

УДК 336.22:346.9(477)

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.05.2.15>

ПОДАТКОВО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Бліхар М.М.,*докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри адміністративного та інформаційного права,
Національний університет «Львівська політехніка»*

Бліхар М.М. Податково-правове регулювання в умовах воєнного стану: проблеми та шляхи вдосконалення.

Метою статті є теоретичне обґрунтування та практичний аналіз проблем податково-правового регулювання в умовах воєнного стану, виявлення основних суперечностей і ризиків функціонування податкової системи України, а також розроблення пропозицій щодо удосконалення податкової політики та механізмів її правового забезпечення з метою зміцнення фінансової стабільності держави та створення умов для післявоєнного відновлення економіки. Стаття присвячена дослідженню особливостей податково-правового регулювання в умовах воєнного стану в Україні. У статті здійснено аналіз сучасних трансформацій податкової системи, спрямованих на забезпечення фінансової стабільності держави та підтримку економічної активності суб'єктів господарювання. Проаналізовано стан та динаміку зміни податкових надходжень в Україні у 2020–2024 рр., на підставі чого з'ясовано, що у 2022 р. спостерігалось скорочення податкових надходжень на 1,5%, проте, у 2023–2024 рр. зафіксовано відновлення податкових надходжень. Обґрунтовано ключові проблеми податково-правового регулювання, серед яких виокремлено: (1) нестабільність податкового законодавства; (2) складність податкового адміністрування; (3) недостатність інвестиційних стимулів; (4) посилення тінізації економіки та (5) обмежений рівень цифровізації. Узагальнено досвід ЄС щодо гнучких механізмів податкового регулювання у кризових умовах і визначено можливості його імплементації в Україні. Запропоновано напрями вдосконалення податково-правового регулювання, зокрема: підвищення стабільності законодавства, розширення цифрових технологій податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованого контролю, створення інвестиційних стимулів і забезпечення прозорості надання податкових пільг. Реалізація запропонованих заходів дозволить поєднати фіскальну ефективність із забезпеченням економічної стійкості та сприятиме формуванню умов для післявоєнного відновлення та інтеграції України у європейський економічний простір.

Ключові слова: податково-правове регулювання, воєнний стан, податкова політика, адміністрування податків, податкова система, фінансова стабільність.

Blikhar M.M. Tax and legal regulation under martial law: challenges and ways of improvement.

The purpose of the article is to provide a theoretical justification and practical analysis of the problems of tax and legal regulation under martial law, to identify the main contradictions and risks in the functioning of Ukraine's tax system, as well as to develop proposals for improving tax policy and its legal mechanisms in order to strengthen the financial stability of the state and create conditions for post-war economic recovery. The article is devoted to the study of the peculiarities of tax and legal regulation in Ukraine under martial law. It analyzes the current transformations of the tax system aimed at ensuring financial stability of the state and supporting the economic activity of business entities. The state and dynamics of tax revenues in Ukraine during 2020–2024 are examined, which revealed that in 2022 tax revenues decreased by 1.5%, whereas in 2023–2024 a recovery of tax revenues was recorded. The article substantiates the key problems of tax and legal regulation, among which are: (1) instability of tax legislation; (2) complexity of tax administration; (3) insufficient investment incentives; (4) intensification of the shadow economy; and (5) limited level of digitalization. The European Union's experience of flexible tax regulation mechanisms in crisis conditions is summarized, and the possibilities of their implementation in Ukraine are identified. The proposed directions for improving tax and legal regulation include: enhancing the stability of legislation, expanding digital technologies of tax administration, introducing risk-based control, creating investment incentives, and ensuring transparency in granting tax benefits. Implementation of these measures will allow combining fiscal efficiency with ensuring economic resilience, and will contribute to creating favorable conditions for post-war recovery and Ukraine's integration into the European economic space.

Key words: tax and legal regulation, martial law, tax policy, tax administration, tax system, financial stability.

Постановка проблеми. Запровадження спеціального правового режиму воєнного стану в Україні в період повномасштабного військового вторгнення російської федерації на територію України обумовило суттєві трансформації у сфері податково-правового регулювання та суттєво змінило умови функціонування податкової системи. З одного боку, держава змушена адаптувати фіскальну політику та акумулювати ресурси для фінансування та підтримки обороноздатності країни, соціальних видатків і соціальних програм, а також для відновлення інфраструктури, а з іншого – забезпечити виживання бізнесу та збереження його економічної активності й платоспроможності. Балансування між фіскальною стабільністю і підтримкою приватного сектору є ключовим викликом сучасного етапу.

Сучасні реалії функціонування національної економіки України позначені безпрецедентними викликами, зумовленими повномасштабною військовою агресією російської федерації. У цих умовах особливої ваги набуває ефективність податково-правового регулювання як одного з ключових інструментів забезпечення фінансової стійкості держави, підтримання обороноздатності та соціально-економічної безпеки. Податкові надходження становлять основне джерело формування доходів бюджету, а отже – матеріальну базу для фінансування потреб Збройних Сил, відновлення інфраструктури та соціального захисту населення. Водночас, воєнний стан зумовлює необхідність оперативної адаптації системи податково-правових відносин до нових умов господарювання, зокрема врахування тимчасових втрат платоспроможності бізнесу, міграції населення, руйнування виробничих потужностей, зміни структури економіки та пріоритетів державної політики. Це зумовлює складні суперечності між фіскальними інтересами держави та потребами платників податків у створенні сприятливого середовища для виживання й подальшого розвитку.

У науковому дискурсі активно обговорюються питання трансформації податкової системи в умовах кризових явищ, однак проблематика воєнного стану потребує особливої уваги. Серед актуальних викликів – нестабільність податкового законодавства, складність адміністрування податків, недостатня визначеність правового статусу окремих пільг, ризики зловживань та ухилення від оподаткування. Водночас, стратегічно важливим є пошук оптимального балансу між фіскальною функцією податків і стимулюванням економічної активності, що має ґрунтуватися на принципах справедливості, передбачуваності та правової визначеності.

Таким чином, дослідження проблем податково-правового регулювання в умовах воєнного стану є надзвичайно важливим як у теоретичному, так і в практичному вимірі. Воно покликане обґрунтувати напрями вдосконалення податкової політики та законодавства з урахуванням потреб воєнної економіки, забезпечення фінансової стабільності держави та створення умов для післявоєнного відновлення.

Метою статті є теоретичне обґрунтування та практичний аналіз проблем податково-правового регулювання в умовах воєнного стану, виявлення основних суперечностей і ризиків функціонування податкової системи України, а також розроблення пропозицій щодо удосконалення податкової політики та механізмів її правового забезпечення з метою зміцнення фінансової стабільності держави та створення умов для післявоєнного відновлення економіки.

Стан опрацювання проблематики. Сучасний науковий дискурс щодо податково-правового регулювання в умовах воєнного стану концентрується навколо трьох взаємопов'язаних блоків: забезпечення фіскальної стійкості, адаптації механізмів адміністрування та гармонізації законодавства з нормами права країн Європейського Союзу. Починаючи з 2024 р. під впливом війни росії проти України питання імплементації європейських підходів і корекції національних норм досліджуються в контексті пошуку ефективних методів протидії воєнним ризикам. Зокрема, наголошується на потребі уніфікації принципів оподаткування, прозорості пільг і стабілізації нормативного середовища, що розглядається як необхідна передумова для післявоєнної відбудови та інтеграції у внутрішній ринок ЄС [1, с. 606; 2].

Окремим напрямком досліджень в даному керунку є еволюція податкової політики під час викликів російсько-української війни, які орієнтуються на розгляді «шокової» лібералізації для збереження ділової активності суб'єктів господарювання до поступового повернення до довоєнної моделі із вибірко-вим посиленням контролю та звуженням тимчасових режимів. В даному контексті В. Горин, П. Була та В. Черноус [3] акцентують увагу на змінах, які стосуються податкових ставок і режимів оподаткування суб'єктів малого і середнього бізнесу, специфіки податкових новацій, а також ризиків правової невизначеності та надмірної частоти поправок до Податкового кодексу України.

Окремі науковці, зокрема Є. Козлов [4] стверджує, що стабільність податкових правил і якість адміністрування є не менш важливими за фіскальні параметри, оскільки вони визначають очікування бізнесу та інвестиційні рішення в умовах високої невизначеності. І. Панасейко, С. Панасейко та М. Панасейко [5] вважають, що в період повномасштабної війни відбулося помітне зміщення фокуса від опису воєнних «антикризових» заходів до пошуку інституційно стійких моделей регулювання, що поєднують фіскальну ефективність із цілями національної безпеки. Їх дослідження висвітлює практику податкового регулювання крізь призму безпекових викликів, а також актуалізують роль податкового контролю як інструменту забезпечення надходжень і зниження ухилення у фазі довготривалої напруги ресурсів. При

цьому, науковці наголошують на потребі технологічного оновлення контролю, застосуванні ризик-орієнтованих підходів та дотриманні пропорційності процедур для добросовісних платників.

Водночас, у літературі фіксуються прогалини, що потребують подальшого опрацювання. По-перше, брак узгоджених емпіричних вимірів щодо дотримання податкового законодавства у воєнний період обмежує якість політичних рішень. Наявні дослідження окреслюють основні напрями, які потребують академічної валідації та розширення вибірок. По-друге, бракує робіт, що системно поєднують порівняльно-правовий аналіз (Україна – ЄС/OECD) із кількісною оцінкою впливу конкретних воєнних норм на поведінку платників і податкову базу. По-третє, дискусійним лишається баланс між швидкістю нормотворчих змін і принципом правової визначеності та передбачуваності для бізнесу. Ці прогалини репрезентативно ілюструють офіційні звіти щодо податкового комплаєнсу та окремі порівняльні студії, які задають рамку для майбутніх вимірів ефективності регулювання. Стає очевидним, що на сучасному етапі гостро відчувається потреба у забезпеченні міцної теоретико-методологічної бази для подальших досліджень та обґрунтовується необхідність проведення системних емпіричних оцінок податкового навантаження, розроблення стандартизованих метрик результативності воєнних податкових режимів, проведення поглибленої правової експертизи щодо стабільності норм у межах євроінтеграційного курсу.

Виклад основного матеріалу. Податково-правове регулювання у воєнний період набуває особливої ваги, оскільки виконує дві критично важливі функції: фіскальну – забезпечення стабільних доходів бюджету для фінансування оборонних і соціальних потреб, та регулятивну – створення умов для підтримки економічної активності суб'єктів господарювання, що діють у складних і непередбачуваних умовах. Військова агресія російської федерації проти України спричинила низку економічних дисбалансів, а саме: втрату частини податкової бази внаслідок зупинки підприємств і міграції населення, зниження обсягів інвестицій, порушення логістичних ланцюгів та підвищення рівня тінізації економіки. Це зумовило необхідність гнучкої адаптації податкової системи та законодавства до нових викликів.

З початку запровадження воєнного стану держава вжила низку невідкладних заходів, спрямованих на збереження підприємницької активності та мінімізацію адміністративного навантаження на бізнес. Серед них необхідно виокремити спрощення процедур податкового адміністрування, запровадження пільг для малого та середнього бізнесу, відтермінування окремих податкових зобов'язань, а також мораторій на проведення окремих перевірок. Такі кроки мали на меті знизити ризик масового банкрутства та стимулювати продовження діяльності підприємств навіть у кризових умовах. Водночас, у міру стабілізації економічної ситуації, держава почала поступово повертатися до відновлення довоєнних механізмів оподаткування та контролю, оскільки надмірна лібералізація спричиняла ризики зловживань, втрати бюджету та збільшення частки «тіньової» економіки. Таким чином, податково-правова політика у воєнний час пройшла еволюційний шлях від максимальної підтримки бізнесу до пошуку балансу між фіскальною ефективністю та економічною стійкістю.

Для оцінки ефективності податково-правового регулювання в умовах воєнного стану доцільно проаналізувати динаміку податкових надходжень України у 2020–2024 рр. (рис. 1).

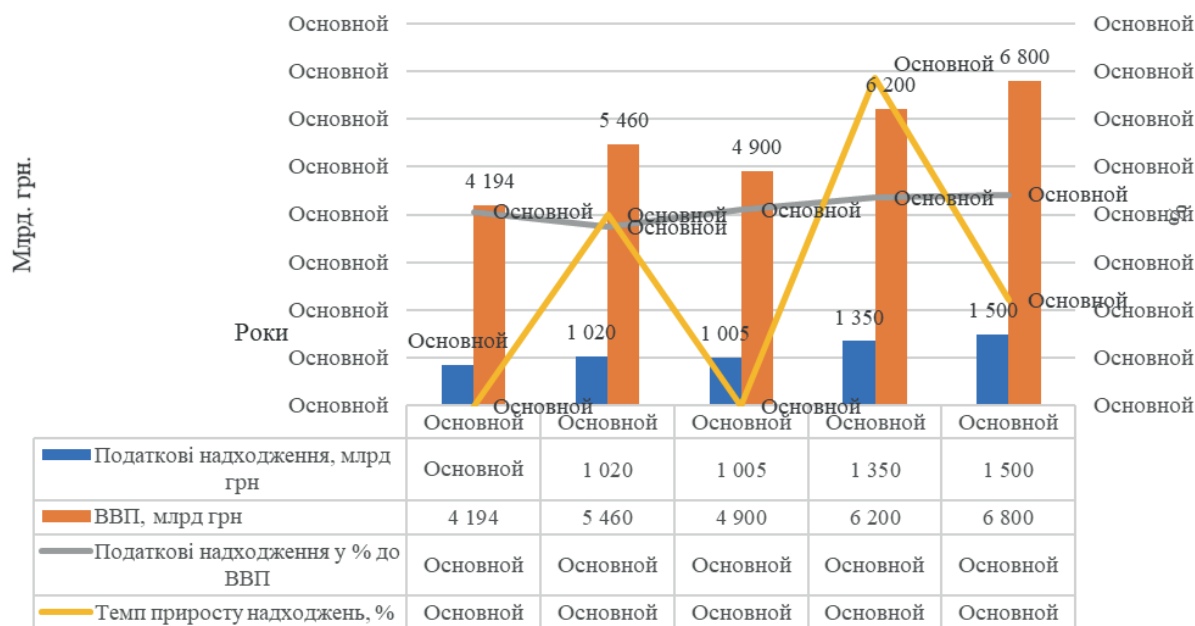


Рис. 1. Стан та динаміка зміни податкових надходжень України у 2020–2024 рр.

Джерело: [6]

Як засвідчують результати проведених досліджень, в Україні у 2022 р. податкові надходження скоротилися на 1,5%, однак їх відношення до ВВП зросло до 20,5%, що свідчить про збереження фіскального навантаження. Впродовж 2023–2024 рр. спостерігається відновлення податкових надходжень із темпами приросту 34,3% та 11,1% відповідно. Найбільш стійким джерелом доходів залишався ПДВ, тоді як податок на прибуток значно знизився через падіння прибутковості бізнесу. Стає очевидним, що серед основних проблем податково-правового регулювання в Україні в аналізованому періоді першочергово стало високе податкове навантаження при низькій платоспроможності підприємств та населення, недостатня цифровізація адміністрування в умовах воєнних ризиків і знищення інфраструктури, зменшення податкової бази через релокацію бізнесу за кордон і трудову міграцію населення, нерівномірність податкового тиску: великі корпорації мають більше можливостей для оптимізації, ніж суб'єкти малого і середнього бізнесу. Більше того, часті зміни до Податкового кодексу, зумовлені воєнними викликами, створюють правову невизначеність і ускладнюють довгострокове планування діяльності підприємств.

Попри запроваджені пільги, процедура звітності та контролю залишається складною, що призводить до зростання витрат платників на дотримання законодавства, а обмеженість податкових стимулів для інвестиційної діяльності призводить до того, що податкова система залишається переважно фіскально орієнтованою, тоді як потреба у стимулюванні відновлення та розвитку економіки зростає.

Не менш вагомою проблемою виявляється тінізація економіки та ухилення від оподаткування. Воєнні обставини посилюють схильність бізнесу до використання неформальних схем, що знижує рівень податкових надходжень і підриває довіру до держави.

Для вирішення окреслених проблем доцільним виявляється розроблення комплексу ефективних заходів, спрямованих на формування адаптивної фіскальної політики та запровадження тимчасових пільг і знижених ставок для суб'єктів малого і середнього бізнесу у прифронтових регіонах. Істотно посилить податково-правове регулювання цифровізація контролю шляхом розширення застосування електронного акцизу та гармонізація вітчизняного законодавства з податковими директивами ЄС.

Висновки. Податково-правове регулювання в умовах воєнного стану в Україні характеризується подвійним завданням: збереженням стабільності державних фінансів та підтримкою бізнес-середовища підтримка обороноздатності та збереження бізнес-активності. Емпіричний аналіз засвідчив скорочення надходжень у 2022 р., але водночас – їхнє зростання у 2023–2024 рр., що свідчить про адаптивність податкової системи до воєнних викликів. Прикладні розрахунки свідчать про відновлення динаміки податкових надходжень у 2023–2024 рр., однак проблеми дисбалансу навантаження та недосконалості адміністрування залишаються.

Подальший розвиток податкової політики повинен ґрунтуватися на поєднанні фіскальної стабільності, цифровізації адміністрування та інтеграції у європейський податковий простір. Це дозволить не лише забезпечити фінансування оборони, а й створити передумови для відновлення економіки у післявоєнний період. З метою підвищення ефективності податкової системи в умовах воєнного стану та забезпечення її адаптаційної спроможності до післявоєнних викликів доцільно забезпечити стабільність податкового законодавства, необхідно мінімізувати частоту змін та впроваджувати їх із достатнім перехідним періодом, що сприятиме прогнозованості та правовій визначеності. Акцент слід робити також на автоматизації адміністрування, розвитку електронних сервісів, захисті податкової інформації від кіберзагроз та впровадженню ризик-орієнтованих підходів, що дозволить знизити тиск на добросовісних платників і зосередити ресурси на боротьбі з ухиленням від сплати податків. Доцільним є застосування податкових кредитів, пільг на інноваційні проекти та підприємства, що працюють у сфері відбудови інфраструктури. Також потрібно забезпечити прозорість і справедливість податкових пільг, що дозволить уникнути зловживань та сприятиме підвищенню рівня довіри бізнесу й суспільства до податкової системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Марущак О.А. Актуальні питання гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 6. С. 605–610. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.06.99>.
2. Blikhar M.M., Ortynska N.V., Dufeniuk O.M., Vinichuk M.V., Matviienko O.I. Economic and legal mechanism for combating legalization (laundering) of income resulting from tax evasion in the context of deoffshorization of Ukraine's economy. *Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice*. 2021. Vol. 5 (40). P. 497–505. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.245204>.

3. Горин В.П., Була П.В., Чорноус В.С. Податкова політика України в умовах воєнного часу: реалії, безпекові виклики та перспективи подолання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2024. № 18. С. 23–31. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.18.23>.
4. Козлов Є. Бюджетно-податкові інструменти в умовах воєнного стану: досвід України та міжнародна практика. *Збірник наукових праць Державного податкового університету*. 2024. № 2. С. 27–31. <https://doi.org/10.32782/2617-5940.2.2024.5>.
5. Панасейко І., Панасейко С., Панасейко М. Податковий контроль як інструмент реалізації податкової політики в умовах макроекономічної нестабільності. *Економіка та суспільство*. 2025. № 72. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-72-114>.
6. Доходи державного бюджету України, 2020–2024. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income>.