

Радченко Р. О.

Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ПІСЛЯВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ

Статтю присвячено комплексному аналізу адміністративно-правових засад податкового контролю в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення національної економіки. Автором встановлено, що ефективність організації податкового контролю є визначальним чинником фінансової безпеки держави, адже саме через стабільність надходжень до бюджету забезпечується функціонування армії, соціальної сфери та базових інститутів суспільства. Аргументовано, що обмеження перевірочних повноважень податкових органів під час війни мало як позитивні, так і негативні наслідки: воно зменшило адміністративний тиск на бізнес, але водночас створило ризики зростання рівня податкових правопорушень та втрат бюджету. Доведено, що застосування сучасних інформаційних технологій, зокрема електронних кабінетів платника, автоматизованих систем аналізу податкових ризиків та інтегрованих баз даних, здатне компенсувати зниження ефективності традиційних форм контролю.

На підставі проведеного аналізу з'ясовано, що у післявоєнний період першочерговим завданням стане модернізація правових і організаційних механізмів податкового контролю відповідно до європейських стандартів належного урядування. Особливе місце у дослідженні посідає удосконалення процедур адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, що має забезпечити дотримання принципів справедливості та верховенства права. Водночас підкреслюється необхідність формування партнерських відносин між державою та платниками податків, коли контроль виконує не лише фіскальну, а й превентивну та стимулюючу функції. Зроблено висновок, що податковий контроль у воєнний та післявоєнний період повинен розглядатися як комплексний інструмент державної політики, спрямований на відновлення економічної активності, боротьбу з тіньовими схемами та створення умов для сталого розвитку України.

Ключові слова: адміністративне законодавство, податковий контроль, фінансова безпека держави, воєнний стан, цифровізація.

Постановка проблеми. Сучасні виклики, пов'язані з повномасштабною війною та її наслідками для економіки України, зумовлюють необхідність переосмислення ролі та завдань податкового контролю. В умовах воєнного стану держава стикається з подвійним завданням: з одного боку, забезпечити стабільні надходження до бюджету для фінансування сектору безпеки й оборони, з іншого – створити сприятливе середовище для збереження економічної активності суб'єктів господарювання. Це підсилює актуальність дослідження адміністративно-правових засад податкового контролю саме у кризових і післякризових умовах.

Актуальність теми полягає в тому, що ефективність податкового контролю безпосередньо впливає на фінансову стійкість держави, можливість виконання соціальних зобов'язань та перспективи післявоєнного відновлення. Прийняття рішень щодо запровадження мораторію на проведення

податкових перевірок, перехід до ризик-орієнтованих методів адміністрування, впровадження цифрових інструментів контролю демонструють необхідність комплексного аналізу їх правових і практичних наслідків. Крім того, поступова інтеграція України до правового простору Європейського Союзу актуалізує завдання гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами good governance у сфері податків.

Отже, дослідження податкового контролю в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення дозволяє не лише визначити проблемні аспекти чинного регулювання, а й окреслити перспективні напрями його вдосконалення. Це забезпечує наукову новизну роботи та її практичну цінність для розвитку фінансово-правових механізмів сучасної України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання, пов'язані з особливостями правового регулювання правовідносин, що виникають

під час реалізації державної податкової політики, досліджували такі науковці як Л. Р. Біла-Тіунова, В. Я. Греца, Д. А. Кобильник, І. В. Мазіна, Н. А. Маринів та ін. Водночас, наукові роботи переважної більшості науковців зосереджені на особливостях регулювання питань оподаткування, які запровадила держава у період дії воєнного стану. Натомість, у науці адміністративного права недостатньо наукових робіт, присвячених правовому регулюванню податкового контролю у періоди воєнного стану та повоєнної відбудови.

Постановка завдання. Метою статті є з'ясувати адміністративно-правові засади здійснення податкового контролю в умовах воєнного стану та визначити напрями його вдосконалення у післявоєнний період відновлення економіки України. Для цього виконані такі завдання: 1) проведено аналіз нормативно-правової бази, що регулює податковий контроль в Україні під час воєнного стану, та визначено особливості її застосування; 2) розкрито проблеми реалізації податкового контролю в умовах обмежень перевірок і розширення цифрових механізмів адміністрування; 3) обґрунтовано перспективні напрями модернізації податкового контролю у післявоєнний період з урахуванням європейських стандартів та потреб національної економіки.

Виклад основного матеріалу. Уведення в Україні правового режиму воєнного стану обумовило зміну правового регулювання порядку та підстав проведення податкового контролю.

Як зазначають з цього приводу деякі науковці, від початку повномасштабної війни країна прагне знайти найбільш ефективні інструменти для підтримки та безперебійного функціонування податкової системи, що зумовило запровадження низки трансформацій та реформ, проте, непередбачуваність військового часу та динамічні зміни в економічній структурі ускладнюють пошук ідеального рішення. Головним викликом у цьому аспекті є необхідність збалансувати стабільність економіки, підтримку національного бізнесу та громадян, і водночас забезпечити критично важливе фінансування для Збройних Сил [3, с. 24].

Необхідно погодитися з тим, що основна складність у процесі переходу системи оподаткування на функціонування у режимі воєнного стану полягає в тому, що будь-яка введена реформа має обмежений термін ефективності. Оскільки умови воєнної ситуації змінюються швидко, відповідно це вимагає від податкових органів виняткової гнучкості та швидкості реагування. Наприклад, рішення, яке було оптимальним у березні

2022 року (повне послаблення), може бути неприйнятним у 2024 році, коли економіка має демонструвати здатність до самофінансування та сталості.

Таким чином, підтримка податкової системи в умовах війни – це безперервний процес впровадження, моніторингу та швидкої корекції політик, що постійно балансує між виживанням економіки та потребами оборони.

Саме тому уже у 2023 році Законом України № 3453-IX від 9 листопада 2023 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» (Закон № 3453-IX, 2023) було скасовано повний мораторій на проведення документальних податкових перевірок, запроваджений на початку повномасштабного вторгнення, але робить це вибірково і з урахуванням безпекових факторів. Унаслідок ухвалення цього Закону відновлено усі позапланові документальні перевірки (за наявності законних підстав, визначених Податковим кодексом України (далі – ПК України) (Закон № 2755-VI, 2010), а також планові документальні перевірки, але виключно для окремих категорій платників податків. Між тим, мораторій на документальні та фактичні перевірки продовжує діяти, зокрема для платників єдиного податку I та II груп (продовжено до 1 грудня 2024 року), а також платників, чия податкова адреса знаходиться на тимчасово окупованих територіях (ТОТ) або територіях активних бойових дій (ТБД) – до дати завершення окупації/бойових дій.

Закон № 3453-IX також відновлює перебіг строків давності (1095 днів) для перевірок. Це означає, що відлік строку, протягом якого податкова може провести перевірку, починає діяти знову, що дозволяє контролюючим органам перевіряти періоди, які раніше були захищені мораторієм.

Між тим, певні зміни торкнулися складання плану-графіку документальних перевірок, який формується без урахування вимог п. 77.2 ст. 77 ПК України, зміни до плану-графіка можуть вноситися щомісячно, враховуючи: форс-мажорні обставини; безпечні умови для проведення перевірок [3, с. 683]. При цьому висунуто вимогу щодо обов'язкового оприлюднення оновленого плану-графіка на сайті Державної податкової служби (ДПС) до останнього дня місяця, коли його затверджено.

До того ж, варто зазначити, що для окремих категорій (підакцизні товари, гральний бізнес, фінансові/платіжні послуги) загальне правило

про можливість проведення планової перевірки не раніше ніж через 2 місяці з дня оприлюднення оновленого плану-графіка не застосовується, а діє з урахуванням таких особливостей: перевірка може проводитися не раніше ніж через 30 днів після оприлюднення, за умови направлення копії наказу та повідомлення не пізніше ніж за 10 днів до початку перевірки [3, с. 114].

Відповідно до змін, внесених до ПК України Законом № 3453-ІХ, якщо платник сплатив податкове зобов'язання протягом 30 днів з дати отримання податкового повідомлення за результатами перевірки, то штрафні санкції скасовуються; пеня не нараховується, однак, сплачене зобов'язання не підлягає оскарженню.

Таким чином, після скасування мораторію податковий контроль набув цільового і ризик-орієнтованого характеру, оскільки перевірки зосереджуються на найбільш ризикових секторах (підакциз, фінансові послуги, азартні ігри, нерезиденти), із чітким регламентом формування плану-графіка і захисними механізмами для бізнесу (строки, повідомлення, можливість уникнення штрафів).

Як вірно зазначають деякі науковці, податкова перевірка є невід'ємною складовою податкового контролю, що поєднує в собі інструментальний, методичний і примусовий аспекти. Вона виконує функції забезпечення фінансової дисципліни, зворотного зв'язку та попередження порушень, а тому податкова перевірка виступає центральним елементом реалізації контрольної функції держави в податковій сфері [4, с. 27].

З огляду на таке, поновлення податкових перевірок після майже однорічного мораторію на їх проведення, можна розцінювати позитивно, оскільки указані заходи також спрямовані за досягнення балансу між фіскальними інтересами держави та захистом інтересів бізнесу.

Ще однією особливістю, на яку слід звернути увагу в межах цього дослідження, це запроваджені Законом України № 3813-ІХ від 18 червня 2024 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» є специфіка адміністрування для платників з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства [5, с. 4]. Зокрема, указаним Законом введено поняття комплаєнс (управління податковими ризиками) та розширено зміст поняття «податковий ризик», а також запроваджено Перелік платників податків з високим рівнем добро-

вільного дотримання, які можуть користуватися перевагами в адмініструванні під час воєнного стану. За платниками з Переліку закріплюється комплаєнс-менеджер, який забезпечує взаємодію з ДПС, в тому числі дистанційно. Окрім того, скорочено строки камеральних і документальних перевірок у справах бюджетного відшкодування ПДВ: до 5 і 10 робочих днів відповідно. Також встановлено, що платники з Переліку отримують індивідуальні консультації (до 15 календарних днів) та право отримати відповідь на запит стосовно інформації про ризики протягом 5 днів.

Окрім того, як обґрунтовано доводять деякі науковці, умови воєнного часу мають особливий вплив на фізичну можливість виконувати певні податкові обов'язки. У якості прикладу вчені наводять підприємства, розташовані на окупованих територіях або в зоні активних бойових дій, стикаються зі значними проблемами у веденні належного документообігу та поданні звітності. Законодавець вирішив цю проблему шляхом внесення змін, які передбачають спеціальні процедури для платників податків у таких випадках. Крім того, Державна податкова служба України запровадила електронні сервіси та телекомунікаційні канали для полегшення дотримання вимог Податкового кодексу, але доступ до цих сервісів обмежений у деяких регіонах через пошкодження інфраструктури та питання безпеки [6, с. 49-50].

Тобто деякі запроваджені ще на початку введення воєнного стану заходи захисту таких платників податків, виявилися неефективними.

Зокрема, Закон України № 2260-ІХ від 12 травня 2022 року підпункт 69.1 пункту 69 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» ПК України було викладено у новій редакції, яка фактично запровадила додаткову вимогу щодо документального підтвердження неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у цьому підпункті, що на практиці виявляється складним для виконання.

На це звертають увагу деякі науковці, зазначаючи, що практичне застосування цих вимог свідчить, що контролюючий орган у більшості випадків відмовляє платникам податків щодо визнання неможливості виконання податкових обов'язків [8, с. 388].

При цьому необхідно погодитися з думкою І. В. Мазіної, яка переконливо доводить, що введення воєнного стану не тільки суттєво ускладнило цей процес, але й вимагає негайного зменшення податкового навантаження як з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки

країни до реалій воєнного стану, так і забезпечення її швидкого відновлення у подальшому. На підставі дослідження практики правозастосування вчена зазначає, що часті зміни, окрім позитивних наслідків, спричиняють нові проблеми, так як багато норм суперечать одна одній, що негативно відображається як на стані регулювання відповідних суспільних відносин, так і дотриманні прав та інтересів осіб [9, с. 260].

Отже, регулювання податкових перевірок та деяких інших питань, пов'язаних з податковими правовідносинами, у період воєнного стану має свою специфіку, обумовлено потребою забезпечення (підтримки) функціонування бізнесу в надскладних економічних та фактичних умовах з одночасним збереженням держаних фіскальних інтересів.

Що стосується повоєнного періоду, то з цього приводу слід зазначити, що післявоєнна Україна матиме складну соціально-економічну конфігурацію: значне боргове навантаження, низькі доходи домогосподарств, залежність від міжнародної допомоги, потребу у стабільному фінансуванні сектору безпеки та оборони. У таких умовах податковий контроль перетворюється на один із ключових механізмів підтримки бюджетної стабільності.

З одного боку, держава буде змушена посилювати фіскальну дисципліну, щоб мінімізувати втрати від ухилення від оподаткування, тіньової економіки та агресивного податкового планування. Це означає, що податкові перевірки після війни набиратимуть системності й цільового характеру: пріоритетними стануть галузі з високими ризиками (підакцизна продукція, фінансові послуги, гральний бізнес, великі експортери) [10, с. 22].

З іншого боку, надмірний тиск на бізнес у період відбудови може загальмувати економічну активність. Тому акцент має робитися на ризик-орієнтованому контролі: перевірки повинні проводитися на підставі прозорих критеріїв, із використанням аналітичних інструментів та цифрових рішень (Big Data, автоматизовані системи моніторингу). Саме цифровізація створить можливість здійснювати контроль без зайвих витрат для бізнесу та держави, забезпечуючи швидке реагування на податкові ризики.

Ураховуючи, що домогосподарства й бізнес після війни матимуть обмежені ресурси, важливим стане баланс між фіскальними потребами та гарантіями прав платників податків. Адміністративні процедури оскарження рішень податкових органів мають бути простими, доступними та інтегрованими в електронні сервіси, що сприятиме формуванню довіри між державою та бізнесом.

Окремо варто врахувати процеси євроінтеграції: навіть без негайного членства в Європейському Союзі (ЄС), Україна повинна адаптувати податковий контроль до європейських стандартів good governance – прозорості, підзвітності, партнерських відносин із платниками, що забезпечить сумісність української системи з майбутнім правовим простором ЄС і полегшить залучення іноземних інвестицій.

Отже, у післявоєнний період податкові перевірки мають бути: цільовими та ризик-орієнтованими, а не масовими; цифровізованими, із застосуванням сучасних технологій аналітики даних; прозорими і прогнозованими для бізнесу; такими, що поєднують фіскальну функцію (забезпечення доходів бюджету) та стимулюючу (створення сприятливих умов для економічного зростання). У цьому сенсі податковий контроль стане не просто інструментом державного управління, а важливою складовою національної стратегії відновлення та інтеграції України до європейського правового простору.

Висновки. Проведений у цій статті науково-правовий аналіз показав, що податковий контроль у період воєнного стану набув особливого значення як елемент забезпечення фінансової стабільності держави. Нормативні зміни, зокрема Закон № 3453-IX та положення ПК України, встановили тимчасові правила здійснення перевірок, що дозволили поєднати потребу у фіскальній дисципліні з умовами воєнної небезпеки та обмеженими можливостями бізнесу. При цьому систематизація особливостей проведення податкових перевірок у воєнний час свідчить про прагнення держави до збереження контрольних функцій у найбільш ризикових секторах економіки (підакцизна продукція, фінансові послуги, гральний бізнес, діяльність нерезидентів), водночас забезпечуючи певні гарантії платникам щодо строків, порядку повідомлення та умов безпеки.

Післявоєнний період вимагатиме трансформації податкового контролю: від масових перевірок – до ризик-орієнтованих, цифровізованих і прозорих механізмів моніторингу, що дозволить збалансувати інтереси держави (стабільні податкові надходження для фінансування відновлення та безпеки) та бізнесу (мінімізація адміністративного тиску, створення умов для зростання). На підставі проведеного аналізу з'ясовано, що цифровізація податкових процедур, прозорість та адаптація до європейських стандартів good governance є ключовими передумовами для ефективного податкового контролю після війни, а це, у свою чергу, сприя-

тиме формуванню довіри між державою і платниками податків та полегшить інтеграцію України до європейського правового простору. У підсумку можна зазначити, що податковий контроль у воєнний і післявоєнний періоди виконує подвійну роль,

виступаючи з однієї сторони він інструментом забезпечення доходів бюджету та водночас чинником стимулювання економічної активності, адже передбачає створення прозорих і справедливих правил гри для всіх учасників ринку.

Список літератури:

1. Греца В. Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2023. Том 2 № 78. С. 24–31.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок: Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
4. Біла-Тіунова Л. Р. Теоретичні підходи до визначення сутності податкових перевірок та правові обмеження їх здійснення під час дії воєнного стану в Україні. *Juris Europensis Scientia*. 2024. Вип. 5. С. 24–27.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: Закон України від 18.06.2024 № 3813-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-IX#Text>.
6. Литвинова К. А., Кобильнік Д. А. Особливості здійснення податкового обов'язку в умовах воєнного стану. *Приватне і публічне право*. 2024. № 4. С. 47–54.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України № 2260-IX від 12.05.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#n5>.
8. Маринів Н. А. Особливості правового регулювання податкового контролю в особливих умовах: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 384–389.
9. Мазіна І. В. Правове регулювання діяльності податкових органів у період воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 6. С. 258–260.
10. Шаповал Н., Федосєєнко М., Терещенко О. Повоєнне відновлення України. *Нові ринки та цифрові рішення*. Policy Paper. 2022. 28 с.

Radchenko R. O. TAX CONTROL IN THE CONDITIONS OF MARTIAL ARTS AND POST-WAR RECONSTRUCTION

The article is devoted to a comprehensive analysis of the administrative and legal principles of tax control under martial law and post-war recovery of the national economy. The author establishes that the effectiveness of tax control is a determining factor in the financial security of the state, because it is precisely through the stability of budget revenues that the functioning of the army, the social sphere and basic institutions of society is ensured. It is argued that the restriction of the audit powers of tax authorities during the war had both positive and negative consequences: it reduced administrative pressure on business, but at the same time created risks of increasing the level of tax offenses and budget losses. It is proved that the use of modern information technologies, in particular electronic payer offices, automated tax risk analysis systems and integrated databases, can compensate for the decrease in the effectiveness of traditional forms of control.

Based on the analysis, it was found that in the post-war period the primary task will be to modernize the legal and organizational mechanisms of tax control in accordance with European standards of good governance. A special place in the study is occupied by the improvement of procedures for administrative appeals of decisions of regulatory bodies, which should ensure compliance with the principles of justice and the rule of law. At the same time, the need to form partnerships between the state and taxpayers is emphasized, when control performs not only fiscal, but also preventive and stimulating functions. It is concluded that tax control in the war and post-war period should be considered as a comprehensive instrument of state policy aimed at restoring economic activity, combating shadow schemes and creating conditions for the sustainable development of Ukraine.

Key words: administrative legislation, tax control, financial security of the state, martial law, digitalization.

Дата надходження статті: 17.10.2025

Дата прийняття статті: 10.11.2025

Опубліковано: 29.12.2025