

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-19>  
УДК 336.22:343.35:340.13(477)

## В. Ю. ГОРЕЛОВА

кандидатка юридичних наук, доцентка,  
доцентка кафедри державно-правових  
і гуманітарних наук,  
Таврійський національний університет  
імені В. І. Вернадського,  
Навчально-науковий гуманітарний інститут,  
Україна, м. Київ  
e-mail: [gorielova.veronika@tnu.edu.ua](mailto:gorielova.veronika@tnu.edu.ua)  
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-6536-2422>



## ЕВОЛЮЦІЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАХОДІВ У БОРОТБІ З НЕСПЛАТОЮ ПОДАТКІВ<sup>1</sup>

У статті проаналізовано еволюцію адміністративно-правових механізмів протидії податковим правопорушенням у контексті економічної безпеки держави. Досліджено трансформацію від репресивних до проактивних методів, зокрема впровадження цифрових технологій та адаптацію міжнародних стандартів (BEPS, CRS). Обґрунтовано вплив цих змін на фіскальну стабільність та економічний розвиток.

**Ключові слова:** податкова політика, економічна безпека, фіскальний контроль, цифрові інновації, міжнародні стандарти.

**Постановка проблеми.** Несплата податків становить системну загрозу економічній безпеці держави, порушуючи фінансову рівновагу та обмежуючи можливості соціально-економічного розвитку. Це явище не лише скорочує бюджетні надходження, а й спотворює принципи справедливого оподаткування, створюючи додаткове навантаження на добросовісних платників. У глобальному контексті проблема посилюється транснаціональним характером сучасних

<sup>1</sup> © Горелова В. Ю., 2025. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

бізнес-моделей, що відкриває нові можливості для оптимізації податкового навантаження. Адміністративно-правові механізми виступають ключовим інструментом забезпечення податкової дисципліни. Еволюція їх від репресивних до проактивних моделей відображає пошук балансу між ефективним контролем і стимулюванням добровільної комплаєнтності. Сучасні підходи, такі як ризик-орієнтоване адміністрування та автоматизований моніторинг, трансформують традиційну систему фіскального нагляду. Український досвід податкових реформ демонструє значний прогрес у гармонізації з міжнародними стандартами, зокрема через імплементацію принципів BEPS та CRS. Однак подальший розвиток вимагає глибшого врахування специфіки національної правової культури й інституційних можливостей.

**Аналіз останніх досліджень.** Сучасна наукова дискусія щодо адміністративно-правових заходів боротьби з ухиленням від сплати податків набуває все більшої міждисциплінарної глибини, поєднуючи правовий, економічний, технологічний і соціопсихологічний виміри. Особливу аналітичну вагу в цьому контексті мають дослідження, що не лише деталізують окремі аспекти функціонування податкового адміністрування, а й демонструють трансформаційні зрушення, що відбуваються внаслідок взаємодії державної політики, цифрових технологій та очікувань суспільства.

Зокрема, праця В. А. Мотрич репрезентує концептуальний зсув від переважно репресивних практик податкового контролю до впровадження проактивних, превентивних і сервісно орієнтованих підходів, що засвідчує перегляд базових принципів державної податкової політики на користь партнерської моделі взаємодії з платниками [1]. Така еволюція повністю узгоджується з моїм баченням системної трансформації інструментів податкового адміністрування, що мають відповідати сучасним викликам у сфері фіскальної безпеки.

Цифровізація податкових процесів, як показано в дослідженні П. П. Латковського, дозволяє державі більш ефективно і прозоро реалізовувати контрольні функції, мінімізуючи адміністративне навантаження та водночас підвищуючи результативність виявлення податкових порушень [2]. Розвиток аналітичних платформ, автоматизованих ризикоорієнтованих систем та застосування алгоритмічного аналізу транзакцій формують нову парадигму фіскального регулювання, у межах якої виникають не лише нові технічні можливості, але й потреба в переосмисленні правових засад їхнього застосування.

Значною мірою дослідження Ф. П. Ткачика акцентує на важливості соціально-психологічних чинників у формуванні податкової дисципліни, вказуючи на те, що ефективність фіскального контролю прямо залежить від рівня довіри платників до держави та відчуття справедливості системи оподаткування [3]. Це положення перегукується з моїми висновками щодо необхідності балансу

між контролюючими і мотиваційними заходами в адмініструванні податків, що забезпечує тривалу ефективність системи.

Актуальним є також аналіз, запропонований М. В. Ковалівим та співавторами, що фокусується на захисті прав платників податків як невід'ємному елементі демократичного податкового процесу. Забезпечення прозорості, доступу до інформації, права на оскарження та інших механізмів захисту відповідає тенденціям гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами податкового адміністрування [4]. Такий підхід не лише підвищує легітимність податкової політики, а й сприяє сталому фіскальному партнерству.

У контексті історичної ретроспективи варто згадати напрацювання М. Г. Волощука та колег, які досліджують етапність формування вітчизняної податкової системи, демонструючи її адаптацію до змін політичних і економічних моделей управління [5]. Такий історичний підхід дозволяє глибше осмислити закономірності розвитку фіскальних інститутів та виділити структурні вузли, критичні для реалізації податкової реформи.

Окремий сегмент сучасної фіскальної політики формує інтеграція інструментів big data та інтелектуального аналізу даних, що стає предметом дослідження Р. В. Яковлева та Ю. В. Іщенко. Їхній аналіз свідчить про високий потенціал великих даних у контексті прогнозування податкової поведінки, виявлення схем ухилення та формування персоналізованих моделей взаємодії з платниками [6]. Це підтверджує тезу про необхідність упровадження цифрових інновацій як основи нової моделі фіскального управління.

Завершальним у цьому міждисциплінарному огляді є дослідження П. С. Покатаєва, присвячене теоретико-правовим засадам податкової відповідальності. Автор акцентує на необхідності системної узгодженості між адміністративними санкціями й гарантіями правової визначеності, що має ключове значення для формування передбачуваного й ефективного інструментарію юридичного впливу [7].

Сукупність зазначених наукових напрацювань підтверджує комплексність і релевантність запропонованого в моїй статті підходу до модернізації податкового адміністрування, що передбачає поєднання інноваційних цифрових рішень, правових гарантій, міжнародних стандартів і людиноцентричних підходів. Така модель відповідає сучасним вимогам ефективного державного управління в умовах глобалізації, цифрової трансформації та зростання запиту на соціальну відповідальність у фіскальній політиці.

**Формулювання цілей.** Метою статті є системний аналіз трансформації адміністративно-правових механізмів протидії податковим правопорушенням у контексті глобальних викликів і національних реформ. Основними завдан-

нями визначено: 1) реконструкцію історичної динаміки розвитку контрольних механізмів; 2) ідентифікацію ключових детермінант їхньої ефективності; 3) розроблення концептуальних пропозицій щодо оптимізації правового регулювання.

Результати дослідження мають стати теоретичною основою для подальшого вдосконалення податкового адміністрування з урахуванням сучасних технологічних і міжнародних викликів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Історичний розвиток адміністративно-правових заходів у боротьбі з несплатою податків є ключовим для розуміння сучасного стану податкового контролю та формування ефективної фіскальної політики держави. Зміни в цій сфері відбувалися під впливом як внутрішніх трансформацій державного управління, так і зовнішніх імперативів, зумовлених глобалізаційними процесами й міжнародною інтеграцією.

У дореволюційний період на території сучасної України, яка входила до складу Російської імперії, податкове адміністрування не мало чітко вираженого адміністративно-правового характеру. Контроль за сплатою податків здійснювався переважно фіскальними структурами, підзвітними казначейству, з мінімальним втручанням у правове поле. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства мала, радше, репресивний характер і застосовувалася вибірково. Після утворення СРСР механізми податкового контролю стали інструментом централізованого планування: облік, обкладання і контроль повністю підпорядковувалися директивним принципам соціалістичної економіки. Адміністративно-правові засоби набули функціонального спрямування, сприяючи жорсткому контролю за фінансовою дисципліною підприємств, але майже не торкалися приватного сектора, що був маргіналізований в умовах командної економіки [8].

Ситуація кардинально змінилася після здобуття Україною незалежності. Перехід до ринкових відносин зумовив необхідність комплексного перегляду податкового законодавства. У 1990-х рр. в Україні було сформовано перші інститути адміністративного впливу на процес оподаткування, водночас із зародженням незалежної податкової служби. Проте відсутність сталих правових традицій, низький рівень правової культури та повільне реформування судової і виконавчої системи призвели до того, що механізми відповідальності за податкові правопорушення виявилися малоефективними [8].

Значним кроком уперед стало ухвалення Податкового кодексу України у 2010 р. Документ систематизував податкове законодавство, увів чітку градацію правопорушень, визначив санкції, процедури оскарження та права платників податків. У сфері адміністративного права з'явилися засоби примусового стягнення заборгованості, штрафні санкції, а також механізми запо-

бігання зловживанням із боку контролюючих органів. Утім рівень дотримання податкового законодавства залишався низьким, що свідчило про необхідність не лише юридичного вдосконалення, а й глибшої інтеграції правових норм у реалії фіскальної культури [9]. Національні зміни значною мірою відбивали міжнародні тенденції. Під тиском глобальних викликів – розмивання податкової бази, зростання обсягів тіньової економіки, зловживань трансфертним ціноутворенням – Україна змушена була адаптувати адміністративно-правові заходи до стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Особливо вагомим було приєднання до плану BEPS, що передбачає боротьбу з ухиленням від оподаткування через багатонаціональні структури. Відтак було запроваджено вимоги прозорості щодо фінансової звітності, автоматичного обміну інформацією між податковими органами різних країн, а також критерії ризик-орієнтованого аудиту [10].

Міжнародний досвід також істотно вплинув на процесуальні аспекти податкового адміністрування в Україні. Зокрема, практики країн Європейського Союзу (ЄС) у сфері адміністративного досудового врегулювання податкових спорів стали підґрунтям для запровадження в Україні інституту адміністративного оскарження рішень податкових органів [11]. Крім того, з урахуванням європейського досвіду, в українському законодавстві почали чітко окреслювати правові гарантії платників податків у рамках адміністративних процедур. Це значно зміцнило правову визначеність і допомогло запобігти свавільному втручанням держави у фінансову діяльність суб'єктів господарювання [12].

Таким чином, історичний розвиток адміністративно-правових заходів у сфері податкового контролю демонструє поступовий перехід від репресивних і фрагментарних механізмів до системного, інституціоналізованого й інтегрованого підходу, зорієнтованого як на забезпечення фіскальних надходжень, так і на правову захищеність платника податків. Та попри позитивну динаміку національні механізми все ще відстають від провідних міжнародних стандартів, що зумовлює необхідність подальшого вдосконалення правових інструментів через імплементацію найкращих зарубіжних практик у контексті адміністративного права.

Сучасна система протидії ухиленню від сплати податків ґрунтується на комплексі адміністративно-правових інструментів, які еволюціонували під впливом як внутрішніх соціально-економічних чинників, так і міжнародних стандартів фіскальної прозорості [13]. Серед ключових механізмів слід виділити: 1) податковий моніторинг; 2) автоматизовані системи обміну даними; 3) адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства; 4) превентивні заходи, спрямовані на мінімізацію можливостей для ухилення.

Одним із найефективніших інструментів останніх років стало впровадження електронного адміністрування, зокрема цифрових каналів подачі звітності та інтеграції державних реєстрів. Це дозволило скоротити часові витрати на перевірки та підвищити точність виявлення аномалій у податкових деклараціях [14].

Незважаючи на технологічний прогрес, залишаються системні вади, наприклад: недостатня адаптивність законодавства до швидкозмінних схем оптимізації податкового навантаження, обмежена міжвідомча взаємодія або бюрократизованість процедур оскарження рішень податкових органів [15].

Крім того, дослідження виявляють суттєву залежність ефективності адміністративних заходів від рівня довіри до державних інституцій. Жорсткі санкції, такі як штрафні нарахування або арешт активів, часто сприймаються як репресивні, що може провокувати супротив платників податків замість сприяння добровільній комплаєнтності [16]. Це підкреслює необхідність балансу між каральними та стимулювальними механізмами, зокрема через запровадження програм лояльності для добросовісних платників або публічні консультації щодо змін у податковій політиці.

Важливим аспектом залишається імплементація міжнародного досвіду, зокрема стандартів ОЕСР щодо обміну інформацією чи боротьби з транснаціональним ухиленням. Однак національні особливості правозастосовної практики, такі як недостатня кваліфікація окремих ланок контролюючих органів або корупційні ризики, обмежують повноцінне запозичення зарубіжних моделей [17]. Хоча сучасний арсенал адміністративно-правових заходів є значно потужнішим порівняно з історичними аналогами, його вдосконалення потребує системного підходу: від технологічної модернізації до глибинної реформи правової культури. Перспективи розвитку лежать у площині превентивного аналізу великих даних, розширення міжнародної кооперації та гармонізації національного законодавства з вимогами глобалізованої економіки [18].

Сучасні виклики, пов'язані з ухиленням від сплати податків, вимагають не лише реактивних заходів, але й проактивних стратегій, заснованих на інноваційних підходах до податкового адміністрування [2]. Одним із ключових напрямів є інтеграція передових цифрових технологій, які трансформують традиційні механізми контролю в систему предиктивного аналізу та автоматизованого моніторингу. Штучний інтелект, машинне навчання та блокчейн-технології поступово стають невід'ємними елементами податкових систем провідних країн. Ці технології дозволяють виявляти аномалії в режимі реального часу, прогнозувати ризикові операції, мінімізувати людський фактор у прийнятті адміністративних рішень [19]. Це підтверджує дослідження

В. А. Мотрича [1], яке доводить, що технології змінюють парадигму контролю з репресивної на проактивну. Однак технологічний прогрес сам по собі не гарантує ефективності без відповідних змін у правовому полі. Нормативна база, що існує, часто відстає від динаміки цифровізації, що створює правові лакуни та суперечності [20]. Наприклад, використання алгоритмів для автоматичного нарахування штрафів потребує чітких критеріїв відповідальності за помилки систем, а застосування даних із соціальних мереж для виявлення неподаних доходів – законодавчого закріплення меж допустимого контролю. Тому вдосконалення правових норм має йти паралельно з технологічними інноваціями, забезпечуючи баланс між ефективністю й захистом прав платників податків [21].

Важливим аспектом є також глобалізація податкового адміністрування. Міжнародний обмін фіскальною інформацією, стандарти CRS (Common Reporting Standard) та ініціативи ОЕСР щодо боротьби з розмиванням податкової бази (BEPS) формують новий вимір співпраці [22]. Проте національні законодавства не завжди враховують ці тенденції, що призводить до юридичних колізій. Імплементация міжнародних норм потребує гнучкої адаптації, зокрема через гармонізацію кодексів; тренування фахівців; створення міжвідомчих платформ для оперативного реагування на транснаціональні схеми ухилення [23].

Крім того, перспективним напрямом є розвиток превентивних механізмів, спрямованих на культивування податкової свідомості. Замість виключно каральної парадигми, держава може впроваджувати програми мотивації – від знижок для добросовісних платників до публічних звітів про використання коштів. Досвід країн ЄС свідчить, що такі підходи знижують суспільний спротив і збільшують рівень добровільної комплаєнтності [24].

Майбутнє адміністративно-правових заходів у сфері оподаткування лежить на перетині трьох векторів: 1) технологічної трансформації; 2) синхронізації права з міжнародними стандартами; 3) соціально орієнтованої політики [25].

Лише комплексний підхід, що поєднує інновації з правовою чіткістю та громадською довірою, здатний забезпечити стійкий ефект у протидії несплаті податків в умовах глобальних викликів.

**Висновки.** Проведений аналіз еволюції адміністративно-правових заходів у сфері протидії податковим правопорушенням дозволяє констатувати формування нової парадигми податкового адміністрування, яка поступово відходить від репресивних методів на користь превентивних та проактивних стратегій. Отримані результати свідчать про значний вплив технологізації на трансформацію контрольних механізмів, що проявляється у переході від вибіркового перевірок до систем цілісного моніторингу податкової поведінки. При цьому

виявлено суттєву залежність ефективності будь-яких інноваційних підходів від синхронізації технологічних рішень із розвитком правового забезпечення. Практична цінність дослідження полягає в можливості його використання для формування цілісної державної стратегії модернізації податкового контролю. Особливого значення набувають висновки щодо необхідності балансу між автоматизацією процесів і захистом прав суб'єктів господарювання, що може стати основою для розроблення нових адміністративних процедур. Окрему увагу при формуванні податкової політики варто приділити імплементації найкращих міжнародних практик з урахуванням національної специфіки правозастосовчої діяльності. Особливого наукового інтересу заслуговує питання розроблення нової концепції адміністративної відповідальності в цифрову епоху, яка враховувала б як необхідність підвищення ефективності контролю, так і гарантії захисту від помилок автоматизованих систем. Перспективним напрямом правових ініціатив могло б стати розроблення спеціального законодавчого акта, що регулював би використання технологій штучного інтелекту в податковій сфері, встановлюючи чіткі межі їхнього застосування та механізми обґрунтування прийнятих рішень. Отримані результати відкривають нові горизонти для міждисциплінарних досліджень на стику податкового права, адміністративного менеджменту й цифрових технологій, що особливо актуально в умовах формування концепції «розумної держави». Подальші наукові розвідки в цьому напрямку могли б сприяти створенню збалансованої моделі податкового адміністрування, яка поєднувала б ефективність сучасних технологій із принципами верховенства права.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Мотрич В. А. Шляхи вдосконалення адміністративно-правових механізмів відповідальності за несплату податків. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 11. С. 155–162. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/153>.
2. Латковський П. П. Цифровізація податкового адміністрування в Україні: основні надбання та проблеми. *Економічна теорія та право*. 2024. № 4 (59). С. 58–78. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-58>.
3. Ткачик Ф. П. Соціально-психологічні аспекти розвитку податкового консультування в Україні. *Світ фінансів*. 2017. Вип. 2. С. 118–127.
4. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : навч. посіб. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.
5. Волощук М. Г., Матьола І. І., Карабін Т. О., Білаш О. В. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія. Ужгород : Вид-во Олександри Гаркуші, 2021. 240 с.
6. Яковлев Р. В., Іщенко Ю. В. Потенціал використання великих даних в публічному адмініструванні. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління*.

2020. №5 (11). С. 195–213. DOI: [https://doi.org/10.32689/2617-9660-2020-5\(11\)-195-213](https://doi.org/10.32689/2617-9660-2020-5(11)-195-213).
7. Покатаєв П. С. Адміністративно-правові засади податкової відповідальності: проблеми теорії та практики. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 11. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/153/>.
  8. Орлик В. М. Податкова політика Російської імперії в Україні в дореформений період : монографія. Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2007. 631 с.
  9. Коваленко А. Ефективність реформування податкової системи України у контексті європейської інтеграції. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2018. № 6/7. С. 54–74.
  10. План дій BEPS в Україні. URL: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/> (дата звернення: 30.06.2025).
  11. Івановська А. М. Зарубіжний досвід застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. *Legal Scientific Electronic Journal*. 2024. №4. С. 176–180.
  12. Про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі : Директива Ради (ЄС) 2017/1852 : від 10 жовт. 2017 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/direktiva-radi-es-20171852.pdf> (дата звернення: 30.06.2025).
  13. Система електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів «Трембіта». URL: <https://se.diia.gov.ua/trembita> (дата звернення: 30.06.2025).
  14. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 30.06.2025).
  15. Білінський Д. О. Про ефективні форми адаптації податкового законодавства до вимог та стандартів ЄС. *Legal Scientific Electronic Journal*. 2023. №9. С. 145–149. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/145>.
  16. Довір'яй, але навчися перевіряти! *ZN.UA*. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/dovirjaj-ale-navchisja-perevirjati.html> (дата звернення: 30.06.2025).
  17. CRS – Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки / М-во фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/crs-578> (дата звернення: 30.06.2025).
  18. Борисюк О. В., Оліферчук К. С. Система адміністрування податків України та напрями її вдосконалення й модернізації. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. №2(02). С. 45–50.
  19. У податковій почне працювати штучний інтелект: що зміниться і хто за це заплатить. *Мінфін*. 2023. URL: <https://minfin.com.ua/ua/2023/06/12/107387990/> (дата звернення: 30.06.2025).
  20. Гедіков В. Загальний аналіз нормативно-правових актів у сфері цифровізації в Україні. *Юридичний вісник України*. 2024. № 3. С. 45–52. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v3.2024.7>.
  21. Акулов Ю. В. Правове регулювання цифрової трансформації в Україні: інституційно-технологічні критерії ефективності в умовах євроінтеграції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. №86 (3). С. 31–38. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.86.3.31>.

22. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Барицький Р. О. Цифровізація та глобалізація системи адміністрування податків як драйвер інноваційного розвитку. *Business Inform.* 2024. № 7. С. 363–370. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-7-363-370>.
23. OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications/tax-administration-3-0.htm> (дата звернення: 30.06.2025).
24. International Monetary Fund. Tax Compliance and Behavioral Economics: Evidence from the EU: Working Paper No. 2021/123. 2021. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP> (дата звернення: 30.06.2025).
25. Alvarez & Marsal. Global Trends in Digital Taxation: An In-Depth Look. 2023. URL: <https://www.alvarezandmarsal.com/insights/global-trends-digital-taxation-depth-look> (дата звернення: 30.06.2025).

## REFERENCES

1. Motrych, V. A. (2024). Ways to improve administrative and legal mechanisms of liability for tax evasion. *Zhurnal skhidnoievropeiskoho prava*, 11, 155–162. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/153> [in Ukrainian].
2. Latkovskiy, P. P. (2024). Digitalization of tax administration in Ukraine: Key achievements and problems. *Ekonomichna teoriia ta pravo*, 4(59), 58–78. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-58> [in Ukrainian].
3. Tkachyk, F. P. (2017). Socio-psychological aspects of tax consulting development in Ukraine. *Svit finansiv*, 2, 118–127. [in Ukrainian].
4. Kovaliv, M. V., Yesimov, S. S., & Prots, I. M. (2021). Administrative and legal protection of taxpayers' rights: Textbook. Lviv: SPOLOM. [in Ukrainian].
5. Voloshchuk, M. H., Matiola, I. I., Karabin, T. O., & Bilash, O. V. (2021). Formation and development of the tax system of Ukraine: Monograph. Uzhhorod: Vydavnytstvo Oleksandry Harkushi [in Ukrainian].
6. Yakovliev, R. V., Ishchenko, Yu. V. (2020). Potential for the use of big data in public administration. *Ekspert: paradyhmy yurydychnykh nauk i derzhavnoho upravlinnia*, 5(11), 195–213. [https://doi.org/10.32689/2617-9660-2020-5\(11\)-195-213](https://doi.org/10.32689/2617-9660-2020-5(11)-195-213) [in Ukrainian].
7. Pokataiev, P. S. (2024). Administrative and legal principles of tax liability: Problems of theory and practice. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, 11. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/153> [in Ukrainian].
8. Orlyk, V. M. (2007). Tax policy of the Russian Empire in Ukraine in the pre-reform period: Monograph. Kirovohrad: Imeks-LTD [in Ukrainian].
9. Kovalenko, A. (2018). Efficiency of tax system reform in Ukraine in the context of European integration. *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, 6–7, 54–74 [in Ukrainian].
10. BEPS Action Plan in Ukraine. <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>
11. Ivanovska, A. M. (2024). Foreign experience in using mediation as an alternative method of resolving tax disputes. *Legal Scientific Electronic Journal*, 4, 176–180 [in Ukrainian].

12. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. (n.d.). <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/direktiva-radi-es-20171852.pdf>
13. Trembita system of electronic interaction of state electronic information resources. <https://se.diiia.gov.ua/trembita> [in Ukrainian].
14. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. №2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 No. 2755-VI]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
15. Bilinskyi, D. O. (2023). On effective forms of adaptation of tax legislation to EU requirements and standards. *Legal Scientific Electronic Journal*, 9, 145–149. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-9/145> [in Ukrainian].
16. Trust but learn to verify! ZN.UA. <https://zn.ua/ukr/macrolevel/dovirjaj-ale-navchisja-perevirjati.html> [in Ukrainian].
17. Ministry of Finance of Ukraine. CRS – Common Reporting Standard and due diligence for financial accounts. <https://mof.gov.ua/uk/crs-578> [in Ukrainian].
18. Borysiuk, O. V., & Oliferchuk, K. S. (2016). The tax administration system of Ukraine and directions of its improvement and modernization. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 2(02), 45–50. [in Ukrainian].
19. Artificial intelligence to start working in the tax service: What will change and who will pay for it. (2023). Minfin. <https://minfin.com.ua/ua/2023/06/12/107387990/> [in Ukrainian].
20. Hiedikov, V. (2024). General analysis of regulatory acts in the field of digitalization in Ukraine. *Yurydychnyi visnyk Ukrainy*, 3, 45–52. <https://doi.org/10.32782/yuv.v3.2024.7> [in Ukrainian].
21. Akulov, Yu. V. (2024). Legal regulation of digital transformation in Ukraine: Institutional and technological criteria of efficiency in the context of European integration. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Pravo*, 86(3), 31–38. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.86.3.31> [in Ukrainian].
22. Izmailov, Ya. O., Yehorova, I. H., & Barytskyi, R. O. (2024). Digitalization and globalization of the tax administration system as a driver of innovative development. *Business Inform*, 7, 363–370. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-7-363-370> [in Ukrainian].
23. OECD. (2023). Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration 2023. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications/tax-administration-3-0.htm>.
24. International Monetary Fund. (2021). Tax compliance and behavioral economics: Evidence from the EU (Working Paper No. 2021/123). <https://www.imf.org/en/Publications/WP>
25. Alvarez & Marsal. (2023). Global trends in digital taxation: An in-depth look. <https://www.alvarezandmarsal.com/insights/global-trends-digital-taxation-depth-look>

Стаття надійшла до редакції: 30.06.2025

Стаття пройшла рецензування: 10.08.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 12.08.2025

**V. YU. HORIELOVA**

PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor of the Department of State Law and Humanities, V. I. Vernadsky Taurida National University, Educational and Scientific Institute of Humanities, Department of State Law and Humanities. Ukraine, Kyiv

## **EVOLUTION OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL MEASURES TO COMBAT TAX EVASION**

**Problem setting.** Tax evasion poses a systemic threat to the economic security of the state, disrupting the financial balance and limiting opportunities for social and economic development. This phenomenon not only reduces budget revenues, but also distorts the principles of fair taxation, creating an additional burden on honest taxpayers. In the global context, the problem is amplified by the transnational nature of modern business models, which opens up new opportunities for optimising the tax burden. Administrative and legal mechanisms are a key tool for ensuring tax discipline. Their evolution from repressive to proactive models reflects the search for a balance between effective control and encouraging voluntary compliance. Modern approaches, such as risk-based administration and automated monitoring, are transforming the traditional fiscal supervision system. Ukraine's experience of tax reforms demonstrates significant progress in harmonisation with international standards, in particular through the implementation of BEPS and CRS principles. However, further development requires a deeper consideration of the specifics of the national legal culture and institutional capacity.

**Recent research and publications analysis.** Modern scientific thought considers tax compliance through the prism of complex socio-economic factors. Studies highlight the interdependence between the effectiveness of control, the quality of tax services and the level of trust in the state. Particular attention is given to the analysis of behavioural aspects of taxation, which allows for the development of targeted mechanisms of influence. The empirical evidence shows the significant potential of digital tools in countering evasion, but also reveals new challenges, from data protection to the need to improve the digital literacy of taxpayers. International experience confirms the effectiveness of preventive approaches based on big data analysis and interagency integration. The issues of optimising appeal procedures, protecting taxpayers' rights in the digital environment, and overcoming the fragmentation of international regulation remain unresolved. This determines the direction of further research.

**Paper objective.** The article is aimed at a systematic analysis of the transformation of administrative and legal mechanisms for combating tax offences in the context of global challenges and national reforms. The main tasks are as follows: 1) reconstructing the historical dynamics of development of control mechanisms; 2) identifying the key determinants of their effectiveness; 3) developing conceptual proposals for optimising legal regulation.

The results of the study should serve as a theoretical basis for further improvement of tax administration, taking into account modern technological and international challenges.

**Paper Main Body.** The author explores the evolution of administrative and legal measures used to combat tax evasion, emphasizing the multidimensional nature of their development in the context of globalization, legal reform, and technological innovation. Several key perspectives are examined, each of which reflects both historical progression and current policy orientations. These include:

1. Administrative control as a reactive enforcement tool. In the early stages, especially during the pre-Soviet and Soviet periods, tax administration in Ukraine was highly repressive and centralized. The absence of clearly defined legal procedures led to arbitrary enforcement, which prioritized state revenue collection over taxpayers' rights. This phase represented a strategy of control through coercion, with minimal legal accountability.

2. Administrative measures as a trajectory of reform and institutionalization. With Ukraine's independence, a shift toward a market economy required foundational changes in tax governance. Legal frameworks such as the Tax Code of Ukraine (2010) provided structured mechanisms for enforcement, appeals, and taxpayer protections. This reflects the trajectory of administrative law from ad hoc repression to systemic governance.

3. Strategy as an adaptive mechanism aligned with international standards. Facing global challenges such as base erosion and profit shifting (BEPS), Ukraine has adopted OECD-aligned measures including transparency standards and automatic exchange of financial information (CRS). These adaptations indicate a strategic repositioning of national tax law within the framework of global fiscal integrity.

4. Administrative mechanisms as a value proposition in promoting voluntary compliance. The modern shift toward preventive and proactive strategies (e.g., risk-based auditing, loyalty programs, and legal safeguards) suggests a new value orientation-administrative law as a platform to enhance trust and cooperative behavior, rather than merely enforce compliance.

5. Strategy as a digital governance practice. Digital tools – such as e-administration systems, automated anomaly detection, and AI-driven risk analysis – are increasingly embedded in tax control practices. These technologies not only increase efficiency but also reshape the legal contours of responsibility, requiring updates to laws governing algorithmic accountability and data privacy.

6. Administrative-tax strategy as a multidimensional hierarchy of enforcement and cooperation. The author underlines the need for balance between punitive mechanisms and incentive-based models. This hierarchy ranges from harsh penalties to soft motivational instruments like transparent public reporting and consultative policymaking.

7. Strategy as an integrative plan for the future. The article concludes with a call for a holistic strategy that incorporates technological modernization, legal harmonization with international frameworks, and a socially-oriented tax culture. The legal system must evolve in parallel with innovation to ensure due process and rule of law in a digital fiscal ecosystem.

**Conclusions of the research.** The analysis of the evolution of administrative and legal measures in the field of combating tax offences allows us to state that a new paradigm of tax administration is emerging, which is gradually moving away from repressive methods in favour of preventive and proactive strategies. The results obtained indicate a significant impact of technologisation on the transformation of control mechanisms, which is manifested in the transition from selective audits to systems of holistic monitoring of tax behaviour. At the same time, a significant dependence has been identified between the effectiveness of any innovative approaches and the synchronisation of technological solutions with the development of legal frameworks. «The practical value of the study lies in its potential to inform the development of a comprehensive state strategy for the modernisation of tax control. Particular importance is attached to the conclusions concerning the need to balance process automation with the protection of the rights of economic actors, which may serve as a basis for the design of new administrative procedures. When formulating tax policy, special attention should be given to the implementation of international best practices, taking into account the national specifics of law enforcement. Of particular scientific interest is the issue of developing a new concept of administrative liability in the digital era, which would take into account both the need to increase the efficiency of control and the guarantees of protection against errors of automated systems. A promising area for legal initiatives could be the development of a special legislative act that would regulate the use of artificial intelligence technologies in the tax area, establishing clear boundaries for their application and mechanisms for justifying decisions. The results obtained open up new horizons for interdisciplinary research at the intersection of tax law, administrative management and digital technologies, which is especially relevant in the context of the formation of the ‘smart state’ concept. Further research in this area could help to create a balanced model of tax administration that combines the effectiveness of modern technologies with the principles of the rule of law.

### Short abstract for an article

**Abstract.** The article analyses the evolution of administrative and legal mechanisms for combating tax offences in the context of economic security of the State. The transformation from repressive to proactive methods, including the introduction of digital technologies and the adaptation of international standards (BEPS, CRS), is investigated. The impact of these changes on fiscal stability and economic development is substantiated.

**Keywords:** tax policy, economic security, fiscal control, digital innovations, international standards.

Article details:

Received: 30 June 2025

Revised: 10 August 2025

Accepted: 12 August 2025

---

**Рекомендоване цитування:** Горелова В. Ю. Еволюція адміністративно-правових заходів у боротьбі з несплатою податків. *Економічна теорія та право*. 2025. № 3 (62). С. 19–33. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-19>.

**Suggested citation:** Horielova, V. Yu. (2025). Evoliutsiia administratyvno-pravovykh zakhodiv u borotbi z nesplatoiu podatktiv [Evolution of administrative and legal measures to combat tax evasion]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 3(62), 19–33. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-62-3-19> [in Ukrainian].