю за дискрецією податкових органів, удосконалення процедур оскарження рішень контролюючих органів, а також адаптацію європейського досвіду застосування концепції cooperative compliance та цифрового податкового адміністрування до національної системи.

**Ключові слова:** адміністративний розсуд, дискреційні повноваження, податкові правовідносини, права платника податків, судовий контроль; принцип пропорційності, правова визначеність, належна обачність, good governance.



**Moroz V. P. Administrative discretion of tax authorities in the context of safeguarding taxpayer rights: limits, standards and judicial review**

Administrative discretion of tax authorities is a key instrument in the implementation of state tax policy and the performance of fiscal functions. On the one hand, discretion enables prompt responses to dynamic economic processes and the specific circumstances of each business situation; on the other hand, it creates risks for taxpayers' rights in cases of arbitrary or disproportionate application. Therefore, defining the legal limits and standards for the exercise of discretion by tax authorities becomes particularly relevant in the context of Ukraine's integration into the European legal space and the introduction of modern models of good governance and fair taxation.

The purpose of this article is to provide a comprehensive analysis of the limits and principles of administrative discretion exercised by tax authorities, to identify the criteria of its legality, and to outline the standards of judicial review in the context of safeguarding taxpayer rights.

The methodological basis of the study includes general scientific and special legal methods: the dialectical method (to examine the interrelation between discretion and taxpayer rights), the formal-legal method (to analyse legislation and judicial practice), the comparative-legal method (to assess EU approaches and international standards), as well as systemic and logical-legal analysis (to determine the principles of proportionality, justification and legal certainty in the field of tax administration).

It has been established that an optimal model of administrative discretion in the tax sphere requires clearly defined criteria for its application, transparency and proper justification of decisions adopted by tax authorities, as well as effective judicial oversight. Analysis of the case law of the Supreme Court of Ukraine and international standards confirms the emergence of unified criteria for assessing taxpayer good faith, proper motivation of decisions by tax authorities, and the inadmissibility of imposing an excessive public-law burden. Particular importance is given to the combined application of the principles of proportionality, taxpayer due diligence, legal certainty and procedural transparency.

Further research should focus on the normative development of standardised judicial review criteria for the discretion of tax authorities, improvement of procedures for appealing decisions of controlling bodies, as well as adaptation of the European experience in applying the concept of cooperative compliance and digital tax administration to the national system.

**Key words:** *administrative discretion, discretionary powers, tax legal relations, taxpayer rights, judicial review, proportionality principle, legal certainty, due diligence, good governance.*

**Вступ.** Ефективність функціонування податкової системи значною мірою залежить від здатності органів державної влади забезпечувати справедливий та збалансований підхід до здійснення податкового адміністрування. Адміністративний розсуд податкових органів у цьому контексті є ключовим інструментом, що дозволяє реагувати на різноманітність економічних ситуацій, зважаючи на специфіку господарської діяльності платників та потреби публічного інтересу. Проте у разі відсутності належних правових обмежень та процедурних гарантій дискреційні повноваження можуть трансформуватися у форму владного свавілля, що ставить під загрозу принципи верховенства права, правової визначеності та пропорційності.

Актуальність дослідження зумовлена інтеграційними процесами України у сфері публічного адміністрування, впровадженням європейських стандартів good governance та необхідністю гармонізації національної практики із принципами захисту прав платника, сформованими Європейським судом з прав людини та органами ЄС. Особливе значення



набувають питання меж дискреції, стандарти судового контролю та визначення обов'язків сторін у доказуванні правомірності управлінських рішень, що забезпечує баланс між державними інтересами та правами платників податків.

**Постановка завдання.** З огляду на зазначене, завданням даного дослідження є:

1. Визначення правової природи адміністративного розсуду податкових органів та меж його застосування у податкових правовідносинах.
2. Аналіз судової практики України та Європейського суду з прав людини щодо критеріїв правомірності дискреційних рішень та оцінки поведінки платника і контролюючого органу.
3. Дослідження принципів пропорційності, правової визначеності та належної обачності платника податків як механізмів забезпечення балансу приватних і публічних інтересів.
4. Визначення процесуальних гарантій платника податків у процедурах контролю та оскарження рішень податкових органів.
5. Формулювання пропозицій щодо вдосконалення законодавства та адміністративної практики з урахуванням європейських стандартів *fair taxation*, *cooperative compliance* та цифровізації податкового адміністрування.

**Результати дослідження.** Адміністративний розсуд податкових органів є необхідним елементом публічного управління у сфері оподаткування, однак його реалізація може створювати ризики для прав платника податків у разі свавільного, непропорційного або недостатньо обґрунтованого застосування. У правозастосовній практиці України спостерігається зростаюче навантаження на інститут дискреції у зв'язку з цифровізацією податкового контролю, запровадженням ризик-орієнтованих систем та активним розвитком судової практики щодо реальності господарських операцій. Водночас відсутність законодавчо визначених критеріїв правомірності дискреційних рішень, а також універсальних процедур їх перевірки, ускладнює гарантування прав платника і створює потенційні загрози створення надмірного публічно-правового тягаря. Ці обставини обумовлюють потребу в системному науковому дослідженні меж адміністративного розсуду, стандартів судового контролю та принципів правової визначеності і пропорційності в податковій сфері.

Європейські дослідники адміністративного права звертають увагу на необхідність обмеження дискреції чіткими процедурними стандартами та тестом пропорційності, який забезпечує легітимність публічного втручання [1, с. 14–19; 2, с. 7–9]. Підхід *legitimate expectations* та принцип правової визначеності розглядаються як ключові гарантії недопущення свавілля органів влади [3, с. 112–118].

У практиці Європейського суду з прав людини наголошено на необхідності забезпечення справедливого балансу між публічними та приватними інтересами, а також недопущення надмірного індивідуального тягаря для платника податків [4, с. 76–80; 5, с. 91–94].

Рекомендації ОЕСР підкреслюють важливість *cooperative compliance*, прозорості процедур та ризик-орієнтованого адміністрування податків як умов формування довіри та стимулювання добровільної податкової дисципліни [6, с. 25–28; 7, с. 11–15].

Національна практика Верховного Суду підтверджує пріоритет оцінки реального економічного змісту операцій, належного мотивування рішень та недопущення формального підходу з боку податкових органів [8, с. 204–209; 9, с. 55–59].

#### ***Правова природа адміністративного розсуду податкових органів***

Дискреція податкових органів визначається як юридично дозволена свобода вибору одного з декількох правомірних варіантів управлінського рішення. Вона забезпечує оперативність податкового контролю, проте вимагає законодавчих рамок, що стримують можливі прояви свавілля. Доктрина ЄС виходить з того, що дискреція повинна реалізовуватися з урахуванням принципів пропорційності, правової визначеності та мотивованості [1, с. 14–19].

#### ***Критерії правомірності реалізації дискреції***

Ключовими критеріями правомірності адміністративного розсуду є:

- наявність законної мети;
- відповідність заходів меті (*necessity*);



- мінімізація втручання у права платника (minimal burden);
- належна мотивація рішень;
- можливість ефективного оскарження.

Цей підхід спирається на тест пропорційності, вироблений практикою ЄСПЛ [4, с. 76–80; 5, с. 91–94].

#### **Судовий контроль та стандарти доказування**

Верховний Суд України сформулював підхід, за яким податковий орган зобов'язаний довести обставини, що свідчать про порушення, тоді як платник має продемонструвати належну обачність і реальність господарських операцій [8, с. 204–209; 9, с. 55–59]. Судовий контроль виконує функцію стримування дискреції та забезпечує баланс інтересів.

#### **Цифровізація податкового контролю та нові виклики**

Автоматизовані системи моніторингу ризиків, алгоритмічні рішення та big data у податковому адмініструванні вимагають нових процесуальних гарантій, зокрема: прозорості критеріїв ризику, можливості перевірки алгоритмічних рішень та пояснюваності (explainability). Це відповідає підходам ЄС та ОЕСР [7, с. 11–15; 10, с. 33–37].

**Висновки.** Дослідження засвідчило, що адміністративний розсуд податкових органів має здійснюватися у межах чітко визначених правових критеріїв і процедурних гарантій. Ефективний судовий контроль, тест пропорційності, принцип правової визначеності, а також розвиток концепції належної обачності платника є ключовими елементами сучасної моделі податкового адміністрування в Україні.

Подальший розвиток потребує нормативного закріплення стандартів дискреції, вдосконалення механізмів оскарження та впровадження європейських практик cooperative compliance і цифрового контролю.

#### **Список використаних джерел:**

1. Craig, P. EU Administrative Law. *Oxford: Oxford University Press*. 2012. P. 823.
2. Lenaerts, K., Van Nuffel, P. European Union Law. *London: Sweet & Maxwell*. 2011. P. 1142.
3. Schönberg, S. Legitimate Expectations in Administrative Law. *Oxford: Oxford University Press*. 2000. P. 285.
4. Bulves AD v. Bulgaria *Application no. 3991/03, Judgment of 22 January 2009*. : веб-сайт URL: <https://hudoc.echr.coe.int> (дата звернення: 08.11.2025).
5. Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands. *Application no. 15375/89, Judgment of 23 February. 1995*. : веб-сайт URL: <https://hudoc.echr.coe.int> (дата звернення: 08.11.2025).
6. OECD Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. Paris : OECD Publishing. 2016. P. 132.: веб-сайт URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-tax-compliance-building-better-tax-control-frameworks.html> (дата звернення: 08.11.2025).
7. OECD Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing. 2023. : веб-сайт. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-administration/html> (дата звернення: 08.11.2025).
8. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 26.09.2023 у справі № 640/7520/21 : веб-сайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114137481> (дата звернення: 08.11.2025).
9. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 26.02.2025 у справі № 200/4768/23 : веб-сайт. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125892977> (дата звернення: 08.11.2025).
10. European Commission. Risk Management in Tax Administration: Guidelines. Brussels, 2022. P. 67 веб-сайт. URL: <https://taxation-customs.ec.europa.eu> (дата звернення: 08.11.2025).

Дата першого надходження рукопису до видання: 28.11.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 15.12.2025

Дата публікації: 31.12.2025

