

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v5.2024.5>**Л. Р. Біла-Тіунова***доктор юридичних наук, професор,  
завідувач кафедри адміністративного і фінансового права  
Національного університету «Одеська юридична академія»  
orcid.org/0000-0001-7886-793X*

## ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА ПРАВОВІ ОБМЕЖЕННЯ ЇХ ЗДІЙСНЕННЯ ПІД ЧАС ДІЇ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

Податкові перевірки є одним із ключових інструментів податкового контролю, що забезпечує виконання платниками податків своїх зобов'язань перед державою та сприяє дотриманню фінансової дисципліни. У статті розглянуто правову природу податкових перевірок, їх місце в системі податкового контролю, а також правові основи їх проведення в умовах воєнного стану. Окреслено основні підходи до визначення правової природи податкових перевірок: як основної форми фінансового контролю, як метод державного фінансового контролю, як форми податкового контролю, як інструмент державного примусу.

Автором проведено аналіз теоретичних засад визначення змісту податкових перевірок. Увага приділена нормативно-правовій базі, яка регулює податкові перевірки, включно із законодавчими змінами, запровадженими під час війни. Зокрема, висвітлено причини запровадження мораторію на перевірки, акцентуючи увагу на ключових аспектах – правовому, економічному, організаційному та соціальному. Стаття також розглядає взаємозв'язок податкових перевірок із державним примусом, підкреслюючи їхню роль як превентивного та примусового заходу для попередження податкових правопорушень. Окрему увагу приділено інструментальній природі перевірок, які забезпечують реалізацію контрольних функцій через співставлення податкової звітності платників із фактичними даними їхньої діяльності. Вказані правові винятки із загального мораторію, встановлені нормативно-правовими актами.

У статті проаналізовано думки науковців щодо природи податкових перевірок, зокрема їх ролі як форм, методів і способів реалізації податкового контролю. Результати дослідження демонструють важливість податкових перевірок як інструменту забезпечення наповнення бюджету, дотримання податкової дисципліни та зміцнення взаємної довіри між державою і платниками податків.

*Ключові слова:* податкова перевірка, податковий контроль, воєнний стан, мораторій на проведення податкових перевірок, платники податку.

### **Bila-Tiunova L. R. THEORETICAL APPROACHES TO DETERMINING THE ESSENCE OF TAX AUDITS AND LEGAL RESTRICTIONS ON THEIR IMPLEMENTATION DURING MARTIAL LAW IN UKRAINE**

Tax audits are one of the key instruments of tax control, ensuring that taxpayers fulfill their obligations to the state and contributing to compliance with financial discipline. The article examines the legal nature of tax audits, their place in the tax control system, as well as the legal basis for their conduct under martial law. The main approaches to determining the legal nature of tax audits are outlined: as the main form of financial control, as a method of state financial control, as a form of tax control, as an instrument of state coercion. The author analyzes the theoretical principles of determining the content of tax audits. Attention is paid to the regulatory and legal framework that regulates tax audits, including legislative changes introduced during the war. In particular, the reasons for the introduction of a moratorium on audits are highlighted, focusing on key aspects – legal, economic, organizational and social. The article also examines the relationship between tax audits and state coercion, emphasizing their role as a preventive and coercive measure to prevent tax offenses. Special attention is paid to the instrumental nature of audits, which ensure the implementation of control functions by comparing taxpayers' tax reporting with actual data on their activities. Legal exceptions to the general moratorium established by regulatory legal acts are indicated.

The article analyzes the opinions of scholars on the nature of tax audits, in particular their role as forms, methods and means of implementing tax control. The results of the study demonstrate the importance of tax audits as a tool for ensuring budget filling, compliance with tax discipline and strengthening mutual trust between the state and taxpayers.

*Key words:* tax audit, tax control, martial law, moratorium on tax audits, taxpayers.

**Вступ.** Податковий контроль в Україні є невід'ємною частиною механізму адміністрування податків і зборів, спрямованого на забезпечення виконання платниками податків своїх зобов'язань перед державою. Податковий контроль в Україні базується на Конституції, Податковому кодексі та супутніх законах, які регламентують діяльність контролюючих органів, права платників податків та механізми перевірки. Його правові основи спрямовані на забезпечення наповнення бюджету, дотримання податкового законодавства

і захисту інтересів держави та платників. Зважаючи на динаміку економічних і технологічних змін, система податкового контролю потребує постійного вдосконалення відповідно до міжнародних стандартів і сучасних викликів.

Конституційною основою податкового контролю є стаття 67 Основного Закону України, яка зобов'язує кожного громадянина сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, визначених законом. Це створює основу для забезпечення державою контролю за дотриманням податкового

законодавства. Можна стверджувати, що податковий контроль впливає з обов'язку держави забезпечувати фінансову стабільність, прозорість і справедливість податкової системи.

Податковий кодекс України є основним нормативно-правовим актом, що регулює здійснення податкового контролю, його форми та методи, засоби, права та обов'язки контролюючих органів, а також надає визначення податкового контролю як системи заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Відповідно до статті 62 Податкового кодексу України способами здійснення податкового контролю є: ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, облік та моніторинг діяльності фінансових агентів.

**Виклад основного матеріалу.** Для безпосередньої реалізації податкового контролю суб'єктами контролю щодо об'єктів контролю використовуються сукупність прийомів та способів, форм та методів податкового контролю. Зі змісту податкового контролю, виділяють форми податкового контролю, які є зовнішнім вираженням практичної реалізації контрольної діяльності податкових органів. Більшість дослідників під формами податкового контролю розуміють способи конкретного вираження та організації контрольних дій. І це вірно, оскільки форми податкового контролю у організації контрольної діяльності проявляються у вчиненні сукупності конкретних дій щодо застосування тих чи інших прийомів та способів для виявлення наявності фактів податкових правопорушень або встановлення фактів відсутності таких.

Велика кількість наукових досліджень вчених у галузі фінансового та адміністративного права встановлюють, що провідною і найбільш ефективною формою податкового контролю є податкові перевірки. Вони є вкрай важливим інструментом податкового контролю, що дозволяє найбільш повно та детально перевірити дотримання платником податків вимог законодавства про податки та збори.

Тому, слід виходити з того, що податкова перевірка – це, перш за все, форма податкового контролю, що має бути відображено в понятті про неї [2].

Так, Спіріна Л.В. вважає, що податкова перевірка – сукупність спеціальних прийомів податкового контролю, що застосовуються уповноваженими органами з метою встановлення достовірності і законності відображення об'єктів оподаткування та порядку сплати податків і зборів в бухгалтерській звітності та інших носіях інформації [3].

Аналіз наукових позицій дозволяє глибше зрозуміти правову природу податкових перевірок, їхнє місце у системі податкового контролю та значення для функціонування податкової системи загалом. У цьому контексті важливо виділити основні підходи до розуміння податкової перевірки, викладені у працях українських науковців.

Основними теоретичними підходами до визначення змісту податкової перевірки є наступні:

1. Податкова перевірка як основна форма фінансового контролю. Наприклад, науковець Л.М. Касьяненко акцентує увагу на тому, що податкова перевірка є основною формою фінансового контролю, яка реалізується органами ДПС України. Вона розглядає фінансовий контроль як засіб перевірки правильності нарахування та сплати податків, що забезпечує зворотний зв'язок між суб'єктом і об'єктом контролю. Ця позиція демонструє, що податкова перевірка виступає як практична реалізація контрольних функцій, забезпечуючи державу інформацією про податкову дисципліну платників. Таким чином, перевірка є операціоналізацією податкового контролю [4].

2. Податкова перевірка як метод державного фінансового контролю. Зокрема, І.А. Малютін підкреслює, що податкова перевірка є особливим методом державного фінансового контролю. Він також визначає податковий контроль як окремий вид державного фінансового контролю, що займає важливе місце в податковій системі держави [5]. Такий підхід розглядає податкову перевірку не лише як форму, а й як метод реалізації податкового контролю. Це дозволяє враховувати її гнучкість та адаптацію до різних податкових ситуацій. У цьому контексті податкова перевірка є одним із найефективніших інструментів впливу на податкові правовідносини.

3. Податкова перевірка як форма податкового контролю. За твердженням Т.О. Татарової, податкова перевірка є однією з форм податкового контролю, що забезпечує дотримання податкового законодавства шляхом співставлення податкової звітності з фактичними даними господарської діяльності платників [6]. Податкова перевірка тут трактується як інструмент реалізації контрольних повноважень держави. Особливістю цього підходу є увага до практичної сторони перевірок,

яка дозволяє встановлювати порушення через аналіз реальних даних платників. Це узагальнення відображає практичне застосування податкового контролю, демонструючи, що перевірка є одним із ключових способів забезпечення його функцій. Податкова перевірка є способом податкового контролю, за допомогою якої контролюючі органи у сфері оподаткування попереджають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства платниками податків та зборів [7].

4. Податкова перевірка як інструмент державного примусу. Наприклад, В.О. Єрохов розглядає податкову перевірку як точку перетину двох механізмів: податкового контролю та державного примусу. Він вважає, що перевірка не лише забезпечує фінансову дисципліну, а й виконує примусову функцію попередження податкових порушень [8]. Цей підхід розширює роль податкової перевірки, підкреслюючи її зв'язок із примусовими заходами. Перевірка не лише фіксує порушення, а й попереджує їх, формуючи превентивну складову податкового контролю.

Наразі, під час війни в Україні податкові перевірки, точніше процес їх реалізації зазнав суттєвих змін. Зупинення податкових перевірок було зумовлено низкою причин, пов'язаних із необхідністю адаптації податкової системи до надзвичайних умов. Основні фактори, які вплинули на це рішення, можна розглянути у правовому, економічному та соціальному аспектах.

Правовий аспект полягає у забезпеченні прав платників податків та акценті на пріоритетних завданнях держави. Війна створила об'єктивні обставини, які ускладнили або зробили неможливим виконання податкових обов'язків платниками. Зупинення перевірок було спрямоване на уникнення санкцій за порушення, які стали наслідком форс-мажорних обставин. Така ситуація вже відбувалась під час встановлення мораторію на податкові перевірки у період COVID-19. Зупинка і відновлення податкових перевірок в Україні під час війни та інших кризових ситуацій регулювалися кількома ключовими нормативно-правовими актами. Вони визначали порядок 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 дії воєнного стану» було встановлено мораторій на проведення документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану та протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану [9]. Згодом, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу

України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» мораторій був скасований: документальні та фактичні перевірки під час дії воєнного стану проводяться за наявності безпечних умов для їх проведення [10].

Економічний аспект встановлення мораторію на проведення податкових перевірок базувався на меті підтримки бізнесу у військовий час та уникнення руйнівного впливу на платоспроможність суб'єктів. Оскільки унаслідок бойових дій багато підприємств зазнали фінансових втрат, скоротили обсяги виробництва або взагалі припинили діяльність. Зупинка податкових перевірок дозволила зменшити адміністративний тиск на бізнес та підтримати малий і середній бізнес, який є критично важливим для відновлення економіки. Проведення перевірок у кризовий період могло спричинити штрафні санкції, арешти рахунків і зупинку діяльності компаній, що негативно позначилося б на доходах бюджету в довгостроковій перспективі.

Організаційний аспект встановлення мораторію обґрунтовується неможливістю проведення перевірок у зонах бойових дій та ресурсних обмеженнях. В умовах активних бойових дій податкові органи не мали фізичної можливості доступу до підприємств і документів, особливо в регіонах, де підприємства перемістилися, зруйнувалися або опинилися в окупації. Крім того, значна частина ресурсів державних органів була спрямована на забезпечення військових потреб. Це призвело до скорочення кадрових і фінансових можливостей податкових органів для проведення перевірок.

І, нарешті, соціальний аспект поєднував у собі мету зниження соціальної напруги та підтримки довіри до податкових органів. Зупинення перевірок було важливим кроком для зменшення соціальної напруги та уникнення негативно-го ставлення до державної податкової політики. Лояльний підхід до платників податків під час кризи сприяв формуванню більш довірливих відносин між бізнесом і державою, що є важливим для післявоєнного відновлення економіки.

Варто зазначити і правові винятки із загального мораторію, встановлені вищевказаними нормативно-правовими актами. Хоча перевірки було зупинено, у законодавстві передбачалися винятки:

- камеральні перевірки податкових декларацій, зокрема щодо відшкодування ПДВ;
- позапланові перевірки за ініціативою платників податків;
- перевірки, пов'язані з надходженням скарг щодо порушень податкового законодавства.

**Висновки.** Зупинення та відновлення податкових перевірок регулюються низкою законів

і постанов, спрямованих на адаптацію податкового контролю до складних економічних і безпекових умов. Ці акти демонструють гнучкість податкової політики України, яка прагне підтримати бізнес у кризові періоди, зберігаючи при цьому бюджетну стабільність. 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. Таким чином, податкова перевірка виступає центральним елементом реалізації контрольної функції держави в податковій сфері. Наукові підходи підтверджують її багатогранність і ключову роль у забезпеченні ефективності податкової системи. Податкові перевірки в умовах війни та економічної кризи зазнали значної трансформації, що виявила як позитивні, так і негативні аспекти. Спрощення процедур і цифровізація перевірок дозволили забезпечити їх безперервність у складних умовах, але водночас посилили ризики зловживань. Основним викликом залишається баланс між потребами держави у наповненні бюджету та захистом прав платників податків. Для вдосконалення процедур необхідно посилити прозорість перевірок, забезпечити належний судовий захист і продовжити впровадження сучасних технологій у податковий контроль. Зупинення податкових перевірок під час війни було виправданим заходом, спрямованим на підтримку бізнесу, адаптацію податкової системи до надзвичайних умов і забезпечення стабільності економіки. Це рішення не лише зменшило адміністративний тиск на платників податків, але й дозволило державі зосередитися на пріоритетних завданнях, пов'язаних із фінансуванням оборонних і гуманітарних потреб.

### Література

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.10.2024р.)
2. Проць І. М., Лепіш Н. Я. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Молодий вчений*. 2021. № 3 (91). С. 306–309.
3. Рубан Н.І. Впроваджуємо нову форму контролю. *Фінансовий контроль*. 2003. № 3(16). С. 40–42.
4. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Держ. податк. адмін. України, Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2004. 18 с.
5. Малютін І.А. Податкова перевірка – особливий метод державного фінансового контролю. *Правове регулювання економіки* : зб. наук. праць. 2008. № 8. С. 58-68, с. 60-61
6. Татарова Т.О. Особливості податкової перевірки як форми податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. Вип. 4. С. 113-122. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo\\_2016\\_4\\_12\\_](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2016_4_12_), с. 118
7. Голоядова Т.О. Податкові перевірки як форма податкового контролю: особливості електронної перевірки. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2017. № 27. С. 26-28.
8. Єрохов В. До питання визначення місця податкової перевірки в механізмі засобів державного примусу в податковому праві. *Юридичний вісник*. 2014. № 6. С. 96-100.
9. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n106> (дата звернення 10.10.2024р.)
10. 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> (дата звернення 10.10.2024р.)