

УДК 343.35

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.3.7>

## ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) ПІД ЧАС ВІЙНИ В УКРАЇНІ

Гончаренко А.В.,

*здобувач третього (освітньо-наукового) рівня**вищої освіти доктора філософії**Державного податкового університету*

ORCID: 0000-0003-4804-2931

**Гончаренко А.В. Запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) під час війни в Україні.**

У статті досліджено актуальні проблеми запобігання ухиленню від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів у період дії воєнного стану в Україні. Визначено, що на тлі значного фіскального навантаження, спричиненого війною, наявність розгалужених схем ухилення від оподаткування продовжує становити істотну загрозу для фінансової стабільності держави. Проте позитивні тенденції у сфері цифровізації податкових процедур, зростання результативності роботи фіскальних органів, а також інтеграція в міжнародні механізми фінансової прозорості дозволяють очікувати поступове звуження масштабів тіньових операцій.

Визначено основні чинники, що зумовлюють зростання податкових правопорушень в умовах збройного конфлікту. Проаналізовано сучасний стан правового регулювання у сфері запобігання ухиленню від оподаткування, охарактеризовано ключові виклики, що постають перед фіскальними органами.

Ухилення від сплати податків у період воєнного стану становить безпосередню загрозу економічній безпеці України. Ефективне запобігання податковим правопорушенням можливе лише за умови комплексного підходу, який поєднує вдосконалення правового регулювання, цифрову трансформацію фіскальної системи, підвищення ефективності діяльності контролюючих органів та формування культури відповідального платника. Розвиток податкової політики у воєнних умовах повинен бути спрямований на досягнення балансу між фіскальною стійкістю та підтримкою економічної активності.

Обґрунтовано напрями вдосконалення податкової політики з метою забезпечення економічної безпеки держави. З метою підвищення ефективності протидії ухиленню від сплати податків у період дії воєнного стану доцільно: розширити використання технологій штучного інтелекту для аналізу податкових ризиків та виявлення аномалій у звітності, удосконалити законодавчі механізми кримінальної та адміністративної відповідальності з урахуванням сучасних схем ухилення, посилити прозорість використання бюджетних коштів, зокрема тих, що спрямовуються на оборону, для підвищення довіри платників, підвищити фінансову грамотність населення щодо значення добровільного виконання податкових зобов'язань, запровадити механізми податкового стимулювання бізнесу, який зберігає діяльність в умовах війни та забезпечує зайнятість.

**Ключові слова:** податкове законодавство, податкова дисципліна, воєнний стан, економічна безпека, фіскальна політика, тіньова економіка, Бюро економічної безпеки, кримінальне правопорушення, ухилення від сплати податків.

**Honcharenko A.V. Prevention of tax evasion, duties (mandatory payments) during the war in Ukraine.**

The article examines the current issues of preventing tax evasion, duties and other mandatory payments during the period of martial law in Ukraine. It is determined that, against the background of a significant fiscal burden caused by the war, the existence of extensive tax evasion schemes continues to pose a significant threat to the financial stability of the State. However, positive trends in the digitalisation of tax procedures, increased efficiency of fiscal authorities, and integration into international financial transparency mechanisms allow us to expect a gradual reduction in the scale of shadow operations.

The article identifies the main factors that determine the growth of tax offences in the context of armed conflict. The author analyses the current state of legal regulation in the field of tax evasion prevention and describes the key challenges faced by fiscal authorities.

Tax evasion during martial law poses a direct threat to Ukraine's economic security. Effective prevention of tax offences is only possible through a comprehensive approach that combines improved

legal regulation, digital transformation of the fiscal system, increased efficiency of regulatory authorities and the development of a responsible taxpayer culture. The development of tax policy in wartime should be aimed at achieving a balance between fiscal sustainability and support for economic activity.

The author substantiates the directions of improvement of tax policy with a view to ensuring the economic security of the State. In order to increase the effectiveness of counteracting tax evasion during martial law, it is advisable to: expand the use of artificial intelligence technologies for analyzing tax risks and identifying anomalies in reporting; improve the legislative mechanisms of criminal and administrative liability with due regard for modern evasion schemes; increase the transparency of the use of budgetary funds, in particular, those allocated for defence, to increase the trust of taxpayers; and increase the financial literacy of the population regarding the importance of voluntary taxation.

**Key words:** tax legislation, tax discipline, martial law, economic security, fiscal policy, shadow economy, Bureau of Economic Security, criminal offence, tax evasion.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах повномасштабної збройної агресії російської федерації проти України особливої уваги набуває питання забезпечення стабільного функціонування фінансової системи держави, зокрема її податкового сегмента. Податкові надходження залишаються основним джерелом фінансування національної оборони, гуманітарних потреб та загального соціально-економічного функціонування [1]. Однак війна значно ускладнила механізми адміністрування податків, створивши сприятливе середовище для ухилення від сплати податкових та інших обов'язкових платежів [3; 2]. Це зумовлює необхідність наукового переосмислення підходів до запобігання таким правопорушенням та вироблення нових інструментів державної податкової політики.

Упродовж останніх п'яти років в Україні простежується стійка тенденція до зростання кількості кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Згідно з аналітичними звітами Офісу Генерального прокурора, Державної податкової служби України та Бюро економічної безпеки, кількість відкритих кримінальних проваджень за ознаками злочину, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України, збільшилася з 680 справ у 2019 році до 921 справи у 2023 році [4; 5].

Паралельно з кількісним зростанням проваджень фіксується й динаміка збільшення обсягів встановлених збитків. Якщо у 2019 році загальна сума недоотриманих податкових надходжень становила приблизно 10,4 млрд грн, то у 2023 році цей показник зріс до 32,1 млрд грн, що свідчить про майже триразове зростання за п'ятирічний період. Характерним є також зростання суми фактично відшкодованих державі збитків: з 1,9 млрд грн у 2019 році до 6,5 млрд грн у 2023 році, що, однак, не компенсує реальні фіскальні втрати.

Суттєвий вплив на податкову дисципліну справляє тіньова економіка, яка, за оцінками Міністерства економіки України та експертних досліджень (зокрема Transparency International та CASE Україна), протягом 2019–2023 років коливалася в межах 28–35% від ВВП. Найвищі рівні тінізації зафіксовано у 2022 році – на тлі повномасштабного вторгнення та руйнування економічної інфраструктури – коли частка тіньового сектору сягнула близько 35% ВВП [6].

За інформацією Бюро економічної безпеки, найбільш поширеними схемами ухилення від оподаткування у 2022–2023 роках стали: використання фіктивних суб'єктів господарювання, зареєстрованих на підставних осіб; заниження податкових зобов'язань при експортно-імпортних операціях (особливо в аграрному секторі); зловживання спрощеною системою оподаткування та податковими пільгами, запровадженими на період дії воєнного стану; незадекларований обіг пального та тіньові операції з готівкою [5].

Незважаючи на складну безпекову ситуацію, Державна податкова служба України у 2023 році продемонструвала помітне підвищення ефективності податкового контролю. Так, у межах ризикоорієнтованого підходу було проведено 4328 податкових перевірок, з яких у 88% випадків виявлено порушення. За їх результатами донараховано понад 27 млрд грн податкових зобов'язань, з яких фактично стягнуто близько 8,6 млрд грн [8; 9].

Поряд із національними зусиллями важливу роль відіграє міжнародна співпраця у сфері податкової прозорості. Відповідно до звітів Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD), у 2023 році Україна покращила свої позиції у глобальному Індексі податкової прозорості, піднявшись з 79-го на 67-ме місце серед 140 країн. У рейтингу сприйняття корупції (CPI) Україна у 2023 році отримала 36 балів зі 100, що є позитивною динамікою порівняно з 2021 роком (32 бали) [6].

Таким чином, на тлі значного фіскального навантаження, спричиненого війною, наявність розгалужених схем ухилення від оподаткування продовжує становити істотну загрозу для фінансової стабільності держави. Проте позитивні тенденції у сфері цифровізації податкових процедур,

зростання результативності роботи фіскальних органів, а також інтеграція в міжнародні механізми фінансової прозорості дозволяють очікувати поступове звуження масштабів тіньових операцій.

**Метою дослідження** є аналіз заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як на державному, так і на місцевому рівнях, формування пропозицій по удосконаленню законодавства та правозастосовної практики з цього питання.

**Стан опрацювання проблематики.** Тема **ухилення від сплати податків**, особливо в контексті війни, економічної безпеки та податкової дисципліни, є предметом досліджень багатьох українських та зарубіжних науковців С.О. Баранов, А.В. Безкрєвна, А.В. Бризгалін, П.М. Вавілов, А.С. Веткін, В.П. Вишневський, С.В. Глущенко, М.О. Казакова, В.М. Кміть, А.І. Крисоватий, І.М. Кріль, О.В. Мірошніченко, М.М. Нашкерська, С.І. Севрук, Н.М. Слухай, Т.Л. Томнюк, Н.І. Пархоменко, Габріель Цукман, Міхель Кін тощо.

**Виклад основного матеріалу.** Ухилення від сплати податків розглядається в юридичній літературі як протиправна поведінка платників, спрямована на уникнення виконання податкового обов'язку шляхом подання недостовірної інформації, приховування доходів або використання незаконних схем оптимізації. У період воєнного стану така поведінка набуває додаткової суспільної небезпеки, оскільки безпосередньо впливає на обороноздатність держави та підриває основи фінансової безпеки. Окрім цього, військові дії супроводжуються економічною дестабілізацією, що проявляється у скороченні обсягів виробництва, втраті активів, руйнуванні логістичних ланцюгів, міграції трудових ресурсів. Усе це створює сприятливі умови для посилення тінізації економіки. До основних форм ухилення, що актуалізувалися під час війни, належать:

- використання фіктивних підприємств з метою мінімізації податкових зобов'язань;

- умисне заниження бази оподаткування шляхом подання недостовірної звітності;

- маніпуляції із застосуванням спрощеної системи оподаткування, передбаченої законодавством на період воєнного стану;

- використання готівкового обігу з метою уникнення податкової фіксації операцій.

Наведені явища не лише зменшують дохідну частину бюджету, але й створюють недобросовісну конкуренцію, що негативно впливає на легальний бізнес-сектор.

У контексті повномасштабної збройної агресії російської федерації проти України питання забезпечення належного рівня податкової дисципліни набуло особливої актуальності. В умовах воєнного стану держава зобов'язана не лише забезпечувати стаке наповнення бюджету, а й мінімізувати податкові втрати, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. З огляду на зазначене, Україна реалізує комплекс заходів, спрямованих на протидію податковим правопорушенням, адаптованих до умов воєнного часу.

Насамперед необхідно відзначити законодавчі зміни, спрямовані як на підтримку платників податків, так і на зменшення податкових ризиків. Так, з початку повномасштабного вторгнення у 2022 році були тимчасово запроваджені спрощення у сфері податкового адміністрування: зокрема, введено можливість переходу на сплату єдиного податку за ставкою 2% від обороту, скасовано окремі податкові перевірки, надано податкові пільги для суб'єктів господарювання на тимчасово окупованих територіях [1]. У подальшому, з огляду на поширення зловживань такими механізмами, було вжито заходів до поступового скасування тимчасових режимів і повернення до повноцінного податкового контролю.

У частині кримінально-правової протидії було посилено санкції за ухилення від оподаткування. Внесено зміни до ст. 212 Кримінального кодексу України щодо збільшення обсягів штрафів та передбачено можливість застосування додаткових заходів впливу до осіб, винних у масштабному ухиленні. Особливу увагу приділено боротьбі з фіктивним підприємництвом, конвертаційними центрами та неправомірним використанням статусу внутрішньо переміщеного бізнесу [2].

Окрему роль у системі протидії ухиленню відіграють інституційні зміни, насамперед активізація діяльності Бюро економічної безпеки України (БЕБ). Цей орган здійснює аналітико-оперативну роботу з виявлення податкових ризиків на основі великих масивів даних (Big Data), здійснює аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та розслідує економічні злочини, пов'язані з податковим шахрайством.

Поряд із цим, вагомим елементом державної стратегії виступає цифровізація податкової системи. Упродовж 2022–2023 років було реалізовано низку електронних інструментів, спрямованих на прозорість обігу товарів та підвищення ефективності податкового контролю: впроваджено системи е-акциз, е-аудит, удосконалено функціонал Електронного кабінету платника податків. Також розширено можливості автоматичного обміну інформацією між Державною податковою службою, Державною митною службою та іншими органами.

Не менш важливим є вектор міжнародного співробітництва у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування. Україна поступово імплементує стандарти Організації економічного співробітни-

цтва та розвитку (OECD) у частині протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків (BEPS). Здійснюється активна взаємодія з Європейським Союзом, Міжнародним валютним фондом, FATF та іншими міжнародними інституціями. Зокрема, Україна приєдналася до системи автоматичного обміну фінансовою інформацією (CRS) та ініціативи з прозорості бенефіціарної власності [10].

У воєнний час також запроваджуються спеціальні цільові заходи контролю, які охоплюють, зокрема, аудит операцій з гуманітарною допомогою, моніторинг обігу підакцизних товарів (зокрема пального), а також аналіз ефективності використання податкових пільг. Увага фіскальних органів зосереджена на зонах підвищеного ризику, зокрема у сфері зовнішньоекономічної діяльності, аграрному секторі та ринках пального.

Підвищенню рівня добровільного виконання податкових зобов'язань сприяють інформаційні та комунікаційні кампанії, що акцентують на суспільній відповідальності бізнесу у період війни. Держава впроваджує патріотичну риторику у фіскальній політиці (на кшталт гасел «Заплати податки — наблизь перемогу») та створює репутаційні стимули для сумлінних платників [11].

Отже, в умовах воєнного стану Україна реалізує багаторівневу модель протидії ухиленню від оподаткування, що включає нормативно-правові, інституційні, технологічні та міжнародні механізми. Вказані заходи спрямовані на досягнення балансу між підтримкою економічної активності та забезпеченням стабільного бюджетного наповнення як основи фінансової та оборонної спроможності держави.

У відповідь на виклики воєнного часу держава запровадила низку механізмів, спрямованих на мінімізацію ризиків ухилення від сплати податків. Зокрема:

- запроваджено нові цифрові інструменти податкового адміністрування (електронні сервіси, автоматичне зіставлення звітності);

- поширено функціональну спроможність Бюро економічної безпеки як органу, відповідального за виявлення економічних злочинів;

- спрощено механізми обліку та звітності для суб'єктів малого бізнесу;

- впроваджено ризикоорієнтований підхід до податкового контролю.

Поряд із тим, ефективність зазначених заходів значною мірою залежить від рівня міжвідомчої координації, технічної спроможності органів контролю, рівня правосвідомості платників, а також від подолання корупційних чинників у фіскальній системі.

Україна активно імплементує міжнародні стандарти податкової прозорості, зокрема в межах ініціативи OECD щодо запобігання BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Співпраця з Європейським Союзом, Міжнародним валютним фондом, Світовим банком та іншими інституціями дозволяє отримувати доступ до фінансової інформації з-за кордону, гармонізувати законодавство з міжнародними вимогами, впроваджувати автоматичний обмін податковою інформацією.

Таке співробітництво сприяє підвищенню прозорості української податкової системи та створює передумови для зменшення транснаціонального ухилення.

**Висновки.** На нашу думку, з метою підвищення ефективності протидії ухиленню від сплати податків у період дії воєнного стану доцільно:

- розширити використання технологій штучного інтелекту для аналізу податкових ризиків та виявлення аномалій у звітності.

- удосконалити законодавчі механізми кримінальної та адміністративної відповідальності з урахуванням сучасних схем ухилення.

- посилити прозорість використання бюджетних коштів, зокрема тих, що спрямовуються на оборону, для підвищення довіри платників.

- підвищити фінансову грамотність населення щодо значення добровільного виконання податкових зобов'язань.

- запровадити механізми податкового стимулювання бізнесу, який зберігає діяльність в умовах війни та забезпечує зайнятість.

Ухилення від сплати податків у період воєнного стану становить безпосередню загрозу економічній безпеці України. Ефективне запобігання податковим правопорушенням можливе лише за умови комплексного підходу, який поєднує вдосконалення правового регулювання, цифрову трансформацію фіскальної системи, підвищення ефективності діяльності контролюючих органів та формування культури відповідального платника. Розвиток податкової політики у воєнних умовах повинен бути спрямований на досягнення балансу між фіскальною стійкістю та підтримкою економічної активності.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
3. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 травня 2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19>.
4. Міністерство фінансів України. Роз'яснення щодо податкових змін в умовах воєнного стану. URL: <https://mof.gov.ua>.
5. Бюро економічної безпеки України. Звіт про діяльність за 2023 рік URL: <https://esbu.gov.ua>.
6. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 – 2015 Final Report. OECD Publishing. URL: <https://www.oecd.org>.
7. Transparency International Ukraine. Аналіз податкової прозорості України у 2022 році. URL: <https://ti-ukraine.org>.
8. Світовий банк. Ukraine Economic Update – April 2023. URL: <https://www.worldbank.org/en/country/ukraine>.
9. Міжнародний валютний фонд. Податкова політика України в умовах війни: аналітична записка, 2023. URL: <https://www.imf.org>.
10. Пархоменко Н.І. Проблеми забезпечення податкової безпеки держави в умовах збройного конфлікту. *Фінансове право*. 2023. № 2. С. 23–31.
11. Сидоренко В.М. Фіскальна політика України в умовах воєнного стану: виклики та перспективи. *Економіка і держава*. 2023. № 4. С. 40–45.