ФП 2025-4
ISSN 1995-6134

УДК *336.2:351.74(477)*
DOI: http://doi.org/10.5281/zenodo.17347787

О.С. ШЕВЧИК,
доцент кафедри цивільного, господарського і фінансового права
Полтавський юридичний інститут Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, кандидат юридичних наук, доцент, м. Полтава,
Україна; e-mail: a.s.shevchik@ukr.net;
ORCID: https://orcid.org/0009-0002-1792-4368

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

O.S. SHEVCHYK,
Associate Professor, Department of Civil, Economic and Financial Law, Poltava Law Institute,
Yaroslav the Wise National Law University, Candidate of Law, Associate Professor, Poltava,
Ukraine; e-mail: a.s.shevchik@ukr.net;
ORCID: https://orcid.org/0009-0002-1792-4368

CURRENT TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF TAX CONTROL IN UKRAINE

АНОТАЦІЇ (ABSTRACTS), КЛЮЧОВІ СЛОВА (KEYWORDS)

Постановка проблеми. Функціонування систем податкового контролю, особливо в умовах воєнного стану, породжує суттєві правові та інституційні виклики. В Україні необхідність забезпечення стабільних бюджетних надходжень у період війни має узгоджуватися зі збереженням економічної активності та захистом прав платників податків. Водночас сучасні процеси європейської інтеграції зумовлюють потребу гармонізації національних механізмів податкового адміністрування з міжнародними та європейськими стандартами. Зазначені обставини вимагають переосмислення традиційних підходів до податкового контролю та розроблення збалансованих правових рішень, здатних адекватно реагувати на кризові умови. **Метою** статті є виявлення ключових тенденцій розвитку податкового контролю в Україні та визначення основних напрямів його трансформації в умовах воєнного стану та європейської інтеграції. Особливу увагу приділено правовим наслідкам упровадження ризик-орієнтованих і цифрових підходів до податкового контролю, а також викликам, пов'язаним із захистом прав платників податків у дедалі більш автоматизованому регуляторному середовищі. **Методи.** Дослідження ґрунтується на поєднанні формально-юридичного аналізу, системного дослідження податкового регулювання та порівняльно-правового методу. У роботі використано аналіз національного податкового законодавства, доктринальних джерел, а також окремих міжнародних практик і рекомендацій у сфері податкової політики, зокрема напрацьованих у межах діяльності міжнародних фінансово-економічних організацій. **Результати.** Установлено, що традиційна модель податкового контролю, орієнтована переважно на проведення перевірок і виявлення порушень постфактум, поступово трансформується в аналітичну модель, спрямовану на оцінювання податкових ризиків і запобігання недотриманню податкового законодавства. Водночас така трансформація породжує низку правових проблем, зокрема щодо прозорості критеріїв ризик-орієнтованого відбору, меж дискреційних повноважень податкових органів і наявності ефективних процесуальних засобів захисту прав платників податків, на яких впливають автоматизовані або засновані на обробці даних рішення. Визначено, що в умовах воєнного стану податковий контроль в Україні здійснюється за моделлю вибіркового мораторію на перевірки з істотними винятками, що відображає прагнення зменшити надмірний адміністративний тиск на бізнес і водночас зберегти спроможність держави реагувати на високоризикові напрями оподаткування. **Висновки.** Обґрунтовано, що подальша модернізація податкового контролю в Україні має базуватися на принципах пропорційності, правової визначеності та збалансованої взаємодії публічних фіскальних інтересів і приватних прав. Ефективність реформ податкового контролю в кризових умовах залежить не лише від розширення аналітичних і цифрових інструментів, а й від посилення процесуальних гарантій та формування довіри між податковими органами і платниками податків відповідно до європейських правових стандартів.

Ключові слова: *податковий контроль; податок; податковий обов'язок; податкова система; податкові ризики; ризик-орієнтований підхід; цифровізація*

***

© Шевчик О.С., 2025
Open access under CC BY license

Forum Prava, 2025. 84(4). 167-176
(Research Article)

Problem statement. The functioning of tax control systems, especially in martial law, creates significant legal and institutional challenges. In Ukraine, the need to ensure stable budget revenues during wartime must be reconciled with the preservation of economic activity and the protection of taxpayers' rights. At the same time, the current processes of European integration require the harmonization of national tax administration mechanisms with international and European standards. These circumstances necessitate a reassessment of traditional approaches to tax control and require the development of balanced legal solutions capable of responding to crisis conditions. **Purpose.** The purpose of this article is to identify key trends in the development of tax control in Ukraine and to identify the main directions of its transformation in the context of martial law and European integration. Particular attention is paid to the legal consequences of the implementation of risk-based and digital approaches to tax control, as well as the challenges associated with the protection of taxpayers' rights in an increasingly automated regulatory environment. **Methods.** The study is based on a combination of formal legal analysis, systematic research on tax regulation and comparative legal methods. The study draws on the analysis of national tax legislation, doctrinal sources and selected international practices and policy recommendations, including those developed within the framework of international financial and economic organizations. **Results.** The study demonstrates that the traditional audit-oriented model of tax control, mainly focused on on-site inspections and ex post detection of violations, is gradually being replaced by analytical mechanisms aimed at assessing tax risks and preventing non-compliance with tax legislation. However, this transformation raises a number of legal challenges, including the transparency of risk selection criteria, the limits of tax authorities' discretionary powers and the availability of effective procedural remedies for taxpayers affected by automated or data-driven decisions. It is established that during martial law, tax control in Ukraine operates under a selective moratorium on inspections combined with significant exceptions, which reflects an attempt to reduce excessive administrative pressure on business while maintaining the state's ability to respond to high-risk areas of taxation. **Conclusions.** The article concludes that further modernization of tax control in Ukraine should be based on the principles of proportionality, legal certainty, and a balanced interaction between public fiscal interests and private rights. The effectiveness of tax control reforms in crisis conditions depends not only on the expansion of analytical and digital tools, but also on the strengthening of procedural guarantees and the development of trust between tax authorities and taxpayers in accordance with European legal standards.

Keywords: *tax control; tax; tax liability; tax system; tax risks; risk-based approach; digitalization*

Постановка проблеми

Податковий контроль є одним із головних інститутів податкового права, що забезпечує реальне виконання податкового обов'язку, стабільність бюджетних надходжень та функціонування податкової системи загалом. У сучасних умовах він перестає сприйматися виключно як інструмент фіскального примусу й дедалі більше розглядається як механізм балансування публічних інтересів держави та приватних інтересів платників податків. Така трансформація зумовлена змінами соціально-економічних умов, розвитком цифрових технологій, переходом до ризик-орієнтованих моделей адміністрування, а також зростанням ролі принципів правової визначеності, пропорційності та довіри у податкових правовідносинах.

У процесі модернізації податкового контролю відбувається відхід від традиційної перевірочної моделі, орієнтованої на суцільні або формалізовані контрольні заходи, на користь аналітичних і превентивних підходів, заснованих на оцінці податкових ризиків та використанні автоматизованих інформаційних систем. З одного боку, такі підходи здатні підвищити ефективність контролю та зменшити адміністративний тиск на сумлінних платників, з іншого – вони породжують низку проблем правового характеру, пов'язаних із прозорістю критеріїв ризику, межами дискреційних повноважень контролюючих органів, процесуальними гарантіями платників податків і захистом податкової інформації.

Додаткового загострення зазначені проблеми набувають у періоди дії особливих правових режимів, зокрема в умовах воєнного стану, коли податковий контроль має одночасно забезпечувати фіскальну спроможність держави та не перешкоджати збереженню економічної активності. За таких обставин особливо актуальним стає питання адаптації форм і методів податкового контролю до надзвичайних правових режимів без порушення засад справедливості, правової визначеності та балансу публічних і приватних інтересів.

У зв'язку з цим виникає потреба в комплексному науковому аналізі сучасних тенденцій розвитку податкового контролю в Україні, уточненні його теоретико-правових засад та оцінці ефективності новітніх інструментів контролю з урахуванням як звичайних умов функціонування податкової системи, так і особливостей її дії у кризових ситуаціях. Відповідно, розкриття сучасних тенденцій розвитку податкового контролю потребує звернення до його теоретико-

ISSN 1995-6134

правових засад і доктринальних підходів до ролі контролю в податковій системі.

Стосовно проблематики дослідження слід звернути увагу на узагальнений науковий доробок вітчизняних вчених, який корелює з сучасним дискурсом реформування податкового контролю в Україні, та серед яких, наприклад, В.В. Красько із дослідженням еволюції податкового контролю як складової податкового адміністрування, зокрема аналіз правових форм і методів здійснення контрольних повноважень податкових органів, проблем співвідношення фіскальної ефективності та дотримання прав платників податків, а також впливу цифровізації та ризик-орієнтованих підходів на зміну контрольної парадигми. В.П. Омелян обґрунтував організаційно-правові засади функціонування системи податкового контролю, приділив увагу інституційним трансформаціям податкових органів, удосконаленню процедур перевірок і механізмів адміністративного оскарження, а також питанням адаптації національного податкового контролю до європейських стандартів публічного управління; Ю.М. Павлютін – виконав аналіз податкового контролю крізь призму забезпечення законності у сфері публічних фінансів, зокрема дослідження процесуальних гарантій платників податків, меж дискреційних повноважень контролюючих органів, правових наслідків застосування автоматизованих інформаційних систем і ризик-аналізу в контрольній діяльності.

Разом із тим, це актуалізує необхідність комплексного осмислення сучасних тенденцій розвитку податкового контролю та визначення векторів його подальшої еволюції, що й зумовлює *мету* статті – виявлення ключових тенденцій розвитку податкового контролю в Україні та визначення основних напрямів його трансформації в умовах воєнного стану та європейської інтеграції. *Новизна* статті полягає в комплексному поєднанні правового аналізу податкового контролю з умовами воєнного стану та євроінтеграційними процесами, а також у обґрунтуванні трансформації податкового контролю від інспекційної моделі до ризик-орієнтованої та цифрової з урахуванням стандартів захисту прав платників податків. Її *завдання* полягають у комплексному аналізі теоретико-правових засад податкового контролю в сучасних умовах, дослідженні особливостей здійснення податкового контролю в Україні в період воєнного стану, обґрунтуванні трансформації форм і методів податкового контролю від переважно перевірочної моделі до ризик-орієнтованого та аналітичного підходу, оцінці ролі цифровізації та автоматизованих рішень у податковому адмініструванні, визначенні процесуальних гарантій захисту прав платників податків, а також формулюванні напрямів удосконалення податкового контролю в Україні з урахуванням європейських стандартів і кризових умов розвитку.

Теоретико-правові засади податкового контролю в сучасних умовах

Податкова система будь-якої держави не може ефективно функціонувати без дієвого податкового контролю, адже саме за його допомоги забезпечується реальне виконання податкового обов'язку та наповнення державного бюджету. Водночас податковий контроль не є статичним явищем: його зміст, форми та методи безпосередньо залежать від соціально-економічних умов, рівня цифровізації публічного управління, податкової політики держави та стану правової культури платників податків.

Відповідно до п.3.3 ст.3 Податкового кодексу України контроль за порядком адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства покладено на контролюючі органи, визначені виключно податковим законодавством, законодавством про збір та ведення обліку єдиного внеску [1].

В Україні проблема розвитку податкового контролю набула особливої актуальності в останні роки. З одного боку, держава об'єктивно зацікавлена у посиленні контрольних механізмів з огляду на потреби бюджету, воєнний стан, необхідність протидії ухиленню від оподаткування та тіньовим фінансовим потокам. З іншого боку, надмірний або формалізований контроль створює ризики порушення прав платників податків, знижує рівень добровільного виконання податкового обов'язку та негативно впливає на розвиток підприємницької діяльності. Зміна соціально-економічних умов та цифровізація публічного управління зумовлюють перегляд традиційних підходів до здійснення податкового контролю. Саме тому питання не зводиться до інтенсивності перевірок, а важливим є вибір моделі контролю та критеріїв втручання.

Аналіз сучасних зарубіжних досліджень дає підстави стверджувати, що податковий контроль розглядається не лише як спосіб виявлення порушень, а й як чинник, що впливає на добровільне дотримання податкового законодавства платниками податків. Особлива увага приділяється психологічним та поведінковим аспек-

ISSN 1995-6134

там прийняття податкових рішень, зокрема податковій моралі, сприйняттю справедливості податкової системи та довірі до податкових органів, які у сукупності зумовлюють рівень податкової дисципліни платників податків [2].

Як слушно зазначає В.В. Красько, податкова система держави не зводиться виключно до інструмента наповнення бюджету, перерозподілу доходів та забезпечення виконання базових функцій держави. Вона функціонує як стійкий і багатофункціональний механізм, покликаний підтримувати належний рівень стабільності національної економіки, зокрема в умовах воєнного стану. У цьому контексті податкова система повинна функціонувати не лише в інтересах соціально-економічного розвитку держави та добробуту її громадян, а й забезпечувати фінансування потреб обороноздатності та військового фронту. Водночас реалізація зазначених завдань має здійснюватися без завдання шкоди економічній системі загалом, що зумовлює необхідність ефективного податкового контролю як важливого інструменту збалансування фіскальних та економічних інтересів держави [3, с.164]. Отже, в умовах воєнного стану податковий контроль набуває додаткового виміру, а саме він має одночасно забезпечувати бюджетну стійкість та не руйнувати економічну активність платників податків.

Зазначені загальнотеоретичні підходи набувають особливої практичної значущості в умовах дії особливих правових режимів, коли підвищується чутливість економіки до надмірного контрольного втручання.

Податковий контроль в Україні в умовах воєнного стану

На нашу думку, в умовах воєнного стану особливої уваги набуває саме податковий контроль як інструмент не лише фіскального впливу, а й забезпечення стабільності функціонування податкової системи загалом. Ефективний податковий контроль у таких умовах має виконувати подвійну роль: з одного боку – гарантувати повноту та своєчасність надходжень до бюджету для фінансування оборонних потреб держави, з іншого – забезпечувати передбачуваність, пропорційність та правову визначеність втручання у діяльність платників податків. Відтак трансформація податкового контролю повинна здійснюватися з урахуванням не лише фіскальних інтересів держави, а й необхідності збереження економічної активності та довіри платників податків в умовах дії особливого правового режиму.

Подібний підхід простежується й у рекомендаціях Міжнародного валютного фонду, у яких наголошується на необхідності адаптації податкового контролю в умовах криз із збереженням фіскальної спроможності держави та мінімізацією негативного впливу на економічну активність платників податків [4].

Як підкреслює В.В. Красько, в умовах воєнного стану та посилення євроінтеграційних процесів ефективність податкової системи значною мірою залежить від поєднання фіскальної стійкості з підтримкою підприємництва. Йдеться, зокрема, про необхідність мінімізації надмірної бюрократії та спрощення процедур підтвердження статусу постраждалого бізнесу, розвиток доступних програм податкових стимулів для започаткування власної справи й створення робочих місць, а також удосконалення податкового адміністрування та впровадження стратегічних рішень з метою зниження корупційних ризиків та тінізації економіки [3, с.165].

У науковій літературі обґрунтовується, що воєнний стан зумовив перегляд підходів до податкового контролю, насамперед у частині забезпечення прав та інтересів платників податків, які об’єктивно не здатні своєчасно виконувати податкові зобов’язання. Зокрема, акцентується увага на запровадженні механізмів відстрочення подання звітності й сплати окремих податків, а також на звільненні від фінансової відповідальності за умови подальшого виконання обов’язку у визначені строки після припинення воєнного стану. Такі пільгові режими супроводжуються нормативним визначенням критеріїв можливості/неможливості виконання податкових обов’язків, що має забезпечувати передбачуваність правозастосування [5, с.64-65]. На підтвердження вищезазначеного на законодавчому рівні прийнято ряд змін до нормативно-правових актів, які визначають певні пільги та вносять роз’яснення з питань податкового контролю під час дії воєнного стану [6].

Трансформація форм і методів податкового контролю: від перевірок до аналізу ризиків

Традиційна модель податкового контролю, орієнтована переважно на виїзні перевірки та фіксацію вже вчинених порушень, дедалі менше відповідає сучасним умовам. Вона є ресурсомісткою, конфліктною та не завжди ефективною з точки зору превенції податкових правопорушень. У відповідь на вищезазначені виклики в Україні поступово впроваджуються нові підходи

ISSN 1995-6134

до здійснення податкового контролю, зокрема ризик-орієнтована модель, цифрові інструменти аналізу податкової інформації, а також електронні форми взаємодії між контролюючими органами та платниками податків.

Аналогічні підходи до організації податкового контролю простежуються й у практиці країн учасниць міжнародної Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [7], де контрольні заходи дедалі більше ґрунтуються на аналітичній оцінці податкових ризиків та розвитку добровільного дотримання податкового законодавства [8].

Як показує аналіз податкового регулювання у період воєнного стану, мораторій на проведення податкових перевірок не має абсолютного характеру й передбачає низку суттєвих виключень. До них, зокрема, належать камеральні перевірки у випадках заявлення бюджетного відшкодування, документальні позапланові перевірки за ініціативою платника або у процедурах припинення/реорганізації, а також фактичні перевірки. Така конструкція вказує, що законодавець прагне одночасно зменшити тиск на бізнес та зберегти можливості держави реагувати на найбільш ризикові напрями адміністрування податків [5, с.65].

Разом із тим, трансформація податкового контролю породжує низку проблем правового характеру. Йдеться, зокрема, про визначеність критеріїв ризику, межі дискреційних повноважень контролюючих органів, гарантії захисту прав платників податків у процесі цифрового та автоматизованого контролю, а також забезпечення балансу між публічним інтересом держави та приватним інтересом суб'єктів господарювання. Недостатня наукова розробленість зазначених питань ускладнює формування послідовної та передбачуваної практики податкового адміністрування.

У зв'язку з цим актуальним є комплексний науковий аналіз сучасних тенденцій розвитку податкового контролю в Україні, їх впливу на реалізацію податкового обов'язку та функціонування податкової системи загалом. Такий аналіз дозволяє не лише виявити основні напрями трансформації податкового контролю, а й окреслити проблемні аспекти правового регулювання та практики його застосування, що потребують подальшого вдосконалення. Логічним продовженням ризик-орієнтованого підходу є цифровізація контролю, адже аналітичні моделі потребують якісних даних та автоматизованої обробки.

Цифровізація податкового контролю та автоматизовані рішення

У сучасній науковій літературі питання цифровізації податкового контролю розглядається як окремий напрям досліджень, що має як організаційно-технічний, так і правовий вимір. Наприклад, у роботі В.П. Омелян, висвітлено перспективи цифровізації податкового адміністрування та запропоновано модель залучення платників податків до електронних процедур, що сприяють більш точному виявленню ризикових операцій та автоматичному аналізу даних. Такий підхід, на думку автора, має потенціал знизити адміністративне навантаження на платників і підвищити ефективність контролю, але водночас поставити нові вимоги до правового захисту інформації й гарантій щодо доступу до даних, що автоматично обробляються. Зазначені напрацювання відображають сучасну тенденцію – трансформацію податкового контролю під впливом цифрових технологій, що стає одним із найбільш актуальних напрямів наукового обговорення та дискусій [9].

Попри активне впровадження цифрових інструментів у діяльність податкових органів, тривалий час політика цифровізації податкового адміністрування в Україні формувалася переважно фрагментарно – на основі окремих програмних і стратегічних актів, які охоплювали пріоритетні напрями розвитку, але не завжди забезпечували цілісність і спадковість цифрових перетворень. У цьому контексті важливе значення мав Стратегічний план розвитку Державної податкової служби України на 2022–2024 рр., у якому, зокрема, акцентовано на подальшому вдосконаленні та автоматизації внутрішніх процесів, а також на розвитку надійної й захищеної IT-інфраструктури як технологічної основи змін [10].

Водночас на кінець 2024 року було інституціоналізовано перехід до більш довгострокового планування цифрових трансформацій: затверджено План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року, введений у дію наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2024 р. № 660, що дозволяє розглядати цифровізацію податкового адміністрування не лише як сукупність окремих ініціатив, а як узгоджену траєкторію модернізації на середньострокову перспективу [11].

У межах зазначеної стратегії також передбачено формування позитивного іміджу податкових органів як сучасної та інституційно спроможної служби європейського зразка, діяльність

ISSN 1995-6134

якої ґрунтується на довірі з боку суспільства та платників податків. Досягнення зазначеної мети пов'язується з розвитком зручних і доступних електронних сервісів, а також із запровадженням ефективних механізмів комунікації та зворотного зв'язку з платниками. Водночас важливим напрямом цифрової трансформації визначається створення чітко структурованого механізму автоматизованого міжнародного обміну податковою інформацією, який розглядається як дієвий інструмент підвищення прозорості оподаткування та протидії ухиленню від сплати податків [12].

Із зазначених питань доцільно звернутися до досвіду іноземних країн, у яких податковий контроль розвивається з урахуванням ризик-орієнтованих і цифрових підходів. Так, у Сполучених Штатах Америки (далі – США) податковий контроль здійснюється Internal Revenue Service (IRS) – федеральним органом у складі Міністерства фінансів США, діяльність якого поєднує контрольні та сервісні функції. Модель податкового контролю в США ґрунтується на ризик-орієнтованому підході, що передбачає вибіркове застосування контрольних заходів на підставі аналітичної оцінки податкових ризиків, а не суцільне охоплення перевірками всіх платників податків [13].

Важливою особливістю американської системи є широке використання автоматизованих інструментів аналізу податкової інформації, які дозволяють виявляти потенційні порушення ще на етапі обробки податкових декларацій. При цьому значна частина контрольних процедур здійснюється без безпосереднього втручання в діяльність платника, що мінімізує адміністративний тиск і водночас забезпечує належний рівень податкової дисципліни.

Окрему увагу в системі податкового контролю США приділено гарантіям захисту прав платників податків. З цією метою в межах IRS функціонує окремий підрозділ для адміністративного врегулювання спорів, який забезпечує неупереджений перегляд результатів податкових перевірок до звернення платника до суду. Такий механізм сприяє зменшенню конфліктності податкових правовідносин і формуванню довіри до податкових органів.

У США податковий контроль ґрунтується на поєднанні автоматизованого аналізу податкової інформації та вибіркових аудитів, що дозволяє мінімізувати адміністративний тиск і зосередити контрольні ресурси на найбільш ризикових напрямах [14].

Досвід США підтверджує, що ефективність податкового контролю досягається не шляхом посилення каральних заходів, а через поєднання аналітичних, цифрових та процесуально гарантованих механізмів, орієнтованих на забезпечення добровільного виконання податкового обов'язку та стабільність податкової системи загалом.

На нашу думку, досвід Сполучених Штатів є показовим для вдосконалення податкового контролю в Україні, зокрема в частині розвитку ризик-орієнтованих та цифрових інструментів контролю за одночасного посилення процесуальних гарантій захисту прав платників податків. Адаптація таких підходів дозволила б знизити конфліктність податкових правовідносин і підвищити ефективність контролю без надмірного втручання у господарську діяльність платників, що є особливо важливим в умовах воєнного стану та євроінтеграційних процесів. Водночас активне впровадження цифрових інструментів податкового контролю неминуче актуалізує питання забезпечення належних гарантій прав платників податків.

Гарантії прав платників податків у процесі здійснення податкового контролю

Здійснення податкового контролю, особливо в умовах цифровізації та розширення автоматизованих процедур, потребує належного забезпечення гарантій прав платників податків. Йдеться не лише про формальне закріплення прав і обов'язків сторін податкових правовідносин, а й про реальну можливість платника передбачати наслідки контрольних заходів та ефективно захищати свої інтереси.

Водночас у доктрині слушно підкреслюється, що окремі зміни у податковому законодавстві, пов'язані зі спрощенням контрольних процедур та модифікацією перебігу строків як для платників податків, так і для контролюючих органів, не можуть розглядатися як остаточна модель регулювання. Вони потребують перегляду на законодавчому рівні з метою усунення потенційних колізій, забезпечення правової визначеності та запобігання нерівномірній практиці застосування контрольних механізмів [5, с.73-74].

Важливими гарантіями у сфері податкового контролю, на нашу думку, слід вважати принципи правової визначеності, пропорційності та добросовісності діяльності контролюючих органів. Особливого значення вони набувають у процесі застосування ризик-орієнтованих та цифрових інструментів контролю, коли рішення про втру-

ISSN 1995-6134

чання у діяльність платника нерідко ґрунтується на результатах автоматизованого аналізу даних. За таких умов відсутність прозорості критеріїв ризику та обмежені можливості їх оскарження можуть призводити до необґрунтованого втручання у господарську діяльність.

В.В. Красько обґрунтовує, що сучасна податкова система у воєнний період є перевантаженою та не завжди здатною оперативно й гнучко реагувати на зміни, з якими стикаються платники податків. У зв'язку з цим авторка наголошує на доцільності переходу від агресивно-каральних підходів до більш лояльних, однак результативних механізмів, які сприятимуть відновленню підприємницької активності, зміцненню економічної стабільності та формуванню конструктивних відносин між державою і бізнесом. Така орієнтація є важливою також у контексті євроінтеграції, оскільки економічна стійкість розглядається як одна з передумов ефективного партнерства з ЄС [3, с.165-166].

Крім того, цифровізація податкового контролю актуалізує питання захисту інформації та персональних даних платників податків, а також доступу до результатів автоматизованої обробки податкової інформації. Забезпечення належних процесуальних гарантій у цій сфері є необхідною умовою збереження та підвищення довіри платників податків до податкових органів та ефективності податкового адміністрування загалом.

Узагальнення наведених теоретичних положень та практичних прикладів дозволяє окреслити важливі напрями подальшого вдосконалення податкового контролю в Україні.

Напрями вдосконалення податкового контролю в Україні

Аналіз сучасних тенденцій розвитку податкового контролю в Україні вказує на необхідність його подальшого вдосконалення з урахуванням як фіскальних потреб держави, так і прав та законних інтересів платників податків. Одним із пріоритетних напрямів такого вдосконалення є підвищення прозорості ризик-орієнтованих механізмів контролю, зокрема шляхом нормативного закріплення загальних критеріїв ризику та процедур їх застосування.

У висновках В.В. Красько запропоновано комплекс практичних орієнтирів для підвищення спроможності податкової системи в умовах воєнного стану, а саме: забезпечити адресну підтримку бізнесу без надмірної бюрократії; запровадити доступні програми податкових пільг, орієнтовані на започаткування підприємницької ді-яльності та створення робочих місць; удосконалити адміністрування податків і адаптувати податкове навантаження до реальних фінансових можливостей платників; реалізувати стратегічні рішення для зменшення корупційних ризиків і тіньового сектору економіки [3, с.166]. На нашу думку, реалізація окреслених підходів у сфері податкової політики є неможливою без модернізації податкового контролю, який має бути ризик-орієнтованим, цифрово підтриманим і процесуально гарантованим для платників податків.

Серед практично значущих пропозицій у наукових джерелах висловлюється позиція щодо доцільності поетапного відновлення окремих напрямів податкового контролю, які мають підвищений фіскальний потенціал і водночас є чутливими до ризиків ухилення. Зокрема, пропонується відновити окремі види перевірок у сфері трансфертного ціноутворення, контроль за операціями нерезидентів (у тому числі через постійні представництва), валютний контроль щодо дотримання граничних строків розрахунків за експортно-імпортними операціями, а також активізувати заходи з погашення податкового боргу й відновити строки надання відповідей на запити контролюючих органів [5, с.65, 77].

Важливим напрямом розвитку є також формування комплексної та послідовної стратегії цифрової трансформації податкового контролю, яка б поєднувала впровадження сучасних інформаційних технологій із належним правовим регулюванням автоматизованих рішень. Така стратегія, на нашу думку, має передбачати чітке визначення меж дискреційних повноважень контролюючих органів, механізмів перевірки та оскарження результатів цифрового контролю, а також гарантій захисту інформації.

Крім того, удосконалення податкового контролю доцільно пов'язувати з розвитком сервісної та комплаєнс-орієнтованої моделі взаємодії між податковими органами та платниками податків. Поєднання превентивних, аналітичних і контрольних інструментів здатне забезпечити більш ефективне виконання податкового обов'язку без надмірного адміністративного тиску та з урахуванням потреб економіки в умовах воєнного стану.

Наукові дослідження також підтверджують, що рівень податкового комплаєнсу значною мірою залежить від довіри до податкових органів та справедливості контрольних процедур, а не винятково від суворості санкцій [15].

ISSN 1995-6134

Висновки

1. Встановлено, що податковий контроль в Україні перебуває у стані системної трансформації, зумовленої поєднанням правового режиму воєнного стану, процесів цифровізації публічного управління та поглиблення євроінтеграційних зобов'язань. За цих умов податковий контроль виходить за межі суто фіскального інструменту та набуває значення комплексного механізму забезпечення економічної стабільності, фінансової безпеки держави й балансу публічних і приватних інтересів.

2. Обґрунтовано, що традиційна модель податкового контролю, орієнтована переважно на проведення перевірок і виявлення вже вчинених порушень, поступово втрачає ефективність. Натомість пріоритетного значення набувають ризик-орієнтовані та аналітичні підходи, які дозволяють концентрувати контрольні ресурси на найбільш вразливих напрямах адміністрування податків і водночас мінімізувати адміністративний тиск на сумлінних платників податків.

3. Визначено, що здійснення податкового контролю в умовах воєнного стану характеризується поєднанням обмежувальних і виняткових режимів. Запроваджений мораторій на податкові перевірки не має абсолютного характеру та доповнюється механізмами вибіркового контролю, спрямованими на захист фіскальних інтересів держави у високоризикових сферах. Загалом такий підхід узгоджується з міжнародними рекомендаціями, однак потребує подальшого нормативного уточнення з метою забезпечення правової визначеності та передбачуваності правозастосування.

4. Доведено, що цифровізація податкового контролю створює значний потенціал для підвищення його ефективності, прозорості та оперативності, водночас актуалізуючи проблеми правового характеру. Йдеться, зокрема, про визначеність критеріїв відбору платників для контрольних заходів, межі дискреційних повноважень контролюючих органів, а також належний рівень процесуальних гарантій і захисту податкової інформації. Без належного правового супроводу автоматизовані інструменти контролю можуть стати джерелом конфліктності та зниження довіри платників податків.

5. Порівняльний аналіз іноземного досвіду, зокрема практики США та країн ОЕСР, засвідчує, що ефективність податкового контролю досягається не за рахунок посилення каральних заходів, а за допомогою поєднання аналітичних, цифрових та процедурно гарантованих механізмів, орієнтованих на добровільне виконання податкового обов'язку.

6. Головними напрямами вдосконалення податкового контролю в Україні є: нормативне закріплення загальних підходів до формування податкових ризиків; розвиток ефективних механізмів адміністративного та судового оскарження результатів контрольних заходів; забезпечення захисту податкової інформації в умовах цифровізації; формування сервісно орієнтованої моделі взаємодії між податковими органами та платниками податків. Реалізація зазначених напрямів є передумовою підвищення довіри до податкової системи, зміцнення економічної стабільності та забезпечення стійкості фінансової системи держави в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення.

Податковий контроль має розвиватися як поєднання ризик-орієнтованого відбору, цифрових інструментів та дієвих процедурних гарантій, що забезпечують передбачуваність для платника та стійкість для бюджету.

Конфлікт інтересів

Автор не перебуває у фінансових чи особистих відносинах, які могли би вплинути на об'єктивність викладених висновків.

Вираз вдячності

Дослідження виконано ініціативно та не отримало будь-якого фінансування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
2. Hartmann, A. J., Mueller, M., & Kirchler, E. (2020). Tax Compliance: Research Methods and Decision Processes. In T. Zaleskiewicz & J. Traczyk (Eds.), *Psychological Perspectives on Financial Decision Making* (pp. 291–330). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-030-45500-2_13
3. Красько В. В. Сучасний стан та перспективи розвитку податкової системи в Україні в умовах воєнного стану та посиленої євроінтеграції. *Молодий вчений*. 2024. № 7 (131). С. 163-166. https://doi.org/10.32839/2304-5809/2024-7-131-42
4. IMF. Revenue Administration: Reforms and Challenges in Times of Crisis. IMF Fiscal Affairs Department, 2022. https://www.imf.org/en/topics/fiscal-policies/revenue-portal/tax-and-customs-

administration#coretax
5. Шевчик О. С. Про деякі аспекти проведення податкового контролю в умовах воєнного стану. *Полтавський правовий часопис*. 2022. № 4. С. 64-78. https://doi.org/10.21564/2786-7811.4.287959
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 № 2142-IX. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text
7. Організація економічного співробітництва та розвитку. https://mfa.gov.ua/mizhnarodni-vidnosini/organizaciya-ekonomichnogo-spivrobitnictva-ta-rozvitku
8. OECD. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2023. https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en.html
9. Омелян В. П. Перспективи цифровізації системи податкового адміністрування в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2024. № 17. С. 162-166. https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.17.162
10. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 - 2024 роки: Наказ від 22.11.2021 № 965. https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text
11. План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року /введено в дію наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2024 № 660. https://mof.gov.ua/storage/files/План%20цифрового%20розвитку%20ДПС%20України%20(1).PDF
12. Павлютін Ю. М. Цифровізація системи податково-го адміністрування: національний та іноземний досвід. *Правова позиція*. 2023. № 3 (40). С. 145-148.
13. Internal Revenue Service (IRS): Official website. https://www.irs.gov
14. Internal Revenue Service Data Book, 2023 Publication 55–B Washington, DC April 2024. https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2024.pdf
15. Alm, J., Torgler, B. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. J Bus Ethics 101, 635–651 (2011). https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9

REFERENCES

1. *Podatkovyi kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine]. (02.10.2020, No. 2755-6). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (in Ukr.).
2. Hartmann, A. J., Mueller, M., & Kirchler, E. (2020). Tax compliance: Research methods and decision processes. In: T. Zaleskiewicz & J. Traczyk (Eds.). *Psychological perspectives on financial decision making* (pp. 291–330). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-030-45500-2_13
3. Krasko, V. V. (2024). Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku podatkovoi systemy v Ukraini v umovakh voiennoho stanu ta posylenoi yevrointehratsii [Current state and prospects for the development of the tax system in Ukraine under martial law and intensified European integration]. *Molodyi vchenyi, 7*(131), 163–166. https://doi.org/10.32839/2304-5809/2024-7-131-42 (in Ukr.).
4. International Monetary Fund. (2022). *Revenue administration: Reforms and challenges in times of crisis*. IMF Fiscal Affairs Department. https://www.imf.org/en/topics/fiscal-policies/revenue-portal/tax-and-customs-administration#coretax
5. Shevchyk, O. S. (2022). Pro deiaki aspekty provedennia podatkovoho kontroliu v umovakh voiennoho stanu [On certain aspects of tax control under martial law]. *Poltavskyi pravovyi chasopys,* (4), 64–78. https://doi.org/10.21564/2786-7811.4.287959 (in Ukr.).
6. *Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia zakonodavstva na period dii voiennoho stanu* [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine to improve legislation during martial law]. *Zakon Ukrainy (24.03.2022, No. 2142-9).* https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text (in Ukr.).
7. *Orhanizatsiia ekonomichnoho spivrobitnytstva ta rozvytku* [Organisation for Economic Co-operation and Development]. (n.d.). https://mfa.gov.ua/mizhnarodni-vidnosini/organizaciya-ekonomichnogo-spivrobitnictva-ta-rozvitku (in Ukr.).
8. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2023). *Tax administration 2023: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en.html
9. Omelian, V. P. (2024). Perspektyvy tsyfrovizatsii systemy podatkovoho administruvannia v Ukraini [Prospects for digitalisation of the tax administration system in Ukraine]. *Investytsii: praktyka ta dosvid,* (17), 162–166. https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.17.162 (in Ukr.).
10. *Pro zatverdzhennia misii ta Stratehichnoho planu Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy na 2022–2024 roky* [On approval of the mission and Strategic Plan of the State Tax Service of Ukraine for 2022–2024].

ISSN 1995-6134

Nakaz (22.11.2021 No. 965). https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text (in Ukr.).
11. Plan tsyfrovoho rozvytku Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy do 2030 roku [Digital development plan of the State Tax Service of Ukraine until 2030]. *Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (24.12.2024 No. 660).* https://mof.gov.ua/storage/files/План%20цифрового%20розвитку%20ДПС%20України%20(1).PDF (in Ukr.).
12. Pavliutin, Yu. M. (2023). Tsyfrovizatsiia systemy podatkovoho administruvannia: natsionalnyi ta inozemnyi dosvid [Digitalisation of the tax administration system: National and foreign experience]. *Pravova pozytsiia, 3*(40), 145–148 (in Ukr.).
13. Internal Revenue Service. (n.d.). *Official website*. https://www.irs.gov
14. Internal Revenue Service. (2024). *Internal Revenue Service data book, 2023* (Publication 55–B). Washington, DC. https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2024.pdf
15. Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics,* (101), 635–651. https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9

ІНФОРМАЦІЯ ПРО СТАТТЮ (ARTICLE INFO)

Published in:
Форум права: 84 pp. 167–176 (4).

Related identifiers:
10.5281/zenodo.17347787

http://forumprava.pp.ua/files/167-176-2025-4-FP-Shevchyk_21.pdf

http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2025_4_21.pdf

License (for files):
Creative Commons Attribution 4.0 International

Received: 17.11.2025
Accepted: 08.12.2025
Available online: 09.12.2025

Cite as:

Шевчик, О .С. (2025). Сучасні тенденції розвитку податкового контролю в Україні. *Форум Права, 84*(4), 167-176. http://doi.org/10.5281/zenodo.17347787

Shevchyk, O. S. (2025). Suchasni tendentsiyi rozvytku podatkovoho kontrolyu v Ukrayini [Current Trends in the Development of Tax Control in Ukraine]. *Forum Prava, 84*(4), 167–176. http://doi.org/10.5281/zenodo.17347787

Форум права форум права форум права