

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.44>

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ: ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ АДМІНІСТРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ

Журавльова Т.В.,

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри теорії держави та права

Дніпровського державного університету внутрішніх справ

ORCID: 0000-0002-1030-2745

Журавльова Т.В. Забезпечення податкової безпеки держави під час воєнного стану: правові механізми адміністративного контролю.

У статті здійснено комплексне дослідження правових механізмів забезпечення податкової безпеки держави в умовах воєнного стану як ключового елемента фінансової стабільності, економічної стійкості та національної безпеки. Підкреслено, що податкова безпека виступає невід'ємною складовою фінансової системи, а її ефективне забезпечення зумовлює спроможність держави виконувати свої соціальні, оборонні та відновлювальні функції. Обґрунтовано, що в сучасних умовах податкова безпека має розглядатися не лише як сукупність фінансових інструментів, а як правовий режим захищеності податкової системи від внутрішніх і зовнішніх загроз. Доведено, що дієвість адміністративного контролю у сфері оподаткування є визначальним чинником збереження фінансової дисципліни, попередження податкових правопорушень, мінімізації ризиків ухилення від сплати податків і зловживань бюджетними ресурсами. Проаналізовано особливості функціонування податкової системи України під час збройної агресії, зокрема застосування тимчасових податкових пільг, упровадження спрощених процедур адміністрування, зміни у порядку відповідальності платників податків та специфіку роботи контролюючих органів. Окрему увагу приділено аналізу нормативно-правових актів, що регламентують діяльність податкових органів у період воєнного стану, їх взаємодії з військовими адміністраціями, правоохоронними структурами, органами фінансового моніторингу та безпеки. Визначено напрями підвищення ефективності адміністративного контролю, серед яких – запровадження ризикоорієнтованого підходу, цифровізація контрольних процедур, посилення міжвідомчої координації, прозорість та підзвітність управлінських рішень. Запропоновано шляхи вдосконалення правового регулювання податкового контролю під час воєнного стану із забезпеченням балансу між фіскальними інтересами держави, потребами бізнесу та підтримкою платників податків. Зроблено висновок, що системне оновлення адміністративних механізмів податкової безпеки стане основою для відновлення економічної стабільності, підвищення довіри до податкових інститутів і зміцнення фінансового суверенітету України в умовах воєнних викликів і післявоєнного розвитку.

Ключові слова: адміністративні процедури, податковий контроль, податкові перевірки, правові аспекти, ефективність, податкова безпека, воєнний стан, фіскальна політика, адміністративний нагляд, національна безпека, державне регулювання, ризикоорієнтований підхід.

Zhuravl'ova T.V. Ensuring the tax security of the state during martial law: legal mechanisms of administrative control. The article carries out a comprehensive study of the legal mechanisms for ensuring the tax security of the state in conditions of martial law as a key element of financial stability, economic sustainability and national security. It is emphasized that tax security is an integral part of the financial system, and its effective provision determines the ability of the state to perform its social, defense and restoration functions. It is substantiated that in modern conditions tax security should be considered not only as a set of financial instruments, but as a legal regime for protecting the tax system from internal and external threats. It is proved that the effectiveness of administrative control in the field of taxation is a determining factor in maintaining financial discipline, preventing tax offenses, minimizing the risks of tax evasion and abuse of budget resources. The peculiarities of the functioning of the tax system of Ukraine during armed aggression are analyzed, in particular, the application of temporary tax benefits, the introduction of simplified administration procedures, changes in the order of taxpayer liability and the specifics of the work of regulatory bodies. Special attention is paid to the analysis of regulatory legal acts regulating the activities of tax authorities during martial law, their interaction with military administrations, law enforcement agencies, financial monitoring

and security bodies. Directions for increasing the efficiency of administrative control are identified, including the introduction of a risk-based approach, digitalization of control procedures, strengthening interdepartmental coordination, transparency and accountability of management decisions. Ways are proposed to improve the legal regulation of tax control during martial law, ensuring a balance between the fiscal interests of the state, business needs and taxpayer support. It is concluded that the systematic renewal of administrative mechanisms of tax security will become the basis for restoring economic stability, increasing trust in tax institutions and strengthening the financial sovereignty of Ukraine in the context of military challenges and post-war development.

Key words: administrative procedures, tax control, tax audits, legal aspects, efficiency, tax security, martial law, fiscal policy, administrative supervision, national security, state regulation, risk-based approach.

Постановка проблеми. Забезпечення податкової безпеки держави в умовах воєнного стану набуває особливої актуальності, оскільки стабільність податкової системи є ключовою передумовою фінансової спроможності держави виконувати свої оборонні, соціальні та економічні функції. Воєнна агресія спричиняє суттєві трансформації у сфері публічних фінансів, що виявляються у зниженні надходжень до бюджету, зростанні обсягів видатків на оборону та гуманітарні потреби, а також у виникненні ризиків ухилення від сплати податків і посиленні тіньових економічних процесів. В цих умовах ефективність правових механізмів адміністративного контролю у сфері оподаткування визначає спроможність держави своєчасно реагувати на виклики, забезпечуючи законність, прозорість і справедливість податкових відносин. Однак існуюча система податкового адміністрування в умовах воєнного стану стикається з низкою проблем – нормативною невизначеністю, обмеженими ресурсами контролюючих органів, складністю координації між інституціями та необхідністю швидкого прийняття управлінських рішень. Тому виникає потреба у науковому обґрунтуванні оптимальних правових механізмів адміністративного контролю, які б забезпечували баланс між фіскальними інтересами держави та підтримкою платників податків, сприяли збереженню економічної стабільності та зміцненню фінансової безпеки України в умовах воєнного стану.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблематика адміністративних процедур у податковій сфері вже привертала увагу науковців і була предметом досліджень низки вітчизняних учених, серед яких О.Т. Зима, О.В. Джафарова, Є.П. Калугіна, А.Т. Комзюк, Т.В. Костюк, Р.М. Лящук, О.М. Музичук, С.М. Серьогін, О.М. Соловійов, О.С. Юнін, І.В. Ясько та інші. Їхні праці зробили вагомий внесок у формування теоретичних засад адміністративного регулювання податкових відносин. Водночас, в умовах воєнного стану, коли податкові механізми зазнають суттєвих змін, питання удосконалення та ефективного застосування адміністративних процедур у процесі податкового контролю набуває нового змісту і потребує подальшого комплексного наукового аналізу з урахуванням сучасних викликів і пріоритетів забезпечення податкової безпеки держави

Мета статті полягає у всебічному дослідженні правових механізмів забезпечення податкової безпеки держави в умовах воєнного стану через призму адміністративного контролю, а також у визначенні напрямів удосконалення адміністративних процедур у податковій сфері з метою підвищення їх ефективності, прозорості та відповідності сучасним умовам функціонування державного управління. Для досягнення цієї мети передбачено аналіз нормативно-правової бази, практики діяльності контролюючих органів, а також формування науково обґрунтованих пропозицій щодо оптимізації системи податкового контролю як ключового інструменту зміцнення фінансової та податкової безпеки України

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах повномасштабної агресії держави-агресора значну трансформацію зазнає не лише оборонний сектор, але і система публічних фінансів України, що безпосередньо впливає на механізми податкового контролю. Так, за офіційними даними, у 2023 році податкові надходження до Держбюджету України склали близько 1,66 трильйона грн, із яких майже 739,1 млрд грн припало на надходження, що контролюються Державна податкова служба України. Водночас видатки на оборону, безпеку та військові потреби зросли у декілька разів: за даними аналітичних оглядів, саме видатки на безпеку та оборону стали головним драйвером бюджетної дірки, а дефіцит загалом у 2022-му сягав близько 26,5% ВВП [1]. Зокрема, за даними доповіді, бюджетні витрати зросли на 46% у 2023 році порівняно з 2022-м, а оборонні видатки майже подвоїлися. Отже, значний розрив між доходами й видатками висуває перед системою оподаткування і контролю серйозні виклики: як забезпечити своєчасність та повноту надходжень, як адаптувати процедури податкового контролю до воєнного стану, з огляду на обмеженість ресурсів і підвищені ризики ухилення [2].

В таких умовах особливої ваги набуває питання правового регулювання податкового контролю як ключового інструменту забезпечення податкової безпеки держави. Саме від чіткості адміністра-

тивних процедур, закріплених у Податковому кодексі України, залежить ефективність виявлення порушень, стабільність податкових надходжень і рівень довіри між державою та платниками податків. Відповідно до розділу II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)», адміністративні процедури податкового контролю охоплюють комплекс організаційно-правових дій, спрямованих на перевірку дотримання податкового законодавства, запобігання ухиленню від оподаткування та забезпечення надходжень до бюджету [3].

Зокрема, глава 8 «Перевірки» (статті 75–86 ПКУ) визначає основні види, підстави та порядок проведення податкових перевірок. Так, відповідно до статті 80 Податкового кодексу, фактична перевірка може проводитися без попередження платника податків, що надає контролюючим органам інструмент оперативного реагування у випадках виявлення потенційних порушень. Підстави для її проведення чітко визначені у пункті 80.2, серед яких – отримання інформації від інших державних органів (підпункт 80.2.2) або виявлення порушень за результатами попередніх перевірок (підпункт 80.2.6). Водночас, навіть у таких умовах, важливим залишається дотримання принципів законності, пропорційності та недопущення надмірного адміністративного тиску на бізнес, особливо в регіонах, що постраждали від бойових дій.

Аналіз положень Податкового кодексу свідчить, що в Україні існує нормативно визначений механізм адміністративного контролю, здатний ефективно функціонувати навіть у надзвичайних умовах. Водночас практика його застосування показує потребу у вдосконаленні процедур, підвищенні їх прозорості та дотриманні принципу балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків, зокрема фізичних осіб і представників малого бізнесу.

Сучасні виклики вимагають не лише збереження фіскальної стабільності, а й побудови системи податкового управління, яка поєднує контрольну функцію з партнерським підходом до платника податків. Держава має не лише реагувати на порушення, а й створювати умови для добровільного виконання податкових обов'язків. У цьому контексті важливо забезпечити більш гнучку систему податкових пільг та відстрочок для малого й середнього бізнесу, який сьогодні є основою економічного відновлення країни. Надання таких стимулів сприятиме збереженню робочих місць, розвитку підприємництва та формуванню стабільних надходжень до бюджету у довгостроковій перспективі. Правові механізми податкового контролю в Україні базуються на положеннях розділу II Податкового кодексу України (ПКУ), який визначає функції контролюючих органів, види перевірок, порядок їх проведення та оформлення результатів. Ключову роль у системі адміністративного контролю відіграють статті 19¹, 75–86 ПКУ [3], що регламентують зміст і процедури здійснення податкового контролю.

Під час воєнного стану регулювання зазнало змін відповідно до вимог економічної стабілізації. Законом № 2120-IX було запроваджено мораторій на проведення більшості перевірок, крім тих, що стосуються ПДВ, підакцизних товарів, валютного контролю та ціноутворення. Згодом, після прийняття Закону № 3219-IX, частину обмежень скасовано, що дозволило ДПС відновити перевірки за ризикоорієнтованими критеріями. У практиці набули поширення позапланові документальні перевірки (ст. 78 ПКУ), що проводяться на підставі достовірної інформації про можливі порушення. Такий підхід підвищує ефективність контролю, проте потребує чіткого дотримання принципу пропорційності – аби уникнути надмірного втручання в господарську діяльність і не створювати додаткового тиску на підприємців, особливо в умовах війни[4].

Результати перевірок оформлюються актом або довідкою відповідно до статті 86 ПКУ. В умовах воєнного стану документи можуть надсилатися через Електронний кабінет платника, що полегшує взаємодію та зменшує адміністративне навантаження. Важливим елементом контролю є процедура оскарження рішень, передбачена статтею 56 ПКУ, яка гарантує платникам додаткові строки подання скарг у випадку перебування на територіях бойових дій. Це забезпечує дотримання принципів справедливості та правової визначеності.

Практика ДПС свідчить про результати ризикоорієнтованого контролю. Так, у 2023 році під час перевірок роздрібних мереж реалізації пального виявлено понад 450 випадків порушень ліцензійних вимог, що дало змогу донарахувати понад 1,4 млрд грн податкових зобов'язань. Іншим прикладом є перевірки підприємств, які заявляли до відшкодування значні суми ПДВ, – вони здійснювалися з використанням електронних баз і аналітичних інструментів дистанційного аудиту [5].

Отже, система адміністративного контролю в умовах воєнного стану зазнала суттєвих трансформацій, спрямованих на підтримку бюджетної стабільності та зменшення тиску на бізнес. Проте подальше вдосконалення податкової політики має передбачати розширення підтримки малого та середнього бізнесу, який відіграє ключову роль у збереженні економічної активності. Надання податкових пільг, спрощення процедур звітності та забезпечення передбачуваності правил оподаткування створять необхідні умови для розвитку підприємництва навіть у період воєнних викликів [6].

Таким чином, майбутня модель адміністративного контролю має поєднувати фіскальну ефективність, прозорість і партнерські взаємини між податковими органами та платниками податків, що дозволить гарантувати бюджетну безпеку держави та сприятиме відновленню економіки у післявоєнний період.

Враховуючи динаміку податкового законодавства та виклики воєнного часу, вдосконалення адміністративних процедур податкового контролю має відбуватися з урахуванням балансу між фіскальною стабільністю держави та створенням сприятливих умов для розвитку бізнесу. З огляду на це, доцільно виокремити три ключові рівні модернізації податкового контролю – законодавчий, інституційний та технологічний

1. Законодавчий рівень. Удосконалення правового регулювання перевірок повинно забезпечувати пропорційність контрольних заходів та захист прав платників податків, особливо представників малого і середнього бізнесу. Доцільно внести зміни до статей 75–86 Податкового кодексу України, деталізуючи порядок проведення дистанційних та комбінованих перевірок із використанням електронних доказів (електронних актів, скан-копій документів, даних ЄРПН). Це дозволить легітимізувати інструменти, які вже застосовуються на практиці під час воєнного стану. Варто запровадити поняття “спрощеної податкової перевірки” для суб’єктів малого бізнесу, що здійснюють діяльність у зонах активних бойових дій або на звільнених територіях [8,9]. Такий режим передбачав би скорочену процедуру перевірки за умови відсутності ризикових показників діяльності, визначених на основі пункту 78.1 ПКУ.

Крім того, слід нормативно закріпити принцип пропорційності контрольного втручання, відповідно до якого глибина та тривалість перевірки мають відповідати рівню встановленого ризику. Це сприятиме дотриманню балансу між потребами бюджету та гарантіями економічної свободи бізнесу. Удосконалення правового регулювання перевірок.

2. Інституційний рівень. Потребує запровадження єдиний центр аналітичного моніторингу ризиків ДПС, який об’єднає дані митних, банківських і фінансових установ. Такий центр дозволить проводити комплексну оцінку ризиків ухилення від оподаткування та мінімізувати кількість неефективних або дублюючих перевірок. Необхідно посилити кваліфікацію працівників податкової служби у сфері аналізу фінансової звітності, цифрових технологій та застосування права в умовах воєнного стану. Доцільно створити систему постійного професійного навчання на базі ДПС і Міністерства фінансів із урахуванням європейських стандартів (EU Fiscal Blueprints, 2022). Важливим напрямом є посилення міжвідомчої координації між ДПС, СБУ, Держфінмоніторингом, військовими адміністраціями та органами місцевого самоврядування – з метою ефективного контролю за дотриманням податкового законодавства без надмірного тиску на добросовісних платників [10, 11].

3. Технологічний рівень. На технологічному рівні варто забезпечити розвиток цифрових інструментів податкового контролю, орієнтованих на прозорість і зручність для платників податків. Йдеться про удосконалення Електронного кабінету платника, інтеграцію його з платформами “Є-Data” та системою електронної взаємодії державних органів “Trembita” для автоматизованої перевірки звітності. Перспективним напрямом є впровадження штучного інтелекту (AI) в аналітичну діяльність ДПС – для прогнозування ризиків ухилення від сплати податків, формування рейтингових оцінок платників і переходу від постфактум-контролю до превентивного аналізу. Доцільним також є автоматизувати процедуру адміністративного оскарження (відповідно до статті 56 ПКУ) із можливістю подання та розгляду скарг в електронній формі.

Отже, удосконалення адміністративних процедур податкового контролю в умовах воєнного та післявоєнного періоду має ґрунтуватися на поєднанні трьох взаємопов’язаних компонентів – правових гарантій, інституційної спроможності та цифрової трансформації. Водночас ключовим орієнтиром має залишатися підтримка підприємництва, особливо малого та середнього бізнесу, який забезпечує гнучкість і життєздатність економіки під час війни. Лише синергія фіскальної стабільності, прозорих процедур і партнерських відносин між державою та бізнесом дозволить сформувати сучасну систему податкової безпеки, спрямовану не на покарання, а на розвиток – забезпечуючи бюджетну стійкість і водночас створюючи умови для економічного відновлення та зростання України.

Висновки. Проведений аналіз показав, що податковий контроль у період воєнного стану виконує не лише фіскальну, а й стратегічну функцію – забезпечує стійкість державних фінансів, підтримує платіжну дисципліну та зміцнює фінансову безпеку країни. В умовах воєнних викликів система податкового адміністрування зазнала суттєвих трансформацій, що потребує її подальшої адаптації до реалій воєнного та післявоєнного часу. Дослідження положень Податкового кодексу України, зокрема статей 75–86, засвідчило, що чинна нормативна база створює підґрунтя для здійснення ефективного податкового контролю з дотриманням принципів законності, пропорційності та належного адміністрування. Водночас практика його застосування в умовах війни підтвердила

потребу у вдосконаленні окремих процедур – насамперед дистанційних і комбінованих перевірок, фіксації їх результатів та порядку адміністративного оскарження рішень контролюючих органів.

Застосування ризикоорієнтованого підходу, цифрових технологій і електронного документо-обігу вже сьогодні демонструє ефективність контролю за умови мінімального адміністративного навантаження на платників податків. Такий підхід дозволяє одночасно гарантувати надходження до бюджету й зберегти стабільність господарської діяльності підприємств, що особливо важливо в період воєнної економіки.

Важливо, щоб податковий контроль залишався не лише інструментом державного примусу, а й механізмом партнерської взаємодії між державою та бізнесом. Особливої уваги потребує малий і середній бізнес, який є основою економічної стійкості, забезпечує зайнятість і сприяє відновленню економіки. Саме тому держава повинна створити гнучку систему податкових пільг і спрощених процедур перевірок для підприємців, що діють у зонах бойових дій або на звільнених територіях. Це не лише зменшить ризик тиску на бізнес, а й сприятиме розвитку підприємницької ініціативи та розширенню податкової бази.

Отже, ефективна модель податкового контролю у воєнний і післявоєнний період має базуватися на трьох ключових засадах:

Законодавча збалансованість – уточнення правових норм із дотриманням принципу пропорційності;

Інституційна спроможність – створення аналітичного центру ризиків і підвищення кваліфікації податкових працівників;

Технологічна модернізація – цифровізація процедур, автоматизація перевірок та розвиток електронного оскарження.

Лише поєднання правових гарантій, цифрових інновацій і партнерського підходу до бізнесу забезпечить формування сучасної, справедливої та ефективної системи податкового контролю, яка одночасно гарантуватиме бюджетну стабільність, розвиток підприємництва та відновлення фінансового суверенітету України. У центрі цієї моделі має перебувати людина – платник податків, підприємець, роботодавець, для якого система оподаткування не повинна бути джерелом тиску, а навпаки – стимулом до легальної, прозорої діяльності. Справедливий баланс між контролюючими органами та платниками податків передбачає не лише вдосконалення механізмів перевірок, а й створення умов довіри та взаємної відповідальності. Держава має не карати, а мотивувати бізнес до дотримання податкової дисципліни, запроваджуючи гнучкі податкові стимули, відстрочки, пільги та консультаційну підтримку, особливо для малого та середнього підприємництва, яке відіграє ключову роль у відновленні економіки після війни.

Водночас розвиток цифрових технологій, штучного інтелекту та аналітики великих даних (Big Data) дає змогу перейти від традиційного фіскального контролю до інтелектуальної моделі управління ризиками, де превентивний аналіз замінює репресивні заходи. Це дозволить підвищити прозорість податкових процесів, мінімізувати людський фактор і зменшити корупційні ризики.

Таким чином, нова філософія податкового контролю повинна ґрунтуватися на партнерстві, довірі та технологічному розвитку. Саме такий підхід стане запорукою не лише фінансової стабільності держави, а й сталого економічного зростання, формування сприятливого інвестиційного клімату та відновлення України як конкурентоспроможної європейської держави у післявоєнний період.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Ukraine rapid damage and needs assessment. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099022025114040022/pdf/P1801741ca39ec0d81b5371ff73a675a0a8.pdf> (дата звернення 21.10.2025).
2. Пасічний М. Д. Фінансова політика держави: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 440 с.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України* (зі змінами і допов.). 2020. № 17, ст. 106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2024, №№ 42–45, ст. 259. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
5. Білоус-Осінь Т.І. Податковий контроль як різновид публічного контролю. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 3. С. 40–47. DOI: <https://doi.org/10.32782/chern.v3.2023.9>.
6. Журавльова Т. Особливості адміністративних процедур при здійсненні податкового контролю: правові аспекти та ефективність застосування *Науковий вісник Дніпровського держав-*

- ного університету внутрішніх справ. 2024. Спец. випуск № 1 (132) С. 83–88. URL: <https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/15790/1/10.pdf>.
7. Ханова Р. Податкові процедури як напрям подальшого розвитку податкового права. С. 161–172. URL: <https://afl.org.ua/wp-content/uploads/2024/08/Zbirnik-30-richchya-pidruchnika.pdf#page=161>.
 8. Юнін О.С. Адміністративне провадження як складова адміністративного процесу. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2023. Вип. 4. С. 176–180. DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2023.4.32>.
 9. Ярошенко А.С. Реформування системи державного фінансового контролю з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 1. С. 408–411. URL: <http://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/5861/1/408.pdf>.
 10. Лавренко Д.О. Функціональна панель юридичних конструкцій. *Аналітично-порівняльне правознавство*. № 3. С. 64–68. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.03.10>.
 11. Лавренко Д.О. Структура юридичної конструкції як форми організації правової інформації. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 5. С. 37–41. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.05.1.6>.