**Фінансове право****УДК 347.73****DOI** <https://doi.org/10.5281/zenodo.18397501>**Категорія вини у податковому праві держав-членів ЄС****Омельчук Віктор Сергійович,**

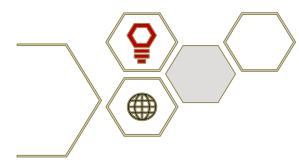
адвокат, здобувач 3-го освітньо-наукового ступеня вищої освіти

Державного податкового університету

м. Ірпінь, Україна, <https://orcid.org/0000-0003-0558-8977>**Прийнято: 14.01.2026 | Опубліковано: 28.01.2026**

Анотація. В Україні протягом останніх п'яти років триває формування інституту вини у податково-правовому регулюванні, що супроводжується науковими дискусіями щодо уточнення його понятійного змісту, структури та вдосконалення положень національного законодавств. Попри закріплення принципу винної відповідальності як базового, у Податковому кодексі України зберігаються види фінансової відповідальності, які фактично не пов'язані з установленням вини платника податків та реалізуються уповноваженими органами шляхом автоматичного застосування санкцій за сам факт порушення податкового законодавства.

Однією з визначальних проблем сучасного податкового права є зіткнення двох концептуальних моделей відповідальності: моделі автоматичного застосування санкцій за порушення податкових зобов'язань, що ґрунтується виключно на констатації формального факту правопорушення, та моделі персоніфікованої відповідальності, яка передбачає врахування вини платника податків і гарантування його права на захист. Останній підхід, сформований у праві Європейського Союзу,



базується на принципах справедливості, правової визначеності та пропорційності.

Проведений аналіз свідчить, що держави-члени ЄС дотримуються єдиного підходу до ролі вини у податкових правопорушеннях: обов'язок сплати податку може виникати незалежно від наміру платника, тоді як штрафні санкції застосовуються лише за доведеної вини. Вина не входить до складу податкового зобов'язання, враховується лише при притягненні до відповідальності. Принцип добросовісності є ключовим елементом захисту платника, а тягар доказування його вини переважно лежить на податкових органах, що забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників.

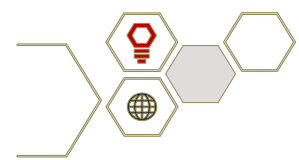
Ключові слова: податкове правопорушення, фінансова відповідальність, платник податків, контролюючий орган, презумпція невинуватості або правомірності, зарубіжний досвід.

The category of fault in the tax law of EU Member States

Victor Omelchuk,

Lawyer, PhD candidate at the State Tax University,
Irpin, Ukraine, <https://orcid.org/0000-0003-0558-8977>

Abstract. Over the past five years, Ukraine has been developing the concept of guilt in tax law, accompanied by academic discussions on clarifying its conceptual content and structure and improving national legislation. Despite the establishment of the principle of fault-based liability as fundamental, the Tax Code of Ukraine retains types of financial liability that are not actually related to the establishment of the taxpayer's guilt and are implemented by the authorised bodies through the automatic application of sanctions for the mere fact of violation of tax legislation.



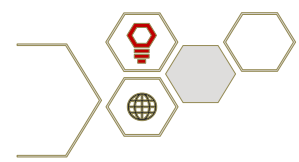
One of the defining problems of modern tax law is the clash between two conceptual models of liability: the model of automatic application of sanctions for violation of tax obligations, based solely on the formal fact of the offence, and the model of personalised liability, which takes into account the taxpayer's guilt and guarantees their right to defence. The latter approach, developed in European Union law, is based on the principles of fairness, legal certainty and proportionality.

The analysis shows that EU Member States adhere to a uniform approach to the role of fault in tax offences: the obligation to pay tax may arise regardless of the taxpayer's intention, while penalties are applied only in cases of proven fault. Fault is not part of the tax liability and is only taken into account when bringing someone to justice. The principle of good faith is a key element of taxpayer protection, and the burden of proving guilt lies primarily with the tax authorities, ensuring a balance between the fiscal interests of the state and the rights of taxpayers.

Keywords: tax offence, financial liability, taxpayer, supervisory authority, presumption of innocence or legality, foreign experience.

Постановка проблеми. Уже понад п'ять років в Україні триває процес формування інституту вини у податково-правовому регулюванні. Продовжуються теоретичні розробки щодо визначення основних понять, їх змісту, структурних компонентів тощо. Не припиняються і дискусії про необхідність удосконалення положень Податкового кодексу України у контексті його відповідності основним засадам податкового законодавства, визначення інструментів концепції вини у податково-правових нормах та правового механізму їх реалізації.

Вина є однією з фундаментальних юридичних категорій, що неодмінно пов'язана з притягненням особи до юридичної відповідальності на підставі норм більшості галузей права, оскільки юридична відповідальність загалом

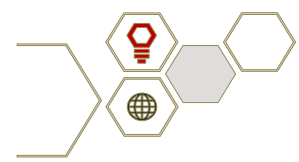


ґрунтується на принципі «немає відповідальності без вини» (*nulla poena sine culpa*). У той же час, співвідношення вини та юридичної відповідальності залежить від її виду. Вина у податковому праві не є виключенням. Зокрема, вина є підставою для притягнення платника податків до фінансової відповідальності у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України (дали – ПКУ). Таким чином, хоча принцип винної відповідальності є загальним, ПКУ зберігає окремі види фінансової відповідальності, які за своєю суттю є незалежними від вини платника податків і їх уповноважені органи застосовують автоматично при виявленні факту податкового правопорушення.

У контексті застосування вини як підстави притягнення до фінансової відповідальності важливо забезпечити гарантії правової безпеки платнику податків, оскільки саме це є ключовим моментом для створення сприятливого бізнес-середовища та довіри до держави. Не дивлячись на закріплення у ПКУ правового принципу – презумпції правомірності платника податків, стан правової захищеності платника податків залежить від багатьох чинників, у тому числі практики правозастосування. Мова йде як про адміністративні, так і про судові гарантії захисту.

У країнах-членах ЄС концепція вини або «*fault*» (умисел або необережність) у податковому праві застосовується відповідно до правил національного законодавства держав-членів ЄС з урахуванням принципів справедливого оподаткування, захисту прав платників, а також стандартів, встановлених Court of Justice of the European Union (CJEU) або Судом ЄС.

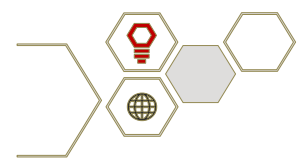
З огляду на вказане, з метою забезпечення балансу публічного та приватного інтересу, правової безпеки учасників податкових правовідносин та ефективного правозастосування в Україні виникла необхідність у з'ясуванні особливостей інституту вини у податковому праві зарубіжних країн (на прикладі держав-членів ЄС).



Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальнотеоретичні дослідження фінансової відповідальності, складу податкового правопорушення, зокрема вини учасників податкових правовідносин, здійснювалося багатьма вченими такими як О. Баїк («Понятійно-категоріальний апарат податкового права», 2019), О. Драган («Практичне застосування концепції вини платника податків за вчинене правопорушення», 2023), М. Кармаліта («Зловживання правом у сфері оподаткування: особливості галузевого правозастосування», 2022), Л. Касьяненко («Фінансова відповідальність у податкових правопорушеннях», 2020), Д. Кобильнік («Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення», 2020), Т. Мацелик («Генеза вини у податковому праві», 2025), А. Полянничко («Вина в податковому праві: кінець відповідальності «за того хлопця» чи реінкарнація ділової мети?», 2021), Є. Смичок («Презумпція правомірності рішень платника податків в практиці адміністративних судів», 2020), Р. Ханова («Оновлена концепція вини у податковому праві», 2021) та ін. Зокрема вчені акцентують увагу на проблемі розуміння вини у податково-правовій доктрині України, досліджують еволюцію розвитку категорії вини у податковому праві, визначають її роль при притягненні платників податків до фінансово-правової відповідальності, а також застосування презумпції невинуватості у податкових правовідносинах.

Окремі аспекти застосування концепції вини у податково-правовому регулюванні розкривалися у навчальних посібниках з податкового права таких авторів як О. Бандурко, Д. Гетманцев, М. Кучерявенко, Н. Пришва, у яких підкреслюється, що розмежування об'єктивного факту порушення та суб'єктивного ставлення платника до нього має практичне значення, адже це впливає на визначення виду юридичної відповідальності, а також можливість її застосування у цілому.

Крім того, молодими науковцями, зокрема К. Белоусовою («Досвід окремих зарубіжних країн щодо правового регулювання вини у податкових

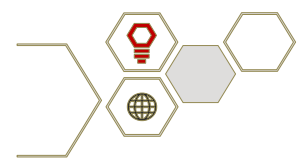


правовідносинах», 2024), А. Качковським («Презумпція (не) винуватості платника податків в Україні», 2023), О. Олешко («Вина у формі умислу або необережності в податковому правопорушенні: до проблеми визначення», 2023), Ю. Олійником («Особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків», 2024), О. Чайкою («Концепція вини в податковому праві України: судова практика та міжнародний досвід», 2024), на сторінках періодичних видань «підіймаються» питання визначення форм вини у сфері оподаткування, співвідношення презумпції невинуватості та визначення податкового правопорушення у ПКУ, зарубіжного досвіду правового регулювання вини у податкових правопорушеннях тощо.

У той же час, не зважаючи на чисельні наукові дослідження, сьогодні проблема визначення вини у сфері оподаткування остаточно не вирішена. Зокрема, відсутня чітка та узгоджена модель її нормативного закріплення і практичного застосування, що призводить до формального притягнення до відповідальності, ускладнює доказування та негативно впливає на реалізацію принципів справедливості й правової визначеності у податкових правовідносинах.

Тому, виходячи із результатів наявних досліджень, а саме вироблених підходів до розуміння вини та її функцій у системі юридичної відповідальності, вважаємо за необхідне продовжити дослідження відповідного напрямку з урахуванням особливостей податкового права у першу чергу через те, що сучасний етап розвитку податкового законодавства України характеризується поступовим переходом від об'єктивної до суб'єктивної моделі відповідальності.

Після змін до ПКУ, внесених протягом 2020-2021 років, хоч вина формально визнана обов'язковим елементом податкового правопорушення, однак норми Основного податкового закону так і не дали чіткого визначення вини, не розмежували її форми (умисел / необережність) у повному обсязі, а



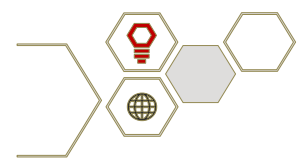
відтак залишив значну свободу тлумачення для податкових органів і судів. Не дивлячись на те, що формально обов'язок доводити вину платника податків покладено на податковий орган, на практиці суб'єкт владних повноважень часто обмежується констатацією факту порушення, вина презюмується, а платник змушений доводити свою добросовісність.

Врахування досвіду ЄС щодо тлумачення та застосування категорії вини у податкових правовідносинах є нагальним для сучасного стану податково-правової системи України. Європейська практика виходить із необхідності чіткого розмежування об'єктивних порушень податкових правил і суб'єктивного ставлення платника податків до таких порушень, приділяючи особливу увагу принципам добросовісності, пропорційності та правової визначеності. Запозичення відповідних підходів ЄС сприятиме формуванню більш збалансованої моделі податкової відповідальності в Україні, у межах якої публічні інтереси держави поєднуватимуться з належним рівнем захисту прав платників податків та відповідатимуть європейським стандартам правозастосування.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розкриття позитивного зарубіжного досвіду щодо трактування поняття «вина» у податковому праві, вивчення та аналіз зарубіжної судової практики щодо встановлення вини за вчинення податкового правопорушення.

Відповідно до поставленої мети дослідженням заплановано вирішити такі завдання:

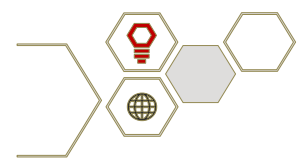
- проаналізувати вину як категорію у податковому праві провідних зарубіжних країн;
- визначити наявність в ЄС загального підходу до вини у податкових правопорушеннях, виявити спільні ключові принципи держав-членів ЄС;
- дослідити рішення Суду ЄС у податкових справах;
- запропонувати шляхи до розв'язання проблеми вини у податковому праві України та можливі подальші напрями наукових досліджень.



Методологічну основу дослідження становить система методів юридичної науки, який охоплює філософські, загальнонаукові та спеціально-юридичні способи наукового пізнання. Застосування філософського та загальнонаукових методів дало змогу сформуванню належного теоретико-методологічного підґрунтя дослідження. Зокрема, аналіз та синтез, індукція та дедукція дозволили опрацювати результати наукових розробок представників доктрини податкового права, а системний підхід забезпечив можливість комплексного аналізу змісту, природи та особливостей вини у податковому праві.

У межах спеціально-юридичного аналізу було використано порівняльно-правовий, формально-правовий і герменевтичний методи, що сприяло всебічному та об'єктивному дослідженню відповідної проблематики. Зокрема порівняльне дослідження концепції вини у податковому праві держав-членів ЄС здійснюється шляхом виокремлення та зіставлення положень національного законодавства Німеччини, Франції, Іспанії, Нідерландів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як вказується фахівцями у галузі права, «принцип правової визначеності є органічною складовою верховенства права в контексті забезпечення стабільності та прогнозованості в юридичному середовищі. Україна є правовою державою, де є правова визначеність у правотворчості та правозастосуванні» [1]. Для України надзвичайно важливо забезпечити чітке й послідовне визначення прав і обов'язків суб'єктів у всіх сферах правового регулювання, зокрема у сфері оподаткування, а також гарантувати, щоб будь-які правові норми застосовувалися передбачувано, обґрунтовано та справедливо. Це передбачає впровадження прозорих механізмів встановлення юридичної відповідальності, у тому числі шляхом диференціації відповідальності залежно від наявності вини суб'єкта, що сприятиме захисту прав добросовісних платників податків та балансу між публічними і приватними

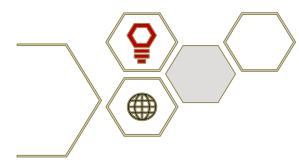


інтересами. Забезпечення правової визначеності також є передумовою гармонізації національної системи права з європейськими стандартами, зокрема практикою Суду ЄС та положеннями Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

У контексті правової визначеності постає питання відсутності на рівні закону чітких та однозначних положень, що стосуються визначення вини у складі податкового правопорушення та обов'язку її доведення суб'єктом податкових правовідносин.

На відміну від Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення ПКУ не дає визначення «вини», використовуючи при цьому конструкцію «винного діяння». Так, А. Манукян у своїй дисертації підкреслює, що «Кодекс не містить визначення поняття «вина», але умови, за яких особа вважається винною, наведені у ст. 112 ПКУ, відповідно до якої, особа визнається винною у вчиненні злочину, якщо буде встановлено, що вона мала можливість дотримуватися правил і норм, які порушують положення цього Кодексу, але не вжила належних заходів до їх виконання. з цими положеннями» [2, с. 75]. Науковець під виною розуміє характерний стан дій (бездіяльності) особи, який полягає в тому, що особа повинна і може дотримуватись правил і норм, встановлених Кодексом.

Ю. Олійник у науковому дослідженні у контексті даного питання висловлюється так: «... відсутність у Податковому кодексі України навіть мінімальної регламентації категорії вини створює низку доктринальних і практичних проблем...» [3, с. 101]. Зокрема автор наводить такі: 1) це ускладнює можливість індивідуалізації відповідальності, роблячи її механічною та позбавленою оцінки обставин правопорушення; 2) таке правове регулювання суперечить базовим принципам справедливості й пропорційності, які визнаються складовими верховенства права та набувають дедалі більшого значення у світлі європейських стандартів належного адміністративного провадження. Крім того, Ю. Олійник вказує на «потребу

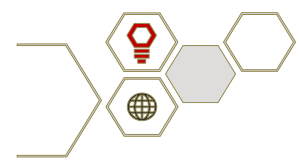


перегляду концептуальних засад податкової відповідальності та запровадження у податкове законодавство чітких критеріїв врахування вини як необхідної умови правомірного застосування санкцій».

Автори монографії «Концепція вини платника податків: теорія і практика» зазначають, що умисна форма вини має місце тоді, коли особа не обмежується лише невжиттям необхідних заходів для дотримання вимог розумності, добросовісності та обачності, а й здійснює конкретні дії, свідомо спрямовані на ухилення від виконання покладеного на неї податкового обов'язку. Необхідно погодитися із твердженням науковців в тому, що сам по собі факт недотримання вимог податкового законодавства не може автоматично свідчити про наявність умислу у діях платника податків. Невиконання податкового обов'язку є наслідком або неналежної поведінки платника, або активних і цілеспрямованих дій, спрямованих на створення умов для порушення податкового законодавства [4, с. 16].

У праві ЄС у сфері оподаткування переважно використовується категорія *fault*, яка охоплює як умисні дії платника податків, так і порушення податкових обов'язків через необережність. Саме наявність *fault* (у формі умислу або необережності) розглядається як необхідна передумова застосування фінансових санкцій, тоді як добросовісна помилка платника зазвичай виключає або істотно пом'якшує відповідальність. Такий підхід відповідає принципам правової визначеності, пропорційності та захисту добросовісного платника податків, сформованим у практиці Суду ЄС.

У правовпорядках більшості держав-членів ЄС наявність вини, зокрема у формі умислу чи необережності, відіграє визначальну роль під час вирішення питання про застосування посиленних санкцій або визначення міри юридичної відповідальності. Водночас виникнення самого податкового зобов'язання, як правило, не ставиться у залежність від суб'єктивного ставлення платника податків до порушення, тоді як накладення штрафних чи



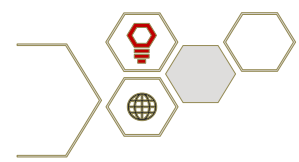
інших додаткових заходів впливу потребує обов'язкового встановлення вини відповідного суб'єкта.

З огляду на усталену європейську практику, держава-член зобов'язана довести сам факт податкового правопорушення, після чого на платника податків покладається обов'язок спростування презумпції вини шляхом доведення добросовісної поведінки та належної обачності [5, р. 35]. Європейська Комісія у свій час також констатувала, що у більшості держав-членів тягар доведення загалом покладається на податкову адміністрацію, хоча за певних обставин може бути і навпаки або ж він розподіляється залежно від ситуації [6].

Цей факт підтверджують результати дослідження, проведеного К.Белоусовою [7]. Згідно зі слів науковиці, податкові органи повинні нести основний тягар доведення вини, що забезпечує право платника податків представити докази, які заперечують або спростовують презумпцію *iuris tantum* (виключно законом), що гарантує принцип правової визначеності.

У цілому, для порівняльної характеристики вини у податковому праві країн ЄС можна навести такі приклади. Зокрема, у Німеччині поняття вини (*Verschulden*) у податковому праві включає як умисел, так і необережність та закріплене в § 370 *Abgabenordnung* [8]. Вина має значення при застосуванні податкових санкцій: базові податкові зобов'язання виникають незалежно від вини, тоді як штрафи та підвищені санкції застосовуються тільки за умови доведеної вини або необережності. Наприклад, у Німеччині суд (або адміністративні органи) розглянувши справу, визначають, що без встановлення податкового ризику («*tax risk*») або підозри платника у шахрайстві застосування відповідальності може бути несумісним із правом ЄС.

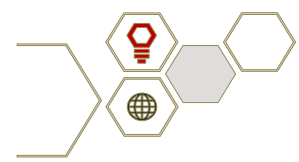
У французькому податковому праві категорія вини (*faute*) охоплює умисел, грубу або просту необережність відповідно до *Code général des impôts*. Вина у таких випадках впливає на розмір санкцій та штрафів: за



умисні порушення та шахрайські дії передбачено більші ставки штрафів [9]. Основна практика адміністративних судів Франції підтверджує, що без доведеного умислу накладення серйозних штрафів може бути скасовано (наприклад, випадки, коли суди анулюють адміністративні стягнення через відсутність відповідних доказів умислу).

В Іспанії поняття вини (*culpabilidad*) означає умисел або недбалість і регулюється *Ley General Tributaria* (ст. 183–185). Згідно з практикою Верховного суду Іспанії, штрафи та санкції не можуть бути автоматично накладені лише на підставі факту порушення без попереднього доведення умислу чи зловживання; тягар доведення лежить саме на податковій адміністрації, а не на платнику податків. У справі щодо застосування положень про запобігання зловживанню положеннями директиви про материнські та дочірні компанії Верховний суд Іспанії прямо підтвердив, що податкові органи повинні довести наявність підстав для відмови у застосуванні пільги та не можуть перекладати тягар доказування на платника податків [10].

У Нідерландах Загальний закон про державні податки (*Algemene wet inzake rijksbelastingen – AWR*) вибудовує систему відповідальності навколо концепції *culpability* (винності), яка поділяється на чіткі категорії [11]. Поняття вини (*schuld*) охоплює умисел (*opzet*) або необережність (*schuld*). Вина визначає застосування штрафів (*vergrijpboete*): без доведеної вини платника очікує лише стягнення податку без штрафних санкцій. На відміну від ПКУ, де «достатні заходи» є оціночним поняттям, закон та політика адміністрування чітко корелюють ступінь вини з розміром санкції. Так, у Нідерландах платник заздалегідь знає: «якщо я просто помилився – я заплачу заборгованість з відсотками; якщо я був необережним – +25%; якщо я брехав – +50%». Тягар доведення, як правило, лежить на податкових органах; платник податків може використовувати докази належної обачності для



зняття чи зменшення санкцій, що відповідає загальноправовим принципам справедливості та пропорційності у праві ЄС.

Ключовим конфліктом у сучасному податковому праві є протистояння двох підходів, а саме безумовного застосування санкцій до порушників податкових зобов'язань (виключно на підставі формального факту правопорушення) та індивідуалізації відповідальності з урахуванням вини платника і дотриманням права на захист (підходу, сформованого у праві ЄС, що ґрунтується на принципах справедливості, правової визначеності та пропорційності).

Наприклад, відповідно до норм ЄС, зокрема у сфері ПДВ (Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість (Council Directive 2006/112/EC) [12], держави-члени не повинні створювати таку систему відповідальності, при якій платник податків фактично приречений на відповідальність без можливості довести свою добросовісність.

Враховуючи викладене вище, резюмуємо, що держави-члени ЄС щодо значення вини для податкового правопорушення та юридичної відповідальності мають спільну позицію. А саме:

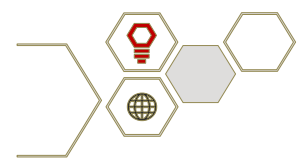
1) європейська податкова система базується на принципі: «немає покарання без вини» (лат. *nulla poena sine culpa*). Тобто платник може бути зобов'язаний сплатити податок незалежно від наміру, але штраф або кримінальне переслідування можливі лише за умови доведеної вини;

2) базовою вимогою права ЄС є те, що для застосування санкцій обов'язковим є доведення вини;

3) вина відсутня у складі податкового зобов'язання як такого, вона враховується лише для встановлення відповідальності;

4) принцип «good faith» (добросовісність) є ключовим елементом захисту платника;

5) тягар доказування винуватості платника податків переважно лежить на податкових органах.



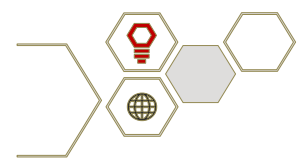
Запропоновані п'ять принципових положень можуть бути охарактеризовані як загальне правило сучасного європейського податкового правопорядку, оскільки вони засвідчують відхід від архаїчної фіскальної парадигми, у якій платник податків виступав лише об'єктом примусового стягнення, та утверджують модель, за якої платник визнається суб'єктом права, наділеним гарантованими засобами правового захисту.

Висновки. У країнах-членах ЄС концепція вини займає важливе місце в інституті юридичної відповідальності, вона є інструментом, що перетворює «машину для збору податків» на правову процедуру, де до уваги береться не лише факт недоплати, а й те, чи мав платник реальну можливість вчинити інакше.

У той же час, для права ЄС існують два ключові вектори, які тримають баланс публічного та приватного інтересу в оподаткуванні: рішення Суду ЄС та норми Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. Публічний інтерес у зборі податків ніколи не може виправдовувати свавілля. Справедливість полягає в тому, що добросовісний платник не повинен ставати «жертвою» заради фіскальних показників. У системі ЄС добросовісність – це не просто «сумлінна поведінка», це юридичний стандарт належної обачності (due diligence).

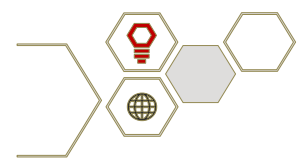
Водночас, для платників важливо вести документацію та демонструвати, що вони діяли добросовісно, здійснювали перевірки контрагентів, зберігали первинні документи та мали економічну підставу для операцій. У свою чергу, податкові органи повинні мати достатню доказову базу, а нормативні положення не можуть бути такі, що практично перекладають тягар доказування на платника без можливості захисту.

Враховуючи обмежений обсяг даного дослідження, у подальшому пропонується продовжити дослідження закономірностей, складених у правозастосовній практиці зарубіжних країн щодо встановлення вини платника податків.



Список використаних джерел

1. Ханова Р., Барікова А. Розв'язання системно важливих питань щодо оподаткування. *Судово-юрідична газета*. 2024. URL: https://sud.ua/uk/author/rayisa-khanova#google_vignette (дата звернення: 21.11.2025).
2. Манукян А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: дис. ... д-ра філос.: 081 - Право. Харків, 2024. 209 с.
3. Олійник Ю. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства: дис. ... доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Тернопіль, 2025. 231 с.
4. Концепція вини платника податків: теорія і практика: наукове видання / за заг. ред. д.ю.н., професора Тимченка Л. Д. Хмельницький, ФОП Мельник А.А., 2021. 116 с.
5. Meussen G. The burden of proof in tax law. *European Association of Tax Law Professors*. 2013. Vol.10. 318 p. URL: <https://www.ibfd.org/shop/book/burden-proof-tax-law> (дата звернення 26.11.2025).
6. Pelekis D. The Burden and Standard of Proof in the Tax Ruling Cases: A Practical Limit to the EU's Arm's Length Principle? *Journal of European Competition Law & Practice*, 2021, Vol. 12, No. 9. Pp. 669–679. URL: <https://research-portal.uu.nl/en/publications/the-burden-and-standard-of-proof-in-the-tax-ruling-cases-a-practi/> (дата звернення 26.11.2025).
7. Белоусова К.О. Розвиток законодавства України, що регулює інститут винності у податкових правопорушеннях, з урахуванням позитивного досвіду Іспанії. *Правові новели*. 2024. № 23. С. 447–455.
8. Abgabenordnung (AO): Gesetz über die Abgabenordnung vom 01.10.1977 (BGBl. I S. 613). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977 (дата звернення 28.11.2025).



9. Code général des impôts. Version consolidée au 06.01.2026. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/ (дата звернення 28.11.2025).

10. Spain – Burden of proof is on tax authorities to show abuse when denying exemption on EU dividends. 2023. URL: <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/world-wide-tax> (дата звернення 28.11.2025).

11. Algemene wet inzake rijksbelastingen. Hoofdstuk VII. URL: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002320/2026-01-01> (дата звернення 28.11.2025).

12. Balcar V. Unreliable VAT Payer. *Financial Law Review*. 2021. No. 22(2). Pp. 18–36.

13. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л. К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ: Алерта, 2011. 558 с.

14. Про правотворчу діяльність в Україні: Закон України від 24.08.2023 № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text> дата звернення: 11.11.2025).

15. Олешко О. Л. Вина як умова забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2011. № 2. С. 194–201.