

Petro Kornieiev

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

p.kornieiev@doktorant.umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4683-242X>

Olena Terekh

Kijowski Uniwersytet Narodowy im. Tarasa Szewczenki

olena.terekh.cp@knu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6432-3787>

Architektura kontrolnych organów podatkowych Ukrainy

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2024.002>

1. Wprowadzenie

Każda instytucja manifestuje się jako dynamiczny konstrukt, charakteryzujący się ciągłym procesem ewolucji, nie zaś jako niezmienna, na zawsze ustalona struktura. Jest to rezultat zmian, wynikających zarówno z wewnętrznych mechanizmów organizacyjnych, jak i oddziaływań czynników zewnętrznych. Aparat fiskalny reprezentuje jedną z kluczowych składowych operującego systemu, odgrywając istotną rolę w sferze gospodarczej i funkcjonowaniu państwa. Ustrukturyzowanie organów podatkowych Ukrainy zostało uregulowane w Kodeksie podatkowym Ukrainy¹ (dalej: KPU), Kodeksie celnym Ukrainy² (dalej: KCU), rozporzą-

¹ Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r. Kodeks podatkowy Ukrainy (nr 2755-VI).

² Ustawa z dnia 13 marca 2012 r. Kodeks celny Ukrainy (nr 4495-VI).

dzeniach dotyczących określonych organów oraz innych aktach prawnych³. System podatkowy Ukrainy, pod względem składu i struktury, wykazuje pewne analogie do systemów podatkowych rozwiniętych państw europejskich.

Analiza struktury organów podatkowych, będących głównym przedmiotem niniejszego opracowania, stanowi istotny element tego systemu. Pogląd Tatiany Tomniuk, wskazujący na kluczową rolę sprawnie funkcjonującego systemu podatkowego jako jednego z determinantów wzrostu gospodarczego, jest ważnym aspektem w kontekście analizy struktury administracji publicznej. Autorka uznaje, że optymalne działanie systemu opodatkowania jest istotnym czynnikiem wspierającym procesy wzrostu ekonomicznego⁴. Z tego powodu uznajemy za celowe rozpoczęcie rozważań od podstaw, tj. przedstawienia zagadnień związanych z systemem podatkowym Ukrainy, co umożliwi pełniejsze zrozumienie funkcjonującej obecnie struktury organów podatkowych. Na wstępie warto podkreślić, że system podatkowy Ukrainy jest przedmiotem ciągłych przekształceń i dostosowuje się do dynamicznie zmieniających się warunków gospodarczych⁵. Pomimo że Ukraina obecnie nie jest członkiem OECD⁶, zauważa się wyraźne starania ze strony

³ Np. międzynarodowe przepisy Ukrainy regulujące opodatkowanie, decyzje władz lokalnych w sprawach podatkowych i inne.

⁴ T. Tomniuk, *Podatkova sistema: navchalnyi posibnyk*, Chernivtsi 2022, s. 7, http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf (dostęp: 3.10.2023 r.).

⁵ J. Huzenko, *Sposoby udoskonalenia systemu podatkowego na Ukrainie w związku z integracją z Unią Europejską*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2008, t. 36, z. 3, s. 229–235.

⁶ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD) jest międzyrządową organizacją gospodarczą, której głównym celem jest wspieranie polityki ukierunkowanej na stymulowanie wzrostu gospodarczego oraz zatrudnienia w krajach członkowskich przy utrzymaniu stabilizacji finansowej, a tym samym przyczynianie się do rozwoju gospodarki światowej oraz ekspansji międzynarodowego handlu na zasadach niedyskryminacyjnych. Cele te osiągnane są poprzez wzajemne informowanie się, prowadzenie konsultacji, a tam, gdzie występuje taka potrzeba, podejmowanie skoordynowanych działań. Dla osiągnięcia swoich celów Organizacja może podejmować decyzje, przedkładać zalecenia oraz zawierać umowy z krajami członkowskimi, z krajami nieczłonkowskimi oraz z organizacjami międzynarodowymi. Zob. Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wraz z protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowią-

ukraińskiego ustawodawcy w kierunku przystąpienia do tej międzynarodowej organizacji⁷. Zasadnicze modyfikacje strategii, celów polityki podatkowej oraz konkretne zadania związane z rozwojem gospodarczym stanowią kluczowy element inicjowania reform podatkowych. Jednakże ciągle wprowadzane zmiany w KPU jedynie sygnalizują istnienie niepewności, która rzutuje negatywnie na cały system podatkowy. Słusznie wskazuje się w opracowaniu, że stała potrzeba adaptacji KPU sugeruje, że obecna konstrukcja systemu podatkowego może być niewystarczająca, ponieważ znaczna część działalności gospodarczej nadal pozostaje poza zasięgiem organów podatkowych, co z kolei wpływa negatywnie na kondycję budżetu⁸.

Warto odnotować, że zauważalny jest brak spójnej koncepcji podatkowej, która zostałaaby jednoznacznie przedstawiona i wdrożona w ramach systemu podatkowego. Ten deficyt spójności staje się istotnym czynnikiem obciążającym całą strukturę podatkową. Zbudowanie skutecznego systemu podatkowego wymaga nie tylko dostosowywania się do zmieniających się warunków, ale również opracowania klarownej koncepcji, która uwzględniałaby zarówno oczekiwania społeczeństwa, jak i interesy państwa.

Zagadnienie to jest istotne zarówno dla skutecznego funkcjonowania systemu podatkowego, jak i dla zaspokojenia potrzeb

cymi jej integralną część, sporządzone w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490).

⁷ Wspierając tezę dotyczącą gotowości Ukrainy do przystąpienia do OECD, warto odnotować, że w marcu 2022 r. minister spraw zagranicznych Ukrainy Dmytro Kuleba zainicjował wysłanie listu do OECD wyrażającego zainteresowanie przystąpieniem do tej organizacji. Równie istotnym wydarzeniem było wydanie przez Gabinet Ministrów Ukrainy rezolucji nr 1165 w dniu 3 listopada 2023 r., która uregulowała kwestie współpracy pomiędzy Gabinetem Ministrów Ukrainy a OECD w kontekście dialogu dotyczącego przystąpienia do tej organizacji. Te kroki administracyjne i dyplomatyczne stanowią wyraźny sygnał ze strony Ukrainy, potwierdzający jej intencje i zaangażowanie w proces przystąpienia do OECD. Ustalając formalne ramy współpracy z OECD, Ukraina dąży do aktywnego uczestnictwa w organizacji międzynarodowej, zobowiązując się do przestrzegania standardów, zasad i wartości promowanych przez OECD w dziedzinie współpracy gospodarczej i rozwoju.

⁸ T. Subina, J. Orłowski, *Reformuвання податкової системи України: Reformowanie systemu podatkowego Ukrainy*, „Studia Prawnoustrojowe” 2023, nr 60, <https://doi.org/10.31648/sp.8591>.

rozwojowych gospodarki. Jednocześnie niepewność wynikająca z ciągłych modyfikacji może wpływać negatywnie na zaufanie społeczeństwa do systemu podatkowego, co z kolei może prowadzić do trudności w jego efektywnym wdrażaniu. W kontekście długofalowej stabilizacji i efektywności systemu podatkowego w Ukrainie istotne jest, aby podejść do reform podatkowych z holistycznym planem, uwzględniającym zarówno aktualne warunki gospodarcze, jak i długoterminowe cele społeczno-ekonomiczne.

Jednym z centralnych i równocześnie złożonych wyzwań w kontekście procesu reformy jest poprawa relacji między podmiotami gospodarczymi a Państwową Służbą Podatkową Ukrainy (dalej: PSP Ukrainy). Niewątpliwie istnieje pilna potrzeba restrukturyzacji tych stosunków, co powinno doprowadzić do zwiększenia efektywności zarówno ze strony organów podatkowych, jak i samych podatników.

Kluczowym elementem dobrze funkcjonującego systemu podatkowego państwa jest wskaźnik udziału dochodów podatkowych płaconych przez podatników dobrowolnie w terminach określonych w KPU. Uważamy, że stanowi to istotny miernik wydajności PSP w obszarze pobierania podatków i obligatoryjnych płatności do budżetów wszystkich szczebli. *Nota bene*, im wyższy jest ten wskaźnik, tym mniejsze nakłady zasobów administracji skarbowej potrzebne są państwu do skutecznej realizacji jego funkcji fiskalnych. Należy podkreślić, że udział dobrowolnie uregulowanych płatności podatkowych w ramach ustalonych terminów nie tylko potwierdza skuteczność procesu egzekucji podatkowej, ale także odzwierciedla stopień zgodności podatników z obowiązującym prawem podatkowym. W przypadku wysokiego wskaźnika dobrowolności państwo może optymalnie wykorzystywać swoje zasoby w innych obszarach administracji, co jest szczególnie ważne w kontekście efektywnego funkcjonowania instytucji publicznych. Ponadto dochody budżetu państwa, generowane w wyniku tego procesu, mają fundamentalne znaczenie dla całościowego systemu dochodów państwa. Wysoki poziom dobrowolnej płatności podatkowej wpływa korzystnie na stabilność finansową państwa, umożliwiając realizację inwestycji publicznych,

świadczenie usług publicznych oraz sfinansowanie istotnych programów społecznych.

Gospodarka rynkowa przywidyuje, że podatkowa forma stosunków finansowych pomiędzy państwem a jego podmiotami stanowi kluczową formę generowania dochodów w ramach systemu dochodów budżetu państwa. Wprowadzenie klarownej definicji oraz precyzyjnych przepisów dotyczących praw i obowiązków podatników, a także uprawnień organów podatkowych jest nieodzowne, aby skutecznie uregulować relacje między podatnikami a instytucjami podatkowymi. To z kolei zapewni ścisłe przestrzeganie przepisów podatkowych oraz utrzymanie wysokiej dyscypliny w zakresie poboru podatków.

Wspomniane determinanty niezaprzeczalnie odgrywają fundamentalną rolę w strukturze systemu podatkowego funkcjonującego w państwie. Paradoksalnie konstrukcja tego systemu jest niemożliwa bez instytucji podatkowych, które będą efektywnie wdrażać oraz obsługiwać imperatywy polityki fiskalnej państwa. Organy podatkowe Ukrainy są odpowiedzialne za pobieranie podatków, egzekwowanie ich należności oraz realizację polityki podatkowej państwa. Zdaniem autorów, bez względu na stopień doskonałości struktur prawnych, to wykonawcy pełnią kluczową rolę w skutecznej implementacji tych struktur. Dlatego istotne jest dokładne zbadanie konstrukcji organów podatkowych, czyli tych, którzy *nolens volens* są odpowiedzialni za realizację przepisów prawa podatkowego. To właśnie ci wykonawcy mają decydujący wpływ na efektywność funkcjonowania systemu podatkowego, a ich rzetelność i profesjonalizm są niezbędne dla zapewnienia skutecznej realizacji polityki podatkowej oraz optymalnego administrowania wpływami do budżetu państwa.

2. Egzegeza organów podatkowych: definicja i wymiar konstytucyjny

2.1. Konstytucyjne ramy systemu podatkowego i organów skarbowych

Z powyższych rozważań wynika, że system podatkowy Ukrainy, na pierwszy rzut oka, nie wykazuje istotnych różnic w porównaniu z innymi europejskimi systemami podatkowymi. Ukraiński ustrojodawca konstytucyjny poświęcił kilka przepisów dotyczących podatków, z kluczowym przepisem umieszczonym w rozdziale drugim Konstytucji Ukrainy, „Prawom, wolnościom oraz obowiązkom człowieka i obywatela”⁹. Zgodnie z art. 67 ust. 1 Konstytucji Ukrainy każdy obywatel zobowiązany jest do płacenia podatków i opłat w sposób i w wysokości określonej przez ustawę. Artykuł 67 ust. 2 Konstytucji Ukrainy nakazuje obywatelom coroczne składanie oświadczeń o swoim statusie majątkowym i dochodach za poprzedni rok do Państwowej Inspekcji Podatkowej (dalej: PIP) zgodnie z procedurą ustanowioną przez KPU. Z tego uregulowania jednoznacznie wynika, że obowiązek opłacania danin publicznych stanowi konstytucyjny imperatyw. Choć obowiązki podatników i uprawnienia organów Państwowej Służby Podatkowej (dalej: PSP) są wzajemnie powiązane, to konstytucyjny obowiązek podatkowy odgrywa kluczową rolę w tej relacji prawopodatkowej, determinując uprawnienia organów PSP. Obowiązek ten wynika z *pactum* podatkowego każdego podatnika z państwem jako całością, a nie z konkretnym organem PSP. Warto również zaznaczyć, że Konstytucja Ukrainy w art. 74 wprowadza zakaz przeprowadzania referendum dotyczącego podatków, a jej art. 92 pozwala na stwierdzenie, że system podatkowy, podatki i opłaty mogą być nakładane/zmieniane wyłącznie przez ustawę. Artykuł 116 Konstytucji Ukrainy nakłada obowiązek na Gabinet Ministrów Ukrainy w zakresie realizacji polityki podatkowej pań-

⁹ Konstytucja Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r. (nr 254k/96-BP).

stwa, a jej art. 143 pozwala organom samorządu terytorialnego ustalać podatki i opłaty zgodnie z ustawą.

Kluczowym elementem w ramach niniejszego opracowania jest art. 19 Konstytucji Ukrainy, zgodnie z którym organy państwowe i lokalne, a także ich urzędnicy są zobowiązani do działania wyłącznie na podstawie i w granicach swoich kompetencji oraz z zastosowaniem przewidzianych w Konstytucji i ustawach Ukrainy procedur. Ta norma prawna niezaprzeczalnie ma zasadnicze znaczenie dla poprawnego zrozumienia koncepcji funkcjonowania organów podatkowych Ukrainy. Podzielamy stanowisko przedstawione przez Darię Klimenko, która akcentuje istotną rolę wiarygodnych organów wykonawczych i kontrolnych jako kluczowego elementu skutecznej regulacji systemu podatkowego. Słusznie podkreśla, że organy odgrywają kluczową rolę w zagwarantowaniu kompleksowych i terminowych wpływów z danin publicznych do budżetu państwa oraz budżetów samorządów lokalnych¹⁰.

Analiza aspektów konstytucyjnych, jak przedstawiono powyżej, sugeruje, że Konstytucja Ukrainy w pewnym stopniu zapewnia podatnikowi ochronę przed działaniami organów państwowych, w tym organów podatkowych. Jednakże zauważa się, że uwaga poświęcona aspektom podatkowym i organom w samej Konstytucji może być uznana za niewystarczającą do zapewnienia pełnych i poprawnych relacji między państwem, aparatem skarbowym a podatnikami. Autorzy sugerują, że istnieje potrzeba dalszych działań lub uregulowań, które mogłyby bardziej szczegółowo określić prawa i obowiązki podatników oraz zabezpieczenia przed ewentualnym nadużyciem władzy ze strony organów podatkowych. Możliwe jest, że brak szczegółowych gwarancji konstytucyjnych w zakresie ochrony podatników może rodzić obawy dotyczące niedostatecznej przejrzystości, uczciwości czy sprawiedliwości w stosunkach podatkowych. Warto również zwrócić uwagę, że skuteczne funkcjonowanie systemu podatkowego i zaufanie społeczne do niego mogą być uzależnione nie tylko od konstytucyjnych postanowień, ale także od skomplikowanych regulacji podatkowych i systemu

¹⁰ D. Klimenko, *Stanovlennia ta funktsionuвання podatkovoi systemy Ukrainy*, „Aktualni problemy derzhavy ta prava” 2020, nr 87, s. 72–77.

egzekucji podatkowej. Z tego wynika, że analiza samej Konstytucji może sugerować pewne braki w zakresie ochrony podatników i uregulowań dotyczących działań organów podatkowych.

2.2. Paradygmaty kodeksowego modelu organów skarbowych w Ukrainie

Rozważając postanowienia art. 12 KPU, w którym ustawodawca szczegółowo przedstawił prerogatywy Rady Najwyższej Ukrainy, Rady Najwyższej Autonomicznej Republiki Krymu, rad wiejskich, osiedlowych, miejskich oraz rad połączonych wspólnot terytorialnych zgodnie z prawem i perspektywicznym planem tworzenia terytoriów wspólnotowych, dotyczące podatków i opłat, uwydatnia się obecność kilku instytucji pełniących funkcje w ramach władzy publicznej. Wskazane organy wykazują precyzyjnie określone kompetencje w obszarze spraw podatkowych. KPU również zawiera postanowienia dotyczące organów podatkowych *sensu stricto*, o których mowa dalej.

W procesie analizy podmiotowości konkretnych organów dochodzi się do wniosku, że obecny kształt podmiotów posiadających szerokie lub ograniczone kompetencje podatkowe manifestuje się w następujący sposób:

Po pierwsze, wyróżniają się organy o kompetencjach ogólnych, zgodnie z postanowieniami art. 12 KPU. Do tej kategorii można zaliczyć Radę Najwyższą Ukrainy oraz Gabinet Ministrów Ukrainy. Charakteryzują się one szerokim zakresem kompetencji i ogólnym celem funkcjonalnym.

Po drugie, identyfikuje się organy o kompetencjach specjalnych, takie jak Ministerstwo Finansów Ukrainy¹¹ czy Służbę Skarbu Państwa¹². W przeciwieństwie do pierwszej grupy te organy cha-

¹¹ Więcej: Uchwała Gabinetu Ministrów Ukrainy z dnia 20 sierpnia 2014 r. w sprawie zatwierdzenia rozporządzenia w sprawie Ministerstwa Finansów Ukrainy (1044-2023-n).

¹² Więcej: Uchwała Gabinetu Ministrów Ukrainy z dnia 15 kwietnia 2015 r. w sprawie zatwierdzenia rozporządzenia w sprawie Państwowej Służby Skarbu Państwa Ukrainy (247-2021-n).

rakteryzują się pełnieniem części funkcji w dziedzinie opodatkowania. Posiadają one specjalne kompetencje, ale tylko część ich funkcji dotyczy obszaru opodatkowania.

Po trzecie, wskazuje się na instytucje podatkowe posiadające szczególne kompetencje w obszarze podatków, a mianowicie organy kontrolne podatkowe, o których mowa w art. 41 ust. 1 KPU. W tej perspektywie uzasadnione jest również uwzględnienie lokalnych organów reprezentacyjnych odpowiedzialnych za sprawy podatków i opłat lokalnych w tej kategorii. Jednak przeprowadzona reforma decentralizacji¹³ nie przyniosła spodziewa-

Zaliczenie Skarbu Państwa do organów podatkowych o kompetencjach specjalnych może budzić pewne wątpliwości i być dyskusyjne. Natomiast z ustawy o Państwowej Służbie Skarbu Państwa z art. 4 pkt 2 wynika, że (1) Służba Skarbu Państwa dokonuje na wniosek PSP i jej organów terytorialnych transferu między rodzajami dochodów i środków budżetowych błędnie i/lub nadmiernie zaksięgowanych w budżecie państwa i/lub budżetach lokalnych za pośrednictwem jednego rachunku; (2) dokonuje budżetowego zwrotu podatku od wartości dodanej; (3) na wniosek organów kontrolujących sprawuje pobór dochodów budżetowych, przekazuje nabywcom (konsumentom) rekompensatę części kwoty kar (sankcji finansowych) kosztem kwot kar (sankcji finansowych) wpłaconych do budżetu państwa nałożonych przez te organy w wyniku kontroli przeprowadzonej na wniosek nabywcy (konsumenta) lub skargi dotyczącej naruszenia przez podatnika ustalonej procedury przeprowadzania transakcji rozliczeniowych; (4) zajmuje się otwieraniem, zamykaniem i prowadzeniem kont w elektronicznym systemie administracji podatkowej; (5) stosuje lub nakłada sankcje za naruszenie przepisów budżetowych; (6) uczestniczy w podziale podatków między budżetami różnych szczebli. Argumentem przemawiającym za uznaniem Skarbu Państwa za organ podatkowy o kompetencjach specjalnych może być zakres jego uprawnień i działań w obszarze podatków oraz finansów publicznych wynikający z tej ustawy. Identyczne stanowisko w omawianym zakresie wyraziła również: E. Sydorova, *Klasyfikatsiia orhaniv publichnoi vlady z povnovazhenniamy u sferi opodatkuvannia*, „Naukovi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho uniwersytetu”, seria „Yurysprudentsiia” 2017, nr 28, s. 76–78, a także w innym opracowaniu E. Sydorova, *Osoblyvosti pravovoho rehuliuвання podatkovykh povnovazhen orhaniv publichnoi vlady v Ukraini*. „Naukovi visnyk Dnipropetrovskoho derzhavnogo uniwersytetu vnutrishnikh sprav” 2021, nr 1, s. 332–337.

¹³ Warto odnotować, że przeprowadzona reforma decentralizacji w Ukrainie jest uznawana za jedną z najbardziej udanych, co potwierdzają zarówno partnerzy międzynarodowi, jak i obywatele. Nawet w kontekście inwazji Rosji na Ukrainę rozpoczętej w 2022 r. samorządy lokalne wykazały się zdolnością do sprostania nadzwyczajnym wyzwaniom, zapewniając funkcjonowanie gospodarki i środki do życia ludności. Jednak problematyczna pozostaje kwestia związana z rolą podatków i opłat lokalnych w strukturze całego systemu podatkowego. Zgodnie z opracowaniem pt. *Diagnostyka lokalnego systemu*

nych rezultatów w zakresie zmiany kompetencji i funkcjonalności organów lokalnych¹⁴, co skłania do refleksji nad tym, czy lokalne

podatkowego od 2015 r. następuje umiarkowany wzrost udziału podatków i opłat lokalnych, ale pozostaje on niski w porównaniu z poziomem krajów UE, które posiadają zdecentralizowane systemy zarządzania. Chociaż odnotowano zauważalny wzrost udziału podatków i opłat lokalnych z 0,5% PKB w 2014 r. do 1,6% PKB w 2022 r., co jest wynikiem reformy decentralizacyjnej, udział ten nadal pozostaje niewielki. Autorzy słusznie wskazują, że obecnie samorządy lokalne i regionalne nie mają znaczącego wpływu na przepływy pieniężne kraju. Dlatego uważamy, że wspomniana zmiana sposobu administrowania podatkami i opłatami lokalnymi powinna mieć pozytywny wpływ na wzrost wpływów podatkowych do budżetów lokalnych (<https://decentralization.ua/news/17147>, dostęp: 13.10.2023 r.).

¹⁴ Administrowanie podatkami i opłatami lokalnymi stanowi złożony proces, wymagający znacznego nakładu pracy. Obejmuje on szereg działań, takich jak: rejestracja podatników i różnych przedmiotów opodatkowania (włączając w to prowadzenie i aktualizację baz danych), przygotowywanie oraz doręczanie zawiadomień i decyzji podatkowych, analiza sprawozdań podatkowych oraz przeprowadzanie audytów podatkowych (zarówno wewnętrznych, jak i dokumentacyjnych). Wobec tego uważamy, że rozważenie przeniesienia kompetencji w zakresie administrowania podatkami i opłatami lokalnymi z PSP na Jednostki Samorządu Terytorialnego (dalej: JST) niesie za sobą potencjalne korzyści zarówno dla efektywności, jak i skuteczności procesu administrowania podatkami i opłatami lokalnymi. Uważamy, że korzyścią fiskalną byłoby zwiększenie wpływów podatkowych z tych danin do budżetów lokalnych z uwagi na to, że JST są bardziej zainteresowane efektywnym poborem podatków i opłat lokalnych, co prowadzi do ich większej odpowiedzialności w tym zakresie. Należy w tym również upatrywać korzyści polityczne w kontekście wzmocnienia odpowiedzialności władz lokalnych. Wybrani przedstawiciele samorządowi ponoszą polityczną odpowiedzialność za realizację swoich programów i obietnic wyborczych, dlatego mając bezpośredni wpływ na kwestie fiskalne, mogą lepiej reagować na potrzeby społeczności. Kolejną cechą przemawiającą za tą zmianą byłaby korzyść ekonomiczna. Uważamy, że JST będą lepiej przygotowane do formułowania polityk regulacyjnych oraz analizy ich skutków. Dostępność lokalnych danych pozwoli na bardziej efektywne wsparcie przedsiębiorstw i analizę rozwoju biznesu, co w dłuższej perspektywie przyczyni się do wzrostu lokalnej gospodarki. Niewątpliwie taka zmiana również byłaby krokiem w kierunku przystąpienia do UE z uwagi na wymóg harmonizacji ustawodawstwa i przyjęcia najlepszych praktyk, zwłaszcza w obszarze polityki fiskalnej. Autonomia samorządów lokalnych stanowi istotny element europejskich demokracji, dlatego przeniesienie uprawnień podatkowych na poziom lokalny może sprzyjać integracji z unijnymi standardami i praktykami. Z uwagi na powyższe zalety uważamy, że taka zmiana byłaby korzystna. Natomiast obecny kształt po przeprowadzonej reformie decentralizacji nie do końca spełnia oczekiwania. Powyższa uwaga ogranicza się tylko do funkcji administrowania podatkami i opłatami lokalnymi, której JST obecnie nie posiadają, nie odnosi się zaś do całej reformy w zakresie decentralizacji.

organy reprezentacyjne, tj. organy samorządu lokalnego, nie stanowią iluzorycznej instytucji pod względem posiadanych przez nie szczególnych uprawnień podatkowych.

W tym kontekście zasadne jest przyjęcie perspektywy, która klasyfikuje organy samorządu lokalnego jako instytucje o kompetencjach ogólnych z uwagi na ich obecną rolę, która ogranicza się jedynie do ustalania stawek podatkowych i opłat lokalnych. Jednoznacznie wskazuje to na istniejące trudności z funkcjonalnością tych organów, wynikające z braku kompetencji w zakresie pewnego bądź częściowego administrowania podatkami i opłatami lokalnymi¹⁵. Według autorów skutkuje to ograniczeniem wpływów do właściwych budżetów. Bezsporne jest, że ta problematyka prowokuje do kwestionowania ich dalszej roli w kontekście badań naukowych.

Analiza skoncentruje się na ostatniej z wymienionych kategorii, czyli organach podatkowych kontrolnych. To właśnie one stanowią organy o kompetencjach zarówno ogólnych, jak i specjalnych.

Zasadniczo KPU przedstawia hierarchię norm regulujących status prawny podatnika i organów PSP w sposób, który priorytetowo kładzie nacisk na obowiązki podatnika przed jego prawami, a w przypadku organów PSP inicjalnie przedstawia ich prawa, a następnie obowiązki i odpowiedzialność. Artykuł 16 KPU przedstawia obowiązki podatnika, natomiast już w art. 17 KPU zostały omówione prawa podatnika po zdefiniowaniu jego obowiązków.

W kontekście organów PSP Kodeks podatkowy Ukrainy (zgodnie z art. 20 i 21 KPU) zapewnia osobowość organów, przedstawiając ich prawa jako pierwsze, a następnie wymienia ich obowiązki oraz ponoszoną odpowiedzialność. Ta odwrócona kolejność w prezentacji statusu prawnego organów PSP sugeruje priorytetowość aspektów prawnych w ich funkcjonowaniu. Z powyższego wynika, że KPU w zakresie podatków i opłat konsekwentnie ukazuje i definiuje status prawny podatnika jako podmiotu pierwszoplanowego, ujawniając najpierw jego obowiązki, a następnie prawa. W przy-

¹⁵ Perspektywa ta została wyrażona przez ukraińską badaczkę E. Sydorovą, która w swojej publikacji dokładniej omówiła ten podział. Więcej: E. Sydorova, *op.cit.*, s. 76–78.

padku organów PSP kodeks inicjalnie skupia się na aspektach prawnych, zaczynając od przedstawienia ich praw, a następnie przechodząc do omówienia obowiązków i odpowiedzialności. Ta struktura kodeksu ma istotne znaczenie dla zrozumienia relacji pomiędzy podatnikiem a organami administracji podatkowej oraz dla określenia ich roli i funkcji w ramach systemu podatkowego.

Zgodnie z art. 14 KPU ustawodawca wprowadził słowniczek pojęć, w którym w ust. 14.1 pkt 14.1.1⁻¹ precyzuje pojęcie administrowania podatkami, opłatami, opłatami celnymi, jednolitą składką na obowiązkowe państwowe ubezpieczenie społeczne (dalej: jednolita składka) i innymi płatnościami zgodnie z przepisami, nad których przestrzeganiem kontrolę sprawują organy kontrolne (dalej: podatki, cła, płatności). Zgodnie z tym przepisem administrowanie tymi kwestiami obejmuje zbiór decyzji, procedur organów kontrolnych oraz działań ich urzędników, które określają strukturę instytucjonalną stosunków podatkowych i celnych. Ponadto administrowanie obejmuje organizację identyfikacji i rejestracji podatników oraz płatników jednolitej składki, a także przedmiotów podlegających opodatkowaniu. Proces ten zapewnia obsługę podatników, organizuje i kontroluje płatności podatków, opłat oraz innych płatności zgodnie z procedurą ustanowioną przez prawo. Można stwierdzić, że administrowanie podatkami, opłatami, opłatami celnymi, jednolitą składką i innymi płatnościami zgodnie z przepisami jest kompleksowym procesem, który obejmuje zarządzanie stosunkami podatkowymi i celno-podatkowymi, identyfikację oraz rejestrację płatników, a także nadzór nad płatnościami, realizowany zgodnie z obowiązującym prawem. Przepis art. 14 ust. 14.1 pkt 14.1.1⁻¹ KPU odsyła do art. 41 KPU, w którym ustawodawca przedstawił katalog podatkowych organów kontrolujących. Z art. 41 ust. 41.1 KPU wynika, że organami kontrolnymi są organy podatkowe, które obejmują centralny organ władzy wykonawczej odpowiedzialny za realizację państwowej polityki podatkowej oraz jego jednostki terytorialne. Organy te są odpowiedzialne za egzekwowanie przepisów dotyczących opodatkowania (z wyłączeniem przypadków określonych w art. 41 ust. 41.1.2 KPU), przepisów dotyczących opłaca-

nia składek na ubezpieczenie społeczne oraz innych przepisów, których egzekwowanie powierzone jest centralnemu organowi władzy wykonawczej odpowiedzialnemu za realizację państwowej polityki podatkowej lub jego jednostkom terytorialnym. W świetle powyższego organami kontrolnymi są organy podatkowe, organy celne, w tym również państwowe inspekcje podatkowe.

Wart uwagi jest także art. 12 ust. 12.3 pkt 12.3.1 KPU, z którego wynika, że rady sołeckie, osiedlowe i miejskie, w granicach swoich kompetencji, podejmują decyzje w sprawie ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych oraz zwolnień podatkowych w zakresie płatności podatków i opłat lokalnych w terminie do dnia 15 lipca roku poprzedzającego okres budżetowy, w którym ustalone podatki i/lub opłaty lokalne mają być stosowane, oraz w sprawie zmian tych decyzji. Powyższy przepis sugerowałby, że organy lokalne można by zaliczyć do organów podatkowych, natomiast ustawodawca przewidział, że w przypadku podatków i opłat lokalnych zastosowanie ma art. 58 pkt 58.1 KPU, który stanowi, że organ kontrolny wysyła (doręcza) podatnikowi decyzję podatkową, jeżeli wysokość zobowiązania pieniężnego podatnika wynikającego z przepisów prawa podatkowego lub innych przepisów, nad których przestrzeganiem kontrolę powierzono organom kontrolnym, została obliczona przez organ kontrolny. To oznacza, że samorządy lokalne nie mają uprawnień do kontroli procesu pełnego poboru omawianych podatków, ponieważ wszystkie etapy administrowania są przeprowadzane przez PSP.

Warto zwrócić uwagę na postanowienia art. 12 ust. 12.3 pkt 12.3.1 KPU, z którego wynika, że rady sołeckie, osiedlowe i miejskie, w zakresie swoich kompetencji, podejmują decyzje dotyczące ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, a także zwolnień podatkowych od płatności podatków i opłat lokalnych. Interpretacja tego przepisu sugeruje możliwość zaklasyfikowania organów lokalnych jako organów podatkowych. Niemniej jednak ustawodawca uwzględnił, że dla podatków i opłat lokalnych zastosowanie ma art. 58 pkt 58.1 KPU. Odniesienie się do niego sugeruje, że organ kontrolny, czyli PSP, wysyła podatnikowi decyzję podatkową, gdyż to w niej zawarta jest wysokość zobowiązania

pieniężnego wynikającego z przepisów podatkowych. Wnioskiem, jaki można wyciągnąć z analizy opisanych przepisów konstytucyjnych, jest to, że kompetencja konstytucyjna dotycząca ustalania stawek podatkowych przez organy samorządowe jak najbardziej się sprawdza. Natomiast samo ograniczenie kompetencji organów lokalnych tylko do ustalenia stawki wydaje się w pewnym sensie stanowić fikcyjne rozwiązanie w kontekście przeprowadzonej reformy decentralizacji w zakresie ich kompetencji i sprawowanej przez nich roli. Pomimo przekazania pewnych kompetencji organom samorządowym w zakresie decydowania o wysokości podatków i opłat lokalnych istnieją ograniczenia, które sprawiają, że proces ten jest kontrolowany i sprawowany w całości przez PSP. W praktyce, chociaż organy samorządowe mogą podejmować decyzje dotyczące wysokości podatków i opłat lokalnych w ramach swoich kompetencji, ostateczna kontrola i obliczenia są dokonywane przez organy kontrolne, zwłaszcza przez Państwową Służbę Podatkową. Prowadzi to do wniosku, że organy samorządowe *de facto* mają jedynie możliwość ustalania stawek podatkowych, podczas gdy zarządzanie podatkami lokalnymi zostało powierzone PSP, co niewątpliwie budzi wątpliwości w kontekście zaliczenia ich do katalogu organów podatkowych Ukrainy.

Powyższa analiza rzeczywiście ilustruje aktualnie funkcjonujący system oraz istniejące w nim trudności związane z definiowaniem pojęcia organu podatkowego i identyfikacją konkretnych podmiotów pełniących tę funkcję. Problematyka ta nie jest jedynie zjawiskiem znanym ukraińskiemu ustawodawcy, lecz również stanowi wyzwanie dla wielu państw europejskich, w tym także Polski.

3. Struktura kontrolnych organów podatkowych Ukrainy

Z historycznego punktu widzenia, mimo postępu społeczno-gospodarczego, potencjału intelektualnego i wykształcenia społeczeństwa, większość podmiotów zobowiązanych wykazuje nie-

chęć do płacenia podatków¹⁶. Opisywana sytuacja zachodzi nawet wówczas, gdy podmioty te zdają sobie sprawę z ich roli i znaczenia w zapewnianiu dobrobytu publicznego. Bez wątplenia organy podatkowe stały się jednymi z najbardziej nieufnych instytucji na przestrzeni ostatnich lat. Główne wyzwania wynikają z braku zaufania podmiotów zobowiązanych do władz fiskalnych, co jest spowodowane oporem skorumpowanego starego systemu wobec reform, rozbieżnościami między deklarowanymi intencjami a faktycznymi działaniami władz oraz kontynuacją starych relacji między organami regulacyjnymi a podatnikami. Serhii Danielyan trafnie zauważa, że zmiana struktury organów podatkowych, bez równoczesnej głębokiej transformacji merytorycznej, stanowi

¹⁶ Analiza przeprowadzona przez ekonomistów Leandro Medinę oraz Friedricha Schneidera z Uniwersytetu Keplera w Linzu, na zlecenie Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW), ukazuje niepokojącą sytuację związaną z „cieniem” gospodarczym w Ukrainie, nie tylko w kontekście porównań regionalnych, lecz również na skalę światową. Z analizy danych statystycznych wynika, że udział nieuregulowanej gospodarki w Ukrainie kształtuje się w przedziale od 32% do 46%, a ponadto 40% obywateli Ukrainy nie posiada wiedzy dotyczącej wysokości opłacanych podatków. Według szacunków MFW średni roczny poziom szarej strefy w Ukrainie w latach 1991–2015 wyniósł 44,8%. Dla porównania: w Polsce odsetek ten wyniósł 25,1%, natomiast w Szwajcarii jedynie 7,2% (<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2018/wp1817.ashx>, dostęp: 23.12.2023 r.). Dodatkowo analiza przeprowadzona przez Ministerstwo Rozwoju Gospodarki, Handlu i Rolnictwa Ukrainy dla okresu styczeń–wrzesień 2020 r. wykazała, że poziom szarej strefy, obliczony metodą monetarną, wyniósł 31% (<https://me.gov.ua/Documents/Download?id=80c281c8-842b-4776-ab91-c1dcd32f7924>, dostęp: 23.12.2023 r.). Te dane potwierdzają istotność problemu nieuregulowanej gospodarki w Ukrainie, co wskazuje na potrzebę skutecznych działań regulacyjnych i edukacyjnych w celu ograniczenia tego zjawiska. Wartościowe jest również badanie przeprowadzone przez Centrum Badań Społeczno-Ekonomicznych CASE Ukraina, które zrealizowało ankietę pod tytułem „Jak myślisz, dlaczego zwykli obywatele mogą nie chcieć płacić podatków?”. 80,3% respondentów wskazało na „Z powodu niskich dochodów, które nie pozwalają na przyzwyczajenie do standardu życia”. 73,6% zwróciło uwagę na „Przekonanie, że płacone pieniądze są kradzione lub marnowane”. 65,8% zidentyfikowało brak możliwości wpływania na to, gdzie państwo alokuje środki podatkowe. 59,8% uzasadniło swoje odpowiedzi niską jakością usług publicznych, a 56,6% wskazało na powszechne zjawisko uchylania się od płacenia podatków. Odpowiedzi pozostałych respondentów obejmują różnorodne aspekty, a 3,4% respondentów nie było w stanie zająć konkretnego stanowiska (<https://case-ukraine.com.ua/news/ukrayintsi-nehochut-platyty-podatky-cherez-nyzki-dohody-ta-sumnivni-derzhavni-vydatky-opytuvannya-case-ukrayina/>, dostęp: 23.12.2023 r.).

jedynie reformę o charakterze pozornym, nieprzynoszącą rzeczywistego rozwoju administracji podatkowej¹⁷.

Patrząc wstecz, można stwierdzić, że struktura organów podatkowych Ukrainy uległa długotrwałej transformacji oraz przeszła przez liczne modyfikacje¹⁸.

Obecnie struktura organizacyjna podatkowych organów kontrolnych w Ukrainie składa się z trzech poziomów. Pierwszy poziom to organ centralny, którym jest Państwowa Służba Podatkowa Ukrainy (*ДПС України*). Drugim poziomem są organy terytorialne, do których należy 25 głównych departamentów terytorialnych Służby Podatkowej (*Головні управління ДПС*) oraz 5 międzyregionalnych departamentów Służby Podatkowej ds. dużych płatników podatków (*міжрегіональні та регіональні управління ДПС з питань великих платників податків*)¹⁹. Organy terytorialne PSP posiadają

¹⁷ S. Danielyan, *Legal status of supervisory authorities in the field of taxation*, „International Humanitarian University Herald. Jurisprudence” 2021, nr 54, s. 34–37.

¹⁸ Tytułem uzupełnienia należy wskazać, że od momentu uzyskania niepodległości przez Ukrainę w 1991 r. nastąpiły liczne zmiany w systemie podatkowym oraz strukturze organów podatkowych. W początkowym okresie funkcjonowała Główna Państwowa Inspekcja Podatkowa Ukraińskiej SRR (1990–1994). W 1994 r. Główny Państwowy Inspektorat Podatkowy Ukrainy został przekształcony (1994–2000). Następnie przez długi czas kompetencje kontrolne w zakresie opodatkowania były realizowane przez Państwową Administrację Podatkową Ukrainy (2000–2012). W wyniku reformy w 2011–2012 r. Państwowa Administracja Podatkowa Ukrainy została przekształcona w Państwową Służbę Podatkową Ukrainy. Decydującym etapem było przyjęcie w grudniu 2010 r. przez Radę Najwyższą Ukrainy Kodeksu podatkowego Ukrainy, którego skuteczność zainicjowano 1 stycznia 2011 r. Kolejnym etapem było stworzenie Ministerstwa Dochodów i Opłat, które funkcjonowało w latach 2012–2014. Ministerstwo to uzyskało kompetencje, których dotąd nie posiadał żaden organ podatkowy. Kolejnym ważnym etapem było utworzenie Państwowej Służby Fiskalnej, wynikającej z uchwały Gabinetu Ministrów z 21 maja 2014 r., będącej efektem restrukturyzacji Ministerstwa Przychodów i Opłat. Ostatecznie, po kolejnej reorganizacji służby fiskalnej, zgodnie z uchwałą Gabinetu Rady Ministrów z 18 grudnia 2018 r. nr 1200 utworzono Państwową Służbę Podatkową Ukrainy oraz Państwową Służbę Celną Ukrainy.

¹⁹ Specyfika struktur terytorialnych PSP Ukrainy jest widoczna w tym, że obecnie istnieje pięć międzyregionalnych departamentów PSP odpowiedzialnych za nadzór nad dużymi podatnikami. Wymienione organy kontrolne obejmują: Zachodni Międzyregionalny Departament PSP dla Dużych Podatników, Centralny Międzyregionalny Departament PSP dla Dużych Podatni-

również swoje samodzielne jednostki, co pozwala na stwierdzenie, że trzecim poziomem są organy rejonowe, do których należą państwowe inspekcje podatkowe głównych departamentów Służby Podatkowej (*Державні податкові інспекції ГУ ДПС*), które są częścią struktur terytorialnych Służby Podatkowej. Ustawodawca przewidział, że PIP funkcjonują zgodnie z przepisami regulującymi działanie organów terytorialnych. Zakres PIP koncentruje się na obsłudze podatników. Taka hierarchiczna struktura, zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy, ma umożliwić skuteczne zarządzanie i koordynację działań w zakresie poboru podatków na obszarze całej Ukrainy. Należy odnotować, że w 2017 r. nastąpiła przełomowa zmiana w strukturze organizacyjnej PIP, stanowiąca odzwierciedlenie restrukturyzacji statusu prawnego jednostki dla obszarów obwodowych oraz miast²⁰. Ustawodawca pozbawił PIP autonomicznego statusu prawnego, a następnie dokonał ich integracji z głównymi terytorialnymi departamentami PSP na szczeblu terytorialnym. Ten strategiczny manewr nie tylko ukształtował nową koncepcję organizacyjną, lecz także wprowadził istotne zmiany w sferze kompetencji i efektywności funkcjonowania PIP²¹.

ków, Południowy Międzyregionalny Departament PSP dla Dużych Podatników, Wschodni Międzyregionalny Departament PSP dla Dużych Podatników, Północny Międzyregionalny Departament PSP dla Dużych Podatników.

²⁰ Przedstawione modyfikacje zostały wprowadzone poprzez uchwalenie ustawy z dnia 21 grudnia 2016 r. o zmianach w Kodeksie podatkowym Ukrainy, mającej na celu poprawę klimatu inwestycyjnego w kraju (1797-VIII). Kontynuację tych zmian potwierdza również podjęcie przez Gabinet Ministrów Ukrainy uchwały z dnia 28 marca 2018 r. w sprawie reformy organów terytorialnych Państwowej Służby Fiskalnej (296-2018-n). Obydwie inicjatywy legislacyjne wspólnie zainicjowały proces restrukturyzacji, prowadząc do zdecydowanego przekształcenia struktur organizacyjnych oraz zadań PIP, wpisując się w szerszy kontekst reform mających na celu usprawnienie środowiska inwestycyjnego w Ukrainie.

²¹ Należy zasygnalizować, że pierwszy etap reorganizacji strukturalnej Służby Fiskalnej Ukrainy (dalej: SFU) stanowił kluczowy element kompleksowej reformy SFU, której następnym etapem było stworzenie jednej osoby prawnej o jednolitym charakterze w obszarze podatkowym SFU. Ten etap zamyka cykl przenoszenia funkcji audytu i zarządzania długiem na poziom regionalny, inicjowany wraz z wprowadzeniem ustawy z dnia 21 grudnia 2016 r. o zmianach w Kodeksie podatkowym Ukrainy, mającej na celu zwiększenie atrakcyjności klimatu inwestycyjnego w kraju (1797-VIII). PIP zostały z powodzeniem przekształcone w centrum obsługi podatników, kontynuując jednak swoją iden-

Po dokonaniu analizy przepisów zawartych w KPU, a także przepisów dotyczących poszczególnych organów kontrolnych dochodzi się do wniosku, że organami kontrolnymi są centralne organy władzy wykonawczej, które mają za zadanie realizację państwowej polityki podatkowej, państwowej polityki celnej, państwowej polityki zwalczania naruszeń prawa podatkowego i celnego, przepisów dotyczących płatności jednolitej składki społecznej oraz innych przepisów, których przestrzeganie podlega kontroli ze strony organów kontrolnych oraz ich jednostek terytorialnych.

Na terytorium Ukrainy funkcjonują organy podatkowe i celne, których działalność jest głównie koordynowana przez Radę Ministrów za pośrednictwem Ministra Finansów. Funkcjonują także PIP, które są częścią struktury departamentów terytorialnych PSP.

System organów podatkowych Ukrainy przedstawiono w tabeli.

fikację jako PIP. W związku z tym istnieją one nadal, jednakże jako integralna część głównych departamentów terytorialnych PSP Ukrainy. Należy odnotować, że PIP zostały pozbawione statusu osoby prawnej, który posiadały do roku 2017. W wyniku ww. zmiany nastąpiło ograniczenie ich uprawnień oraz zobowiązań (np. PIP utraciły zdolność reprezentowania terytorialnych departamentów PSP Ukrainy przed sądem, a tę funkcję przejęły wyłącznie główne departamenty terytorialne PSP Ukrainy). Reforma doprowadziła również do pozbawienia PIP wcześniejszych kompetencji audytowych i zarządczych na szczeblu lokalnym. Implementacja przedstawionych zmian skutkuje obecnie istnieniem 25 jednostek prawnych w obszarze podatkowym zamiast pierwotnych 186. Zlikwidowano 500 struktur na poziomie rejonowym doprowadziło do utworzenia trzech jednostek administracyjnych dla każdego regionu, jednocześnie zlikwidowano ponad 300 jednostek audytu zadłużenia na poziomie rejonowym, przenosząc je na szczebel regionalny. Więcej: <https://www.kmu.gov.ua/news/rozpochato-pershij-etap-strukturnoyi-reorganizaciyi-dfs-rajonni-dpi-vtrachayut-status-yurosib> (dostęp: 27.12.2023 r.); <https://www.slovoidilo.ua/2017/03/29/novyna/polityka/danylyuk-rozpoviv-yak-likviduyut-podatkovyi-inspekciyi-povsij-krayini> (dostęp: 27.12.2023 r.); <https://lexinform.com.ua/v-ukraini-podatkovyi-inspektsiyi-budut-likvidovani/> (dostęp: 27.12.2023 r.).

Tabela. Struktura aparatu kontrolnego organów podatkowych Ukrainy

STRUKTURA APARATU KONTROLNEGO ORGANÓW PODATKOWYCH UKRAINY	
MINISTERSTWO FINANSÓW UKRAINY (MF)	
PAŃSTWOWA SŁUŻBA PODATKOWA UKRAINY (PSP Ukrainy)	
GŁÓWNE DEPARTAMENTY TERYTORIALNE PSP UKRAINY	
25 regionalnych organów PSP 5 międzyregionalnych departamentów PSP	5 międzyregionalnych departamentów PSP odpowiedzialnych za nadzór nad dużymi podatnikami
PAŃSTWOWE INSPEKCJE PODATKOWE (PIP)	

Źródło: opracowanie własne na podstawie KPU.

4. Kompetencje wykonawcze organów podatkowych w Ukrainie

Analizując strukturę organów podatkowych Ukrainy, nie sposób nie dostrzec ich funkcji i zadań, które zostały im powierzone. Zgodnie z art. 19 KPU, organy podatkowe pełnią różne funkcje, odnoszące się do przestrzegania przepisów podatkowych. Jak już wspomniano, przepis ten odwołuje się do art. 41 pkt 41.1 ppkt 41.1.1 KPU, który ustala system organów podatkowych.

Warto zauważyć, że art. 21 ustawy nr 3166-VI o centralnych organach władzy wykonawczej²² zawiera istotne postanowienia w tym zakresie. Zgodnie z przytoczonym artykułem jednostki terytorialne (tj. terytorialne departamenty PSP) centralnego organu władzy wykonawczej odpowiedzialnego za realizację państwowej polityki podatkowej mogą być tworzone w ramach określonego limitu zatrudnienia urzędników i pracowników właściwego centralnego organu władzy wykonawczej oraz z dostępnych środków finansowych przeznaczonych na utrzymanie takiego centralnego organu władzy wykonawczej. Ponadto kierownik właściwego centralnego organu władzy wykonawczej ma prawo do likwidacji

²² Ustawa z dnia 17 marca 2011 r. o centralnych organach władzy wykonawczej (nr 3166-VI).

i reorganizacji tych jednostek jako odrębnych jednostek organizacyjnych centralnego organu władzy wykonawczej za zgodą ministra, który kieruje działalnością takiego centralnego organu władzy wykonawczej i ją koordynuje.

Z powyższej ustawy wynika również, że jednostki terytorialne centralnego organu wykonawczego odpowiedzialnego za realizację państwowej polityki podatkowej są tworzone bez nadania im statusu osoby prawnej i pełnią funkcję organów władzy państwowej. Ponadto warto wskazać, że od dnia 1 stycznia 2021 r. PSP Ukrainy funkcjonuje jako jedyna skonsolidowana jednostka prawna, która została utworzona na podstawie uchwały Gabinetu Ministrów Ukrainy 1200-2018-*n*²³.

Zgodnie z postanowieniami zawartymi w punkcie 7 statutu dotyczącego Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy, który został zatwierdzony uchwałą Rady Ministrów Ukrainy z dnia 6 marca 2019 r. nr 27-2019-*n*²⁴, PSP wykonuje swoje uprawnienia bezpośrednio oraz za pośrednictwem departamentów terytorialnych, które zostały utworzone zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zarówno PSP Ukrainy, jak i jej departamenty terytorialne pełnią funkcję organów kontrolnych (również organów podatkowych i organów egzekucyjnych).

Analiza powyższych przepisów umożliwia zidentyfikowanie głównych zadań PSP Ukrainy w następujących obszarach: wdrażanie państwowej polityki podatkowej oraz nadzór nad wpływami podatkowymi, opłatami i składkami do budżetów i funduszy celowych państwa zgodnie z przepisami prawa; realizacja polityki państwa dotyczącej kontroli produkcji i obrotu alkoholem, napojami alkoholowymi, wyrobami tytoniowymi, płynami stosowanymi w elektronicznych papierosach oraz paliwami; wdrażanie polityki państwa dotyczącej terminowości rozliczeń w walutach obcych zgodnie z ustawowo określonym terminem oraz przestrze-

²³ Uchwała Gabinetu Ministrów Ukrainy z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie utworzenia Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy i Państwowej Służby Celnej Ukrainy (1200-2018-*n*).

²⁴ Uchwała Gabinetu Ministrów Ukrainy z dnia 6 marca 2019 r. w sprawie zatwierdzenia przepisów dotyczących Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy i Państwowej Służby Celnej Ukrainy (227-2019-*n*).

ganie procedur rozliczeń gotówkowych za towary (usługi), realizacji operacji rozliczeniowych oraz posiadania licencji na prowadzenie działalności gospodarczej podlegającej licencjonowaniu zgodnie z obowiązującym prawem; administrowanie składkami społecznymi zgodnie z polityką państwa; wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych na wniosek podatnika; prowadzenie kontroli podatkowej w celu zapewnienia przestrzegania przepisów podatkowych; wnoszenie propozycji do rozpatrzenia przez Ministra Finansów w celu zapewnienia formułowania polityki podatkowej państwa.

Prowadzi to do wniosku, że PSP Ukrainy jest centralnym organem tworzącym politykę za pośrednictwem Ministra Finansów, który zleca jej wykonywanie departamentom terytorialnym. Oczywiście również ten organ pełni ważną funkcję w zakresie współpracy międzynarodowej poprzez nawiązywanie i utrzymywanie współpracy z innymi krajami w zakresie wymiany informacji podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania.

Zgodnie z przepisami zawartymi w art. 21 ustawy nr 3166-VI²⁵ terytorialne organy centralnego organu władzy wykonawczej działają zgodnie z przepisami.

Warto odnotować, że z zarządzenia PSP wynika, że terytorialne departamenty zostały utworzone jako wyodrębnione jednostki zgodnie z zarządzeniem PSP nr 529 w sprawie utworzenia terytorialnych organów Służby Podatkowej²⁶.

Należy zaznaczyć, że terytorialne departamenty PSP funkcjonują na podstawie zarządzenia PSP nr 643 w sprawie zatwierdzenia przepisów dotyczących terytorialnych organów PSP²⁷.

Z przytoczonych zarządzeń wynika, że terytorialne departamenty PSP pełnią rolę organów odpowiedzialnych za zarządzanie

²⁵ Ustawa z dnia 17 marca 2011 r. w sprawie centralnych organów wykonawczych (nr 3166-VI).

²⁶ Zarządzenie Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy z dnia 30 września 2020 r. o ustanowieniu organów terytorialnych Państwowej Służby Podatkowej (nr 529).

²⁷ Zarządzenie Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy z dnia 12 listopada 2020 r. w sprawie zatwierdzenia przepisów dotyczących terytorialnych organów Państwowej Służby Podatkowej (nr 643).

podatkami, opłatami, składkami oraz wykonują funkcję kontrolną i weryfikacyjną płatników podatków. PSP jest również organem kontrolnym, który rejestruje i prowadzi ewidencję płatników podatków, płatników jednolitych składek oraz obiektów opodatkowania. Rozważając funkcję PSP, można stwierdzić, że jest ona centralnym organem władzy wykonawczej, która realizuje państwową politykę podatkową oraz politykę dotyczącą administrowania jednolitą składką na powszechne obowiązkowe ubezpieczenie społeczne. Zajmuje się również kontrolą i zwalczaniem naruszeń przepisów podatkowych²⁸. Do głównych funkcji tych organów można zaliczyć: zapewnianie realizacji państwowej polityki podatkowej; zapewnianie wykonania uprawnień przewidzianych w ustawie dotyczących kontroli wpływów podatkowych, opłat i należności do budżetów i państwowych funduszy celowych; wykonywanie polityki państwa w zakresie kontroli produkcji i obrotu alkoholem, napojami alkoholowymi, wyrobami tytoniowymi, płynami stosowanymi w elektronicznych papierosach oraz paliwem; wykonywanie polityki państwa w zakresie administrowania jednolitą składką na obowiązkowe państwowe ubezpieczenie społeczne; wykonywanie polityki państwa dotyczącej kontroli terminowości rozliczeń w walutach obcych zgodnie z określonymi terminami przewidzianymi prawem, przestrzeganie procedur rozliczeń, w tym rozliczeń gotówkowych za towary (usługi), oraz posiadania licencji na prowadzenie działalności gospodarczej, która podlega licencjonowaniu zgodnie z obowiązującymi przepisami; wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych na wnioski podatnika; prowadzenie kontroli podatkowej w celu zapewnienia przestrzegania przepisów podatkowych²⁹.

W świetle powyższego można stwierdzić, że głównym celem departamentów terytorialnych PSP jest pełnienie roli transparentnego, nowoczesnego i technologicznego organu podatkowego, który zapewnia podatnikom usługi o wysokiej jakości i wygo-

²⁸ D. Malovana, Y. Starkova, M. Shashko, *Modern system of taxes of Ukraine and her basic defects*, „Ūridiĉnij naukovij elektronnij žurnal” 2021, s. 469–472.

²⁹ B. Yarema, A. Rolko, *Suchasna podatkova systema Ukrainy: problemy ta perspektyvy rozvytku*, „Hroshi, finansy i kredyt” 2018, nr 34, s. 171–175.

dzie. PSP dąży do efektywnego zarządzania podatkami, opłatami i składkami oraz manifestuje zdecydowane potępienie korupcji³⁰. Warto również zaznaczyć, że od 24 lutego 2022 r., tj. od momentu rozpoczęcia inwazji Rosji na Ukrainę, uprawnienia wykonawcze organów podatkowych były częściowo zawieszane lub ograniczane, co stanowi istotny element kontekstu omawianej tematyki. Jednakże na mocy ustawy nr 3219-IX³¹ większość tych kompetencji została przywrócona, co należy uwzględnić przy analizie obecnego stanu prawnego³².

³⁰ Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy [State Tax Service of Ukraine], <https://tax.gov.ua/> (dostęp: 15.12.2023 r.).

³¹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2023 r. o zmianach w Kodeksie podatkowym Ukrainy oraz innych ustawach Ukrainy dotyczących specyfiki opodatkowania w okresie stanu wojennego (ustawa nr 3219-IX).

³² W dniu 24 lutego 2022 r., w reakcji na inwazję Rosji na Ukrainę, Prezydent Ukrainy za pośrednictwem dekretu nr 64/2022 ogłosił wprowadzenie stanu wojennego, którego obowiązywanie rozpoczęło się o godzinie 5:30 tego samego dnia. Pierwotnie ustalono jego trwanie na 30 dni, lecz aktualnie został on przedłużony do dnia 13 maja 2024 r. Wprowadzenie zmian w ramach stanu wojennego oraz stanu wyjątkowego zostało formalnie zapisane poprzez uchwalenie szeregu aktów prawnych, mianowicie ustaw: nr 2118-IX z dnia 3 marca 2022 r., nr 2120-IX z dnia 15 marca 2022 r., nr 2139-IX z dnia 15 marca 2022 r., nr 2142-IX z dnia 24 marca 2022 r., nr 2173-IX z dnia 1 kwietnia 2022 r. oraz nr 2192-IX z dnia 14 kwietnia 2022 r. Należy zwrócić uwagę, że wspomniane zmiany przede wszystkim dotyczyły: wprowadzenia moratorium na kontrolę podatkową oraz kontrolę dokumentacji w zakresie prawidłowości naliczania, obliczania i wpłacania jednorazowej składki przez okres trwania stanu wojennego, stanu wyjątkowego, a także przez trzy miesiące po ich zakończeniu lub odwołaniu; odroczenia terminów płatności podatku oraz zawieszenia nałożenia kar, co obejmuje zarówno podatników, jak i organy kontrolne, w zakresie przestrzegania terminów określonych w przepisach prawa podatkowego i innych norm prawnych, których egzekwowanie przypisane jest organom nadzoru; wprowadzenia zwolnienia z opodatkowania dla pomocy charytatywnej i humanitarnej; unieważnienia obowiązku rejestracji faktur podatkowych w Jednolitym Rejestrze Faktur Podatkowych; implementacji preferencyjnego opodatkowania produktów naftowych; wprowadzenia jednolitej stawki podatku w wysokości 2% dla podatników III grupy; uwolnienia od opodatkowania obiektów znajdujących się na terytoriach okupowanych oraz tych, na których prowadzone są operacje wojskowe; wprowadzenia częściowego zwolnienia z ujednoliconej składki na ubezpieczenie społeczne.

Warto zaznaczyć, że wprowadzone zmiany znacząco wpłynęły na funkcjonowanie organów podatkowych, zarówno w zakresie ich kompetencji, jak i funkcji, w porównaniu z okresem poprzedzającym wprowadzenie tychże zmian (*Problemy opodatkowania w czasie pokoju i w stanie wojennym zostały omówione na konferencji naukowo-praktycznej Sądu Najwyższego Ukrainy*, <https://>

W niniejszym opracowaniu przedmiotem analizy jest PSP, na marginesie warto zaznaczyć, że Państwowa Służba Celna Ukrainy (dalej: PSC) jest centralnym organem wykonawczym, odpowiedzialnym za realizację państwowej polityki celnej oraz polityki zwalczania naruszeń prawa w zakresie przepisów celnych.

Po przeprowadzeniu analizy art. 19 pkt 19.2 KPU można wywnioskować, że działalność PSP i PSC jest kierowana i koordynowana przez Gabinet Ministrów Ukrainy, a konkretnie przez Ministra Finansów. Do głównych funkcji tych służb należy koordynacja działań organów kontrolnych oraz zatwierdzanie aktów normatywnych dotyczących kompetencji tych organów. Na podstawie powyższego można stwierdzić, że Ministerstwo Finansów Ukrainy pełni rolę centralnego organu władzy wykonawczej Ukrainy, odpowiedzialnego za kształtowanie i realizację polityki finansowej i budżetowej państwa, a także ustalanie polityki w obszarze celno-podatkowym.

Na mocy art. 41 pkt 41.3 KPU państwowe inspekcje podatkowe (dalej: PIP) są jednostkami organizacyjnymi terytorialnych jednostek centralnego organu władzy wykonawczej odpowiedzialnego za realizację polityki podatkowej państwa. Te jednostki działają na podstawie przepisów dotyczących głównych departamentów

supreme.court.gov.ua/supreme/-centr/news/1293849, dostęp: 2.01.2024 r.). Wprowadzone zmiany miały przełożenie nie tylko na funkcjonowanie organów, ale również na znaczny spadek wpływów podatkowych do budżetu państwa, co wymusiło uchwalenie ustawy z dnia 30 czerwca 2023 r. o zmianach w Kodeksie podatkowym Ukrainy oraz innych ustawach Ukrainy dotyczących specyfiki opodatkowania w okresie stanu wojennego (ustawa nr 3219-IX), która przyniosła następujące modyfikacje: zaniechanie obowiązującej jednolitej stawki podatku w wysokości 2% dla podatników III grupy; eliminacja możliwości niepłacenia jednolitego podatku przez jednoosobowych podatników z grupy I i II; wznowienie przeprowadzania audytów dokumentacji; przywrócenie terminów określonych w przepisach podatkowych; przywrócenie sankcji za naruszenie przepisów podatkowych; przywrócenie kar za naruszenie zasad prawidłowego obliczania, naliczania i opłacania jednolitej składki na obowiązkowe państwowe ubezpieczenie społeczne; przywrócenie sankcji za naruszenie procedur korzystania z kas fiskalnych.

Przyjęcie przedmiotowej ustawy było jednym z warunków postawionych przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy w ramach protokołu ustaleń nowego programu monitorowania dla Ukrainy (https://mof.gov.ua/storage/files/Loi_PMB.pdf – tekst listu intencyjnego i memorandum MFW w ramach nowego programu monitorowania dla Ukrainy, dostęp: 2.01.2024 r.).

PSP, które są zatwierdzane przez centralne organy władzy wykonawczej odpowiedzialne za realizację polityki podatkowej.

Zgodnie z przepisami art. 19 pkt 19.3 KPU do głównych zadań PIP można zaliczyć:

1. wykonywanie funkcji usługowego wsparcia dla płatników podatków;
2. rejestracja i prowadzenie ewidencji płatników podatków, płatników jednolitej składki na ubezpieczenie społeczne, podmiotów objętych opodatkowaniem oraz podmiotów związanych z opodatkowaniem;
3. tworzenie i prowadzenie Państwowego Rejestru Osób Fizycznych jako płatników podatków, jednolitej bazy danych dotyczącej płatników podatków jako osób prawnych oraz rejestrów, których prowadzenie zostało powierzone organom kontrolnym na mocy przepisów prawa;
4. wykonywanie innych funkcji usługowego wsparcia dla płatników podatków, określonych przez ustawę.

Warto podkreślić, że PIP stanowi część struktury departamentów terytorialnych PSP w ramach systemu organów wykonawczych i podlega właściwej administracji podatkowej. Ponadto PSP realizuje swoje kompetencje bezpośrednio oraz za pośrednictwem państwowych inspekcji podatkowych, które są zorganizowane na poziomie rejonów miejskich.

Z powyższego wynika, że PIP jest jednostką przynależną do struktury terytorialnych departamentów PSP w systemie organów wykonawczych, której głównym celem jest zapewnienie spójnej polityki podatkowej na obszarze odpowiedniej jednostki administracyjno-terytorialnej oraz realizacja polityki państwa w zakresie kontroli produkcji i obrotu alkoholem, napojami alkoholowymi i wyrobami tytoniowymi.

Warto podkreślić, że od 1 stycznia 2024 r. obowiązuje ustawa o postępowaniu administracyjnym³³, która wprowadza klarowne procedury w relacjach pomiędzy organami administracji publicznej a obywatelami oraz podmiotami prawnymi. Pomimo braku

³³ Ustawa z dnia 1 stycznia 2024 r. o postępowaniu administracyjnym (2073-IXI).

bezpośrednich przepisów odnoszących się do organów podatkowych oraz tendencji ukraińskich sądów do preferowania przepisów KPU w przypadku kolizji z ustawą administracyjną naszym zdaniem zarówno organy podatkowe, jak i sądy nie będą w praktyce uwzględniać postanowień ustawy administracyjnej³⁴.

³⁴ W kontekście omawianego zagadnienia należy także zauważyć, że od 1 stycznia 2024 r. obowiązuje ustawa o postępowaniu administracyjnym – wprowadzająca standardy zbliżające Ukrainę do norm Unii Europejskiej, które skutecznie funkcjonują we wszystkich państwach członkowskich UE – co ma istotne znaczenie. Warto podkreślić, że w art. 2 ustawy 2073-IXI ustawodawca przedstawił definicję organu administracyjnego, rozumianego jako organ władzy wykonawczej, organ Autonomicznej Republiki Krymu, organ samorządu lokalnego, ich urzędnik lub inny podmiot upoważniony przez prawo do wykonywania funkcji administracji publicznej. Analizując powyższą ustawę, należy również odnotować, że zgodnie z art. 1 jej celem jest uregulowanie stosunków między organami władzy wykonawczej, organami Autonomicznej Republiki Krymu, organami samorządu lokalnego, ich urzędnikami oraz innymi podmiotami upoważnionymi przez prawo do wykonywania funkcji administracji publicznej a osobami fizycznymi i prawnymi w zakresie rozpatrywania i rozstrzygania spraw administracyjnych poprzez przyjmowanie i realizację aktów administracyjnych. Niewątpliwie w omawianej ustawie wyznaczony jest nowy etap w interakcji między władzami wykonawczymi i organami samorządu lokalnego a obywatelami i podmiotami prawnymi w zakresie postępowania przed sądami administracyjnymi. Wspomniana ustawa, jako pierwsza w historii ustawodawstwa Ukrainy, wprowadza zasady postępowania administracyjnego oraz klarowne procedury w relacjach pomiędzy obywatelami, biznesem a organami administracji publicznej. Pomimo braku wyraźnych postanowień w treści ustawy 2073-IXI regulujących aspekty związane z jej oddziaływaniem na funkcjonowanie organów podatkowych oraz uwzględniając fakt, że w przypadku konfliktu norm tej ustawy z przepisami KPU (tj. procedurami oraz regulacjami w nim ujętymi) sądy wykażą tendencję do preferowania tych ostatnich, dochodzi się do wniosku, że organy podatkowe nie będą w istotny sposób brać pod uwagę wspomnianej ustawy w kontekście jej stosowania. W rezultacie można stwierdzić brak praktyki stosowania omawianej ustawy, przy jednoczesnym obserwowaniu przypadków odstępstw od zamierzeń ustawodawcy, co stanowi zjawisko często spotykane w Ukrainie (więcej: B. Bila, *Correlation of procedural and procedural forms of activity of public administration in the context of the Law of Ukraine «On administrative procedure»*, „Uzhhorod National University Herald”, Series: „Law” 2022, nr 72, <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.72.41>).

5. Wnioski

Przedstawiona analiza dostarcza kompleksowego obrazu struktury organów podatkowych w Ukrainie, rzucając światło na jej podobieństwo do systemów funkcjonujących w krajach europejskich. Struktura ukraińskiego systemu organów podatkowych opiera się na trzech głównych szczeblach. Na najwyższym poziomie znajduje się PSP Ukrainy, pełniąca rolę organu centralnego. Poniżej znajdują się organy terytorialne, reprezentowane przez terytorialne departamenty PSP. Warto zaznaczyć, że te departamenty mają również jednostki PIP jako instrument obsługi podatników, które od 2017 r. nie posiadają osobowości prawnej, tj. nie są autonomicznymi organami, ale stanowią trzeci szczebel w hierarchii organów podatkowych Ukrainy.

Analiza systemowa ukraińskiego systemu organów podatkowych ujawnia kilka obszarów problematycznych, które wymagają zdecydowanego działania ze strony ustawodawcy. Po pierwsze, istnieje kwestia zbiorowej odpowiedzialności organów, w ramach której wszystkie decyzje są podejmowane w imieniu PSP, a nie konkretnego organu podatkowego. Po drugie, problematyka identyfikacji organów podatkowych jest wynikiem zróżnicowanego nazewnictwa stosowanego przez ustawodawcę w KPU. Kodeks podatkowy nie eliminuje konwencjonalnej wielości nazw organów poboru jako podmiotu podatkowych stosunków prawnych, co stanowi tradycję w krajowym ustawodawstwie podatkowym. Warto szczególnie zaznaczyć, że art. 20 KPU reguluje prawa PSP, natomiast art. 21 KPU dotyczy już obowiązków i odpowiedzialności, jednak nie organów PSP, lecz urzędników organów kontrolnych. Trzeci aspekt obejmuje problemy korupcyjne, co negatywnie wpływa na skłonność podatników do regulowania danin publicznych. Czwartym wyzwaniem jest brak delegowania organom samorządowym kompetencji podatkowych, co różni Ukrainę od Polski, gdzie takie uprawnienia zostały przyznane. Taka konstrukcja regulacyjna negatywnie wpłynęła na proces decentralizacji podatkowej (wyłącznie w zakresie posiadanych kompetencji przez organy samorządowe), prowadząc do niedostatecznego

administrowania podatkami i opłatami lokalnymi przez organy samorządowe. Piąty aspekt dotyczy kwestii składek na ubezpieczenie społeczne, zarządzanych przez organy podatkowe zgodnie z obowiązującymi przepisami. Takie podejście może prowadzić do postrzegania tych składek jako formy podatku, co z kolei negatywnie wpływa na cały system opodatkowania. W świetle przedstawionych wyzwań istnieje potrzeba skoncentrowania się na reformach, mających na celu zwiększenie efektywności i przejrzystości ukraińskiego systemu podatkowego.

Podsumowując, według autorów niezbędne jest stworzenie i wprowadzenie precyzyjnego katalogu organów podatkowych i przypisanie im jednoznacznie określonych zadań oraz indywidualnej odpowiedzialności w celu wyeliminowania ich zbiorowego charakteru. Ponadto konieczne są systemowe zmiany w ramach KPU, mające na celu usunięcie z obiegu licznych terminów odnoszących się do tych samych podmiotów. Autorzy uważają również, że korzystne byłoby wprowadzenie precyzyjnej definicji organu podatkowego w ramach KPU, co zdaje się wartościowym krokiem. Te działania powinny przyczynić się do rozwoju ukraińskiego systemu podatkowego. Bez wątpienia modernizacja organów podatkowych Ukrainy stanowi kluczowy element dalszego postępu w systemie podatkowym kraju.

STRESZCZENIE

Architektura kontrolnych organów podatkowych Ukrainy

W niniejszej publikacji podjęto próbę dokonania dogłębnej analizy struktury i funkcjonowania organów podatkowych w Ukrainie. Choć pozornie zagadnienie to wydaje się prostym tematem badawczym, kompleksowe przepisy Kodeksu podatkowego Ukrainy oraz innych aktów prawnych składają się na skomplikowany system, który wymaga gruntownego zrozumienia. Brak dostępnych opracowań w europejskiej literaturze podatkowej dotyczących ukraińskich organów podatkowych oraz rozwój Ukrainy w kontekście przystąpienia do Unii Europejskiej stanowiły asumpt do przeprowadzenia szczegółowego studium tego obszaru. Artykuł skupia się na analizie konstrukcji organów podatkowych z uwzględnieniem istniejących problemów w obecnym systemie. Analiza ukraińskiego systemu

podatkowego ujawnia trzy kluczowe szczeble organów podatkowych, które składają się na jego obecną strukturę. Dużo miejsca autorzy poświęcają regulacjom konstytucyjnym dotyczącym omawianej materii. Przedstawiają również konstrukcje organów podatkowych *sensu stricto* i *largo*. Niniejsza analiza pozwoliła na zidentyfikowanie istotnych kwestii, które powodują erozję funkcjonującego systemu. Do takich składników można zaliczyć: brak jednoznacznej definicji organu podatkowego, zbiorową odpowiedzialność organów podatkowych, brak przyznania szerokich kompetencji organom władz samorządowych w zakresie administrowania podatkami i opłatami lokalnymi, wysoki poziom korupcji oraz niski poziom świadomości podatkowej obywateli. Dla osiągnięcia postawionego celu autorzy posłużyli się metodą prawno-dogmatyczną, przeprowadzając dogłębną analizę literatury przedmiotu. W rezultacie artykuł rzuca światło na złożoność struktury organów podatkowych w Ukrainie, podkreślając problemy, które wymagają pilnej uwagi i ewentualnych reform. Ze względu na rozwój Ukrainy w kierunku przystąpienia do Unii Europejskiej zrozumienie i poprawa funkcjonowania organów podatkowych stają się niezbędne dla skutecznej integracji z europejskimi standardami prawnopodatkowymi.

Słowa kluczowe: organy podatkowe Ukrainy; system podatkowy; kontrolne organy podatkowe Ukrainy; struktura organów podatkowych

SUMMARY

Architecture of tax control authorities of Ukraine

This publication attempts an in-depth analysis of the structure and functioning of the tax authorities in Ukraine. Although on the surface this issue appears to be a simple research topic, the complex provisions of the Tax Code of Ukraine and other legal acts make up a complex system that requires a thorough understanding. The lack of available studies in the European tax literature on Ukrainian tax authorities and the development of Ukraine in the context of its accession to the European Union provided the apex to conducting a detailed study of this area. The article focuses on analyzing the design of the tax authorities, taking into account existing problems in the current system. The analysis of the Ukrainian tax system reveals the three key levels of tax authorities that make up its current structure. The authors devote a great deal of space to the constitutional regulations on the subject under discussion. The authors also present the constructions of tax authorities, strictly and *largo*. This analysis allowed the authors to identify significant issues that create erosion for the functioning system. Such ingredients include: the lack of an unambiguous definition of a tax authority, the collective responsibility of tax authorities, the failure to grant broad powers to local

government bodies to administer local taxes and fees, the high level of corruption, and the low level of tax awareness among citizens. In order to achieve the stated goal, the authors used the legal-dogmatic method, conducting an in-depth analysis of the literature on the subject. As a result, the article sheds light on the complexity of the structure of tax authorities in Ukraine, highlighting problems that require urgent attention and possible reforms. Due to Ukraine's development towards accession to the European Union, understanding and improving the functioning of tax authorities has become essential for effective integration into European legal and tax standards.

Keywords: tax authorities of Ukraine; tax system; tax control authorities of Ukraine; structure of tax authorities

BIBLIOGRAFIA

- Danielyan S., *Legal status of supervisory authorities in the field of taxation*, „International Humanitarian University Herald. Jurisprudence” 2021.
- Huzenko J., *Sposoby udoskonalenia systemu podatkowego na Ukrainie w związku z integracją z Unią Europejską*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2008, t. 36, z. 3.
- Klimenko D., *Stanovlennia ta funktsionuvannia podatkovoi systemy Ukrainy*, „Aktualni problemy derzhavy ta prava” 2020, nr 87.
- Malovana D., Starkova Y., Shashko M., *Modern system of taxes of Ukraine and her basic defects*, „Ūridičnij naukovij elektronnij žurnal” 2021.
- Subina T., Orłowski J., *Reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy: Reformowanie systemu podatkowego Ukrainy*, „Studia Prawnoustrojowe” 2023, nr 60, <https://doi.org/10.31648/sp.8591>.
- Sydorova E., *Klasyfikatsiia orhaniv publichnoi vlady z povnovazhenniamy u sferi opodatkuвання*, „Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho uniwersytetu”, seria „Yurysprudentsiia” 2017, nr 28.
- Sydorova E., *Osoblyvosti pravovoho rehuliuвання podatkovykh povnovazhen orhaniv publichnoi vlady v Ukraini*, „Naukovyi visnyk Dnipropetrovskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav” 2021, nr 1, DOI: 10.31733/2078-3566-2021-1-332-337.
- Tomniuk T., *Podatkova systema: navchalnyi posibnyk*, Chernivtsi 2022, http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf.
- Yarema B., Rolko A., *Suchasna podatkovna systema Ukrainy: problemy ta perspektyvy rozvytku. Hroshi*, „Finansy i kredyt” 2018, nr 34.