

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ:
ПРАВОВІ ОБМЕЖЕННЯ ТА ЕКОНОМІЧНІ ВИКЛИКИTAX CONTROL IN THE CONDITIONS OF MARTIAL LAW IN UKRAINE:
LEGAL RESTRICTIONS AND ECONOMIC CHALLENGES

У статті досліджено особливості податкового контролю в Україні в умовах воєнного стану, що зумовлює необхідність адаптації податкових перевірок до нових викликів. Зупинення податкових перевірок як захід підтримки бізнесу та зменшення адміністративного тиску аналізується через призму нормативно-правового регулювання, що відображає гнучкість податкової політики держави в кризових умовах. Оцінено економічні наслідки тимчасового мораторію на перевірки, а також висвітлено правові винятки та організаційні аспекти їх застосування. Визначено роль податкових перевірок як основного інструменту податкового контролю, що забезпечує фінансову дисципліну та зворотний зв'язок у системі державного нагляду. Запропоновано напрями вдосконалення податкового контролю з урахуванням викликів воєнного стану та перспектив подальшого реформування податкової системи України.

Ключові слова: податковий контроль, податкові перевірки, податкова дисципліна, бізнес, економічна стійкість, економічне відновлення.

The article examines tax control in Ukraine during martial law, emphasizing the need to adapt inspections to new challenges. With ongoing martial law, robust tax control is crucial for stable budget revenues, which are essential for defense and social needs. While tax inspections are vital for preventing violations, wartime conditions impose regulatory limits to reduce business pressure and ensure economic stability. The study explores the ambiguous legal nature of tax inspections, which complicates effective law enforcement. This theoretical uncertainty, coupled with wartime legal exemptions, necessitates a thorough analysis of their essence, functional purpose, and legislative intervention limits. The study also explores the moratorium's economic, legal, and social effects on businesses. The article reviews recent research on tax inspections from various perspectives, including financial control, state control functions, and tax discipline, with particular focus on works published after martial law began. Despite significant studies, a comprehensive understanding of theoretical approaches to tax inspections combined with their legal constraints under martial law remains underdeveloped. The article aims to conduct a theoretical and legal analysis of tax inspections as a tool of tax control and clarify legal limitations on their implementation during martial law in Ukraine. The study outlines key scientific approaches to understanding their nature, examines governing regulatory acts, and identifies specific features of the martial law regime in tax control. It also evaluates legislative innovations related to the inspection moratorium and assesses its impact on the efficiency of state control activities. The research findings emphasize that suspending tax inspections during martial law was justified as a supportive measure for businesses, aimed at reducing administrative pressure and promoting economic resilience. Simultaneously, the article highlights challenges in balancing state fiscal needs with taxpayer rights. It also addresses organizational aspects of the moratorium, such as the inability to conduct inspections in combat zones and resource shortages during military operations. These recommendations aim to optimize tax control and ensure sustainable economic recovery in Ukraine.

Key words: tax control, tax audits, tax discipline, business, economic sustainability, economic recovery.

УДК 336.22:351.86(477)

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.17-71>

Скорик М.О.¹

к.е.н., доцент,
доцент кафедри економічної політики,
маркетингу та бізнес-аналітики,
Державний податковий університет
Главацька Д.С.

здобувач вищої освіти
першого (бакалаврського) рівня,
Державний податковий університет

Skoryk Maryna

State Tax University

Glavatska Daria

State Tax University

Постановка проблеми. В умовах воєнного стану, що триває в Україні, питання податкового контролю набуває особливої актуальності, оскільки держава потребує стабільного наповнення бюджету для забезпечення обороноздатності та виконання соціальних зобов'язань. Податкові перевірки, як один із ключових механізмів контролю, відіграють важливу роль у виявленні та запобіганні податковим правопорушенням. Однак у воєнний період їхнє проведення стикається з низкою нормативних обмежень, спричинених необхідністю зменшення адміністративного тиску на бізнес та забезпечення економічної стійкості. Водночас відсутність чіткого і єдиного підходу до визначення правової природи податкових перевірок ускладнює формування ефективної правозастосовної практики та обґрунтованого регулювання цього інституту. Теоретична невизначеність

у поєднанні з правовими винятками, запровадженими під час воєнного стану, зумовлює необхідність поглибленого аналізу сутності податкових перевірок, їх функціонального призначення та меж законодавчого втручання в умовах надзвичайної ситуації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

У науковій літературі питання правової природи податкових перевірок досліджується з різних позицій – як складова фінансового контролю, як форма реалізації контрольної функції держави, а також як інструмент забезпечення податкової дисципліни. Зокрема, у працях таких учених, як Краєвський В., Костенко О., Скорик М. [6], окреслюються концептуальні засади податкового контролю, увага приділяється виокремленню видів перевірок, їх правовому регулюванню та процедурним аспектам. Низка авторів, серед яких

¹ ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3291-706X>

Тарашенко В. [9], Проць І. [1], акцентують увагу на питанні правового балансу між інтересами держави та правами платників податків під час здійснення перевірок.

У новітніх дослідженнях, що з'явилися після запровадження воєнного стану, аналізується специфіка нормативного регулювання перевірок у період надзвичайних обставин, зокрема мораторій на їх проведення, винятки з нього та вплив на податкову дисципліну. Водночас варто зауважити, що, попри наявність окремих ґрунтовних досліджень, комплексне осмислення теоретичних підходів до сутності податкових перевірок у поєднанні з правовими обмеженнями їх застосування в умовах воєнного стану залишається недостатньо опрацьованим. Це створює необхідність у подальшому розвитку наукового дискурсу та формуванні єдиної доктринальної позиції щодо природи й функцій податкових перевірок у кризових умовах.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення теоретико-правового аналізу сутності податкових перевірок як інструменту податкового контролю та вивчення правових обмежень, які існують для їх проведення в умовах воєнного стану в Україні. Для досягнення цієї мети необхідно: систематизувати основні наукові підходи до розуміння природи податкових перевірок; здійснити аналіз нормативно-правових актів, що регулюють процедуру їх проведення; дослідити особливості правового режиму воєнного стану в контексті здійснення податкового контролю; вивчити законодавчі новації, пов'язані з введенням мораторію на податкові перевірки та визначенням винятків із цього мораторію; а також оцінити вплив таких обмежень на ефективність контролюючої діяльності держави в умовах кризових ситуацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Реалізація податкового контролю безпосередньо пов'язана із застосуванням різноманітних засобів, прийомів і методів, які суб'єкти контролю використовують щодо об'єктів контролю. У змістовому аспекті податковий контроль передбачає наявність певних форм, що відображають зовнішній бік контрольної діяльності податкових органів. Під цими формами здебільшого мають на увазі спосіб організації та конкретизації дій, спрямованих на забезпечення контролю. Саме через форми податкового контролю реалізуються відповідні дії, які передбачають використання належних інструментів для виявлення порушень податкового законодавства або підтвердження їхньої відсутності. У наукових джерелах з фінансово-правової та адміністративно-правової тематики неодноразово акцентується, що ключовим елементом цієї діяльності є податкові перевірки. Саме вони дозволяють найглибше і найретельніше дослідити дотримання законодавчих вимог у сфері оподаткування,

що робить їх особливо результативними у виявленні порушень.

Виходячи з аналізу сутності податкового контролю, варто підкреслити, що податкова перевірка є його організаційною формою, яка безпосередньо реалізує контрольну функцію держави у сфері оподаткування. Це положення повинно бути відображене й у самому визначенні поняття перевірки. Зокрема, у науковій літературі податкову перевірку розглядають як систематизований комплекс спеціальних заходів контролю, що здійснюються уповноваженими органами для перевірки правомірності та повноти відображення податкових зобов'язань у звітності, а також для оцінки відповідності дій платників нормам чинного податкового законодавства. Таке трактування дозволяє більш глибоко осмислити правову сутність податкових перевірок, їхню роль у механізмі державного нагляду та значення для ефективного функціонування податкової системи. У цьому аспекті особливої ваги набувають підходи, сформовані в наукових працях українських дослідників, які розкривають багатогранність функціонального змісту перевірки як інструменту податкового контролю.

У науковій літературі існує кілька ключових теоретичних підходів до осмислення сутності податкової перевірки, кожен з яких розкриває її зміст із різних позицій — функціональної, організаційної, методологічної та примусової. Визначальним у першому з підходів є трактування податкової перевірки як базової форми реалізації фінансового контролю. Такий підхід передбачає, що саме податкові перевірки є основним інструментом у системі забезпечення контролю за своєчасністю, повнотою та правильністю сплати податків. Це не лише один із видів контрольних заходів, а й спосіб формування зворотного зв'язку між державними органами та платниками податків. Через механізм перевірок Державна податкова служба України отримує достовірну інформацію щодо стану податкової дисципліни та виявляє системні проблеми у дотриманні норм податкового законодавства. З цього випливає, що перевірка виступає як інструмент практичної реалізації контрольної функції держави у сфері публічних фінансів, уможливлючи прийняття обґрунтованих управлінських рішень [1; 6; 9].

Інший концептуальний підхід розглядає податкову перевірку як метод державного фінансового контролю, що вирізняється особливою універсальністю. Такий підхід дозволяє зосередитися не лише на правових межах проведення перевірки, а й на її функціональній ролі в системі податкового адміністрування. Податкова перевірка в цьому контексті трактується як інструмент оперативного реагування держави на зміни у поведінці платників податків, наявність ризиків, ухилення від

сплати податків та інші недобросовісні практики. Її методичний потенціал виявляється в можливості адаптації до специфіки діяльності суб'єктів господарювання, галузевих відмінностей та динаміки економічного середовища. Таким чином, перевірка виконує не лише ретроспективну, а й превентивну функцію, формуючи нові стандарти взаємодії між державою і бізнесом [1].

Водночас поширеним є підхід, який тлумачить податкову перевірку як форму податкового контролю, що забезпечує правову визначеність і прозорість контрольних процедур. У межах цього підходу податкова перевірка розглядається як засіб, завдяки якому контролюючий орган зіставляє податкову звітність із фактичними результатами господарської діяльності платника. Такий аналіз дає змогу не лише виявити порушення податкового законодавства, а й вивчити характер і природу виявлених відхилень. Це сприяє комплексному розумінню причин податкової недобросовісності, що, своєю чергою, дозволяє вдосконалювати інструменти фіскального регулювання. Таким чином, перевірка не обмежується виключно фіксацією порушень, а має аналітичне значення для подальшого вдосконалення податкової політики [2; 6].

Окрема група дослідників наголошує на примусовій природі податкової перевірки, підкреслюючи її роль у забезпеченні державного впливу на суб'єктів податкових правовідносин. Згідно з цим підходом, перевірка є не лише способом контролю, а й засобом реалізації примусу, що дозволяє запобігати ухиленню від оподаткування ще до виникнення порушень. Це досягається завдяки наявності потенційної відповідальності, яка стимулює платників податків до дотримання норм законодавства. Отже, функція примусу закладена у самій сутності податкової перевірки як елемента фіскальної дисципліни, що виконує не тільки виявлену, а й попереджувальну роль. Сам факт можливості здійснення перевірки спонукає платників до обережності у фінансово-господарських операціях та підвищення правової культури [3].

Актуальність розглянутих підходів суттєво зросла в умовах повномасштабної війни в Україні, що стала безпрецедентним викликом для функціонування податкової системи. Воєнний стан зумовив необхідність перегляду процедур здійснення податкового контролю, зокрема тимчасове призупинення планових і позапланових перевірок. Це рішення мало багатовимірний характер і було викликане не лише юридичними чи адміністративними обставинами, а й прагненням мінімізувати тиск на бізнес в умовах економічної нестабільності. У соціальному аспекті призупинення перевірок стало важливим кроком до збереження довіри з боку платників податків, у правовому – прикладом адаптації податкового регулювання до

кризових умов, а в економічному – інструментом для підтримки підприємницької активності.

Правовий аспект полягає в забезпеченні прав платників податків, зокрема через акцент на пріоритетні завдання держави. Війна створила умови, які ускладнили або зробили неможливим виконання податкових зобов'язань платниками. Зупинення податкових перевірок було спрямоване на уникнення накладення санкцій за порушення, які виникли внаслідок непередбачуваних обставин. Подібна ситуація вже мала місце під час введення мораторію на податкові перевірки під час пандемії COVID-19 [4].

Призупинення та відновлення податкових перевірок в Україні під час війни та інших кризових ситуацій регулювалися рядом ключових нормативно-правових актів, які визначали правила обмеження перевірок, умови для їх проведення та етапи відновлення. У 2022 році Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період воєнного стану» [7] був введений мораторій на проведення документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на період воєнного стану та три місяці після його припинення або скасування. Однак пізніше, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» [8], цей мораторій був скасований, і документальні та фактичні перевірки під час воєнного стану проводяться за умови наявності безпечних умов для їх здійснення.

Економічний аспект запровадження мораторію на проведення податкових перевірок був спрямований на підтримку бізнесу під час війни та на зменшення негативного впливу на фінансову стабільність підприємств. Оскільки через бойові дії багато компаній зазнали значних фінансових збитків, зменшили обсяги виробництва або зовсім припинили свою діяльність, зупинка податкових перевірок допомогла знизити адміністративний тиск на бізнес, а також підтримати малий і середній бізнес, що є важливим для відновлення економіки. Проведення перевірок у такій ситуації могло б призвести до накладення штрафів, арештів рахунків і припинення діяльності компаній, що ще більше ускладнило б економічну ситуацію та негативно позначилося б на доходах державного бюджету у майбутньому.

Організаційний аспект мораторію пояснюється відсутністю можливості проведення перевірок у зонах бойових дій і на фоні обмежених ресурсів. В умовах активних бойових дій податкові органи не мали фізичної змоги доступу до підприємств та їх документації, особливо в регіонах, де підприємства були переміщені, зруйновані або потрапили

під окупацію. Крім того, значна частина ресурсів державних органів була переадресована на задоволення потреб військових, що також зменшило кадрові та фінансові можливості податкових органів для здійснення перевірок [5].

Соціальний аспект мораторію полягав у зниженні соціальної напруги та підтримці довіри до податкових органів. Зупинка перевірок стала важливим кроком для зменшення негативних настроїв серед підприємців та суспільства загалом щодо державної податкової політики. Лояльний підхід до платників податків під час кризового періоду сприяв формуванню більш довірливих відносин між бізнесом та державою, що є важливим для відновлення економіки після війни.

Необхідно також звернути увагу на правові винятки з загального мораторію, які були визначені відповідними нормативно-правовими актами. Хоча загалом перевірки були зупинені, законодавство передбачало деякі випадки, коли перевірки все ж могли проводитись. Зокрема, це стосувалося камеральних перевірок податкових декларацій, зокрема щодо відшкодування ПДВ, позапланових перевірок, ініційованих платниками податків, а також перевірок, що здійснюються у разі надходження скарг про порушення податкового законодавства.

Висновки. Зупинення та відновлення податкових перевірок в Україні регламентуються комплексом нормативно-правових актів, спрямованих на адаптацію податкового контролю до складних економічних і безпекових умов. Ці акти демонструють гнучкість податкової політики держави, що орієнтована на підтримку суб'єктів господарювання в періоди криз, одночасно забезпечуючи стабільність державного бюджету. Податкова перевірка, як фундаментальний елемент податкового контролю, інтегрує методичні, інструментальні та примусові складові, виконуючи функції забезпечення фінансової дисципліни, моніторингу порушень та зворотного зв'язку. Таким чином, вона залишається основним інструментом реалізації контрольної функції держави у сфері оподаткування.

Сучасні наукові підходи акцентують на багатовимірності податкових перевірок та їх ключовій ролі у забезпеченні ефективності податкової системи. В умовах воєнного стану та економічної кризи податковий контроль зазнав трансформацій, що призвело до як позитивних, так і негативних наслідків. Зокрема, спрощення процедур і впровадження цифрових технологій сприяли збереженню безперервності перевірок навіть у складних умовах, проте водночас підвищили ризик зловживань. Основним викликом залишається пошук оптимального балансу між інтересами держави щодо наповнення бюджету та дотриманням прав платників податків.

Для подальшого вдосконалення податкового контролю доцільно підвищувати рівень прозорості перевірок, забезпечувати ефективний судовий захист прав платників та продовжувати впровадження інноваційних технологій у контрольні процеси. Рішення про призупинення податкових перевірок під час воєнного стану є виправданим з огляду на необхідність підтримки бізнесу, адаптацію податкової системи до екстраординарних умов та збереження економічної стабільності. Такий крок сприяв не лише зниженню адміністративного навантаження на платників податків, а й оптимізації державних ресурсів на вирішення пріоритетних завдань, зокрема фінансування оборонних та соціально-гуманітарних потреб.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Проць І. М., Лепіш Н. Я. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Молодий вчений*. 2021. № 3 (91). С. 306–309.
2. Татарова Т. О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. Вип. 4. С. 113–122.
3. Голоядова Т. О. Податкові перевірки як форма податкового контролю: особливості електронної перевірки. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2017. № 27. С. 26–28.
4. Китайчук Т. Г. Перспективи та недоліки радикальної податкової реформи. *Економіка та суспільство*. 2022. № 42. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1622/1559> (дата звернення: 15.05.2025)
5. Табенська Ю. В., Томнюк Т. Л., Грицюк І. В., Пріоритети розвитку державного податкового менеджменту. *Економіка та суспільство*. 2024. № 63.
6. Краєвський В. М., Костенко О. М., Скорик М. О. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об'єкта та засоба. *Підприємництво та інновації*. 2022. Вип. 24. С. 123–127.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період воєнного стану. Закон України. 2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 15.05.2025)
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок. Закон України. 2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text> (дата звернення: 15.05.2025)
9. Тарашенко В. А. Податковий аудит: підходи до тлумачення. *Ефективна економіка*. 2020. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 01.05.2025)

REFERENCES:

1. Prots, I. M., Lepish, N. Ya. (2021) Osoblyvosti podatkovoi perevirky yak formu podatkovoho kontroliu

[Features of tax audit as a form of tax control]. *Molodyi vchenyi – Young scientist*, vol. 3 (91), pp. 306–309.

2. Tatarova, T. O. (2016) Osoblyvosti podatkovoi perevirky yak formy podatkovoho kontroliu [Features of tax audit as a form of tax control]. *Visnyk Chernivetskoho fakultetu Natsionalnoho universytetu «Odeska yurydychna akademiia» – «Bulletin of the Chernivtsi Faculty of the National University 'Odesa Law Academy'»*, vol. 4, pp. 113–122.

3. Holoiadova, T. O. (2017) Podatkovi perevirky yak forma podatkovoho kontroliu: osoblyvosti elektronnoi perevirky [Tax audits as a form of tax control: features of electronic audit]. *Naukovyi visnyk mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Ser.: Yurysprudentsiia – Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. The ser.: Jurisprudence*, no. 27, pp. 26–28.

4. Kytaichuk, T. G. (2022) Perspektyvy ta nedoliki radykalnoi podatkovoi reformy [Prospects and disadvantages of radical tax reform]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, vol. 42. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1622/1559> (accessed May 15, 2025)

5. Tabenska, Yu. V., Tomniuk, T. L., Hrytsiuk, I. V. (2024) Priorityty rozvytku derzhavnoho podatkovoho menedzhmentu [Priorities for the development of public tax management]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, no. 63.

6. Kraievskiy, V. M., Kostenko, O. M., Skoryk, M. O. (2022) Podatkovi audyt: zmist i dualna funktsiia obliku

yak objekta ta zasoba [Tax audit: content and dual function of accounting as an object and means]. *Pidpriemnytstvo ta innovatsii – Entrepreneurship and innovation*, vol. 24, pp. 123–127.

7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 15.03.2022 № 2120-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the application of norms during the martial law period: Law of Ukraine on March 15, 2022 № 2120-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (accessed May 15, 2025)

8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo skasuvannia moratorii na provedennia podatkovykh perevirok: Zakon Ukrainy vid 09.11.2023 № 3453-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the lifting of the moratorium on tax audits: Law of Ukraine on November 09, 2023 № 3453-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text> (accessed May 15, 2025)

9. Tarashchenko V. A. (2020) Podatkovi audyt: pidkhody do tlumachennia [Tax audit: approaches to interpretation]. *Efektivna ekonomika*, № 3. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua>. (accessed May 01, 2025)