

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

НІКІТІНСЬКИЙ О. П.,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри національного,
міжнародного права та правоохоронної
діяльності
(Херсонський державний університет)
Стаття поширюється на умовах
ліцензії CC BY 4.0

УДК 336.22:351.78

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.4.2.20>

ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ТРАНСФОРМАЦІЯ, АДАПТАЦІЯ ТА ФІСКАЛЬНІ ІНСТРУМЕНТИ ФІНАНСУВАННЯ ОБОРОНИ

У статті проаналізовано трансформаційні процеси у сфері податкової політики України, що відбулися під впливом запровадження воєнного стану. Здійснено огляд ключових адаптаційних механізмів, за допомогою яких податкова система реагує на виклики збройного конфлікту, зокрема з метою забезпечення стійкості державних фінансів, підтримки оборонного сектору та збереження функціонування національної економіки. Визначено основні інституційні та правові інструменти, які використовувалися для фінансової мобілізації в умовах війни. Виокремлено специфіку нормативних змін, що стосуються адміністрування податків, тимчасових податкових пільг та особливих умов для суб'єктів господарювання, які зазнали негативного впливу з боку воєнних дій. У межах дослідження виконано систематизацію напрямів податкової адаптації, що дозволяють ефективно поєднувати інтереси фінансового наповнення бюджету з потребами соціальної підтримки платників податків та національної безпеки в державі. Здійснено аналіз податкових стимулів для бізнесу і фізичних осіб, які спрямовані на підтримку платоспроможності, збереження робочих місць та запобігання скороченню економічної активності в регіонах, наближених до зони бойових дій або тимчасово окупованих українських територій. Підкреслено значення адаптивного підходу до податкового адміністрування як чинника, що сприяє зменшенню податкового навантаження на добросовісних платників, з одночасним забезпеченням стабільних бюджетних надходжень. Окрему увагу приділено фінансовим інструментам фінансування оборони, які стали важливим елементом державної податково-бюджетної політики в умовах війни, зокрема, визначено роль спеціальних платежів, змін у податкових ставках, механізмів перерозподілу бюджетних ресурсів, а також непрямих стимулів для оборонної промисловості.

Узагальнено переваги та виклики, пов'язані з функціонуванням податкової системи під час воєнного стану, зокрема в аспектах правової невизначеності, зниженого рівня добровільного дотримання податкового законодавства, ефективності податкових перевірок та стабільності джерел наповнення бюджету.

Ключові слова: податкова система, фінансові інструменти, податкова політика, оподаткування, податкове адміністрування, податкові пільги, фінансування оборони, військовий збір, воєнний стан.



Nikitinskiy O. P. The tax system of Ukraine in the context of martial law: transformation, adaptation and fiscal tools for financing defense

The article analyzes the transformational processes in the field of tax policy of Ukraine, which took place under the influence of martial law. The key adaptation mechanisms were inspected by which the tax system responds to the challenges of armed conflict, in particular in order to ensure the stability of public finances, support the defense sector and maintain the functioning of the national economy. The basic institutional and legal instruments used for fiscal mobilization in war were identified. The specifics of normative changes concerning the administration of taxes, temporary tax benefits and special conditions for economic entities that have been negatively influenced by hostilities are distinguished. The study has organized the directions of tax adaptation, which allow to effectively combine the interests of fiscal filling of the budget with the needs of social support of taxpayers and national security in the country. Tax incentives for business and individuals aimed at maintaining solvency, maintaining jobs and preventing reduction of economic activity in regions close to the war zone or temporarily occupied Ukrainian territories are carried out. The importance of the adaptive approach to tax administration as a factor that helps to reduce the tax burden on bona fide taxpayers, while providing stable budget revenues. Particular attention is paid to fiscal tools for funding defense that have become an important element of state tax policy in war, in particular, the role of special payments, changes in tax rates, mechanisms of redistribution of budget resources, as well as indirect incentives for the defense industry.

The advantages and challenges related to the functioning of the tax system during martial law, in particular in the aspects of legal uncertainty, reduced voluntary compliance with tax legislation, effectiveness of tax audits and stability of budget filling sources, are generalized.

Key words: *tax system, fiscal instruments, tax policy, taxation, tax administration, tax benefits, defense financing, military fee, martial law.*

Постановка проблеми та її актуальність. Повномасштабне військове вторгнення рф в Україну стало безпрецедентним викликом не лише для системи національної безпеки, а й для фінансово-економічної стабільності держави. У цих умовах податкова система України зазнала суттєвих трансформацій з метою оперативного реагування на нові реалії воєнного часу, забезпечення безперервного надходження доходів до бюджету та фінансування оборонних потреб.

Актуальність дослідження зумовлена необхідністю переосмислення ролі податкової політики в умовах воєнного стану, аналізу ефективності запроваджених тимчасових податкових послаблень і фіскальних інструментів, а також формування механізмів фінансової підтримки Збройних Сил України та інших секторів безпеки, зокрема, у центрі уваги опиняються питання балансування між фіскальними інтересами держави та підтримкою платоспроможності бізнесу й громадян, що постраждали від війни.

Оскільки функціонування податкової системи в умовах війни безпосередньо впливає на здатність держави забезпечувати стійкість фронту, соціальну підтримку населення та післявоєнну відбудову, дослідження трансформаційних процесів, адаптаційних механізмів і інноваційних підходів у сфері оподаткування є вкрай важливим як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Мета статті полягає у дослідженні трансформацій податкової системи України в умовах воєнного стану, зокрема вивченні адаптаційних механізмів податкової політики, оцінці ефективності запроваджених фіскальних інструментів та виявленні ключових напрямів підвищення стійкості податкових надходжень з урахуванням потреб національної безпеки та фінансування оборонного сектору.



Виклад основного матеріалу. Введення воєнного стану в Україні з 24.02.2022 р., що є наслідком військової агресії росії, спричинило значні зміни в податковій системі, які відображають адаптацію до екстремальних соціально-економічних умов в державі та спрямовуються на забезпечення обороноздатності країни, фінансову підтримку ЗСУ, захист суверенітету і територіальної цілісності, а також на стимулювання економічної діяльності та підтримку бізнесу в умовах війни. Відповідні зміни були імplementовані через низку нормативно-правових актів та стосуються ключових аспектів податкового адміністрування, а також передбачають особливі правила для платників податків, які постраждали від бойових дій. Наприклад до таких НПА відносяться: Закон України № 2118-IX від 03.03.2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану», Закони України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» (№ 2142-IX від 24.03.2022 р., № 2173-IX від 01.04.2022 р.), Закон України № 2618-IX від 21.09.2022 р. «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану» та ін.

Зокрема, прийняті в період воєнного стану відповідні НПА, вносять зміни до податкового законодавства України, які стосуються: особливостей оподаткування та подання звітності, податкового адміністрування, перегляду окремих податкових пільг, регулювання ставок акцизного податку, приватизації державного майна, відновлення енергетичної інфраструктури, обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі, скасування мораторію на перевірки, а також особливостей адміністрування для платників з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства та забезпечення збалансованості бюджетних надходжень. Так, у Пояснювальні записці проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» № 2118-IX від 03.03.2022 р. [1] визначено, що «Проект закону розроблений з метою реалізації необхідних заходів щодо підтримки військових і правоохоронних підрозділів у відбитті збройного нападу російської федерації та забезпечення прав і обов'язків платників податків» [2]. Цей закон щодо змін у податковому законодавстві було спрямовано на тимчасове звільнення платників податків від відповідальності за невиконання обов'язків, спрощення податкового адміністрування та надання податкових пільг для підтримки ЗСУ, територіальної оборони і забезпечення економічної стабільності в умовах воєнного стану [1].

Загалом, податкові зобов'язання суб'єктів господарювання в період дії воєнного стану зазнали суттєвих змін, які торкнулися як фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП), так і їхніх найманих працівників. Аналіз нормативно-правових актів свідчить про запровадження тимчасових пільг, що мають на меті фінансову підтримку бізнесу та громадян в умовах збройного конфлікту. Зокрема, у період з 01.03.2022 р. до 31.12.2024 р. ФОП мали право не сплачувати єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) «за себе» на добровільній основі, що, однак, призводило до незарахування відповідних місяців до страхового стажу, проте, з 01.01.2025 р. ця пільга була скасована, і сплата ЄСВ стала знову обов'язковою. Важливо зазначити, що для найманих працівників обов'язок зі сплати ЄСВ зберігався протягом усього періоду воєнного стану без змін [3].

Крім того, податкова політика враховує специфічні умови ведення господарської діяльності на тимчасово окупованих територіях та в зонах бойових дій. Для ФОП першої та другої груп, зареєстрованих на таких територіях, передбачено право на несплату єдиного податку та неподання податкової звітності за відповідні періоди, починаючи з 01.08.2023 р., водночас, ця пільга не поширюється на ФОП третьої групи, які зобов'язані сплачувати податки та звітувати в загальному порядку. Окремий механізм підтримки запроваджено для ФОП, мобілізованих до ЗСУ, зокрема, вони звільняються від обов'язку нарахування, сплати податків та подання звітності на весь період служби за умови інформування податкових органів після



демобілізації, що дозволяє уникнути штрафних санкцій за несвоєчасне виконання податкових зобов'язань [3].

Зокрема, у період воєнного стану було запроваджено диференційований підхід до проведення податкових перевірок, так, мораторій на їх здійснення залишався чинним для певних категорій платників, зокрема для ФОП першої та другої груп до 01.12.2024 р., а також для підприємств на тимчасово окупованих територіях до моменту закінчення дії воєнного стану. Водночас, для інших суб'єктів господарювання дозволено проведення планових перевірок, але з чітко визначеними критеріями відбору, які включають сферу діяльності (наприклад, підакцизна продукція, гральний бізнес) та фінансові показники. У контексті відповідальності, було введено механізми звільнення від штрафних санкцій за несвоєчасне виконання податкових зобов'язань у разі об'єктивної неможливості їх дотримання, зокрема, через бойові дії або окупацію. Платники, які самостійно виправляють помилки, звільняються від штрафів та пені, що стимулює добровільне виконання податкових зобов'язань [4].

Зміни, що стосуються ПДВ, відображають пріоритети воєнного часу, зокрема, було збережено право на податковий кредит щодо операцій з передачі товарів/послуг на потреби ЗСУ та інших силових відомств, а також на знищені через форс-мажорні обставини товари. Водночас, було розширено перелік операцій, що звільняються від оподаткування ПДВ, зокрема імпорт та постачання товарів оборонного призначення, гуманітарної допомоги і медичних виробів. Встановлено нові, подовжені терміни реєстрації податкових накладних та змінено розміри штрафних санкцій за їх несвоєчасну реєстрацію, що зменшує фінансове навантаження на бізнес. Щодо податку на прибуток, ключовою зміною стало скасування 4%-го обмеження на віднесення до податкових витрат безоплатно переданих товарів/послуг та коштів на підтримку ЗСУ, що в т.ч. стимулює благодійну діяльність. З 01.08.2023 р. було скасовано спеціальний єдиний податок у розмірі 2%, і для платників, що повернулися на загальну систему, передбачено перехідні коригування фінансового результату [4].

Окрім ПДВ та податку на прибуток, зміни торкнулися й інших податків. Зокрема, було запроваджено звільнення від сплати плати за землю, податку на нерухоме майно та екологічного податку на територіях, де ведуться активні бойові дії або територіях які є тимчасово окупованими. Для платників, які втратили первинні документи через бойові дії, запроваджено механізм подання повідомлення до податкового органу, що дозволяє зберегти витрати та податковий кредит, а також встановлює мораторій на перевірки відповідних періодів. Окремо варто виділити ініціативу створення «Клубу білого бізнесу» для платників з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства. Для таких компаній передбачені пріоритетні умови адміністрування, зокрема, скорочені терміни перевірок, обмеження на проведення окремих видів перевірок та надання персонального комплаєнс-менеджера.

Важливого значення в умовах воєнного стану набуває використання фіскальних інструментів фінансування оборони (сукупність податково-бюджетних механізмів, що держава використовує для мобілізації фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення національної безпеки та обороноздатності, особливо в умовах воєнного стану та які дозволяють перерозподілити кошти з цивільного сектору на потреби оборони). Використання фіскальних інструментів для фінансування оборони має критичне значення для держави, оскільки забезпечує її здатність ефективно протистояти зовнішнім загрозам та полягає у наступному: 1) дозволяють швидко акумулювати значні фінансові ресурси, що може бути досягнуто через запровадження тимчасових податків (наприклад, військового збору), підвищення ставок існуючих податків (ПДВ, акциз) або шляхом цільового перерозподілу бюджетних видатків; 2) забезпечують стабільне та прогнозоване джерело фінансування для збройних сил, що є життєво важливим для довготривалого ведення бойових дій та дозволяє покривати витрати на закупівлю озброєння, утримання армії і підтримку військово-промислового комплексу; 3) стимулюють оборонну промисловість (наприклад, податкові пільги для підприємств, що виробляють військову продукцію, можуть збільшити обсяги виробництва та прискорити постачання необхідних товарів); 4) збільшують податкове навантаження на окремі категорії платників податків.



Як зауважують І.О. Луніна і О.С. Білоусова «до таких інструментів належать: забезпечення стійкого фінансування поточних воєнних витрат, додаткові державні інвестиції у розвиток оборонної промисловості, податкові пільги для оборонних НДДКР та інновацій суб'єктів господарювання та податкові пільги з податку на прибуток, державні закупівлі продукції вітчизняних оборонних підприємств для задоволення поточних оборонних потреб та оновлення резервів озброєння» [5].

Особливого значення серед фіскальних інструментів фінансування оборони набуває військовий збір (далі – ВЗ), як обов'язковий платіж встановлений з 03.08.2014 р. (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших» № 1621-VII від 31.07.2014 р. [6]).

Ставка військового збору, що становила 1,5% від об'єкта оподаткування, залишалася незмінною протягом тривалого часу, однак, Закон України від 10.10.2024 р. № 4015-IX, який набрав чинності з 01.12.2024 р., підвищив ставку військового збору до 5% для більшості категорій платників, окрім того, цим законом було запроваджено військовий збір для ФОП, зокрема для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп, який набув чинності з 1 січня 2025 р. [8]. Відповідно до підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України «платниками збору є: 1) особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 цього Кодексу (фізичні особи-резиденти, фізичні особи нерезиденти, податкові агенти, що зобов'язані утримувати та сплачувати ВЗ від імені фізичних осіб – додано автором – О.П.); 2) фізичні особи-підприємці - платники єдиного податку першої, другої та четвертої груп; 3) платники єдиного податку третьої групи, крім електронних резидентів (е-резидентів)» [7]. Як слушно зауважує Н. Олексів «При цьому, для доходів військовослужбовців та працівників ЗСУ, СБУ, СЗРУ, ГУР, Нацгвардії, Держприкордонслужби України, Держслужби спецв'язку і захисту інформації України, УДО України, Держспецслужби транспорту України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, у вигляді грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, які здійснюються відповідно до законодавства України, застосовується ставка 1,5%, за винятком доходів, які звільняються від оподаткування ВЗ» [9].

На нашу думку, значення та переваги введення військового збору полягають у наступному: 1) на відміну від загальних податків, військовий збір є спеціальним платежем, кошти від якого спрямовуються безпосередньо на потреби армії та обороноздатність, що дозволяє забезпечити стабільне джерело фінансування для ЗСУ, яке є критично важливим для закупівлі озброєння, екіпірування, ремонту техніки та утримання військовослужбовців; 2) введення військового збору демонструє єдність нації у боротьбі за незалежність, оскільки цей фіскальний інструмент фінансування оборони робить внесок у фінансування оборони обов'язковим для всіх платників податків, що сприяє відчуттю спільної відповідальності та солідарності між громадянами; 3) військовий збір є відносно простим у адмініструванні інструментом, оскільки його ставка застосовується до вже існуючої податкової бази (наприклад, доходи фізичних осіб), що дозволяє швидко та ефективно мобілізувати додаткові кошти до державного бюджету без необхідності суттєвих змін у податковій системі.

Таким чином, податкове законодавство в період дії воєнного стану є гнучким інструментом, що адаптується до екстремальних обставин, забезпечуючи баланс між потребами державного бюджету та можливостями платників податків. Така гнучкість податкової системи є не просто реакцією на кризу, а стратегічним механізмом, спрямованим на підтримку життєдіяльності економіки та збереження її стійкості. Запровадження податкових пільг для бізнесу, що постраждав від бойових дій, або для підприємств, які перемістилися в безпечніші регіони, дозволяє запобігти масовому закриттю компаній та зберегти робочі місця. Водночас, фіскальні інструменти, такі як військовий збір та перерозподіл видатків, дають змогу мобілізувати ресурси, необхідні для фінансування оборони.

Слід зауважити, що система оподаткування під час воєнного стану стикається з численними труднощами, що виникають внаслідок руйнувань інфраструктури, міграції, фінансової нестабільності та інших факторів. Зокрема, відмічається зниження податкової бази



і надходження податків, оскільки, через війну значна частина економіки країни припиняє функціонувати або працює на мінімальних обертах. Водночас, воєнний стан створює значні перешкоди для ефективного адміністрування податків, оскільки податкові органи можуть втрачати доступ до окупованих територій або територій де ведуться бойові дії, що унеможливує проведення перевірок, контроль за сплатою податків та реєстрацію платників податків. Також, в умовах війни держава стикається з необхідністю різкого збільшення видатків на оборону та соціальну підтримку населення, тоді як доходи бюджету суттєво скорочуються, що призводить до значного фіскального дефіциту, який доводиться покривати за рахунок зовнішніх запозичень, грантів від міжнародних партнерів або емісії грошей, що створює ризики для макроекономічної стабільності, зокрема призводить до інфляції та девальвації національної валюти.

Висновок. Запровадження воєнного стану в Україні через військову агресію росії призвело до значних змін у податковій системі, які є адаптивною відповіддю на впровадження воєнного стану та мають на меті забезпечення обороноздатності, фінансову підтримку ЗСУ, а також стимулювання економічної діяльності і підтримки бізнесу в умовах війни. Зокрема, в Україні в умовах воєнного стану було запроваджено тимчасові податкові пільги для ФОП і громадян, зміни в податковому адмініструванні з диференційованим підходом до перевірок, а також коригування оподаткування ПДВ, податку на прибуток та інших податків для підтримки економіки і забезпечення оборони.

Ключові фіскальні інструменти, що використовуються для фінансування оборони, включають тимчасові податки, підвищення ставок існуючих податків, цільовий перерозподіл бюджетних видатків, державні закупівлі продукції вітчизняних оборонних підприємств, а також податкові пільги для оборонної промисловості. Використання фіскальних інструментів для фінансування оборони дозволяє швидко акумулювати значні ресурси, забезпечує стабільне джерело фінансування та стимулює оборонну промисловість.

Незважаючи на гнучкість податкової системи в умовах воєнного стану, вона зіткнулася з численними проблемами, зокрема, зниження податкової бази, труднощі з адмініструванням на окупованих територіях і збільшення фіскального дефіциту. Однак, загалом, податкове законодавство продемонструвало свою здатність адаптуватися до екстремальних обставин, забезпечуючи баланс між потребами державного бюджету та можливостями платників податків.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України № 2118-IX від 03.03.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5> (дата звернення: 17.07.2025)
2. Пояснювальна записка до проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану. URL: <https://itd.rada.gov.ua/366b3cec-9c02-4edd-8235-a309ae5e5557> (дата звернення: 15.07.2025)
3. До уваги фізичних осіб – платників єдиного податку першої та другої груп! Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/659039.html> (дата звернення: 11.07.2025)
4. Воєнний стан: зміни в оподаткуванні. Роз'яснення експертів KPMG Personalization. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2024/09/voyennyi-stand-zminy-v-opodatkuvanni.html> (дата звернення: 02.07.2025)
5. Луніна І.О., Білоусова О.С. Фіскальна складова підвищення оборотоздатності держави. *Науковий вісник міжнародної асоціації науковців*. Том 4, № 2, 2025. DOI 10.56197/2786-5827/2025-4-2-2
6. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших» № 1621-VII від 31.07.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18?fin>



d=1&text=%D0%B2%D1%96%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9#w1_1 (дата звернення: 12.07.2025)

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=1&text=%D0%B2%D1%96%D0%B9%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9+%D0%B7%D0%B1%D1%96%D1%80#n8462> (дата звернення: 02.07.2025)

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану : Закон України від 10.10.2024 р. № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#Text> (дата звернення: 11.07.2025)

9. Олексів Н. Те, що слід знати про військовий збір у 2025 році. URL: <https://eba.com.ua/te-shho-slid-znati-pro-vijskovyj-zbir-u-2025-rotsi/> (дата звернення: 10.07.2025)

Дата першого надходження рукопису до видання: 22.07.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 26.08.2025

Дата публікації: 26.09.2025

